

N° 127

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2007-2008

Annexe au procès-verbal de la séance du 12 décembre 2007

RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur le projet de loi de **finances rectificative pour 2007**, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE,*

Par M. Philippe MARINI,

Sénateur.

Rapporteur général.

Tome I : Rapport

Volume 1 : Exposé général et examen des articles 1^{er} à 21 *decies*

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, président ; MM. Claude Belot, Marc Massion, Denis Badré, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Yann Gaillard, Jean-Pierre Masseret, Joël Bourdin, vice-présidents ; M. Philippe Adnot, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Moreigne, François Trucy, secrétaires ; M. Philippe Marini, rapporteur général ; MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Mme Marie-France Beaufils, M. Roger Besse, Mme Nicole Bricq, MM. Auguste Cazalet, Michel Charasse, Yvon Collin, Philippe Dallier, Serge Dassault, Jean-Pierre Demerliat, Éric Doligé, André Ferrand, Jean-Claude Frécon, Yves Fréville, Christian Gaudin, Paul Girod, Adrien Gouteyron, Charles Guéné, Claude Haut, Jean-Jacques Jégou, Alain Lambert, Gérard Longuet, Roland du Luart, François Marc, Michel Mercier, Gérard Miquel, Henri de Raincourt, Michel Sergent, Henri Torre, Bernard Vera.

Voir les numéros :

Assemblée nationale (13^e législ.): 421, 445 et T.A. 61

Sénat : 119, 128 (2007-2008)

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
EXPOSÉ GÉNÉRAL	7
I. LA CONFIRMATION DES PRÉVISIONS DE RECETTES DU PROJET DE LOI DE FINANCES INITIALE	11
A. UNE CROISSANCE DU PIB INFÉRIEURE À 2 % EN 2007 ?	11
1. <i>Des éléments d'analyse de la conjoncture non actualisés</i>	11
2. <i>Une fourchette de prévision pour 2007 maintenue à 2 %/2,5 % en dépit des premiers signes de ralentissement de la croissance mondiale</i>	11
B. DES RECETTES FISCALES EN LIGNE AVEC LES PRÉVISIONS INITIALES	12
1. <i>Les prévisions associées au projet de loi de finances pour 2008</i>	12
2. <i>Des perspectives de recettes encore loin d'être assurées</i>	14
II. UNE NORME DE DÉPENSE AMBITIEUSE TENU EN EXÉCUTION	15
A. DES CRÉDITS 2007 EXACTEMENT AU NIVEAU DE LA PRÉVISION DE LA LOI DE FINANCES INITIALE	15
1. <i>La régulation budgétaire en cours d'année</i>	16
2. <i>Les mouvements de crédits du présent collectif</i>	17
B. LE DÉTAIL DES MOUVEMENTS DE CRÉDITS PROPOSÉS PAR LE PRÉSENT COLLECTIF	18
1. <i>Les ouvertures de crédits de paiement : + 1.421 millions d'euros (hors pensions et dégrèvements et remboursements d'impôts)</i>	20
2. <i>Les annulations de crédits de paiement : - 1.421 millions d'euros</i>	23
3. <i>La ratification des trois décrets d'avance</i>	24
III. LE DÉFICIT ET SON FINANCEMENT	26
A. UNE AMÉLIORATION DU SOLDE BUDGÉTAIRE DE 3,737 MILLIARDS D'EUROS PAR RAPPORT AU PROJET DE LOI INITIAL	26
B. UNE ABSENCE DE TABLEAU DE FINANCEMENT QUI SUSCITE DES INTERROGATIONS SUR LE TRAITEMENT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE DES REPRISES DE DETTE	27
1. <i>Les interrogations sur l'apurement de la dette de l'Etat à la sécurité sociale</i>	27
2. <i>L'assimilation de la reprise de dette à une opération de trésorerie : un traitement contestable en terme comptable</i>	29
3. <i>Une jurisprudence du Conseil constitutionnel favorable à une conception extensive des opérations de trésorerie</i>	29

EXAMEN DES ARTICLES

PREMIÈRE PARTIE :

CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

TITRE 1^{ER} :

DISPOSITIONS RELATIVES AUX RESSOURCES

RESSOURCES AFFECTÉES

A. – Dispositions relatives aux collectivités territoriales	31
• <i>ARTICLE 1^{er}</i> Affectation aux régions d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP).....	31
• <i>ARTICLE 2</i> Affectation aux départements d'une part du produit de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance (TSCA).....	38
• <i>ARTICLE 3</i> Affectation du produit des amendes de police.....	44
• B. – Autres dispositions	51
• <i>ARTICLE 4</i> Autorisation de la perception de la redevance de gestion des fréquences radioélectriques.....	51
• <i>ARTICLE 5</i> Financement des allègements généraux de cotisations patronales de sécurité sociale.....	53
• <i>ARTICLE 6</i> Compensation aux organismes de sécurité sociale des pertes de recettes résultant des réductions de cotisations sociales sur les heures supplémentaires.....	61

TITRE II :

DISPOSITIONS RELATIVES À L'ÉQUILIBRE DES RESSOURCES ET DES CHARGES

• <i>ARTICLE 7</i> Equilibre général du budget et plafond d'autorisation des emplois.....	66
---	----

SECONDE PARTIE :

MOYENS DES POLITIQUES PUBLIQUES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES

TITRE 1^{ER} :

**AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES POUR 2007 – CRÉDITS ET DÉCOUVERTS
CRÉDITS DES MISSIONS**

- *ARTICLE 8* **Budget général : ouverture de crédits supplémentaires** 67
- *ARTICLE 9* **Budget général : annulation de crédits**..... 68
- *ARTICLE 10* **Budgets annexes : ouverture de crédits supplémentaires**..... 69
- *ARTICLE 11* **Comptes spéciaux : ouverture de crédits supplémentaires**..... 70
- *ARTICLE 12* **Comptes spéciaux : annulation de crédits** 71

TITRE II :

RATIFICATION DE DÉCRETS D'AVANCE

- *ARTICLE 13* **Ratification de trois décrets portant ouverture et annulation de crédits à titre d'avance**..... 72

TITRE III :

DISPOSITIONS PERMANENTES

I. – MESURES FISCALES NON RATTACHÉES

- *ARTICLE 14* **Aménagement de la durée des contrôles fiscaux et des délais de réponse des contribuables et de l'administration** 73
- *ARTICLE 15* **Création d'une procédure de flagrance fiscale** 76
- *ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 15* **Réforme du comité consultatif pour la répression des abus de droit** 84
- *ARTICLE 16* **Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires**..... 91
- *ARTICLE 16 bis (nouveau)* **Instauration d'un prélèvement sur les paris mutuels au profit des collectivités territoriales d'implantation des hippodromes** 99
- *ARTICLE 17* **Adaptation du contrôle fiscal des comptabilités informatisées**102
- *ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 17* **Neutralité fiscale des apports en société de titres d'entreprises individuelles et de sociétés de personnes**.....111
- *ARTICLE 17 bis (nouveau)* **Aménagement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales**121
- *ARTICLE 17 ter (nouveau)* **Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement**.....125
- *ARTICLE 18* **Avantages fiscaux en faveur des activités et du patrimoine culturels**.....130

• ARTICLE 18 bis (nouveau) Extension du dispositif « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés de niveau intermédiaire dans le cadre du droit au logement opposable	139
• ARTICLE 19 Allègements de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite	141
• ARTICLE 19 bis (nouveau) Dégrèvement de redevance audiovisuelle pour les personnes âgées disposant de faibles revenus	143
• ARTICLE 20 Régime fiscal des logements construits dans le cadre d'un « Pass-Foncier »	146
• ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 20 Exonération de droit d'enregistrement pour les rachats de parts d'OPCI effectués par une personne morale ou un fonds	152
• ARTICLE 20 bis (nouveau) Régime fiscal des fondations universitaires et des structures de partenariat créées par la loi sur les universités	158
• ARTICLE 20 ter (nouveau) Aménagement de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour les investissements effectués par l'intermédiaire de FCPR et FCPI	160
• ARTICLE 20 quater (nouveau) Allongement du délai laissé à une holding pour réinvestir dans une PME les sommes ouvrant droit à une réduction d'ISF	170
• ARTICLES ADDITIONNELS APRES L'ARTICLE 20 quater (nouveau) Différentes mesures relatives à la fiscalité du patrimoine	172
• ARTICLE 21 Actualisation des dispositifs fiscaux au regard de la nouvelle réglementation communautaire « de minimis »	174
• ARTICLE 21 bis (nouveau) Prorogation de certaines incitations fiscales dans le domaine de l'environnement	190
• ARTICLE 21 ter (nouveau) Maintien du régime des micro-entreprises en cas de franchissement des seuils s'appliquant à ce régime	195
• ARTICLE 21 quater (nouveau) Régime des sociétés coopératives d'intérêt collectif	197
• ARTICLE 21 quinquies (nouveau) Renforcement du crédit d'impôt en faveur des entreprises de production phonographique prévu à l'article 220 octies du CGI	200
• ARTICLE 21 sexies (nouveau) Aménagement de régimes incitatifs à l'investissement dans les entreprises de presse	208
• ARTICLE 21 septies (nouveau) Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés en faveur des scissions partielles	210
• ARTICLE 21 octies (nouveau) Prorogation au 1^{er} janvier 2009 du régime fiscal des gros consommateurs d'électricité	220
• ARTICLE 21 nonies (nouveau) Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale aux dépenses de conseil	225
• ARTICLE 21 decies (nouveau) Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	228

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Le présent collectif budgétaire, le premier de la législature, s'analyse, conformément à une tradition bien établie, comme la « session de rattrapage », qui permet de procéder à divers ajustements – tant sur les plans budgétaire que législatif –, tous présentés comme aussi nécessaires qu'urgents.

Un contexte économique incertain qui pourrait affecter les perspectives, plutôt favorables, de l'exécution budgétaire 2007

En dépit de la crise des « subprimes » et du possible ralentissement de la croissance mondiale, le gouvernement n'a pas modifié sa prévision de croissance pour 2007 qui est donc toujours comprise entre 2 % et 2,5 %, même s'il a fait savoir qu'il s'attend à ce que la croissance se situe dans le « bas » de cette fourchette. Comme il est de coutume, le gouvernement est sensiblement plus optimiste que les conjoncturistes, dont le consensus anticipe une croissance de l'ordre de seulement 1,8 %.

Pourtant, à partir du constat que la croissance mondiale est descendue à son plus bas niveau depuis plus de quatre ans, on doit se demander si l'on ne va pas vers une récession aux Etats-Unis avec ses conséquences sur les autres pays ou si l'on peut escompter un rétablissement rapide sous l'effet des politiques accommodantes des banques centrales en matière de taux d'intérêt ? La position du gouvernement peut se soutenir, dès lors, notamment, que **les économistes de l'OCDE s'en tiennent à la vision d'un ralentissement assez modéré, suivi par une reprise « douce » en 2009**. On relève, toutefois, dans l'autre sens, que **la Banque centrale européenne vient d'abaisser sa prévision de croissance pour la zone euro à 2 % pour 2008**, alors qu'elle escomptait en septembre 2007 une progression de 2,3 %.

Tout dépend aussi de l'évolution du prix du pétrole. Faut-il considérer que celui-ci s'établira durablement autour de 80 ou de 90 dollars le baril comme le font respectivement les experts de la Commission européenne ou ceux de l'OCDE ? Votre commission des finances ne retient de ces divergences que l'incertitude qui pèse sur la conjoncture économique.

Il n'y a pas là seulement un sujet pour le projet de loi de finances pour 2008 et qui viendrait donc tardivement réouvrir un débat, qui a déjà eu lieu, mais des facteurs qui peuvent encore venir affecter l'exécution *a priori* plutôt favorable de 2007.

En effet, les réformes récentes intervenues dans le mode de perception de l'impôt sur les sociétés, si elles ont, jusqu'à présent, permis de rapprocher la perception de l'impôt des résultats de l'entreprise et, d'une certaine façon, de toucher par anticipation les dividendes de leur croissance,

pourraient conduire à faire ressentir par anticipation aux finances publiques les conséquences sinon d'un retournement du moins d'un infléchissement de l'activité. **Le risque qui pèse ainsi sur l'exécution budgétaire, est d'autant plus grand que les plus-values de recettes** sur lesquelles repose l'amélioration du solde budgétaire par rapport à la loi de finances initiale, **tiennent quasi-exclusivement à l'impôt sur les sociétés.**

Il « suffirait » que les banques françaises, *a priori* largement épargnées par la crise financière de l'été, « découvrent » des risques au sein de leurs filiales pour que s'évaporent tout ou partie des quelque 5 milliards d'euros de plus-values de recettes attendues en matière d'impôt sur les sociétés.

De ce point de vue, **la performance** qu'il convient de saluer, **consistant à faire passer le déficit budgétaire de 42 milliards d'euros à 38,25 milliards d'euros, soit une amélioration de près de 3,75 milliards d'euros, demande encore à être confirmée.**

Si tel est le cas, on pourra se féliciter de ce que le gouvernement ait pu, en exécution, **ramener le déficit budgétaire au niveau de l'équilibre primaire.**

« L'hommage » ainsi rendu à la rigueur de la gestion doit être mis en perspective : s'il repose largement sur le fait que le gouvernement soit parvenu à « tenir » **la norme ambitieuse de dépenses, le « - 1 volume »** que s'était assignée le dernier gouvernement de la précédente législature, **il ne faut pas sous-estimer la part des facteurs exogènes dans cette performance**, en l'occurrence, **la diminution de près de 1,9 milliard d'euros des prélèvements sur recettes.**

En dépit d'avancées appréciables, des progrès restent encore à accomplir en matière de sincérité budgétaire

Votre commission des finances a beaucoup insisté, notamment dans les avis qu'elle a émis sur les décrets d'avance qui lui ont été soumis, sur la nécessité d'éliminer les sous-budgétisations, voire les non-budgétisations, dans un souci de respect du principe de sincérité budgétaire posé par la LOLF.

De ce point de vue, le collectif budgétaire solde les sous-budgétisations passées, même si l'on peut se féliciter que la crainte exprimée par votre commission des finances d'une réouverture des **crédits d'équipement annulés pour financer les OPEX en loi de finances rectificative ne se soit pas avérée fondée**, contrairement à ce qui s'était déjà produit par le passé.

L'article d'équilibre ne procède ni à l'actualisation du plafond de variation de la dette, ni à celle du tableau de financement, au risque de ne pas tirer les conséquences devant la représentation nationale de reprises de

dettes qui affectent substantiellement la situation budgétaire et patrimoniale de l'Etat.

Le présent collectif ne retrace pas de façon satisfaisante un certain nombre d'opérations financières lourdes sur le plan patrimonial : l'apurement de la dette de l'Etat à la sécurité sociale à concurrence de 5 milliards d'euros – qui ne fait l'objet d'aucune inscription en comptabilité budgétaire –, ainsi que deux opérations de reprise de dette concernant l'une le service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) à l'article 29 pour répondre à l'injonction des autorités de Bruxelles et l'autre, le fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) à l'article 30, dont la situation structurellement déficitaire peut faire craindre qu'une telle opération ne soit pas la dernière.

Pour justifier cette situation, le gouvernement se fonde sur une lecture littérale de l'article 35 de la LOLF, qui veut qu'une telle actualisation n'est pas obligatoire en loi de finances rectificative, dès lors que le gouvernement ne relève pas le plafond de variation annuelle de la dette, ainsi que sur plusieurs décisions du Conseil constitutionnel (cf. *infra*), qui consacrent une conception extensive de la notion d'opérations de trésorerie.

Votre rapporteur général voit là une nouvelle raison de **réformer la LOLF afin que l'on ne puisse pas augmenter « subrepticement » la dette de l'Etat sans passer par la « case » déficit.**

La Cour des comptes a critiqué à plusieurs reprises la **conception opportuniste du partage entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie** et considéré que la reprise de dette d'un organisme tiers par l'Etat devait être comptabilisée comme une charge budgétaire. Une clarification s'impose qui peut s'accompagner dans le respect d'une certaine liberté de manœuvre laissée au pouvoir exécutif, d'une extension à la certification de la comptabilité budgétaire des compétences de la Haute juridiction financière.

Du bon usage de l'urgence en matière de législation fiscale et financière

Bien qu'il soit persuadé du caractère assez inévitable d'un exercice qui, chaque année, permet de faire aboutir des réformes qui risqueraient de s'enliser dans un cadre moins contraint, votre rapporteur général ne peut prétendre avoir pu recueillir en si peu de jours tous les éléments d'information souhaitables pour juger des mesures proposées au vote du Sénat.

La bonne quarantaine d'articles additionnels introduits en première lecture par l'Assemblée nationale couvre les sujets les plus variés. Ceux-ci concernent d'abord **l'aménagement de certaines fiscalités spécifiques** comme celle applicable aux services de télévision sur internet ou relative aux nuisances aériennes ou de la **reconduction ou de l'aménagement** – voire de leur création – **des niches fiscales ponctuelles**, que votre commission des finances a tendance à refuser lorsqu'elle ne s'appuie pas sur une véritable

évaluation. Mais on trouve également dans le présent projet de loi de finances rectificative des mesures substantielles sans que la représentation nationale ait toujours le temps de les étudier de façon aussi approfondie qu'on eût pu le souhaiter. Tel est en particulier le cas de l'instauration d'une « éco-pastille » sur les véhicules des particuliers, de la création d'une taxe sur le poisson ou de l'instauration d'un prélèvement exceptionnel sur les entreprises pétrolières pour assurer le financement de la prime à la cuve destinée à atténuer les effets, pour les ménages, de la hausse du fioul et préserver ainsi leur pouvoir d'achat.

Parmi tous ces points – dont le degré d'urgence est au demeurant variable –, il faut attirer l'attention sur une mesure, l'instauration d'un dégrèvement de 50 % de la redevance pour les personnes âgées à faible ressources, dont le coût non négligeable, 43 millions d'euros, devrait *a priori* faire l'objet d'une mesure de coordination au sein de l'article d'équilibre du projet de loi de finances pour 2008.

Sous réserve de ces observations et des amendements qu'elle vous propose, votre commission des finances vous demande d'adopter le présent projet de loi de finances rectificative pour 2007.

I. LA CONFIRMATION DES PRÉVISIONS DE RECETTES DU PROJET DE LOI DE FINANCES INITIALE

A. UNE CROISSANCE DU PIB INFÉRIEURE À 2 % EN 2007 ?

1. Des éléments d'analyse de la conjoncture non actualisés

L'article 53 de la LOLF dispose que « *sont joints à tout projet de loi de finances rectificative* », notamment, « *un rapport présentant les évolutions de la situation économique et budgétaire justifiant les dispositions qu'il comporte (...)* ».

Ce rapport est, comme les deux dernières années, **extrêmement succinct**, puisqu'il se résume entièrement aux développements suivants : « *D'une manière générale, la situation économique et budgétaire à l'automne 2007 est proche de celle décrite au moment du dépôt du projet de loi de finances pour 2008. Ainsi, les modifications apportées tant aux recettes qu'aux dépenses par le présent projet de loi de finances rectificative pour 2007 sont constitutives d'ajustements de fin d'année et ne trouvent pas leur origine dans l'évolution de la situation économique et budgétaire par rapport à celle décrite dans le rapport économique, social et financier associé au PLF pour 2008. On se reportera donc à ce document pour apprécier le contexte économique et budgétaire dans lequel s'inscrit le présent projet de loi* ».

2. Une fourchette de prévision pour 2007 maintenue à 2 %/2,5 % en dépit des premiers signes de ralentissement de la croissance mondiale

La prévision de croissance du gouvernement pour 2007 est donc toujours comprise entre **2 % à 2,5 %**, le gouvernement ayant par ailleurs indiqué qu'il considérait que la croissance se situerait le plus vraisemblablement **dans le bas de cet intervalle**.

Le consensus des conjoncturistes est moins optimiste. Ainsi, selon le numéro de novembre 2007 de la revue *Consensus Forecasts*, la moyenne des prévisions serait de **1,8 % en 2007** (et de 1,9 % en 2008).

Va-t-on vers une récession aux Etats-Unis avec ses conséquences sur les autres pays ou peut-on escompter un rétablissement rapide sous l'effet des politiques accommodantes des banques centrales en matière de taux d'intérêt ? **Les économistes de l'OCDE s'en tiennent à la vision d'un ralentissement assez modéré, suivi par une reprise douce en 2009**.

On relève, toutefois, en sens inverse, que **la Banque centrale européenne vient d'abaisser sa prévision de croissance pour la zone euro à 2 % pour 2008**, alors qu'elle escomptait en septembre 2007 une progression de 2,3 %.

B. DES RECETTES FISCALES EN LIGNE AVEC LES PRÉVISIONS INITIALES

1. Les prévisions associées au projet de loi de finances pour 2008

Selon le gouvernement, les **recettes fiscales nettes** seraient supérieures de **3,925 milliards d'euros** aux prévisions de la loi de finances initiale pour 2007.

Cette estimation est en ligne avec celle associée au projet de loi de finances pour 2008, qui était de **3,917 milliards d'euros**. L'écart par rapport aux prévisions associées au projet de loi de finances pour 2008 correspond donc à une **très légère plus-value de recettes, de 8 millions d'euros**.

Cette révision à la hausse, de **8 millions d'euros**, des recettes pour 2007 **par rapport aux prévisions de la loi de finances initiale pour 2008**, provient de plusieurs phénomènes jouant en sens inverse.

D'un côté, les prévisions de recettes fiscales nettes sont revues à la baisse, de 745 millions d'euros :

- les prévisions de recettes fiscales brutes sont revues à la baisse de 145 millions d'euros, du fait de l'ajustement des transferts de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) et de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance (TSCA) dont bénéficient les départements et les régions au titre des compensations des transferts de compétences ;

- les remboursements et dégrèvements devraient être supérieurs de 600 millions d'euros aux prévisions.

En sens inverse, deux phénomènes permettent de revoir à la hausse les prévisions de recettes :

- le prélèvement sur les recettes de l'Etat au profit des collectivités territoriales serait inférieur de 35 millions d'euros aux prévisions ;

- surtout, **les recettes non fiscales seraient supérieures de 718 millions d'euros aux prévisions**, ce qui, selon le gouvernement, « *résulte principalement de la hausse des dividendes, grâce au versement par EDF de 923 millions d'euros d'un acompte sur dividende au titre de l'exercice en cours* ».

Les recettes de l'Etat en 2007 : comparaison des prévisions successives du gouvernement

(en millions d'euros)

	PLF 2007 (1)	PLF 2008 (1)	PLFR 2007 (1)	PLF 2008- PLF 2007	PLFR 2007- PLF 2008	PLFR 2007- PLF 2007
A. Recettes fiscales	342.193	347.421	347.276	5.228	-145	5.083
Dont :						
1. Impôt sur le revenu	57.057	56.764	56.764	-293	0	-293
2. Autres impôts directs perçus par voie d'émission de rôles	6.200	6.620	6.620	420	0	420
3. Impôt sur les sociétés et CSB	55.400	63.360	63.360	7.960	0	7.960
<i>Impôt sur les sociétés net des restitutions</i>	<i>45.905</i>	<i>51.110</i>	<i>51.110</i>	<i>5.205</i>	<i>0</i>	<i>5.205</i>
4. Autres impôts directs et taxes assimilées	10.592	11.225	11.225	633	0	633
5. Taxe intérieure sur les produits pétroliers	18.005	17.550	17.467	-455	-83	-538
6. Taxe sur la valeur ajoutée	174.786	173.115	173.115	-1.671	0	-1.671
<i>Taxe sur la valeur ajoutée nette des remboursements</i>	<i>133.486</i>	<i>131.100</i>	<i>131.100</i>	<i>-2.386</i>	<i>0</i>	<i>-2.386</i>
7. Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	20.153	18.787	18.725	-1.366	-62	-1.428
A déduire :						
Remboursements et dégrèvements	76.460	79.493	80.093	3.033	600	3.633
Dont :						
- Restitutions d'impôt sur les sociétés	9.300	11.900	11.900	2.600	0	2.600
- Remboursements de TVA	41.300	42.015	42.015	715	0	715
- Autres remboursements et dégrèvements	25.860	25.578	26.178	-282	600	318
A'. Recettes fiscales nettes	265.733	267.928	267.183	2.195	-745	1.450
B. Recettes non fiscales	26956	26737	27455	-219	718	499
C. Prélèvements sur les recettes de l'État	68.147	66.206	66.171	-1.941	-35	-1.976
Dont :						
1. Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des collectivités locales	49.451	49.368	49.333	-83	-35	-118
2. Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des Communautés européennes	18.696	16.838	16.838	-1.858	0	-1.858
Recettes totales nettes des prélèvements (A' + B - C)	224.542	228.459	228.467	3.917	8	3.925

(1) Texte initial

Sources : projets de lois de finances pour 2007 et 2008, présent projet de loi de finances rectificative

2. Des perspectives de recettes encore loin d'être assurées

Les prévisions de recettes du gouvernement **semblent présenter un aléa à la baisse**, comme l'indique le tableau ci-après.

Les prévisions de plus-values de recettes de l'Etat pour 2007, par rapport à la loi de finances initiale pour 2007

(en milliards d'euros)

Impôt	Estimations du gouvernement			Estimations indicatives de votre commission des finances*	
	DOB 2008	PLF 2008	PLFR 2007	novembre 2007	décembre 2007
Impôt sur les sociétés (net)	3 à 6	5,2	5,2	5	5
TVA nette	-1	-2,4	-2,4	-3,2	-3,1
Impôt sur le revenu	0	-0,3	-0,3	-0,3**	-0,3**
Autres recettes fiscales nettes	0	-0,3	-1,0	-0,3**	-1,0**
Recettes fiscales nettes	2 à 5	2,2	1,5	1,2	0,6
Recettes non fiscales	-	-0,2	+0,5	-0,2**	+0,5**
Prélèvements sur les recettes de l'Etat (un nombre positif indique un montant moins élevé que prévu)	-	1,9	2,0	1,9**	2,0**
Recettes totales nettes des prélèvements	-	3,9	3,9	2,9	3,1

* Ces estimations, effectuées à l'aide d'un outil très simple et à partir des seules informations transmises par le gouvernement, doivent être considérées comme fournissant un « éclairage » supplémentaire sur la prévision du gouvernement, et non comme une contre-prévision.

** Reprise, par convention, des prévisions du gouvernement.

Sources : rapport du gouvernement préparatoire au débat d'orientation budgétaire pour 2008, présent projet de loi de finances, calculs de votre commission des finances à partir des rentrées fiscales observées

Ainsi, comme lors de l'examen des équilibres généraux du projet de loi de finances initiale pour 2008, **votre commission des finances estime que les recettes nettes pourraient être inférieures d'1 milliard d'euros aux prévisions**. Si sa prévision de recettes d'impôt sur les sociétés n'est inférieure que de 0,2 milliard d'euros à celle du gouvernement, ce qui, en particulier du fait de la grande difficulté à prévoir les recettes d'impôt sur les sociétés, n'est pas significatif, elle estime en revanche que les recettes nettes de **TVA** pourraient être inférieures de 0,7 milliard d'euros aux prévisions.

II. UNE NORME DE DÉPENSE AMBITIEUSE TENUE EN EXÉCUTION

A. DES CRÉDITS 2007 EXACTEMENT AU NIVEAU DE LA PRÉVISION DE LA LOI DE FINANCES INITIALE

Le montant net des dépenses du budget général résultant du présent projet de loi de finances rectificative s'établit à **271.099 millions d'euros, exactement au niveau du plafond de dépense voté par le Parlement en loi de finances initiale pour 2007**. Au sein de ces dépenses, le montant des fonds de concours représente 4.249 millions d'euros, soit le montant prévu en loi de finances initiale. Les dépenses nettes du budget général hors fonds de concours représentent donc dans le présent projet de loi de finances rectificative 266.850 millions d'euros, ce qui correspond à la prévision de la loi de finances initiale.

Comme les années précédentes, le plafond de dépense voté par le Parlement apparaît donc tenu. **La performance en ce qui concerne l'exécution 2007 est d'autant plus remarquable que le projet de loi de finances pour 2007 avait été présenté selon une norme « - 1 volume »,** au lieu du « 0 volume » des exercices précédents, même si votre rapporteur général avait identifié au cours du débat budgétaire pour 2007 plusieurs points « de fuites » liés en particulier à l'affectation de recettes à des opérateurs de l'Etat, phénomène résumé dans l'expression « d'agencisation de l'Etat ».

Le projet de loi de finances rectificative **ouvre 1.421 millions d'euros en crédits de paiement nets** des remboursements et dégrèvements, **gagés par des annulations d'un même montant**.

Il convient de remarquer que **la « prime de Noël pour les bénéficiaires du revenu minimum d'insertion » figure dans les ouvertures de crédits (280 millions d'euros)** dès le projet de loi déposé par le gouvernement, alors qu'elle faisait auparavant l'objet d'un amendement du gouvernement au cours de la discussion du collectif budgétaire.

En ce qui concerne les autorisations d'engagement nettes des remboursements et dégrèvements, les ouvertures de crédits (1.465 millions d'euros) excèdent très légèrement les annulations de crédits (1.440 millions d'euros).

Pour autant, **différentes inconnues subsistent** jusqu'au projet de loi de règlement :

- il en est ainsi de l'évolution de la **charge de la dette** par rapport à la prévision en loi de finances initiale. Ce poste de dépense ne fait l'objet d'aucune ouverture de crédits dans le présent projet de loi de finances rectificative ;

- une autre inconnue concerne le **reliquat de la réserve de crédits** encore disponible, qui s'il ne faisait pas l'objet d'une annulation en fin d'exercice, ou d'un report, pourrait encore affecter la norme de dépense.

1. La régulation budgétaire en cours d'année

L'exposé général du projet de loi de finances pour 2007 avait prévu, en application de l'article 51 de la LOLF, les modalités de mise en réserve de crédits afin d'éviter toute dégradation du solde budgétaire et de parvenir à contenir la dépense au niveau voté par le Parlement. Il prévoyait également la transmission aux commissions des finances des deux assemblées « *d'une information régulière sur l'évolution des crédits mis en réserve* » qui n'a pas été réalisée.

Pour couvrir les aléas de gestion et assurer le respect de l'autorisation parlementaire, **une réserve** de 5,7 milliards d'euros en autorisations d'engagement et **de 5,6 milliards d'euros en crédits de paiement** a été constituée, selon la clé de répartition suivante :

- 0,15 % sur les crédits de paiement et autorisations d'engagement ouverts sur le titre des dépenses de personnel (titre 2) ;
- 5,0 % sur les crédits de paiement et autorisations d'engagement ouverts sur les autres titres.

L'affectation de la mise en réserve des crédits de paiement en 2007

(en millions d'euros)

Mise en réserve initiale	5.568
Dégel immédiat au titre des amendements résultant des débats parlementaires modifiant la distribution et la répartition des crédits	- 369
Prise en compte la partie des subventions aux opérateurs correspondant en fait à des rémunérations	- 382
Annulations de crédits mis en réserve par le décret d'avance du 6 avril 2007	- 75
Annulations de crédits mis en réserve par le décret d'avance du 25 octobre 2007	- 630
Annulations de crédits mis en réserve par le décret d'avance du 26 novembre 2007	0
Autres dégelés intervenus dans l'année	- 3.048 ¹
Reliquat de la réserve avant projet de loi de finances rectificative	1.064
Annulations de crédits mis en réserve par le projet de loi de finances rectificative	- 487
Reliquat de la réserve	577

Source : ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

¹ Ces dégelés se répartissent entre les crédits mis en réserve sur la mission défense (1,1 milliard d'euros), qui ont ces dernières années fait l'objet d'accords de dégel en contrepartie du respect d'un objectif global de dépenses pour le ministère et 1,9 milliard d'euros de dégelés obligatoires sur les programmes d'intervention sur lesquels l'Etat ne dispose pas de pouvoir discrétionnaire d'attribution.

Lors de la présentation générale du projet de loi de finances initiale pour 2008, votre rapporteur général a souligné combien, en 2007, **les marges de manœuvre de la réserve avaient pu être « préemptées » pour le financement de dépenses non budgétées en loi de finances initiale**, tant en raison d'erreurs ou de défauts de prévision que, parfois, de sous budgétisations volontaires, au détriment de la vocation initiale de la réserve de précaution qui est de prémunir le budget de l'Etat contre d'éventuels aléas.

2. Les mouvements de crédits du présent collectif

Le présent collectif procède à des ouvertures et annulations de crédits et intègre les mouvements de crédits issus des décrets d'avance et d'annulation intervenus en cours d'exercice.

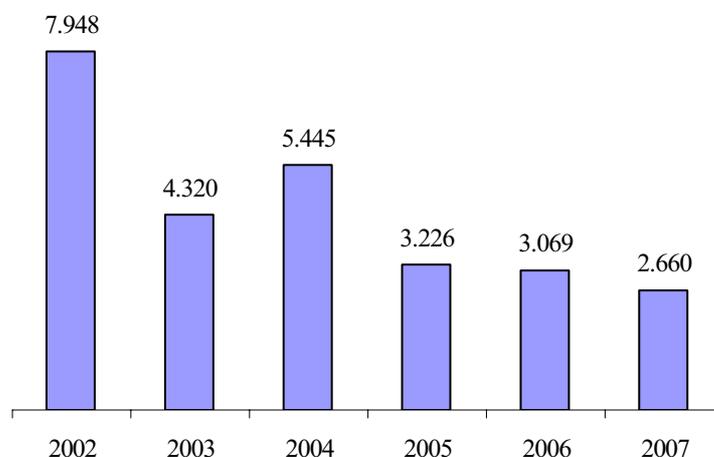
Les **ouvertures de crédits bruts** proposées par le présent projet de loi de finances rectificative s'établissent pour le budget général à **5.296 millions d'euros pour les autorisations d'engagement et à 5.252 millions d'euros de crédits de paiement.**

Hors remboursements et dégrèvements (3.831 millions d'euros), les ouvertures représentent en crédits de paiement 1.421 millions d'euros.

Au total, en prenant en compte les trois décrets d'avance intervenus en cours d'exercice, dont la ratification est demandée à l'article 13 du présent projet de loi de finances rectificative, qui ont ouvert 1.239 millions d'euros en crédits de paiement, les crédits nets (hors remboursements et dégrèvements et pensions) inscrits sur le budget général au titre du présent collectif représentent **2.660 millions d'euros.**

Ouvertures de crédits nets à titre définitif en loi de finances rectificative, y.c. ratification des décrets d'avance, hors pensions et remboursements et dégrèvements (budget général)

(en millions d'euros)



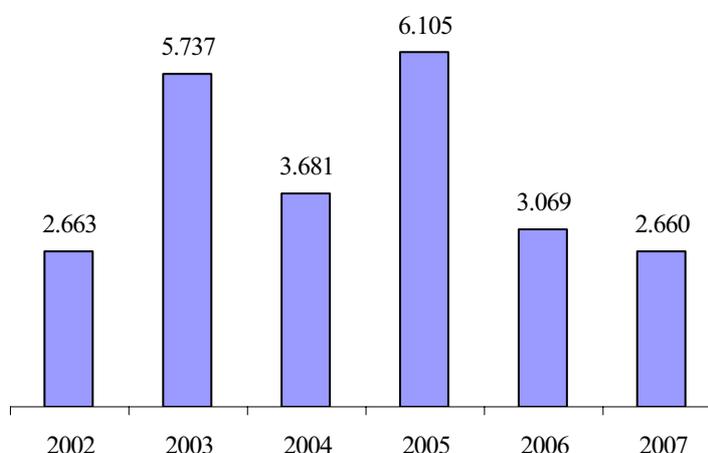
S'agissant des ouvertures d'autorisations d'engagement, 3.831 millions d'euros concernent également les remboursements et dégrèvements, soit une ouverture nette de crédits de 1.465 millions d'euros.

Les **annulations de crédits** proposées par le présent projet de loi de finances rectificative s'établissent pour le budget général à **1.638 millions d'euros pour les autorisations d'engagement et à 1.619 millions d'euros de crédits de paiement. 198 millions d'euros d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement sont annulés au titre des remboursements et dégrèvements, soit des annulations nettes respectivement de 1.440 et 1.421 millions d'euros.**

Au total, en prenant en compte les annulations intervenues en cours d'exercice pour gager les décrets d'avance, dont la ratification est demandée à l'article 13 du présent projet de loi de finances rectificative, qui ont annulé 1.239 millions d'euros de crédits, **les crédits nets** (hors remboursements et dégrèvements) **annulés sur le budget général** au titre du présent collectif représentent **2.660 millions d'euros.**

Annulations de crédits nets à titre définitif en loi de finances rectificative pour le budget général, y.c. décrets d'annulation, hors remboursements et dégrèvements

(en millions d'euros)



B. LE DÉTAIL DES MOUVEMENTS DE CRÉDITS PROPOSÉS PAR LE PRÉSENT COLLECTIF

Dans son rapport sur les mouvements de crédits opérés par voie administrative dont la ratification est demandée dans le présent projet de loi de finances rectificative, la Cour des comptes considère, comme votre commission des finances, que plusieurs ouvertures de crédits par décrets d'avance « ont été rendues nécessaires du seul fait de sous-évaluations manifestes en loi de finances initiale, qui affectent la sincérité de plusieurs

dotations ». Ce rapport indique : « sans que cette estimation puisse être considérée comme exhaustive, la Cour a relevé des ouvertures de crédits correspondant à ce cas de figure pour un montant de l'ordre de 1.100 millions d'euros ».

Ouvertures de crédits par décret d'avance sur des dotations sous-estimées dans la loi de finances initiale pour 2007

(crédits de paiement en euros)

Agriculture, pêche et développement rural (fonds national de garantie des calamités agricoles)	19
Défense (opérations militaires extérieures)	367
Régimes sociaux de retraite	60
Solidarité et intégration (prévention de l'exclusion)	70
Travail et emploi (accès et retour à l'emploi et accompagnement des mutations)	576
Total (non exhaustif)	1.092

Source : Cour des comptes

Selon ce document, à ce montant s'ajoutent diverses autres sous-évaluations de crédits ouvertes en loi de finances initiale sur un certain nombre de dotations qui n'ont pas donné lieu à des ouvertures de crédits par décret d'avance, mais font l'objet d'un abondement dans le présent projet de loi de finances rectificative.

Selon la Cour des comptes, « la loi de finances initiale pour 2007 était donc marquée par des sous-évaluations de crédits significatives par rapport aux prévisions de dépenses disponibles lors de sa préparation, et en tout état de cause manifestes au moment de son adoption. La Cour relève l'importance de leur montant global (3 milliards d'euros au moins) ».

Si ces sous-dotations n'ont pas remis en cause la norme de dépense, ce qui constitue un point important, elles n'en ont pas moins suscité des **difficultés en gestion** significatives pour les responsables de programme concernées, et ont altéré la portée de l'autorisation parlementaire sur certaines dotations, évaluées de manière « insincère ».

M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, dans sa réponse au rapport de la Cour des comptes, fournit les raisons de cette pratique contestable : « il est nécessaire et souhaitable que la budgétisation initiale participe d'une démarche de mise sous tension de la gestion des crédits, à l'exemple de ce qui a été réalisé avec succès sur les frais de justice, depuis qu'ils font avec l'entrée en vigueur de la loi organique, l'objet de crédits limitatifs ». Ainsi, les crédits ne seraient pas inscrits en totalité afin que, en cours d'exécution, le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique maintienne une certaine « pression » sur les

ministères gestionnaires, afin que ceux-ci contiennent au mieux les tensions sur la dépense. De ce point de vue, la gestion en exécution reste éloignée de l'idéal posé par la LOLF d'une confiance *a priori* octroyée au gestionnaire.

Si votre rapporteur général partage l'objectif selon lequel **rebasage des dotations et maîtrise, voire réduction de la dépense, doivent aller de pair**, il considère nécessaire et conforme au respect de l'autorisation parlementaires que les crédits qui seront inéluctablement ouverts en cours d'exécution soient inscrits dès la loi de finances initiale. C'est par exemple l'effort que s'efforce de réaliser pour 2008 le gouvernement sur la mission « Solidarité, insertion et égalité des chances¹ », ainsi qu'en ce qui concerne les opérations extérieures du ministère de la défense et le financement par le ministère des affaires étrangères et européennes des opérations de maintien de la paix de l'ONU², qui ont fait l'objet d'un amendement de rebasage dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances initiale pour 2008.

1. Les ouvertures de crédits de paiement : + 1.421 millions d'euros (hors pensions et dégrèvements et remboursements d'impôts)

12 missions bénéficient d'ouvertures de crédits de paiement, dont 7 pour des montants très modestes (Défense : 1 million d'euros ; Outre-Mer : 40 millions d'euros ; Politique des territoires : 3 millions d'euros ; Pouvoirs publics : 2,5 millions d'euros ; Régimes sociaux et de retraite : 22 millions d'euros ; Relations avec les collectivités territoriales : 29,5 millions d'euros, Santé : 2 millions d'euros).

Cinq missions représentent la quasi-totalité des ouvertures. Sans surprise, ces missions figurent dans le « palmarès » établi par votre commission des finances en ce qui concerne les sous-budgétisations manifestes du projet de loi de finances initiale pour 2008.

Il convient de souligner toutefois que, contrairement à la crainte exprimée par votre commission des finances, à l'occasion de l'examen du projet de décret d'avance n° 2007-1666 du 26 novembre 2007, selon laquelle il convenait « *d'éviter certains effets pervers, si, comme cela est probable, les crédits d'équipement annulés pour financer les OPEX ne sont pas devenus sans objet et devront être réouverts en loi de finances rectificative. En effet le ministère de la Défense n'ayant pas le temps de consommer ces crédits rendus disponibles trop tardivement, cette pratique aboutit à la constitution d'une masse de reports qui perturbe le bon déroulement des programmes d'armement et compromet in fine la capacité de l'armée française à remplir*

¹ Pour l'exercice 2007, cette mission porte le titre de « Solidarité et intégration ».

² Cf à ce sujet le travail du rapporteur spécial de la commission des finances du Sénat pour la mission « Action extérieure de l'Etat », M. Adrien Gouteyron. rapport d'information n° 24 (2007-2008) : « Contributions de la France aux institutions internationales : le nécessaire respect du Parlement ».

son contrat opérationnel défini dans le modèle d'armée 2015 », la mission « **Défense** » ne fait l'objet d'aucune ouverture de crédits (à l'exception de 1 million d'euros) dans le présent projet de loi de finances rectificative. Les 13/19^{èmes}¹ de crédits nécessaires à la couverture des frégates multimissions ne figurent pas davantage dans le présent collectif budgétaire (ils pourraient être financés sur les crédits de report). En revanche, la mission « Défense » ne fait l'objet d'aucune annulation de crédits dans le présent projet de loi de finances rectificative.

Les cinq missions totalisant les ouvertures de crédits les plus significatives du présent projet de loi de finances rectificative

(en millions d'euros)

Mission « Solidarité et Intégration »	607
Mission « Engagements financiers de l'Etat »	220
Mission « Travail et emploi »	197
Mission « Agriculture, pêche, forêt et affaires rurales »	179,8
Mission « Action de la France en Europe et dans le monde »	117

La **mission « Solidarité et intégration »** représente, avec 607 millions d'euros d'ouvertures en autorisations d'engagement et crédits de paiement, **43 % des ouvertures** proposées par le présent projet de loi de finances rectificative. Elles correspondent, pour l'essentiel, à des sous-dotations en loi de finances initiale et abondent :

- le programme « Handicap et dépendance » pour 68 millions d'euros, afin de financer l'excédent par rapport à la prévision relatif à **l'allocation adulte handicapé (AAH)** ;

- le programme « Handicap et dépendance » pour 340 millions d'euros. Les ouvertures concernent la « **prime de Noël** » versée aux allocataires du RMI, à hauteur de 280 millions d'euros, l'hébergement d'urgence à hauteur de 50 millions d'euros et l'aide alimentaire d'urgence pour 10 millions d'euros ;

- le programme « Actions en faveur des familles vulnérables » pour 199 millions d'euros afin de financer les besoins relatifs à **l'allocation de parent isolé (API)**, en raison de l'insuffisance des crédits inscrits en loi de finances initiale. Le gouvernement semble avoir tiré dans le projet de loi de finances initiale pour 2008 les leçons de l'exécution pour 2007 puisqu'il rebase les crédits à hauteur de 100 millions d'euros.

La **mission « Engagements financiers de l'Etat »** et son programme « Epargne » fait l'objet d'ouvertures de crédits pour 220 millions d'euros en autorisations d'engagement et crédits de paiement afin de couvrir le

¹ Un arbitrage alors rendu par M. Jacques Chirac, alors président de la République, voulait que 6/19^{èmes} de frais relatifs aux frégates multimissions soient ouverts en loi de finances initiale, et les 13/19^{èmes} restants en loi de finances rectificative.

financement des primes d'épargne logement résultant des clôtures très importantes de PEL du fait de la modification du régime fiscal et social de ce produit. En 2007, comme en 2006, le gouvernement n'a pas inscrit les montants nécessaires (au total 1,4 milliard d'euros) pour faire face à ce mouvement. Le **Crédit foncier de France**, qui est l'établissement chargé de la liquidation des primes d'épargne logement pour le compte de l'Etat, a en conséquence dû **supporter les coûts de l'autorisation de découvert contractée par l'Etat**, du fait de ses retards de paiement : les intérêts ont représenté 9 millions d'euros en 2006 et 7,7 millions d'euros de janvier à octobre 2007.

La **mission « Travail et emploi »** fait l'objet d'ouvertures de crédits pour 250 millions d'euros en autorisations d'engagement et 197 millions d'euros de crédits de paiement. 50 millions d'euros d'autorisations d'engagement visent à financer les maisons de l'emploi prévues par la loi n° 2005-32 de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005. Le programme « Accompagnement des mutations économiques, sociales et démographiques » bénéficie de 200 millions d'euros d'autorisations d'engagement et de 197 millions d'euros de crédits de paiement afin de :

- financer l'insuffisance (76 millions d'euros) de la dotation au titre de la **rémunération des stagiaires de la formation professionnelle** ;

- doter les **dispositifs de préretraites**, qui ont un besoin d'un supplément de crédits à hauteur de 121 millions d'euros.

La **mission « Agriculture, pêche, forêt et affaires rurales »** fait l'objet d'ouvertures de crédits pour 190,1 millions d'euros en autorisations d'engagement et 179,8 millions d'euros en crédits de paiement. 46,1 millions d'euros sont destinés à préfinancer certaines aides européennes du dernier trimestre de l'exercice 2007. Les autres ouvertures concernent les **refus d'apurement communautaire**, à hauteur de 144 millions d'euros en autorisations d'engagement et de 133,7 millions d'euros en crédits de paiement. Les refus d'apurement communautaire figurent encore dans le « palmarès » pour 2008 précité des sous-dotations budgétaires établi par votre rapporteur général (pour une hypothèse minimale de 50 millions d'euros).

Enfin, la **mission « Action extérieure de l'Etat »** fait l'objet d'ouvertures de crédits à hauteur de 105 millions d'euros en autorisations d'engagement et de 117 millions d'euros en crédits de paiement, afin de faire face à l'insuffisance de la dotation initiale concernant les cotisations de la France aux institutions internationales et les **opérations de maintien de la paix (OMP)** de l'ONU.

Le rapport d'information précité de notre collègue Adrien Gouteyron au nom de la commission des finances avait évalué les besoins par rapport à la prévision à 151 millions d'euros. Cette estimation s'est révélée être très

proche de la réalité : en 2007, le niveau des dépenses liées aux contributions internationales obligatoires est estimé à 717 millions d'euros soit 157 millions d'euros de plus que les crédits disponibles. Compte tenu du « dégel » de la réserve de précaution du programme « Action de la France en Europe et dans le monde » et de l'évolution du taux de change euro/dollar, l'insuffisance pour 2007 s'établit à 117 millions d'euros, qui font l'objet d'une ouverture, soit le montant de l'ouverture proposée dans le présent projet de loi de finances rectificative.

L'ampleur du besoin a justifié le dépôt au Sénat d'un amendement de rebasage substantiel des crédits pour 2008, conformément aux souhaits de votre commission des finances et de son rapport spécial pour la mission « Action extérieure de l'Etat ».

2. Les annulations de crédits de paiement : - 1.421 millions d'euros

Les annulations de crédits proposées par le présent projet de loi de finances rectificative s'établissent, pour le budget général (hors remboursements et dégrèvements), **au montant des ouvertures, soit 1.421 millions d'euros**. Les annulations portent sur des crédits mis en réserve (487 millions d'euros), ou dont la prévision d'exécution donne à penser qu'ils ne seront pas nécessaires en gestion 2007.

28 missions connaissent des annulations en crédits de paiement et 29 en autorisations d'engagement.

Parmi les annulations, seuls 189 millions d'euros correspondent à des crédits de titre 2, ce qui témoigne de la relative faiblesse de la fongibilité asymétrique dont les principes ont été introduits par la LOLF.

Les annulations appellent plusieurs remarques.

Premièrement, la reprise par l'Etat de la dette du service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) proposé par l'article 29 du présent projet de loi de finances rectificative permet de réduire la contribution de l'Etat au désendettement de la SNCF de 223 millions d'euros, afin de la limiter au niveau nécessaire au seul paiement des intérêts en 2007.

Deuxièmement, la mission « Justice » supporte des annulations d'autorisations d'engagement à hauteur de 418,2 millions d'euros, dont 305,2 millions d'euros d'autorisations d'engagement sur le programme « Justice judiciaire » au titre de crédits mis en réserve ou devenus sans objet « *en raison du niveau constaté des opérations immobilières* ». Ces crédits sans objet représentent 80 millions d'euros, ajournés dans l'attente de la finalisation de la réforme de la carte judiciaire.

Troisièmement, 228 millions d'euros de crédits de paiement sont annulés sur le programme « Rénovation urbaine » de la mission « Ville et logement », ce qui a pour effet de réduire les crédits destinés à l'agence

nationale de rénovation urbaine (ANRU) de 384 millions d'euros prévus à 140 millions d'euros effectivement ouverts (si l'on prend en compte les crédits déjà annulés au titre de décrets d'avance). Ces annulations traduisent donc une **forte sous-consommation des crédits de l'ANRU**. Selon les informations données à notre collègue Philippe Dallier, rapporteur spécial de la mission « Ville et logement »¹, par le président et le directeur général de l'ANRU, « *les programmes approuvés par le conseil d'administration de l'ANRU, ou son comité d'engagement, enregistrent en moyenne un retard de 2 ans lors de leur démarrage. Ce retard est dû à de multiples causes parmi lesquelles figurent notamment le caractère « volontariste » de certains projets, le manque de compétences disponibles en matière de gestion de projet, la lenteur des procédures d'urbanisme et les délais de relogement des habitants et l'augmentation du nombre des appels d'offres infructueux* ».

3. La ratification des trois décrets d'avance

Le présent projet de loi de finances rectificative propose désormais la ratification de **trois décrets d'avance** (décrets n° 2007-524 du 6 avril 2007, n° 2007-1529 du 25 octobre 2007 et n° 2007-1666 du 26 novembre 2007) intervenus en cours d'exercice. Chaque projet de décret d'avance a été transmis pour avis à votre commission des finances en application de l'article 13 de la LOLF. Malgré certaines réserves exprimées, chaque projet a fait l'objet d'un avis favorable de la commission des finances, la condition d'urgence apparaissant à chaque fois respectée.

- le **décret d'avance n° 2007-524 du 6 avril 2007** a ouvert **405 millions d'euros en autorisations d'engagement et 75 millions d'euros en crédits de paiement**.

Dans son avis en date du 23 mars 2007, votre commission des finances a observé que les dépenses en autorisations d'engagement et en crédits de paiement induites par l'adoption de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale étaient difficilement prévisibles lors de l'examen du projet de la loi de finances initiale pour 2007. De même, elle a considéré que les besoins liés à la réactualisation du plan gouvernemental de prévention et de lutte « Pandémie grippale » pouvaient difficilement être évalués avec précision au moment de l'examen du projet de loi de finances pour 2007, comme n'avait pas été anticipée la nécessité de nouveaux engagements du Fonds national d'aménagement et de développement du territoire, en raison de la labellisation d'un nombre plus important que prévu de pôles d'excellence rurale. Enfin, elle a jugé que le plan en faveur de la filière des matériaux composites annoncé par le gouvernement le 1^{er} mars 2007 ne pouvait évidemment pas être envisagé au moment de l'examen du projet de loi de finances initiale pour 2007.

¹ Rapport général n° 91 (2007-2008) sur la mission 2008 « Ville et logement ».

- le décret d'avance n° 2007-1529 du 25 octobre 2007 a ouvert **826,8 millions d'euros en autorisations d'engagement et 796,3 millions d'euros en crédits de paiement.**

Dans son avis en date du 17 octobre 2007, votre commission des finances a souligné que les dépenses en autorisations d'engagement et en crédits de paiement dont l'ouverture était demandée étaient difficilement prévisibles en ce qui concernait une large part des dépenses de la mission « Administration générale et territoriale de l'Etat » consacrées à l'organisation des élections, les dépenses liées à la mission « Sécurité sanitaire » s'agissant de l'ampleur de l'épidémie de fièvre catarrhale ovine ou celles de la mission « Agriculture, pêche, forêt et affaires rurales » relatives aux mesures d'urgence en faveur de la pêche, voire imprévisibles en ce qui concernait celles de la mission « Outre-mer » résultant d'aléas climatiques extrêmes. En revanche, elle a fait valoir que les ouvertures de crédits sur les missions « Travail et emploi », « Agriculture, pêche, forêt et affaires rurales » pour ce qui concernait la valorisation des produits, l'orientation et la régulation des marchés, ainsi que celles relatives aux « Régimes sociaux et de retraite » ou au remboursement des campagnes électorales, manifestaient l'existence persistante de sous-budgétisations en loi de finances initiale pour 2007.

- le décret d'avance n° 2007-1666 du 26 novembre 2007 a ouvert **330,5 millions d'euros en autorisations d'engagement et 367,5 millions d'euros en crédits de paiement.**

Dans son avis en date du 14 novembre 2007, votre commission des finances s'était interrogée sur le caractère imprévisible des dépenses pour souligner que :

- bien que les dépenses engagées à l'occasion d'une OPEX particulière soient fonction de facteurs difficilement prévisibles, propres à chaque zone d'opération, il n'en reste pas moins que les montants des dépenses annuelles liées aux OPEX se situent, globalement, depuis 2002 autour de 600 millions d'euros ;

- que, si l'on relève une insuffisance chronique des crédits inscrits à ce titre, il n'en faut pas moins tenir compte des progrès accomplis ces dernières années dans la budgétisation des OPEX en loi de finances initiale.

Dans ces conditions, votre commission des finances avait invité le gouvernement à prendre toutes dispositions nécessaires pour inscrire, dès le projet de loi de finances initiale pour 2008, les crédits correspondants aux besoins prévisibles au titre des OPEX. Elle a rappelé à cet égard qu'il s'agissait d'une question essentielle au regard du principe de sincérité budgétaire posé par la LOLF, qui doit conduire à limiter les sous-budgétisations récurrentes.

Dans son rapport précité sur ces trois décrets d'avance dont la ratification est demandée à l'article 13 du présent projet de loi de finances rectificative, la Cour des comptes partage largement les analyses faites par la

commission des finances. Elle attire par ailleurs l'attention sur certaines annulations effectuées pour gager des ouvertures de crédits réalisées à titre d'avance. Ainsi, elle souligne que certaines annulations devraient se traduire par des insuffisances ou des reports de charges. Elle identifie deux cas de figure :

- **des annulations qui ont créé des insuffisances de crédits** en notant que l'intégralité de la subvention due à l'agence pour l'enseignement français à l'étranger (AEFE) ne pourra être versée avant la fin de l'année, que les annulations appliquées aux dotations destinées au financement de l'enseignement technique agricole devraient induire une insuffisance de crédits et partant un report de charges sur l'exercice 2008 de 26,4 millions d'euros, et qu'il devrait en être de même pour les opérateurs de l'audiovisuel extérieur ;

- **des annulations qui sont venues aggraver une insuffisance préexistante et qui ont parfois induit la nécessité de mesures de sens contraire (par décret d'avance ou en collectif budgétaire).** Il en est ainsi des annulations supportées par certains des programmes de la mission « Action extérieure de l'Etat », « Agriculture, pêche et développement rural », dont la dotation était déjà sous-budgétée et dont la situation ne s'est pas améliorée après l'intervention d'annulations. Par ailleurs, la Cour des comptes remarque que, sur la mission « Culture », les annulations ont « *aggravé une situation budgétaire déjà très tendue, qui devrait, en tout état de cause, conduire à des reports de dépenses en fin d'année de plusieurs dizaines de millions d'euros* ».

III. LE DÉFICIT ET SON FINANCEMENT

A. UNE AMÉLIORATION DU SOLDE BUDGÉTAIRE DE 3,737 MILLIARDS D'EUROS PAR RAPPORT AU PROJET DE LOI INITIAL

Les facteurs de variation du solde budgétaire 2007

(en millions d'euros)

RESSOURCES		EMPLOIS	
<i>Annulations de crédits en PLFR</i>	1421	<i>Ouvertures en collectif</i>	1421
<i>Total baisse des prélèvements sur recettes</i>	1976		
<i>Recettes fiscales nettes</i>	1450		
<i>Recettes non fiscales</i>	499		
TOTAL RESSOURCES du budget général	5346	TOTAL EMPLOIS	1421
<i>Amélioration du solde du budget général</i>	3925		
		<i>Déficit des comptes spéciaux</i>	188
<i>Amélioration du solde général</i>	3737		

Source : projet de loi de finances rectificative pour 2006 adopté par l'Assemblée nationale

Le tableau ci-dessus résume de façon synthétique le tableau de l'article d'équilibre tel que modifié à l'Assemblée nationale.

Il en ressort que, **en ressources, on constate d'abord que les ouvertures de crédits en projet de loi de finances rectificative sont équivalentes aux annulations pour un total de 1.421 millions d'euros.**

L'on relève également que **l'amélioration du solde général de 3,737 milliards d'euros** résulte de l'apport de « ressources » supplémentaires issues des **plus-values de recettes fiscales pour 1.450 millions d'euros et non fiscales à concurrence de presque 500 millions d'euros** dont il faut défalquer le **déficit des comptes spéciaux pour 188 millions d'euros.**

B. UNE ABSENCE DE TABLEAU DE FINANCEMENT QUI SUSCITE DES INTERROGATIONS SUR LE TRAITEMENT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE DES REPRISES DE DETTE

L'article d'équilibre ne procède ni à l'actualisation du plafond de variation de la dette, ni à celle du tableau de financement en raison, d'une lecture littérale par le gouvernement de l'article 35 de la LOLF, qui veut qu'une telle actualisation n'est pas obligatoire en loi de finances rectificative, dès lors que le gouvernement ne relève pas le plafond de variation annuelle de la dette.

Ce faisant, des incertitudes subsistent sur le mode de prise en compte, dans le tableau de financement proposé par le présent projet de loi de finances rectificative, des reprises de dette du service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) (article 29) et du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) (article 30).

Ces opérations n'induisent pas, selon le gouvernement, de traduction en comptabilité budgétaire dans le projet de loi de finances. De même, l'apurement partiel des dettes de l'Etat à l'égard du régime général de sécurité sociale pour un montant de 5,08 milliards d'euros ne fait l'objet d'aucune ouverture de crédits dans le présent projet de loi de finances rectificative.

Il convient de s'interroger sur l'opportunité du traitement, en comptabilité budgétaire, opéré par le gouvernement sur ces questions.

1. Les interrogations sur l'apurement de la dette de l'Etat à la sécurité sociale

Le gouvernement s'est engagé à régler avant la fin du mois d'octobre 2007 les dettes de l'Etat contractées envers le régime général de la sécurité sociale au titre des exercices 2006 et antérieurs. Leur montant s'élève à 5.079.087.586,22 euros. Ce montant est constitué pour près des deux tiers du non remboursement par l'Etat d'exonérations de cotisations sociales (en

particulier pour les exonérations de charges outre-mer et en support de la politique de l'emploi). Le reste de la dette correspond au non remboursement par l'Etat d'une partie des prestations gérées par les caisses de sécurité sociale pour son propre compte (allocation parent isolé, allocation adulte handicapé...).

Techniquement, la Caisse de la dette publique (CDP), financée par dotations versées par l'Etat à partir de la mission « participations financières de l'Etat » en 2006 et en 2007, a souscrit des titres de créance émis par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) pour un montant égal aux dettes de l'Etat envers le régime général, soit 5.079.087.586,22 euros.

Elle a ensuite annulé le 5 octobre 2007 les titres qu'elle détenait sur l'ACOSS, l'annulation des titres par la CDP ayant pour contrepartie la remise des créances détenues par les organismes de sécurité sociale sur l'Etat.

L'apurement des dettes et créances réciproques sera traité dans les comptes certifiés par la Cour des comptes, mais ne fait l'objet **d'aucune inscription en comptabilité budgétaire**¹. Seul le jaune annexé au projet de loi de finances pour 2008 relatif aux relations financières entre l'Etat et les organismes de protection sociale évoque l'opération.

Dès lors, dans son rapport sur les mouvements de crédits opérés par voie administrative dont la ratification est demandée dans le projet de loi de finances rectificative, la Cour des comptes formule plusieurs observations fondées, qui appellent l'attention du Parlement. Elle commente ainsi le schéma d'apurement de dette.

« Du point de vue strictement budgétaire, ce schéma présente la particularité d'avoir permis de réduire de plus de 5 milliards d'euros la dette de l'Etat inscrite à son bilan à l'égard du régime général de sécurité sociale sans qu'intervienne un décaissement sur le budget de l'Etat, aucune dépense budgétaire n'ayant été engagée à ce titre.

Les dettes constituées à l'égard des régimes de sécurité sociale correspondent en réalité à des impayés sur dépenses budgétaires, accumulés au fil des ans (...).

« Les sommes dues aux régimes de sécurité sociale au titre des différents dispositifs qu'ils gèrent pour le compte de l'Etat, de même que la compensation des exonérations de charges sociales accordées par celui-ci constituent, par nature, des dépenses courantes de l'Etat. Comme telles, elles donnent lieu, conformément aux articles 4 et 6 de la LOLGF, à l'ouverture de crédits en loi de finances (...).

« Or l'opération précitée a substitué un « apurement » mis en œuvre au moyen d'une opération de trésorerie à un paiement sur crédits budgétaires

¹ Le gouvernement souligne simplement que la charge d'intérêt de l'Etat se trouve accrue en conséquence, l'Etat devant s'endetter, à due proportion, sur les marchés financiers.

des sommes dues aux organismes de sécurité sociale. Ce faisant, elle a conduit – si on ne se préoccupe à ce stade que de son volet budgétaire – à ce qu’une partie importante des impayés soit effacée sans recours à l’autorisation parlementaire pour ouvrir les crédits nécessaires et sans impacter le niveau des dépenses du budget général de l’Etat (et la norme de dépense gouvernementale) ».

De ce point de vue, **le traitement en comptabilité budgétaire de l’opération d’apurement de la dette de l’Etat à la sécurité sociale pourrait être qualifiée d’inspiration « prélofficienne »**. Ce traitement témoigne de carences dans l’écriture du texte organique qui doivent pouvoir être corrigées. Il conduit à s’inquiéter en outre du rôle, du statut, et du champ d’intervention, de la caisse de la dette publique qui pourraient être revus.

2. L’assimilation de la reprise de dette à une opération de trésorerie : un traitement contestable en terme comptable

Le gouvernement indique que la reprise de la dette du FFIPSA accroît le besoin de financement de l’Etat, financé par une augmentation de l’encours bons du Trésor à taux fixe et à intérêts précomptés (BTF). De ce fait, elle suscite une charge budgétaire - les intérêts précomptés - de 10 millions d’euros au moment de l’émission des BTF.

Mais, en tant que tel, les deux reprises de dette prévues dans le présent projet de loi de finances rectificative ne sont pas traitées comme des opérations budgétaires : elles sont considérées comme des opérations de trésorerie, en application de l’article 25 de la LOLF qui range au nombre des opérations de trésorerie l’émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et des autres dettes de l’Etat.

La Cour des comptes, à laquelle il pourrait être souhaitable de confier une mission de certification **de la comptabilité budgétaire**, a critiqué à plusieurs reprises l’interprétation « opportuniste » du partage entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie et considéré que la reprise de dette d’un organisme tiers par l’Etat devait être comptabilisée comme une charge budgétaire.

3. Une jurisprudence du Conseil constitutionnel favorable à une conception extensive des opérations de trésorerie

Dans sa décision¹ relative à la loi de finances pour 1994, le Conseil constitutionnel avait déjà considéré comme une opération de trésorerie et non comme une dépense budgétaire l’opération prévue à l’article 105 de la loi de finances pour 1994 qui disposait que : *« la dette de l’Agence centrale des organismes de sécurité sociale à l’égard de la Caisse des dépôts et*

¹ Décision n° 93-330 DC du 29 décembre 1993.

consignations constatée au 31 décembre 1993 est transférée à l'Etat, dans la limite de 110 milliards de francs, à compter du 1^{er} janvier 1994 ».

Malgré l'intervention de la LOLF, le Conseil constitutionnel a confirmé sa jurisprudence sur la loi de règlement pour 2005¹ en considérant que *« la qualification d'opération de trésorerie et non de dépense budgétaire donnée par la loi déferée à la reprise par l'Etat de la dette contractée pour le compte du Fonds de financement de la protection sociale agricole est conforme à l'article 25 de la loi organique du 1^{er} août 2001 »*, en faisant valoir qu'aux *« termes de l'article 25 de la loi organique du 1^{er} août 2001, rendu applicable à compter du 1^{er} janvier 2002 par l'article 65 de la même loi : « Les ressources et les charges de trésorerie de l'Etat résultent des opérations suivantes... - 4° L'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et autres dettes de l'Etat... » ; et qu'il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux parlementaires, que les reprises par l'Etat de dettes d'organismes publics ou privés constituent des opérations de trésorerie »*. Les travaux préparatoires visés par le Conseil constitutionnel sont issus du rapport de notre collègue député Didier Migaud, alors rapporteur de la proposition de loi organique, qui indiquait à propos de la disposition qui allait devenir l'article 25 de la LOLF : *« ce faisant, le texte proposé entérine la conception « extensive » des opérations de trésorerie faite par le décret de 1962. Il s'éloigne donc des recommandations présentées à de nombreuses reprises par la Cour des comptes »*.

Pour des raisons juridiques, et non comptables, sauf revirement de jurisprudence du Conseil constitutionnel, la reprise de dette ne pourra revêtir la qualification d'opération budgétaire que si l'article 25 de la LOLF se trouvait modifié.

¹ Décision n° 2006-538 DC du 13 juillet 2006.

EXAMEN DES ARTICLES

PREMIÈRE PARTIE : CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

TITRE 1^{ER} : DISPOSITIONS RELATIVES AUX RESSOURCES

RESSOURCES AFFECTÉES

A. – Dispositions relatives aux collectivités territoriales

ARTICLE 1^{er}

Affectation aux régions d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP)

Commentaire : le présent article procède à divers ajustements de la compensation financière des régions métropolitaines et de la collectivité territoriale de Corse¹, au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Ces régularisations sont relatives à l'année 2006 et à l'année 2007. S'agissant de cette dernière, les fractions de tarifs de TIPP attribuées aux régions, afin de compenser les transferts réalisés en 2005, 2006 et 2007, sont révisées. En outre, le présent article rend possible de corriger le montant de la compensation à verser à une région, si le produit de TIPP attribué à celle-ci s'avère inférieur à son droit à compensation, sans recourir aux dispositions d'une loi de finances.

Dans le cadre de son rapport relatif au projet de loi de finances pour 2008, votre rapporteur général a eu l'occasion de rappeler en détail le régime de la compensation financière dont bénéficient les régions, au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004

¹ Par commodité, dans la suite du présent commentaire, le terme de « régions » sera seul utilisé pour désigner ces collectivités. On rappelle que, la TIPP n'étant pas en vigueur dans les régions d'outre-mer, la compensation des transferts de compétences due à ces dernières est réalisée par la voie de dotations de décentralisation.

relative aux libertés et responsabilités locales, par l'attribution de fractions de tarif de taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), sur le supercarburant sans plomb et le gazole, que les régions pourront moduler dans certaines limites. Il est renvoyé à ce rapport¹.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. DES RÉGULARISATIONS DE LA COMPENSATION DUE POUR 2006

1. Des régularisations de montants versés aux régions sans incidence sur le droit à compensation de celles-ci

Le I du présent article, sous la forme d'un tableau, procède à de nombreuses **régularisations des montants versés au titre de la gestion 2006** pour la compensation financière des transferts de compétence. Il en résulte un **solde de 28 millions d'euros au bénéfice des régions**. Cette opération **n'affecte pas le droit à compensation des régions** mais, au contraire, vise à répondre exactement à celui-ci, dans un double contexte.

D'une part, la « régionalisation » des assiettes de TIPP réalisée à partir de 2006, permettant de déterminer les fractions de tarifs de cette taxe attribuées aux régions, a conduit à fixer l'année 2006 comme année de référence desdites assiettes. Cependant, alors que l'Etat doit verser aux régions le strict montant de la compensation due, les versements de TIPP, jusqu'à l'année 2006 incluse, se sont effectuées au gré des rentrées fiscales. Il en est résulté, à la fois, des **insuffisances** et des **excédents de versement**, que corrige le présent article.

D'autre part, la moindre consommation de carburants enregistrée en 2006 par rapport aux prévisions² a amené l'Etat, pour la plupart des régions, à compléter le produit de TIPP effectivement versé au titre de cette année, à due concurrence du droit à compensation³. Ces compléments, versés au début de l'année 2007, ont suivi des procédures comptables hétérogènes d'une région à l'autre, occasionnant des chevauchements de gestion entre les années 2006 et 2007. Ces **anomalies comptables** sont corrigées par le présent article, dont l'exposé des motifs indique que « *le circuit comptable a été [...] révisé en 2007 pour éviter que de telles difficultés ne se renouvellent* ».

¹ Rapport n° 91 (2007-2008), tome II, fascicule 1, volume 1 : commentaire de l'article 13.

² Les consommations de carburants en 2006 se sont révélées inférieures aux estimations, sur l'ensemble du territoire, à hauteur de 3,4 millions d'hectolitres pour le super sans plomb et de 4 millions d'hectolitres pour le gazole.

³ Cette mesure a constitué une application anticipée des dispositions prévues par le VI du présent article. Cf. infra.

2. La rectification du droit à compensation de deux régions

Le **III** et **IV** du présent article opèrent une **rectification à la baisse** du droit à compensation, au titre de 2006, pour deux régions.

- Le **III** du présent article procède à une minoration (de près de **33.400 euros**) du droit à compensation pour 2006 de la région **Franche-Comté, au titre de la suppression des fonds académiques de rémunération des personnels d'internat (FARPI)** et du versement direct aux collectivités gestionnaires de la participation des familles aux dépenses d'internat. En effet, une **erreur d'imputation** a été commise, par confusion entre les dépenses d'internat des lycées transférées à la région Franche-Comté et celles des collèges transférées au Territoire de Belfort, précédemment gérées au sein du même FARPI : une reprise excessive a été effectuée sur la compensation du département, et une reprise insuffisante sur celle de la région. Le présent article corrige cette dernière situation¹.

- Le **IV** du présent article effectue une minoration (de près de **15.400 euros**) du droit à compensation pour 2006 de la région **Centre, au titre du transfert anticipé des formations de l'AFPA** (Association nationale pour la formation professionnelle des adultes)². En effet, il s'est produit une **erreur de calcul dans l'indexation** des dépenses de l'Etat prises en considération pour la compensation du transfert (la moyenne actualisée des dépenses pour l'AFPA de 2002 à 2005). Le présent article corrige cette erreur.

B. DES AJUSTEMENTS DE LA COMPENSATION DUE EN 2007

1. La révision des fractions de tarifs de TIPP attribuées aux régions

Le **II** du présent article procède aux **ajustements** devenus « traditionnels », en loi de finances rectificative, **des fractions de tarifs de TIPP attribuées aux régions, inscrites en loi de finances initiale**, au titre de la compensation des transferts de compétences organisés par la loi précitée du 13 août 2004. Ces fractions de tarifs ont été calculées de sorte que, rapportées aux assiettes régionales de la TIPP en 2006, elles produisent la compensation due aux régions en 2007, c'est-à-dire pour les transferts intervenus en 2005, 2006 et 2007³.

¹ La mesure correspondante en faveur du département est prévue par l'article 2 du présent projet de loi de finances.

² La région Centre a été la première région – et, en 2006, la seule – à signer avec l'Etat une convention permettant le transfert anticipé des formations de l'AFPA.

³ Il convient de rappeler que l'article 13 du projet de loi de finances initiale pour 2008 fixe ces fractions de tarifs de TIPP en vue de compenser aux régions les transferts de 2005, 2006, 2007 et 2008.

Les ajustements ainsi proposés par le présent article prennent en compte :

- d'une part, le **droit à compensation définitif établi au titre des transferts intervenus en 2006** ;

- d'autre part, une **révision du droit à compensation des transferts intervenus en 2007**. Au principal, cette révision est liée au dénombrement des agents techniciens et ouvriers de services (TOS) des lycées dont la gestion a été transférée aux régions¹, notamment les postes vacants au moment du transfert, qu'il reviendra en effet aux régions de pourvoir.

Le droit à compensation au titre de 2007 se trouve ainsi **majoré de 25,8 millions d'euros par rapport à la loi de finances initiale**, comme le retrace le tableau ci-après.

L'ajustement du droit à compensation des régions pour 2007

(en euros)

Droit à compensation	LFI pour 2007	Présent PLFR	Variation LFI/PLFR
TOS (titulaires)	569.118.332	572.304.719	+ 3.186.387
Gestionnaires TOS (titulaires)	5.787.327	5.581.201	- 206.126
Emplois vacants TOS 2006-2007	19.205.128	26.489.596	+ 7.284.468
Emplois vacants TOS 2007-2008 (provision)	0	12.304.385	+ 12.304.385
Emplois vacants gestionnaires TOS	1.314.320	1.747.563	+ 433.243
Fonctionnement	784.449	931.031	+ 146.582
AFFA	454.225.430	454.017.722	- 207.708
TOS agricoles	3.380.936	5.657.500	+ 2.276.564
Inventaire culturel	3.588.401	4.100.549	+ 608.355
Total	1.273.094.621	1.298.920.770	+ 25.826.150

Source : DGCL

2. Deux abondements ponctuels de la compensation due aux régions

Les 1° et 2° du V du présent article opèrent au bénéfice des régions une **compensation ponctuelle**, qui en tant que telle n'est **pas intégrée dans le calcul du droit à compensation « permanent »** de ces collectivités au titre de l'année 2007. Le tableau figurant au 3° du V du présent article détaille le montant versé, en conséquence, à chaque région.

- Le 1° du V du présent article compense aux régions, par l'attribution d'une part de TIPP supplémentaire en 2007, l'**indemnisation** (à

¹ On rappelle qu'un droit d'option est offert aux personnels relevant de services décentralisés, entre un détachement sans limitation de durée et une intégration dans la fonction publique territoriale. L'exercice de ce droit entraîne le transfert aux collectivités territoriales de la gestion des personnels. Conformément à l'article 147 de la loi de finances pour 2006, seuls les agents ayant exercé ce droit avant le 31 août 2006 ont été confiés à la gestion des régions à compter de 2007. Ceux qui ont « opté » entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2006 le seront à compter de 2008.

hauteur de près de **147.000 euros** au total) **des jours acquis au titre du compte épargne temps (CET)** par les agents relevant de services dont la gestion a été transférée en 2007. Il s'agit, d'une part, des agents des services en charge de l'inventaire culturel et, d'autre part, des agents de l'équipement transférés à la collectivité territoriale de Corse.

En ce domaine, **la compensation, en effet, n'est due qu'une seule fois** aux collectivités territoriales, **pour chaque service** transféré : la commission consultative d'évaluation des charges (CCEC) a décidé¹ que le décompte des jours acquis par les agents au titre du CET s'effectuerait *en totalité* à la date de partition des services, sans préjudice du rythme de l'exercice du droit d'option offert aux agents.

• Le 2° du V du présent article réalise un **abondement** (à hauteur de près de **29,4 millions d'euros**) de la compensation due aux régions, en 2007, **pour le transfert des formations sanitaires et des aides aux étudiants de ce secteur**, au titre des années 2005, 2006 et 2007. Cet abondement est réparti, entre les régions, proportionnellement à la part de chacune dans le montant total de la compensation.

En effet, la CCEC, qui a validé les conditions de la compensation des régions pour ce transfert², n'a pas pris en compte la **réforme des minima d'éligibilité et du barème des bourses** des étudiants des formations sanitaires, organisée en 2005, par décret³, pendant que se déroulait la concertation sur le transfert. Or cette réforme a étendu l'éligibilité aux bourses et en a amélioré le barème. Par conséquent, elle a alourdi la charge transférée aux régions.

L'exposé des motifs du présent article précise que « *les conclusions d'une mission d'inspection lancée sur le sujet permettront d'ajuster définitivement le droit à compensation* ». Dans ce contexte, le complément prévu par le 2° du V du présent article ne constitue qu'une **mesure provisionnelle** de compensation, expressément identifiée comme telle, dans l'attente du calcul définitif du droit à compensation des régions. Les modalités de ce calcul devraient être réexaminées par la CCEC à l'issue de la mission d'inspection précitée.

C. UNE DISPENSE DE RECOURIR À UNE LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR ABONDER LES COMPENSATIONS AU NIVEAU DÛ

Le VI du présent article prévoit que si, une année donnée, le produit de TIPP perçu par une région au titre de la compensation des transferts de compétences issus de la loi précitée du 13 août 2004 s'avérait inférieur au

¹ Réunion de la CCEC du 6 avril 2006.

² Réunion de la CCEC du 12 décembre 2005.

³ Décret n° 2005-418 du 3 mai 2005 fixant les règles minimales de taux et de barème des bourses d'études accordées aux élèves et étudiants inscrits dans les instituts et écoles de formation de certaines professions de santé.

droit à compensation de cette région – situation toujours possible, dès lors notamment que la compensation s’effectue aujourd’hui, par l’attribution de fractions de tarifs de TIPP, en fonction des consommations régionales réelles –, le complément dû à la région serait prélevé sur le produit de TIPP revenant en principe à l’Etat cette même année.

En d’autres termes, **la correction à la hausse** (exclusivement), par le gouvernement, **du montant de la compensation à verser à une région, serait autorisée sans recourir à de nouvelles dispositions en loi de finances**¹. Cette disposition du présent article a été anticipée pour permettre en 2007, ainsi qu’il a été signalé ci-dessus, le versement à la plupart des régions du complément de produit de TIPP, au titre de 2006, que rendait nécessaire une consommation de carburants moindre qu’anticipée.

Sur ce plan, le présent article traduit le principe fixé par le II de l’article 119 de la loi précitée du 13 août 2004, selon lequel, « *si les recettes provenant des impositions attribuées [au titre de la compensation financière des transferts de compétences] diminuent pour des raisons étrangères au pouvoir de modulation reconnu aux collectivités bénéficiaires, l’Etat compense cette perte dans des conditions fixées en loi de finances afin de garantir à ces dernières un niveau de ressources équivalant à celui qu’il consacrait à l’exercice de la compétence avant son transfert. Ces diminutions de recettes et les mesures de compensation prises au titre du présent alinéa font l’objet d’un rapport du Comité des finances locales.* »

II. LES MODIFICATIONS ADOPTÉES PAR L’ASSEMBLÉE NATIONALE

L’Assemblée nationale, sur la proposition de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, une série de cinq **amendements rédactionnels** au présent article. Ces amendements, par nature, n’ont pas affecté le dispositif proposé, tel qu’il vient d’être décrit.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, schématiquement, comporte deux catégories de mesures, de nature différente.

Une première série consiste dans l’ajustement de la compensation due aux régions, au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi précitée du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Il y a lieu d’approuver ces mesures : elles mettent en œuvre l’exigence d’une **compensation intégrale des transferts** pratiqués au bénéfice de ces

¹ Une disposition similaire est proposée par l’article 2 du présent projet de loi de finances rectificative en ce qui concerne la compensation due aux départements.

collectivités, suivant le principe fixé par l'article 72-2 de la Constitution, selon lequel, notamment, « *tout transfert de compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice* ».

Votre rapporteur général, cependant, souligne que la compensation inscrite au 2° du V du présent article, **concernant les formations sanitaires et les aides aux étudiants de ce secteur, ne constitue qu'une provision**. Celle-ci, comme il a été indiqué, est fixée dans l'attente de la clarification des règles de compensation en la matière, en vue de prendre en compte l'intégralité des effets de la réforme réalisée en 2005 pour les minima d'éligibilité et le barème des bourses. La disposition est donc **destinée à alléger dès maintenant la charge de trésorerie supportée par les régions**, en commençant le rattrapage nécessaire.

La seconde catégorie des mesures proposées réside dans **le VI du présent article**. Ce paragraphe, comme on l'a vu, permettra que, désormais, l'éventuel abondement du montant de la compensation à verser à une région, requis en fonction du niveau du droit à compensation de celle-ci rapporté au produit effectif de la fraction de TIPP qui lui a été attribuée, se fasse sans recourir à une loi de finances. Conforme à l'article 119, précité, de la loi précitée du 13 août 2004, la disposition est bienvenue : elle **permettra d'accélérer les délais de versement, aux régions, du produit fiscal complémentaire** qui peut leur être dû. Ce versement au titre d'une année n , en effet, pourra être réalisé dès que le bilan de la gestion de l'année n sera établi, soit en principe au début de l'année $n + 1$, sans attendre une loi de finances rectificative qui, souvent, n'intervient qu'en fin d'année $n + 1$.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 2

Affectation aux départements d'une part du produit de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance (TSCA)

Commentaire : le présent article procède à divers ajustements de la compensation financière des départements au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Ces régularisations sont principalement relatives à l'année 2007, pour laquelle la fraction de taux de TSCA attribuée aux départements, afin de compenser les transferts réalisés en 2005, 2006 et 2007, est révisée. En outre, le présent article rend possible de corriger le montant de la compensation à verser à un département, si le produit de TSCA attribué à celui-ci s'avère inférieur à son droit à compensation, sans recourir aux dispositions d'une loi de finances.

Dans le cadre de son rapport relatif au projet de loi de finances pour 2008, votre rapporteur général a eu l'occasion de rappeler en détail le régime de la compensation financière dont bénéficient actuellement les départements, au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilité locales, par l'attribution d'une fraction de taux de TSCA. Il est renvoyé à ce rapport¹.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LA RECTIFICATION DU DROIT À COMPENSATION ANTÉRIEUR À 2007 DE DEUX DÉPARTEMENTS

Le **III** du présent article opère une **rectification à la hausse** du droit à compensation avant 2007 de deux départements.

En premier lieu, le droit à compensation **pour 2006** du **Territoire de Belfort** est majoré (de près de **33.400 euros**), **dans le cadre de la suppression des fonds académiques de rémunération des personnels d'internat (FARPI)** et du versement direct aux collectivités gestionnaires de la participation des familles aux dépenses d'internat. En effet, une **erreur d'imputation** a été commise, par confusion entre les dépenses d'internat des lycées transférées à la région Franche-Comté et celles des collèges transférées au Territoire de Belfort, précédemment gérées au sein du même FARPI : une reprise insuffisante a été effectuée sur la

¹ Rapport n° 91 (2007-2008), tome II, fascicule 1, volume 1 : commentaire de l'article 14. Cet article, à compter de 2008, modifie les assiettes fiscales servant de base à la compensation des départements.

compensation de la région, et une reprise excessive sur celle du département. Le présent article corrige cette dernière situation¹.

En second lieu, le droit à compensation **pour 2005 et 2006** du département de **l'Indre** est majoré (d'un peu plus de 10.500 euros pour chaque année, soit un peu plus de **21.000 euros au total**), **afin de tenir compte du transfert du financement d'une convention de restauration scolaire**, dans les collèges, qu'avait signée l'Etat avec des communes du département. Il s'agit de réparer un **oubli** dans le calcul du droit à compensation du département, le transfert en cause n'ayant pas été pris en considération. A compter de 2007, le présent article corrige cette erreur en majorant à due concurrence le pourcentage de la fraction de taux de TSCA revenant à l'Indre (cf. ci-dessous).

B. DES AJUSTEMENTS DE LA COMPENSATION DUE EN 2007

1. La révision des fractions de taux de TSCA attribuées aux départements

Le **I** du présent article procède à l'**ajustement**, devenu « traditionnel » en loi de finances rectificative, **de la fraction de taux de TSCA² attribuée aux départements**, au titre de la compensation des transferts de compétences organisés par la loi précitée du 13 août 2004. Cette fraction est portée à **9 %**, contre 8,705 % en loi de finances initiale, étant calculée de façon à produire la compensation due aux départements en 2007, c'est-à-dire pour les transferts intervenus en 2005, 2006 et 2007³. Le pourcentage de cette fraction qui revient à chaque département, au prorata de son droit à compensation, est fixé par le **VI** du présent article, dans la colonne A du tableau qui y figure.

Les ajustements ainsi proposés par le présent article prennent en compte :

- d'une part, le **droit à compensation définitif établi au titre des transferts intervenus en 2006** ;

¹ La mesure correspondante en faveur de la région est prévue par l'article 2 du présent projet de loi de finances.

² Pour mémoire, il s'agit de la TSCA perçue sur les assurances contre les risques automobiles, dont le taux est fixé à 18 % par l'article 1001 du code général des impôts.

³ Il convient de rappeler que l'article 14 du projet de loi de finances initiale pour 2008 fixe les modalités de la compensation aux départements des transferts de 2005, 2006, 2007 et 2008.

- d'autre part, une **révision du droit à compensation des transferts intervenus en 2007**. Au principal, cette révision est liée au dénombrement des agents techniciens et ouvriers de services (TOS) des collèges dont la gestion a été transférée aux départements¹, notamment les postes vacants au moment du transfert, ainsi qu'aux postes vacants parmi le personnel de l'équipement, qu'il reviendra en effet aux départements de pourvoir.

Le droit à compensation au titre de 2007 se trouve ainsi **majoré de près de 40,6 millions d'euros par rapport à la loi de finances initiale**, comme le retrace le tableau ci-après.

L'ajustement du droit à compensation des départements pour 2007

(en euros)

Droit à compensation	LFI pour 2007	Présent PLFR	Variation LFI/PLFR
TOS (titulaires)	567.913.170	570.524.580	+ 2.611.410
Gestionnaires TOS (titulaires)	3.672.894	3.619.802	- 53.092
Emplois vacants TOS 2006-2007	15.499.814	26.167.618	+ 10.667.804
Emplois vacants TOS 2007-2008 (provision)	0	12.333.760	+ 12.333.760
Emplois vacants gestionnaires TOS	2.742.622	3.656.897	+ 914.275
Fonctionnement	490.539	786.747	+ 296.208
Postes vacants Equipement 2007		13.822.337	+ 13.822.337
Total	920.536.331	961.129.033	+ 40.592.702

Source : DGCL

2. Deux abondements ponctuels de la compensation due aux départements

Les **IV** et **V** du présent article opèrent au bénéfice des départements une **compensation ponctuelle**, qui en tant que telle n'est **pas intégrée dans le calcul du droit à compensation « permanent »** de ces collectivités au titre de l'année 2007. Le tableau figurant au **VI** du présent article (colonnes B et C respectivement) détaille le montant versé, en conséquence, à chaque département, sur le produit de la TSCA revenant en principe à l'Etat.

• Le **IV** du présent article compense aux départements l'**indemnisation** (à hauteur de plus de **3,64 millions d'euros** au total) **des jours acquis au titre du compte épargne temps (CET)** par les agents relevant **directions départementales de l'équipement (DDE)**, dont la gestion a été transférée en 2007. En ce domaine, **la compensation, en effet, n'est due**

¹ On rappelle qu'un droit d'option est offert aux personnels relevant de services décentralisés, entre un détachement sans limitation de durée et une intégration dans la fonction publique territoriale. L'exercice de ce droit entraîne le transfert aux collectivités territoriales de la gestion des personnels. Conformément à l'article 147 de la loi de finances pour 2006, seuls les agents ayant exercé ce droit avant le 31 août 2006 ont été confiés à la gestion des départements à compter de 2007. Ceux qui ont « opté » entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2006 le seront à compter de 2008.

qu'une seule fois aux collectivités territoriales, **pour chaque service transféré** : la commission consultative d'évaluation des charges (CCEC) a décidé¹ que le décompte des jours acquis par les agents au titre du CET s'effectuerait *en totalité* à la date de partition des services, sans préjudice du rythme de l'exercice du droit d'option offert aux agents.

• Le V du présent article réalise un **abondement** (de plus de **17,1 millions d'euros**) de la compensation due aux départements, en 2007, **pour l'organisation et le financement de la formation des assistants maternels**. Cette mesure est consécutive à la mise en œuvre du **décret du 20 avril 2006**², qui a renforcé cette formation en allongeant la formation initiale (portée de 60 heures à 120 heures) et en imposant une formation annuelle de secourisme, alourdissant en conséquence la charge supportée par les départements.

Cependant, il ne s'agit que d'une **mesure provisionnelle** de compensation, expressément identifiée comme telle, dans l'attente du calcul définitif du droit à compensation des départements en la matière. En effet, une première phase de concertation entre le gouvernement et l'Assemblée des départements de France (ADF) a permis de dégager un consensus sur les modalités de compensation : celle-ci se fera au prorata des agréments délivrés par les départements aux assistants maternels au cours des trois dernières années, et sur la base des dépenses constatées au cours de l'année 2007. En 2008, une deuxième phase de concertation devra permettre d'arrêter le montant définitif de la compensation.

C. UNE DISPENSE DE RECOURIR À UNE LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR ABONDER LES COMPENSATIONS AU NIVEAU DÛ

Le II du présent article prévoit que si, une année donnée, le produit de TSCA perçu par un département au titre de la compensation des transferts de compétences issus de la loi précitée du 13 août 2004 s'avérait inférieur au droit à compensation de ce département, le complément dû à celui-ci serait prélevé sur le produit de TSCA revenant en principe à l'Etat cette même année.

En d'autres termes, **la correction à la hausse** (exclusivement), par le gouvernement, **du montant de la compensation à verser à un département, serait autorisée sans recourir à de nouvelles dispositions en loi de finances**³. Cette disposition traduit le principe fixé par le II de l'article 119 de la loi précitée du 13 août 2004, selon lequel, « *si les recettes provenant des impositions attribuées* [au titre de la compensation financière des transferts de

¹ Réunion de la CCEC du 6 avril 2006.

² Décret n° 2006-464 du 20 avril 2006 relatif à la formation des assistants maternels.

³ Une disposition similaire est proposée par l'article 1^{er} du présent projet de loi de finances rectificative en ce qui concerne la compensation due aux régions, pour lesquelles le mécanisme a été mis en œuvre, au titre de l'exercice 2006, en anticipant sur l'autorisation donnée par l'article 1^{er} précité, eu égard à un produit de TIPP moindre qu'anticipé.

compétences] *diminuent pour des raisons étrangères au pouvoir de modulation reconnu aux collectivités bénéficiaires, l'Etat compense cette perte dans des conditions fixées en loi de finances afin de garantir à ces dernières un niveau de ressources équivalant à celui qu'il consacrait à l'exercice de la compétence avant son transfert. Ces diminutions de recettes et les mesures de compensation prises au titre du présent alinéa font l'objet d'un rapport du Comité des finances locales. »*

II. LE VOTE DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a **adopté** le présent article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A l'instar de l'article 1^{er} du présent projet de loi de finances rectificative, le présent article, schématiquement, comporte deux catégories de mesures, de nature différente.

Une première série consiste dans l'ajustement de la compensation due aux départements, au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi précitée du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Il y a lieu d'approuver ces mesures : elles mettent en œuvre l'exigence d'une **compensation intégrale des transferts** pratiqués au bénéfice de ces collectivités, suivant le principe fixé par l'article 72-2 de la Constitution, selon lequel, notamment, *« tout transfert de compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice »*.

Votre rapporteur général, cependant, souligne que la compensation inscrite au V du présent article, **concernant la formation des assistants maternels renforcée par le décret précité du 20 avril 2006, ne constitue qu'une provision**. Celle-ci, comme il a été indiqué, est fixée dans l'attente de la fixation du montant définitif du droit à compensation, après concertation avec l'ADF. La disposition est donc **destinée à alléger dès maintenant la charge de trésorerie supportée par les départements**, en commençant le rattrapage nécessaire. Cette mesure constitue une application de l'article L. 1614-2 du code général des collectivités territoriales, aux termes duquel *« toute charge nouvelle incombant aux collectivités territoriales du fait de la modification par l'Etat, par voie réglementaire, des règles relatives à l'exercice des compétences transférées est compensée »*.

La seconde catégorie des mesures proposées réside dans **le II du présent article**. Ce paragraphe, comme on l'a vu, permettra que, désormais, l'éventuel abondement du montant de la compensation à verser à un département, requis en fonction du niveau du droit à compensation de celui-ci

rapporté au produit effectif de la fraction de TSCA attribuée, se fasse sans recourir à une loi de finances. Conforme à l'article 119, précité, de la loi précitée du 13 août 2004, la disposition est bienvenue : elle **permettra d'accélérer les délais de versement, aux départements, du produit fiscal complémentaire** qui peut leur être dû. Ce versement au titre d'une année n , en effet, pourra être réalisé dès que le bilan de la gestion de l'année n sera établi, soit en principe au début de l'année $n + 1$, sans attendre une loi de finances rectificative qui, souvent, n'intervient qu'en fin d'année $n + 1$.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 3

Affectation du produit des amendes de police

Commentaire : le présent article tire les conséquences de la surévaluation des recettes des amendes forfaitaires de police au titre de l'année 2007, en réduisant le prélèvement sur recettes au profit des communes et en affectant une partie des fonds prélevés sur ces recettes à l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (ACSE) et à la dotation d'aménagement de la dotation globale de fonctionnement des communes.

I. LE DROIT EXISTANT

Le produit des amendes forfaitaires de la police de circulation fait l'objet, conformément à l'article L. 2334-24 du code général des collectivités territoriales, d'un prélèvement sur recettes au profit des communes, et est réparti chaque année par le comité des finances locales (CFL).

Selon la pratique des deux dernières années, mais qui n'est formalisée par aucun texte, la répartition du produit des amendes pour une année n s'effectue en deux temps :

- le montant prévisionnel du produit des amendes pour l'année n est inscrit en loi de finances initiale pour l'année n et réparti par le CFL au début de l'année n + 1 ;

- la régularisation du montant des amendes réellement constaté lors de l'année n est inscrite dans la loi de finances rectificative pour l'année n + 1 et répartie par le CFL au début de l'année n + 2.

Ainsi, le montant des amendes pour l'année 2007 a fait l'objet d'une évaluation en loi de finances initiale pour 2007 et devrait, suivant cette pratique, être régularisé par la loi de finances rectificative pour 2008, cette régularisation étant prise en compte dans la répartition par le CFL au début de l'année 2009.

Toutefois, il semble que le montant de la régularisation doive être particulièrement élevé au titre de l'année 2007. En effet, le montant inscrit en loi de finances initiale pour 2007 était de 680 millions d'euros. Or, il apparaît qu'il ne dépassera pas 510 millions d'euros¹. Cet écart fait suite à plusieurs années de surévaluation. Ainsi, le montant des amendes en 2006 a été surévalué de 100 millions d'euros. Toutefois, le montant de la surévaluation

¹ Ces moindres recettes s'expliquent notamment par le fait que de nombreux contrevenants « espéraient » une amnistie présidentielle en 2007 et n'ont donc pas payé leurs amendes, qui ont été majorées, et sont de ce fait versées au budget de l'Etat.

des amendes en 2007 est particulièrement important puisqu'il s'élève à 170 millions d'euros.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose donc de prendre en compte la majeure partie de cet écart, déjà connu, afin que l'essentiel de la régularisation des montants versés par le CFL au titre de 2007, soit 170 millions d'euros, se fasse lors de la répartition par le CFL dès le début de l'année 2008 et non au début de l'année 2009.

Par ailleurs, le présent article propose d'affecter 35 millions d'euros à l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (ACSE), prélevés sur le montant des recettes des amendes au titre de l'année 2007, mais pris en charge par le budget de l'Etat.

Enfin, le présent article effectue un prélèvement sur les recettes des amendes de police de 2007, pour un montant de 41 millions d'euros, affecté au solde de la dotation d'aménagement de la dotation globale de fonctionnement des communes de 2008, c'est-à-dire aux trois dotations de péréquation (dotation de solidarité urbaine, dotation de solidarité rurale et dotation nationale de péréquation).

A. LA JUSTIFICATION DE L'AFFECTION À L'ACSE

L'ACSE a été créée par la loi pour l'égalité des chances du 31 mars 2006¹ pour répondre à la crise des banlieues de l'automne 2005.

Sa mission est, d'une part, de renforcer l'efficacité de l'action de l'Etat en faveur des habitants des quartiers prioritaires de la politique de la ville et, d'autre part, de favoriser l'intégration des personnes immigrées et issues de l'immigration. A ces deux missions principales s'ajoutent la responsabilité du service civil volontaire, la lutte contre l'illettrisme et la gestion du fonds interministériel de prévention de la délinquance (FIPD).

Le FIPD a été créé par la loi du 5 mars 2007 relative à la prévention de la délinquance². Il a notamment pour objet de subventionner les dépenses des collectivités territoriales en matière de prévention de la délinquance, dans le cadre des plans de prévention de la délinquance³ et des contrats locaux de sécurité passés entre les collectivités territoriales et l'Etat⁴.

L'article 5 de la loi du 5 mars 2007 portant création du FIPD avait prévu qu'un « *montant prélevé sur le produit des amendes forfaitaires de la police de la circulation, prévu à l'article L. 2334-24 du code général des*

¹ Loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances.

² Loi n° 2007-297 du 5 mars 2007 relative à la prévention de la délinquance.

³ Article L. 2215-2 du code général des collectivités territoriales.

⁴ En application de l'article L. 121-14 du code de l'action sociale et des familles.

collectivités territoriales, déterminé en loi de finances » servirait à financer une partie des dépenses du FIPD. Cette affectation dérogeant aux règles de répartition du produit des amendes de police avait été limitée à **une seule année**, par l'adoption d'un sous-amendement explicitant son caractère exceptionnel.

La nouvelle affectation proposée par le présent article, bien qu'elle doive servir à financer les dépenses du FIPD, ne contrevient pas à cette règle. En effet, en loi de finances pour 2007, l'affectation d'une partie du produit des amendes de police à l'ACSE avait pesé sur les collectivités territoriales. En revanche, le dispositif proposé par le présent article pèsera uniquement sur le budget de l'Etat¹.

Enfin, l'affectation supplémentaire de recettes de l'Etat à l'opérateur qu'est l'ACSE résulte des besoins de financement du programme de vidéoprotection annoncé par le ministre de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales, lors de la création de la Commission nationale de vidéosurveillance, le vendredi 9 novembre 2007. Les fonds supplémentaires ainsi apportés au FIPD devront essentiellement servir à subventionner les dépenses engagées par les collectivités territoriales, et notamment par les communes, pour financer leurs investissements en matière de vidéosurveillance.

B. L'IMPACT SUR LE SOLDE BUDGÉTAIRE

Le présent article réduit donc de 205 millions d'euros le montant des recettes des amendes de police pour 2007 : 170 millions d'euros au titre des moindres recettes prévues et 35 millions d'euros en raison de l'affectation de ce montant à l'ACSE.

L'impact sur le solde budgétaire est le suivant :

- en prévision, le solde budgétaire de l'Etat en 2007 se trouve dégradé de 35 millions d'euros. L'affectation de 41 millions d'euros perçus en 2007 à la DGF de 2008 n'affecte en effet le solde budgétaire ni de 2007 ni de 2008² ;

- en exécution, le solde budgétaire de 2007 sera en revanche amélioré de 135 millions d'euros. En effet, l'Etat versera 170 millions d'euros de moins aux collectivités, correspondant aux moindres recettes du produit des amendes. Mais parallèlement, il effectuera un versement de 35 millions d'euros à l'ACSE.

¹ Voir ci-après.

² Grâce au mécanisme dit du « compte de tiers ».

C. L'IMPACT SUR LE MONTANT DES PRÉLÈVEMENTS SUR RECETTES INSCRITS DANS LE BUDGET

Le montant réparti par le CFL au début de l'année 2008 sera égal au montant prévisionnel de la loi de finances initiale pour 2007, soit 680 millions d'euros, moins l'évolution du prélèvement sur recettes.

Ainsi, pour que la répartition du CFL au début de l'année 2008 prenne en compte les moindres recettes des amendes prévues pour 2007, soit 170 millions d'euros en moins, il faut que le prélèvement sur recettes soit diminué de 170 millions d'euros.

Or, selon le gouvernement, la diminution de recettes des amendes de 35 millions d'euros due à l'affectation de ce montant à l'ACSE se répercuterait automatiquement, sans qu'il soit besoin d'en faire mention, en diminution du prélèvement sur recettes. Dans sa rédaction initiale, le présent article ne propose donc de réduire que de 135 millions d'euros le prélèvement sur recettes au titre des moindres recettes prévues pour 2007. Ce jeu d'écriture permet que le prélèvement sur recettes diminue bien de seulement 170 millions d'euros et non de 205 millions d'euros :

- 135 millions d'euros au titre des moindres recettes des amendes ;
- 35 millions d'euros qui s'imputent automatiquement du fait de l'affectation d'une partie des recettes à l'ACSE.

Cette comptabilisation permet que la répartition effectuée par le CFL au début de l'année 2008 soit minorée de seulement 170 millions d'euros.

D. L'IMPACT SUR LA RÉGULARISATION FINALE DU MONTANT DES AMENDES

La régularisation opérée par la présente loi de finances rectificative sera prise en compte pour la répartition des amendes par le CFL au début 2008. Toutefois, c'est le projet de loi de finances rectificative pour 2008 qui permettra, une fois connu le montant définitif du produit des amendes de 2007, d'opérer la régularisation finale, qui affectera le produit mis en répartition début 2009 par le CFL.

Pour éviter que cette répartition début 2009 ne soit amputée des 35 millions d'euros supplémentaires prélevés cette année sur le montant des recettes en faveur de l'ACSE, et que les communes supportent donc les conséquences financières de l'affectation à l'ACSE, le présent article prévoit explicitement que « *cette affectation de recettes de 35 millions d'euros n'est pas prise en compte pour la régularisation éventuelle du prélèvement sur recettes qui sera effectuée en 2008 au vu du montant effectif des recettes recouvrées au titre du produit ouvert en 2007* ».

Ainsi, le gouvernement prend l'engagement que le prélèvement de 35 millions d'euros qu'il a effectué sur les recettes des amendes ne pèsera pas sur le montant réparti par le CFL au début de l'année 2009 et donc ne pèsera pas sur les communes, mais bien sur le budget général.

E. L'AFFECTATION DE 41 MILLIONS D'EUROS AU SOLDE DE LA DOTATION D'AMÉNAGEMENT DE LA DGF

Enfin, le gouvernement prévoit de prélever 41 millions d'euros sur le prélèvement sur recettes affecté aux communes au titre du produit des amendes **de 2007**, qui viendront s'ajouter au solde de la dotation d'aménagement de la DGF des communes **en 2008**. Cette dotation exceptionnelle, identique dans son principe à celle de 50 millions d'euros effectuée par le projet de loi de finances rectificative pour l'année 2006 au profit de la DGF de 2007, reste hors enveloppe normée. Par conséquent, elle n'affecte pas les dotations d'ajustement de l'enveloppe normée.

III. LES MODIFICATIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, avec un **avis de sagesse du gouvernement**, un amendement proposé par sa commission des finances qui a pour effet de **prélever 35 millions d'euros sur le produit des amendes de police de 2007, réparti par le CFL au début de l'année 2008, au profit de la dotation d'aménagement de la DGF des communes de 2008**.

A. LA RECTIFICATION D'UNE « ERREUR » COMPTABLE

La commission des finances de l'Assemblée nationale a considéré que le dispositif proposé par le projet de loi de finances rectificative était entaché d'une erreur puisqu'il retranchait :

- 170 millions d'euros sur les recettes des amendes au titre des moindres recettes (plus 35 millions d'euros au titre de l'affectation à l'ACSE) ;

- et seulement 135 millions d'euros sur le prélèvement sur recettes au titre des moindres recettes, les 35 millions d'euros supplémentaires ne résultant formellement pas des moindres recettes mais de l'affectation de ce montant à l'ACSE.

Cet argument doit être relativisé puisque le texte proposé par le gouvernement revenait bien à retrancher 170 millions d'euros au prélèvement sur recettes : 135 millions d'euros au titre des moindres recettes des amendes et 35 millions d'euros reportés « automatiquement » du fait de l'affectation de

35 millions d'euros de recettes des amendes à l'ACSE. L'amendement adopté a toutefois remplacé le montant de 135 millions d'euros prévu par le projet de loi initial par le montant de 170 millions d'euros, correspondant au montant effectif des moindres recettes.

La conséquence de cette modification était de faire diminuer le prélèvement sur recettes non plus de 170 millions d'euros au total mais de 205 millions d'euros : 170 millions d'euros au titre des moindres recettes des amendes et 35 millions d'euros au titre du report « automatique » sur le prélèvement sur recettes des 35 millions d'euros de recettes affectés à l'ACSE.

Ainsi, le I de l'amendement adopté par l'Assemblée nationale a pour conséquence de réduire de 35 millions d'euros supplémentaires le produit des amendes réparti par le CFL au début 2008. Au lieu d'une réduction de 170 millions d'euros, correspondant aux moindres recettes des amendes, la réduction sera de 205 millions d'euros. Cette seule modification aurait eu un double inconvénient :

- le montant des prélèvements sur recettes aurait été, sur le plan comptable, réduit de 205 millions d'euros, ce qui ne correspondait plus au montant inscrit à l'état A annexé au présent projet de loi de finances ;

- surtout, sans autre modification, cela aurait conduit à faire financer l'affectation de 35 millions d'euros à l'ACSE par une diminution parallèle du montant réparti aux communes par le CFL au début de l'année 2008.

B. L'AFFECTATION DE 35 MILLIONS D'EUROS À LA DOTATION D'AMÉNAGEMENT DE LA DGF DES COMMUNES

Le II de l'amendement adopté par l'Assemblée nationale prévoit par ailleurs de **prélever 35 millions d'euros sur les montants des amendes de 2007, répartis par le CFL début 2008, au profit de la dotation d'aménagement de la DGF des communes en 2008.**

Ce dispositif a en outre **pour conséquence de remédier aux inconvénients de la rectification de l'erreur comptable** opérée par le I de l'amendement.

En effet, l'affectation à la DGF des communes de 2008 de ces 35 millions d'euros passe par une « mise en réserve » sur le compte de tiers alimenté par le prélèvement sur recettes de 2007. Les 35 millions d'euros destinés à la DGF de 2008 sont ajoutés, par le présent projet de loi de finances rectificative, à la ligne comptable correspondant au prélèvement sur recettes des amendes de police **mais ne sont pas pris en compte dans la répartition du montant des amendes par le CFL au début de l'année 2008.** Ils ont toutefois pour conséquence d'afficher une baisse comptable du prélèvement sur recettes de seulement 170 millions d'euros, qui résulte :

- de la baisse de 170 millions d'euros correspondant au montant des moindres recettes des amendes de police ;

- de la baisse de 35 millions d'euros résultant du report « automatique » de l'affectation de 35 millions d'euros de recettes des amendes à l'ACSE ;

- de la hausse de 35 millions d'euros correspondant à la somme mise en réserve sur le compte du tiers alimenté par le prélèvement sur recettes de 2007 qui sera affectée à la dotation d'aménagement de la DGF des communes de 2008.

Par ailleurs, le montant des amendes réparti par le CFL au début de l'année 2008 est toujours réduit de 35 millions d'euros supplémentaires, mais ces fonds servent à abonder la dotation d'aménagement de la DGF des communes. L'affectation de 35 millions d'euros à l'ACSE n'est donc pas compensée par la diminution du montant réparti par le CFL mais demeure entièrement à la charge du budget de l'Etat.

Au total, le présent article augmente donc la DGF de 76 millions d'euros : 41 millions d'euros dans le texte initial, auquel il convient d'ajouter les 35 millions d'euros de l'amendement adopté par l'Assemblée nationale.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

La DGF devrait faiblement progresser en 2008 (+ 2,08 %) du fait en particulier d'une importante régularisation négative. Il en découle des difficultés pour sa répartition en 2008.

Ainsi, par exemple, la DSU n'augmentera que de 90 millions d'euros en 2008. Cela vient du fait que l'article L. 2334-1 du code général des collectivités territoriales prévoit que la DSU n'augmente de 120 millions d'euros par an de 2005 à 2009 que si la DGF des communes et des EPCI augmente d'au moins 500 millions d'euros. En cas de moindre augmentation de la DGF, la DSU croît seulement de 24 % de cette augmentation.

Le présent article présente donc l'avantage d'apporter une certaine souplesse à la répartition de la DGF des communes en 2008.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

B. – Autres dispositions

ARTICLE 4

Autorisation de la perception de la redevance de gestion des fréquences radioélectriques

Commentaire : le présent article tend à autoriser la perception de la redevance de gestion des fréquences radioélectriques.

I. DES DISPOSITIONS AYANT DÉJÀ FAIT L'OBJET DE L'ARTICLE 8 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIF POUR 2006

Les titulaires d'une autorisation d'utilisation des fréquences radioélectriques sont assujettis à deux types de redevances perçues par l'Etat :

– **une redevance annuelle domaniale de mise à disposition de fréquences radioélectriques**, l'utilisation desdites fréquences constituant un mode d'occupation privatif du domaine public. Les redevances correspondantes, représentatives de la valorisation du spectre, ne sont pas soumises à la ratification du législateur ;

– **une redevance annuelle de gestion**, dont le montant est destiné à couvrir les coûts exposés par l'Etat pour la gestion du spectre hertzien et des autorisations d'utilisation des fréquences. Il s'agit donc de rémunérer une prestation fournie par l'Etat.

A la suite de la modification du régime des faisceaux hertziens, en mars 2006, par l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP), il est apparu nécessaire de modifier les modalités de calcul desdites redevances. En effet, en l'absence d'une telle prise en compte, c'est-à-dire **en appliquant les critères du 3 février 1993, le montant de la redevance due par les opérateurs aurait été disproportionné.**

Tel était l'objet de l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2006, introduit à l'initiative de notre collègue Bruno Sido.

II. LA RATIFICATION D'UN DÉCRET ÉTABLISSANT UNE REDEVANCE

Aux termes de l'article 4 de la LOLF, « *la rémunération de services rendus par l'Etat peut être établie et perçue sur la base de décrets en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé. Ces décrets deviennent caducs en l'absence d'une ratification dans la plus prochaine loi de finances afférente à l'année concernée* ».

C'est ce que propose le présent article, concernant le décret n° 2007-1531 du 24 octobre 2007 instituant une redevance destinée à couvrir les coûts exposés par l'Etat pour la gestion de fréquences radioélectriques.

Le mode de calcul et les conditions du paiement et du recouvrement de ces deux redevances sont déterminées par le décret n° 2007-1532 du 24 octobre 2007, qui reprend les formules figurant dans l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2006. Il est à noter que ce décret n'est pas soumis à la ratification législative, puisque seul le décret n° 2007-1531 est visé par le présent article. A cet égard, il convient de rappeler que, selon les termes du considérant n° 15 de la décision du Conseil constitutionnel n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001 sur la LOLF, « *la procédure de ratification résultant [des] dispositions [de l'article 4 de la loi organique] ne vise que les décrets en Conseil d'Etat instituant la rémunération d'un service rendu par l'Etat, à l'exclusion des actes pris sur la base de ces décrets [et] n'a pour objet que d'autoriser, au-delà de la date d'entrée en vigueur de la prochaine loi de finances, la perception de ces rémunérations* ».

Le produit de la redevance de gestion, qui alimente le budget général de l'Etat, est estimé à environ 10 millions d'euros en année pleine.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 5

Financement des allègements généraux de cotisations patronales de sécurité sociale

Commentaire : le présent article tend à majorer d'un milliard d'euros les recettes fiscales affectées par l'Etat aux organismes de sécurité sociale en compensation des allègements généraux de cotisations sociales patronales.

I. LE DROIT EXISTANT

A. DES PERTES DE RECETTES COMPENSÉES À LA SÉCURITÉ SOCIALE PAR TAXES AFFECTÉES

Le coût des allègements généraux de cotisations sociales patronales a connu ces dernières années une évolution rapide. D'après les données de l'annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008, il devrait atteindre **21,53 milliards d'euros en 2007**, contre 19,49 milliards d'euros en 2006. Il devrait s'élever à 22,72 milliards d'euros en 2008.

En application de l'article **L. 131-8** du code de la sécurité sociale, les pertes de recettes résultant de ces allègements généraux de cotisations sociales patronales sont compensées à la sécurité sociale par le biais de dix impôts et taxes affectés.

Le panier de recettes affecté à la sécurité sociale

- a) une fraction égale à 95 % de la taxe sur les salaires ;
- b) le droit sur les bières et les boissons non alcoolisées ;
- c) le droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels ;
- d) le droit de consommation sur les produits intermédiaires ;
- e) les droits de consommation sur les alcools ;
- f) la taxe sur les contributions patronales au financement de la prévoyance complémentaire ;
- g) la taxe sur les primes d'assurance automobile ;
- h) la taxe sur la valeur ajoutée brute collectée par les commerçants de gros en produits pharmaceutiques ;
- i) la taxe sur la valeur ajoutée brute collectée par les fournisseurs de tabacs ;
- j) une fraction égale à 3,39 % du droit de consommation sur les tabacs.

Votre rapporteur général, à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2006, avait qualifié cet ensemble d'impôts et taxes « d'inventaire à la Prévert ».

B. DES RECETTES RÉPARTIES ENTRE LES CAISSES ET LES RÉGIMES DE SÉCURITÉ SOCIALE AU PRORATA DES PERTES DE RECETTES

Ces impôts et taxes sont répartis entre les caisses et régimes de sécurité sociale suivants :

- la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés ;
- la Caisse nationale d'allocations familiales ;
- la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés ;
- la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole ;
- l'Etablissement national des invalides de la marine ;
- la Caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaires ;
- la Caisse autonome nationale de sécurité sociale dans les mines ;
- enfin, les régimes de sécurité sociale d'entreprise de la Société nationale des chemins de fer français (SNCF) et de la Régie autonome des transports parisiens (RATP).

Ces caisses et régimes bénéficient, chacun, d'une **quote-part** du produit de ces taxes, fixée par arrêté des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale, **au prorata de leur part relative dans la perte de recettes** résultant des mesures d'allègements généraux de cotisations sociales patronales.

L'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) est chargée de centraliser le produit de ces différentes taxes affectées et d'effectuer sa répartition entre les caisses et régimes de sécurité sociale, conformément à cet arrêté.

C. UNE COMPENSATION INTÉGRALE EN 2006 ET 2007

L'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale fixe également **les règles applicables en cas d'écart entre les pertes de recettes constatées et le produit des différents impôts et taxes affectés.**

A cet égard, le régime diffère suivant les années considérées. Trois mécanismes avaient en effet été prévus, initialement, afin de garantir à la sécurité sociale une compensation équitable du manque à gagner résultant des allègements généraux de cotisations sociales :

- **une régularisation en 2007**, pour tenir compte du montant effectif des exonérations de cotisations sociales constaté en 2006 ;
- **une modification de la liste des impôts et taxes affectés**, dans le cas où les allègements de charges seraient eux-mêmes modifiés ;

- **des « rendez-vous » en 2008 et en 2009**, le gouvernement devant remettre un rapport analysant les écarts éventuels entre, d'une part, les recettes des impôts et taxes affectés et, d'autre part, la perte de recettes résultant des allègements de charges l'année précédente, c'est-à-dire en 2007 et en 2008. En cas d'écart supérieur à 2 %, une « commission indépendante » serait chargée de rendre un avis sur d'éventuelles mesures d'ajustement. **Par conséquent, la compensation ne serait pas forcément intégrale, en cas d'écart de moins de 2 %.**

Les lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2007 avaient légèrement modifié cette architecture, en prévoyant :

- en 2007, en cas d'écart positif constaté entre, d'une part, le produit en 2006 des impôts et taxes affectés et, d'autre part, le montant définitif de la perte de recettes liée aux allègements généraux de cotisations sociales pour cette même année, l'affectation du montant correspondant à cet écart à la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés ;

- à compter de l'exercice 2007, en cas d'écart positif entre, d'une part, le produit des impôts et taxes affectées et, d'autre part, le montant de la perte de recettes liée aux allègements généraux de cotisations sociales patronales, l'affectation du montant correspondant à cet écart à la sécurité sociale.

Ces deux dispositions n'ont **pas eu de portée concrète, le « panier » de recettes s'étant révélé légèrement insuffisant pour faire face aux besoins constatés en 2006 (4,9 millions d'euros) et très insuffisant en 2007 (un milliard d'euros - cf. infra)**. Le panier de recettes devrait également se révéler nettement insuffisant en 2008, d'environ 1,5 milliard d'euros, d'où l'ajustement du panier de recettes prévu par l'article 29 du projet de loi de finances pour 2008¹.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. UNE MAJORATION D'UN MILLIARD D'EUROS DU PANIER DE RECETTES FISCALES AFFECTÉES À LA SÉCURITÉ SOCIALE

Le présent article tend à **majorer d'un milliard d'euros** les recettes fiscales affectées par l'Etat aux organismes de sécurité sociale en compensation de la perte de recettes due aux allègements généraux de cotisations sociales patronales.

Cette affectation supplémentaire de recettes doit permettre de couvrir :

¹ Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général au sein de son rapport n° 91 (2007-2008).

- en premier lieu, **la réévaluation du coût des allègements généraux de cotisations sociales patronales en 2007**, pour un montant de 900 millions d'euros ;

- en second lieu, **l'impact sur les allègements généraux de la majoration des heures supplémentaires** prévue par la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (« TEPA »). Le coût de cette disposition pour 2007, soit la période comprise entre le 1^{er} octobre 2007, date d'entrée en vigueur de la loi « TEPA », et le 31 décembre, est évalué à 100 millions d'euros.

Lors de l'examen du projet de loi « TEPA », le gouvernement évaluait l'impact de cette dernière mesure à environ 250 millions d'euros pour 2007.

D'après les informations recueillies par votre rapporteur général auprès du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, **l'écart de chiffrage entre le présent article et les estimations présentées par le gouvernement lors de l'examen du projet de loi « TEPA » s'explique par une différence de traitement comptable** : les comptes de la sécurité sociale sont présentés en droits constatés, alors que, dans les projets de loi de finances et les projets de loi de finances rectificative, les relations entre l'Etat et la sécurité sociale sont retracées en encaissements / décaissements.

Cette situation explique l'importance de l'écart entre les deux chiffreages présentés. En effet, selon les services du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, le montant prévu par le présent article, soit 100 millions d'euros, correspond aux cotisations des salariés versées aux Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) sur une base mensuelle pour les mois d'octobre et de novembre 2007. En revanche, les cotisations sociales des salariés payées à un rythme trimestriel, ainsi que celles dues pour le mois de décembre 2007, donneront lieu à un versement en janvier 2008.

B. L'AJUSTEMENT DU PANIER DE RECETTES

1. Les affectations de ressources supplémentaires

L'**alinéa 8 du I** et le **III** du présent article tirent les conséquences de la majoration de 1 milliard d'euros des pertes de recettes pour la sécurité sociale résultant des allègements généraux, en ajustant le panier de recettes affectées aux organismes de sécurité sociale.

Cet ajustement consiste à affecter aux organismes de sécurité sociale :

- **une fraction supplémentaire du produit du droit de consommation sur les tabacs de 5,22 %, soit 490 millions d'euros** (alinéa 8 du I du présent article). La part du produit du droit de consommation sur les

tabacs affectée au panier de recettes passera ainsi de 3,39 % à 8,61 % en 2007 ;

- **la totalité du produit de la taxe sur les salaires**, perçu au titre de l'année 2007, net des frais d'assiette et de recouvrement (III du présent article). Les organismes de sécurité sociale reçoivent actuellement une part égale à 95 % du produit de la taxe sur les salaires. L'Etat renonce en conséquence au reliquat (5 %) de la taxe sur les salaires affecté au budget général, soit un montant de **520 millions d'euros**¹.

Votre rapporteur général note que ces deux dispositions seront prolongées en 2008, en application de l'article 29 du projet de loi de finances pour 2008².

Ce faisant, le panier de recettes affectées aux organismes de sécurité sociale en 2007, au titre des allègements généraux de cotisations sociales patronales, comprendra onze recettes retracées au sein du tableau suivant :

**Produit des recettes affectées
en compensation des allègements généraux de cotisations sociales patronales**

(en millions d'euros)

	2006	2007	2008
Taxe sur les salaires*	9.567	10.962	10.929
Droit sur les bières et les boissons non alcoolisées	396	385	385
Droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels	119	113	110
Droit de consommation sur les produits intermédiaires	119	105	105
Droits de consommation sur les alcools	1.954	1.990	2.020
Taxe sur les contributions patronales au financement de la prévoyance complémentaire	609	639	664
Taxe sur les primes d'assurance automobile	982	982	978
Taxe sur la valeur ajoutée brute collectée par les commerçants de gros en produits pharmaceutiques	2.927	3.115	3.333
Taxe sur la valeur ajoutée brute par les fournisseurs de tabacs	2.928	3.041	2.959
Droit de consommation sur les tabacs*	-	809	939
Droit de licence sur les débitants de tabac*	-	-	300
Total	19.601	22.141	22.722

**Il est tenu compte de la majoration de l'affectation proposée au présent article pour 2007 et de la majoration de l'affectation proposée pour 2008 par l'article 29 du projet de loi de finances pour 2008.*

Source : annexe « Evaluation des voies et moyens », tome I du projet de loi de finances pour 2008

¹ D'après les données de l'annexe « Evaluation des voies et moyens », tome I, du projet de loi de finances pour 2008.

² Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général au sein de son rapport n° 91 (2007-2008).

2. Les modifications de la répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs

Le **I** du présent article modifie, par coordination, la répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs pour 2007.

Le tableau suivant retrace les modifications apportées, à savoir :

- **la majoration, précitée, de la fraction affectée aux organismes de sécurité sociale de 5,22 %**, celle-ci passant de 3,39 % à 8,61 % ;

- **la suppression, en conséquence, de la fraction affectée au budget général de l'Etat de 6,43 %** ;

- **l'expression en pourcentage (1,21 %), et non plus en valeur, de la fraction revenant au Fonds unique de péréquation (FUP)**, organisme intervenant dans le financement de la formation professionnelle. Actuellement, en application de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2006¹, la part du produit du droit de consommation sur les tabacs affectée au FUP est exprimée en valeur, soit 114 millions d'euros, pris sur la fraction du produit du droit de consommation sur les tabacs affectée à l'Etat. **L'expression en pourcentage, et non plus en valeur, de la fraction attribuée au FUP**, ne modifie pas le montant du produit du droit de consommation sur les tabacs affecté à ce fonds. Le **II** du présent article tend, par coordination, à neutraliser les dispositions prévues à l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2006, qui exprime en valeur la part revenant au FUP.

¹ Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

Evolution de la répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs

Bénéficiaires	2005	2006	2007 (LFI pour 2007)	2007 (LFR pour 2007)	2008 (PLF pour 2008)
Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS)	32,50%	32,46%	30,00%	30,00%	inchangé
Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA)	52,36%	52,36%	52,36%	52,36%	inchangé
Budget général	14,83%	11,51%	6,43%	0%	supprimé
Fonds de cessation anticipée des travailleurs de l'amiante (FCAATA)	0,31%	0,31%	0,31%	0,31%	inchangé
Fonds de financement de la protection maladie complémentaire de la couverture universelle du risque maladie (CMU-C)	*	1,88%	4,34%	4,34%	inchangé
Fonds national d'aide au logement (FNAL)	*	1,48%	1,48%	1,48%	inchangé
Compensation de la mesure de suppression des cotisations patronales au niveau du SMIC - montant réparti entre les organismes de sécurité sociale concernés au prorata des pertes de recettes supportées	*	*	3,39%	8,61%	10,26%
Prise en charge des intérêts induits par les dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale - montant réparti entre la CNAMTS, la CNAVTS et la CNAF au prorata du montant des intérêts supportés à ce titre	*	*	1,69%	1,69%	supprimé
Fonds unique de péréquation			montant en valeur absolue (114 millions d'euros, pris sur la part Etat)	1,21%	1,25%
Montant total du produit des taxes sur les tabacs (en millions d'euros)	9.801	9.437	9.400	9.400	9.150

Source: d'après le rapport de la commission des comptes de la sécurité sociale, septembre 2007 et le projet de loi de finances rectificative pour 2007

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, un amendement rédactionnel présenté par notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article constitue une **disposition « miroir » de l'article 29 du projet de loi de finances pour 2008** qui tend à majorer, pour 2008, le panier de recettes affectées à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux de cotisations sociales patronales. Le présent article s'intègre ainsi dans le cadre plus général des mesures adoptées par le gouvernement pour **assainir les relations financières entre l'Etat et la sécurité sociale**, ce qu'il convient de saluer.

Ce « rebasage » des recettes fiscales accordées à la sécurité sociale pour 2007 était nécessaire, la marge d'écart de 2 %, soit 430 millions d'euros, étant largement dépassée pour 2007.

Néanmoins, comme l'a déjà souligné votre rapporteur général à l'occasion de l'examen de l'article 29 du projet de loi de finances pour 2008¹, **il convient de contester cette méthode de compensation**, qui n'est pas lisible, surtout lorsque l'on considère, de manière globale, le « maquis », toujours plus complexe, des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale. Votre rapporteur général considère ainsi que **la création d'un nouveau prélèvement sur recettes**, à l'instar de ce qui existe aujourd'hui au profit des collectivités territoriales et de l'Union européenne, **serait nettement préférable à ce système**.

En outre, dans le cadre de la revue générale des prélèvements obligatoires et de la révision générale des politiques publiques, il conviendra de **porter une attention particulière aux dispositifs d'allègements de cotisations sociales**, dont le coût pour l'Etat n'a cessé de croître. Au total, ces dispositifs représentent un **coût de près de 30 milliards d'euros pour l'Etat**, financés soit sur des crédits budgétaires (allègements ciblés, pour un montant de 4 milliards d'euros en 2007), soit par des transferts de recettes fiscales (allègements généraux et exonérations sur les heures supplémentaires).

Votre rapporteur général estime ainsi que **c'est l'ensemble du mode de financement de la sécurité sociale qui doit être repensé**, et adapté aux contraintes d'une économie désormais globale, dans laquelle le coût du travail constitue un enjeu essentiel.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général au sein de son rapport n° 91 (2007-2008).

ARTICLE 6

Compensation aux organismes de sécurité sociale des pertes de recettes résultant des réductions de cotisations sociales sur les heures supplémentaires

Commentaire : le présent article tend à compenser aux organismes de sécurité sociale, par le biais de l'affectation d'une fraction de la taxe sur les véhicules de société, les pertes de recettes résultant, au titre de 2007, des réductions de cotisations sociales salariales et patronales applicables aux rémunérations accordées au titre des heures supplémentaires.

I. LE DROIT EXISTANT

Le présent article constitue le **prolongement de l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)**¹. Celui-ci, en effet, a prévu d'exonérer d'impôt sur le revenu et de charges sociales les rémunérations perçues au titre des heures supplémentaires, complémentaires ou choisies².

Dans le cadre de l'examen du projet de loi « TEPA », le gouvernement a fait part de son intention de compenser intégralement la perte de recettes supportée par les organismes de sécurité sociale. Cet engagement est traduit par :

- le présent article, en ce qui concerne l'exercice 2007, soit la période comprise entre le 1^{er} octobre 2007, date d'entrée en vigueur de la loi « TEPA », et le 31 décembre 2007 ;

- l'article 28 du projet de loi de finances pour 2008 s'agissant de l'exercice 2008³.

¹ Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

² Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général sur l'article 1^{er} du projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, au sein de son rapport n° 404 (2006-2007).

³ Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général sur l'article 28 du projet de loi de finances pour 2008, au sein de son rapport n° 91 (2007-2008), tome II.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LE CHAMP DES MESURES FAISANT L'OBJET D'UNE COMPENSATION

Le I du présent article définit le champ des mesures compensées. Il s'agit des mesures « définies à l'article L. 241-17 et à l'article L. 241-18 » du code de la sécurité sociale, c'est-à-dire :

- la réduction de cotisations salariales de sécurité sociale sur les heures supplémentaires, complémentaires ou choisies. Le taux de la réduction est fixé à 21,5 % par l'article D. 241-21 du code de la sécurité sociale ;

- la déduction forfaitaire de cotisations patronales, dont le montant est fixé à 50 centimes d'euro par heure supplémentaire et, pour les entreprises d'au plus 20 salariés, à 1,50 euro par heure effectuée, en application de l'article D. 241-24 du code de la sécurité sociale.

L'impact de la majoration des heures supplémentaires sur les allègements généraux, dont le coût est estimé à 100 millions d'euros pour 2007, est compensé aux organismes de sécurité sociale par l'article 5 du présent projet de loi de finances rectificative¹.

B. UN COÛT ÉVALUÉ À 270 MILLIONS D'EUROS EN 2007

La perte de recettes, pour la sécurité sociale, résultant des deux dispositifs précédemment décrits (réduction de cotisations salariales et déduction forfaitaire de cotisations patronales) est évaluée à **270 millions d'euros pour 2007**.

Lors de l'examen du projet de loi « TEPA », le gouvernement évaluait cette perte de recettes pour la sécurité sociale à environ 1 milliard d'euros.

D'après les informations recueillies par votre rapporteur général auprès du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, **cet écart de chiffrage s'expliquerait par une différence de traitement comptable** : les comptes de la sécurité sociale sont présentés en droits constatés, alors que, dans la loi de finances, les relations entre l'Etat et la sécurité sociale sont retracées en encaissements / décaissements.

Cette situation explique l'importance de l'écart entre les deux chiffrages présentés. En effet, selon les services du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, le montant prévu par le présent article, soit 270 millions d'euros, correspond aux cotisations sociales versées aux Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF), sur une base mensuelle, pour les mois d'octobre et de

¹ Sur le dispositif prévu par cet article, se reporter au commentaire de votre rapporteur général sur l'article 5 du présent projet de loi de finances rectificative.

novembre 2007¹. En revanche, les cotisations sociales payées à un rythme trimestriel par certaines entreprises, ainsi que celles dues pour le mois de décembre 2007, donneront lieu à un versement en janvier 2008.

Toutefois, comme l'avait souligné votre rapporteur général à l'occasion de l'examen de l'article 28 du projet de loi de finances pour 2008, il convient de relever le **caractère aléatoire de ces estimations**, qui se fondent sur le nombre d'heures supplémentaires, complémentaires et choisies actuellement effectuées dans les entreprises, soit environ 900 millions d'heures supplémentaires et 130 millions d'heures complémentaires par an. Ces données ne prennent donc pas en compte une éventuelle augmentation du nombre d'heures supplémentaires et complémentaires, que la loi « TEPA » souhaitait pourtant développer.

C. UNE COMPENSATION PAR TAXES AFFECTÉES PLUTÔT QUE PAR DOTATION BUDGÉTAIRE

1. Un mode de compensation dérogatoire, calé sur celui en vigueur pour les allègements généraux de cotisations sociales patronales

En application de l'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale, *« toute mesure de réduction ou d'exonération de cotisations de sécurité sociale, instituée à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 94-637 du 25 juillet 1994 relative à la sécurité sociale, donne lieu à **compensation intégrale** aux régimes concernés **par le budget de l'Etat** pendant toute la durée de son application »*. On rappellera que, depuis l'entrée en vigueur de la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, ce principe de compensation des pertes de recettes supportées par les organismes de sécurité sociale a été **renforcé**, puisque seule une disposition expresse prévue en loi de financement de la sécurité sociale permet d'y déroger.

Par ailleurs, l'**article L. 139-2 du code de la sécurité sociale** pose le principe de la **neutralité des flux financiers** entre l'Etat et les organismes de sécurité sociale pour la trésorerie des régimes obligatoires de base, ainsi que leur inscription dans un cadre conventionnel.

Le **I** du présent article prévoit de **déroger à ces deux articles**, en proposant de mettre en place un mode de compensation par affectation aux régimes de sécurité sociale d'une fraction égale à **22,38 % de la taxe sur les véhicules de société**, pour un montant prévisionnel de 270 millions d'euros.

En ce sens, le procédé ainsi utilisé - affectation d'impôts et taxes aux caisses et régimes de sécurité sociale -, s'inspire de celui mis en œuvre pour la compensation des allègements généraux de cotisations sociales patronales.

¹ Ces entreprises acquittent leurs cotisations sociales du mois d'octobre 2007 à la date du 5 novembre 2007 et leurs cotisations sociales du mois de novembre 2007 à la date du 5 décembre 2007.

2. Les modalités de répartition entre les caisses et les régimes

Le **II** du présent article définit les modalités de répartition de ces impôts et taxes, suivant le modèle retenu pour les allègements généraux de cotisations sociales patronales (cf. ci-dessus le commentaire de l'article 5 du présent projet de loi de finances rectificative).

Ces impôts et taxes seront ainsi répartis entre les caisses et régimes de sécurité sociale suivants :

- la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés ;
- la Caisse nationale d'allocations familiales ;
- la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés ;
- la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole ;
- l'Etablissement national des invalides de la marine ;
- la Caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaires ;
- la Caisse autonome nationale de sécurité sociale dans les mines ;
- enfin, les régimes de sécurité sociale d'entreprise de la Société nationale des chemins de fer français (SNCF) et de la Régie autonome des transports parisiens (RATP).

Chacun de ces caisses et régimes bénéficiera d'une **quote-part** de la fraction de la taxe sur les véhicules de société affectée par le présent article. Cette quote-part sera **fixée par arrêté** des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale, au prorata de leur part relative dans la perte de recettes résultant des mesures d'allègement de cotisations sociales sur les heures supplémentaires, complémentaires et choisies.

L'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) sera chargée de centraliser le produit de cette taxe ainsi affectée et d'effectuer sa répartition entre les caisses et régimes de sécurité sociale, conformément à cet arrêté.

En outre, un arrêté des ministres chargés du budget, de la sécurité sociale et de l'agriculture adaptera les règles comptables prises en application de l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale pour le rattachement de cette taxe affectée. On rappelle qu'en application de cet article, les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et les organismes concourant à leur financement appliquent un **plan comptable unique, fondé sur le principe de la constatation des droits et obligations**. D'après les informations recueillies par votre rapporteur général, cette adaptation aurait notamment pour but de préciser que les recettes des taxes affectées par le présent article devraient être comptabilisées en charges à recevoir, et non en produits de l'exercice, pour celles d'entre elles qui donnent lieu à un versement en trésorerie en janvier de l'année suivante.

3. Une compensation intégrale

Le III du présent article, enfin, pose le principe de la compensation intégrale des exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires et complémentaires.

En effet, il prévoit qu'en cas d'écart constaté entre le produit de la taxe affectée par le présent article et le montant définitif de la perte de recettes résultant des allègements de cotisations sociales au titre des heures supplémentaires et complémentaires, cet écart fera l'objet d'une **régularisation par la plus prochaine loi de finances** suivant la connaissance du montant définitif de la perte.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, deux amendements rédactionnels présentés par notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article traduit un engagement du gouvernement pris lors de l'examen du projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (« TEPA »). Il convient de noter, par ailleurs, que le projet de loi de finances pour 2008 prévoit de faire de même s'agissant de l'exercice 2008, en affectant à la sécurité sociale le produit de taxes à hauteur de 4,1 milliards d'euros.

Ces évaluations, néanmoins, doivent être prises en compte avec précaution, dans la mesure où elles ne tiennent pas compte d'une éventuelle augmentation du nombre d'heures supplémentaires, ce qui est pourtant l'objectif même du dispositif. En outre, il n'est pas exclu que la mesure adoptée en juillet révèle des heures supplémentaires effectuées mais non déclarées, leur rémunération étant implicitement ou explicitement forfaitisée. Il est également possible que la mesure conduise à une diminution du nombre d'heures supplémentaires payées sous la forme d'un repos compensateur de remplacement et, par conséquent, à une augmentation du nombre d'heures supplémentaires payées.

Pour ces raisons, le présent article nécessitera très probablement un ajustement, à l'occasion d'un projet de loi de finances rectificative pour 2008, lorsque les données d'exécution seront connues.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE II :
**DISPOSITIONS RELATIVES À L'ÉQUILIBRE DES RESSOURCES ET
DES CHARGES**

ARTICLE 7

Equilibre général du budget et plafond d'autorisation des emplois

Commentaire : le présent article traduit l'incidence sur l'équilibre prévisionnel du budget 2007 des dispositions proposées par le présent projet de loi de finances rectificative.

Le déficit inscrit dans le projet de loi de finances pour 2007 s'établissait à 41.996 millions d'euros.

Le présent article prévoit une **amélioration du solde de 3.737 millions d'euros**. La prévision d'exécution pour 2007 s'établit donc à un déficit de 38.259 millions d'euros.

Le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'Etat pour 2007 reste inchangé.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

**SECONDE PARTIE :
MOYENS DES POLITIQUES PUBLIQUES ET DISPOSITIONS
SPÉCIALES**

TITRE 1^{ER} :

**AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES POUR 2007
– CRÉDITS ET DÉCOUVERTS**

CRÉDITS DES MISSIONS

ARTICLE 8

Budget général : ouverture de crédits supplémentaires

Commentaire : le présent article propose, au titre des missions du budget général pour 2007, des ouvertures d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement supplémentaires, conformément à l'état B annexé au présent projet de loi de finances rectificative.

Le présent article proposait, avant examen par l'Assemblée nationale, d'ouvrir au titre des missions du budget général pour 2007, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant respectivement aux montants de 2.295.872.250 euros et de 5.251.528.913 euros.

Sur proposition du gouvernement, l'Assemblée nationale a porté les ouvertures des autorisations d'engagement.

L'analyse de votre rapporteur général sur ces ouvertures de crédits figure dans l'exposé général du présent rapport.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 9

Budget général : annulation de crédits

Commentaire : le présent article propose, au titre des missions du budget général pour 2007, des annulations d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, conformément à l'état B' annexé au présent projet de loi de finances rectificative.

Le présent article proposait, avant passage à l'Assemblée nationale, d'annuler au titre des missions du budget général pour 2007, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement s'élevant respectivement aux montants de 1.637.771.948 euros et de 1.618.863.307 euros.

Sur proposition du gouvernement, l'Assemblée nationale a porté les annulations des autorisations d'engagement à **1.627.944.085 euros**.

L'analyse de votre rapporteur général sur ces annulations figure dans l'exposé général du présent rapport.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 10

Budgets annexes : ouverture de crédits supplémentaires

Commentaire : le présent article propose, au titre des missions des budgets annexes pour 2007, des ouvertures d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, conformément à l'état C annexé au présent projet de loi de finances rectificative.

Le présent article propose d'ouvrir au titre des missions des budgets annexes pour 2007, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant respectivement aux montants de 55.675.053 euros et de 49.484.082 euros.

Il n'a fait l'objet d'aucune modification à l'Assemblée nationale.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 11

Comptes spéciaux : ouverture de crédits supplémentaires

Commentaire : le présent article propose, au titre du compte de concours financiers « Prêts à des Etats étrangers », une autorisation d'engagement supplémentaire de 371.400.000 euros, conformément à l'état D annexé au présent projet de loi de finances rectificative.

Le présent article propose, au titre du compte de concours financiers « Prêts à des Etats étrangers », d'ouvrir une autorisation d'engagement supplémentaire de 371.400.000 euros.

Il n'a fait l'objet d'aucune modification à l'Assemblée nationale.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 12

Comptes spéciaux : annulation de crédits

Commentaire : le présent article propose, au titre du compte d'affectation spéciale « Pensions » une annulation d'autorisation d'engagement et de crédits de paiement de 432 millions d'euros, conformément à la répartition donnée à l'état D' annexé au projet de loi de finances rectificative.

Le présent article propose, au titre du compte d'affectation spéciale « Pensions », une annulation d'autorisation d'engagement et de crédits de paiement de 432 millions d'euros, conformément à la répartition donnée à l'état D' annexé au projet de loi de finances rectificative.

Il n'a fait l'objet d'aucune modification à l'Assemblée nationale.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE II :
RATIFICATION DE DÉCRETS D'AVANCE

ARTICLE 13

**Ratification de trois décrets portant ouverture
et annulation de crédits à titre d'avance**

Commentaire : le présent article propose la ratification de trois décrets d'avance intervenus en cours d'exercice.

Le présent projet de loi de finances rectificative propose la ratification de **trois décrets d'avance** (décrets n° 2007-524 du 6 avril 2007, n° 2007-1529 du 25 octobre 2007, n° 2007-1666 du 26 novembre 2007) intervenus en cours d'exercice. Chaque projet de décret d'avance a été transmis pour avis à votre commission des finances en application de l'article 13 de la LOLF.

Votre commission des finances a émis un avis favorable sur les trois projets de décret qui lui ont été soumis.

L'analyse de votre rapporteur général sur ces décrets d'avance figure dans l'exposé général du présent rapport.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE III :

DISPOSITIONS PERMANENTES :

I. – MESURES FISCALES NON RATTACHÉES

ARTICLE 14

Aménagement de la durée des contrôles fiscaux et des délais de réponse des contribuables et de l'administration

Commentaire : le présent article tend à aménager la durée des contrôles fiscaux et des délais de réponse des contribuables et de l'administration.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article 52 du livre des procédures fiscales limite à trois mois la durée des contrôles des petites et moyennes entreprises afin d'alléger les contraintes pesant sur leur gestion.

Cet article prévoit que la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne :

- les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale, dont le montant du chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites de 763.000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 230.000 euros s'il s'agit d'autres entreprises ;

- les contribuables se livrant à une activité agricole, lorsque le montant annuel des recettes brutes n'excède pas 350.000 euros.

L'expiration du délai de trois mois n'est toutefois pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification. Elle ne l'est pas non plus pour l'examen de comptes financiers utilisés à titre privé ou de comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes.

Par ailleurs, l'article 11 du livre des procédures fiscales prévoit que le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de

renseignements, de justifications ou d'éclaircissements est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le **I** du présent article tend à allonger le délai de vérification dans les petites et moyennes entreprises visées par l'article 57 du livre des procédures fiscales pour une durée maximale de six mois en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois.

S'agissant du délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements de 30 jours prévu à l'article 11 du livre des procédures fiscales, le **II** du présent article prévoit que ce délai peut être prorogé de trente jours sur demande du contribuable, soit un délai porté au total à 60 jours.

Le **III** introduit dans le livre des procédures fiscales un nouvel article 57 A qui prévoit que l'administration dispose d'un délai de trois mois pour répondre aux observations formulées par les entreprises dans le cadre de procédures pour lesquelles la durée du contrôle sur place est limitée à trois mois. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaldrait à une acceptation des observations du contribuable.

Cette disposition s'appliquerait aux entreprises industrielles et commerciales ou aux contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le montant du chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites de 763.000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 230.000 euros s'il s'agit d'autres entreprises.

Enfin, le **IV** prévoit que les dispositions du **I** s'appliqueraient aux contrôles pour lesquels un **avis de vérification** a été adressé après le 1^{er} janvier 2008, les dispositions des **II** et **III** s'appliquant, elles, aux **propositions de rectification** adressées à compter du 1^{er} janvier 2008.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté sur le présent article, outre un amendement rédactionnel de sa commission des finances, un amendement de nos collègues députés Jérôme Chartier et Yves Censi, avec l'avis favorable du gouvernement, visant à étendre à un nombre plus important d'entreprises le champ relatif au délai de réponse de trois mois de l'administration fiscale aux observations formulées par les entreprises contrôlées, le défaut de notification

d'une réponse dans ce délai équivalant à une acceptation des observations du contribuable.

Seraient concernées les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1.526.000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460.000 euros s'il s'agit d'autres entreprises, ou un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460.000 euros.

Ce délai de réponse ne s'appliquerait pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article n'appelle pas de remarques particulières de votre commission des finances, si ce n'est que l'aménagement des délais proposés doit conduire à un déroulement des contrôles fiscaux des petites et moyennes entreprises mieux compris par les contribuables, car plus respectueux de leurs conditions de gestion et de leurs difficultés économiques.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 15

Création d'une procédure de flagrance fiscale

Commentaire : le présent article vise à instituer une procédure de flagrance fiscale, ouvrant une possibilité de contrôle avant qu'aucune obligation déclarative ne soit échue.

I. UN NOUVEL INSTRUMENT DE CONTRÔLE FISCAL, LIMITÉ À DES CAS PARTICULIERS

A. LA CRÉATION D'UNE PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE

Le texte proposé par le IV du présent article pour insérer un nouvel article L. 16-0 BA dans le livre des procédures fiscales (LPF) définit la flagrance fiscale, constatée lors d'un contrôle fiscal.

Le I du texte proposé pour l'article L. 16-0 BA du LPF précise les **faits pouvant donner lieu à l'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale**, dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal¹, **avant même l'échéance des obligations déclaratives** :

- l'exercice d'une activité au titre de laquelle « *le contribuable n'a pas satisfait à l'obligation de publicité prévue par des dispositions législatives ou réglementaires* », à savoir s'être fait connaître à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce ;

- la délivrance de **factures ne correspondant pas à la livraison** d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne peut faire l'objet d'aucune déduction en application des dispositions mentionnées au 3 de l'article 272 du code général des impôts ou la comptabilisation de telles factures reçues ;

- le recours au **travail partiellement ou totalement dissimulé**, ce qui constitue une infraction définie par les articles L. 324-9 et L. 324-10 du code du travail,

- enfin, les faits suivants lorsqu'ils sont « *de nature à priver la comptabilité de valeur probante* » : d'une part, la réitération d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées ; d'autre part, l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du code général des

¹ Sont visées les différentes modalités de contrôle fiscal : droit de visite et de saisie, vérification sur pièces et sur place, contrôle inopiné.

impôts, à savoir des écritures inexactes ou fictives ; en effet, certains logiciels permettent aujourd'hui de rétablir la cohérence des écritures comptables.

Dans ces hypothèses, et « en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale », les agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de contrôleur peuvent dresser à l'encontre du contribuable **un procès-verbal de flagrance fiscale**.

Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable. En cas de **refus de signer**, mention en est faite au procès-verbal. L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et une copie est notifiée au contribuable.

Cette nouvelle procédure, lourde de conséquences pour le contribuable, a notamment vocation à s'appliquer dans les cas bien connus de fraude à la TVA de type « carrousel ».

B. LES CONSÉQUENCES DU PROCÈS-VERBAL DE FLAGRANCE FISCALE

L'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale entraîne plusieurs conséquences :

- (1) l'administration peut établir des saisies conservatoires ;
- (2) le cas échéant, est perdu le bénéfice de la franchise en base de TVA ou du régime simplifié d'imposition à la TVA ;
- (3) est réouverte la possibilité d'un contrôle fiscal sur une même période et pour un même impôt après l'achèvement du contrôle fiscal ;
- (4) la durée de vérification de comptabilité est allongée ;
- (5) en cas de taxation d'office, la mise en demeure est supprimée ;
- (6) le délai de reprise est augmenté ;
- (7) des amendes sont prévues dans le procès-verbal de flagrance fiscale.

1. La possibilité d'opérer des saisies conservatoires

a) La possibilité de recueillir toutes les informations disponibles pour évaluer le montant de la saisie conservatoire

Dans le cadre d'une procédure de flagrance fiscale, **l'administration fiscale dispose de pouvoirs étendus pour recouvrer les créances** qui lui sont dues :

- conformément au texte proposé par le **IV** de cet article pour le **II** de l'article L. 16-0 BA du LPF, **il peut être opéré une saisie conservatoire** ;

- en application des dispositions proposées par le **IV** de cet article pour les III et IV de l'article L. 16-0 BA du LPF, **afin d'évaluer le montant de la saisie, en l'absence d'éléments déclaratifs, l'administration pourra utiliser les informations recueillies :**

. lors des visites et saisies à domicile, prévues à l'article L. 16 B du LPF ;

. dans l'exercice du droit d'enquête, défini à l'article L. 80 du LPF ;

. en application du droit de communication prévu à l'article L. 81 du LPF¹ ;

. suite à la « *consultation sur place des registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le code général des impôts et par le code de commerce* »².

b) Les modalités de calcul du montant des saisies conservatoires

Compte tenu des informations recueillies pour évaluer le montant possible de la saisie conservatoire, **le montant figurant au procès-verbal de flagrance fiscale ne peut excéder les plafonds** fixés par le **XII** du présent article pour le nouvel article L. 252 B du LPF.

(1) Le plafond de la saisie conservatoire applicable à l'impôt sur le revenu

Pour l'impôt sur le revenu, le plafond du montant de la saisie conservatoire porte sur le chiffre d'affaires hors taxes, diminué d'un abattement représentatif de charges et de dépenses, auquel s'applique le barème de l'impôt sur le revenu, sous réserve d'un taux d'imposition minimal de 33 1/3 %.

Le régime d'abattement applicable est le suivant :

- pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, le régime applicable est celui des micro-entreprises, soit 71 % du chiffre d'affaires pour les entreprises de vente et 50 % du chiffres d'affaires pour les entreprises de prestation de services ;

¹ L'article L. 81 du LPF dispose que :

« Le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées.

« Le droit prévu au premier alinéa s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents.

« Le droit de communication est étendu, en ce qui concerne les documents mentionnés aux articles L. 83 à L. 95, au profit des agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts ».

² A cet effet, l'administration peut **obtenir ou prendre copie des documents utiles**, par tous moyens et sur tous supports. Lorsque cette procédure de consultation est mise en œuvre, il est établi un procès-verbal relatant les opérations effectuées, signé par l'agent de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. L'original de ce procès-verbal est conservé par l'administration et copie en est remise au contribuable.

- pour les bénéfices non commerciaux, 34 % du chiffre d'affaires.

(2) Le plafond applicable à l'impôt sur les sociétés

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, le montant maximum de la saisie conservatoire correspond au bénéfice évalué en matière de bénéfices industriels et commerciaux, auquel s'appliquent le taux normal de 33 1/3 % et le taux réduit de 15 % (relatif aux petites entreprises, pour la fraction des bénéfices qui n'excède pas 38.120 euros). Ce montant est diminué de celui des acomptes trimestriels versés au titre du bénéfice déclaré l'année précédant celle du procès-verbal de flagrance fiscale.

(3) Le plafond applicable en matière de TVA

Le montant maximal de la saisie conservatoire correspond également à l'imposition dont aurait normalement dû s'acquitter le contribuable, soit la base de chiffres d'affaires ou de recettes brutes à laquelle s'applique le barème de droit commun.

2. La perte du bénéfice de certains régimes d'imposition à la TVA

a) La perte du bénéfice de la franchise en base de TVA

Les personnes assujetties à la TVA bénéficient d'une franchise d'imposition dans la limite d'un chiffre d'affaires de 76.300 euros pour les entreprises de vente et de 27.000 euros pour les entreprises de prestations de services.

Les dispositions proposées par le **I** du présent article pour l'article 293 BA du code général des impôts prévoient que la franchise de TVA n'est pas applicable lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi.

b) La perte du bénéfice du régime simplifié d'imposition à la TVA

Le régime simplifié d'imposition à la TVA s'applique aux personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 763.000 euros pour les entreprises de vente et 230.000 euros pour les entreprises de prestation de services.

Les dispositions proposées par le **II** du présent article pour l'article 302 *septies* AA du code général des impôts prévoient que le régime simplifié de TVA n'est **pas applicable** aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait à l'encontre desquels l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi.

3. La possibilité de rouvrir un contrôle fiscal sur une même période et pour un même impôt après l'achèvement d'un contrôle fiscal

Dans la mesure où l'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale peut conduire l'administration à reconsidérer ses décisions antérieures (par exemple, suite à la découverte d'un logiciel de comptabilité truqué), il est proposé d'instaurer, aux **V** et **VI** du présent article, des **dérogations au principe de non-répétition d'un contrôle fiscal** en cas de flagrance fiscale.

4. L'allongement de la durée de vérification de comptabilité

Alors que la vérification de comptabilité ne peut normalement pas s'étendre sur une période de plus de trois mois, le **VII** du présent article propose d'allonger cette période, **sans limitation de durée**, en cas de flagrance fiscale.

5. La suppression de la mise en demeure en cas de taxation d'office

En cas de taxation d'office, un contribuable ayant omis de déposer une déclaration d'impôt, ou y ayant procédé avec retard, dispose d'un **délai de trente jours** pour régulariser sa situation, après mise en demeure.

Compte tenu des conditions dans lesquelles est dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, le texte proposé par le **VIII** du présent article pour l'article L. 68 du LPF propose de supprimer la mise en demeure en cas de taxation d'office, à laquelle l'administration fiscale pourra ainsi procéder sans délai si la flagrance fiscale est établie.

6. L'augmentation du délai de reprise

Le délai de reprise de droit commun de l'administration fiscale est de trois ans. Le premier alinéa de l'article L. 169 du LPF dispose ainsi que *« pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due »*. Toutefois, aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 169 du même code, *« le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce »*.

Des délais identiques sont prévus pour la taxe professionnelle et la TVA, respectivement aux articles L. 174 et L. 176 du LPF.

Les **IX** et **X** du présent article visent, en cas de flagrante fiscale et pour chacun des quatre impôts précités, à **allonger le délai de reprise de l'administration jusqu'à la fin de la sixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

7. Un régime d'amendes liées à la flagrante fiscale

Le **III** du présent article vise à instituer, à l'article 1740 B du code général des impôts, un régime spécifique d'amendes en cas de flagrante fiscale :

- le montant de l'amende s'élève à 5.000 euros ;
- ce montant est porté à 10.000 euros si le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes dépasse les limites prévues pour l'application des micro-régimes d'imposition au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou du forfait agricole ;
- ce montant est porté à 20.000 euros si, à la date du constat de flagrante fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites du régime simplifié d'imposition en matière de TVA ou de bénéfice agricole.

Si les amendes dues au titre de la flagrante fiscale ne sont pas exclusives de l'application d'autres sanctions et amendes (par exemple, pour activités occultes), les amendes liées à la flagrante fiscale **ne seront appliquées que si leur montant est supérieur à celui des autres amendes**. Par ailleurs, le montant de ces autres amendes devra être réduit du montant des amendes établies au titre de la flagrante fiscale, afin de ne pas sanctionner deux fois le contribuable pour les mêmes faits, en application de la règle « *non bis in idem* ».

C. UN RÉGIME SPÉCIFIQUE DE GARANTIES POUR LE CONTRIBUABLE

L'établissement d'un procès-verbal de flagrante fiscale entraînant les lourdes conséquences détaillées plus haut, mais ne signifiant pas que la fraude fiscale est déjà constituée, le XI du présent article prévoit des garanties supplémentaires pour le contribuable.

Le texte proposé pour l'article L. 201-A du LPF prévoit une possibilité de **saisine en référé du juge administratif**, dans un délai de huit jours à compter de la réception du procès-verbal de flagrante fiscale, pour mettre fin à la procédure de flagrante fiscale **lorsque le contribuable présente un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.**

Le juge du référé statue dans un délai de **quinze jours**. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence. La décision du juge du référé est

susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal ordonnant qu'il soit mis fin à la procédure entraîne la **mainlevée** immédiate des saisies conservatoires éventuellement ordonnées.

Par ailleurs, le **XI** du présent article prévoit une **procédure en référé analogue mais distincte**, à l'article L. 201-B du LPF, **s'agissant des saisies conservatoires**, sous la double condition de l'urgence et d'un doute sérieux quant à la régularité de la procédure.

Enfin, le texte proposé pour l'article L. 201-C du LPF prévoit que le **paiement des impositions dues** au titre de l'exercice ou de la période comprenant celle couverte par le procès-verbal de flagrance fiscale **entraîne la mainlevée des saisies conservatoires**, « *sauf si l'administration réunit des éléments permettant d'établir que les déclarations du contribuable au vu desquelles ce paiement est intervenu ne sont pas sincères* ».

D. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, l'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, **onze amendements rédactionnels ou de précision**.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

L'instauration d'une procédure de flagrance fiscale, limitée à des cas particuliers, vise à améliorer les outils du contrôle fiscal, conformément à la lettre de mission de M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

En effet, l'augmentation des redressements opérés suite à des contrôles fiscaux et sociaux – de 12,9 milliards d'euros en 2001 à 15,1 milliards d'euros en 2005 – témoigne d'une **ampleur croissante de la fraude fiscale** détectée par l'administration : selon le dernier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, paru en mars 2007, l'ensemble de la fraude fiscale serait comprise entre 29 et 40 milliards d'euros par an.

Plus de la moitié du produit des redressements concerne **trois impôts de caractère déclaratif** : l'impôt sur les sociétés (20 % des redressements), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA ; 19 % des redressements) et l'impôt sur le revenu (16 % des redressements). La part (55 %) qu'occupent ainsi ces impôts déclaratifs dans le montant des sommes redressées est très supérieure à la part qu'ils représentent parmi les recettes fiscales de l'Etat : en 2005, le produit de ces trois impôts ne représentait que 14,2 % du montant total des recettes

fiscales de l'Etat. En d'autres termes, **les probabilités de redressement sur un impôt de type déclaratif soit très supérieures à la moyenne des impôts.**

La procédure de flagrance fiscale doit permettre de **remédier à une lacune dans le contrôle des impôts déclaratifs : en effet, ce contrôle n'est aujourd'hui possible qu'après que le contribuable eut déclaré les bases de son imposition, ou que les échéances déclaratives sont échues**¹.

L'administration fiscale peut ainsi s'assurer du versement des sommes qui lui sont dues, alors qu'**aujourd'hui le recouvrement des sommes dues suite à un recouvrement n'atteint que 50 %**, comme l'a souligné notre collègue Bernard Angels, rapporteur spécial de la mission « Gestion et contrôle des finances publiques et des ressources humaines », dans son rapport d'information sur le recouvrement des créances fiscales et sociales ².

Le principe d'un contrôle avant l'échéance des déclarations fiscales n'est pas nouveau en droit français : depuis 2006, une procédure spécifique a été mise en place pour lutter contre les montages frauduleux dits de « carrousel TVA » pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition à la TVA : dans ce type de fraude, des sociétés dites « taxi » acquièrent des biens dans un autre Etat membre de l'Union européenne et disparaissent, après avoir établi des factures à des sociétés complices pour que celles-ci obtiennent un remboursement de TVA non payée à l'Etat. Compte tenu des délais inhérents à l'élaboration des statistiques relatives au contrôle fiscal, un bilan reste encore à établir sur le nouveau dispositif de lutte contre les fraudes de type « carrousel TVA ».

Si la procédure de flagrance fiscale est lourde de conséquences, notamment en ce qui concerne la possibilité de saisies conservatoires, **elle est toutefois encadrée par les réelles garanties apportées au contribuable** : le juge des référés doit se prononcer dans un délai très bref (quinze jours), et le doute sérieux sur la régularité de la procédure est laissé à son appréciation.

Le recours au seul juge administratif s'explique par sa compétence traditionnelle en matière de référé, pour faire face à des situations d'urgence et pour protéger des libertés fondamentales.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ *En effet, aux termes de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales (LPF), « l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances » et, conformément à l'article L. 55 du LPF, la procédure de contrôle fiscale pouvant conduire à une rectification n'est déclenchée que « lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts ».*

² *Sénat, rapport d'information n° 381 (2006-2007).*

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 15

**Réforme du comité consultatif
pour la répression des abus de droit**

Commentaire : le présent article additionnel a pour objet de réformer le comité consultatif pour la répression des abus de droit. Il est proposé d'élargir sa composition, de prévoir que l'administration doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification en toutes circonstances et de rendre la procédure contradictoire. En conséquence, cette instance serait requalifiée « comité pour la répression des abus de droit »

I. LE DROIT EXISTANT

A. DES ORIGINES ANCIENNES

Créée par la loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts directs qui a institué parallèlement la procédure de répression des abus de droit¹, le comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) a vu son rôle évoluer.

Initialement, il se prononçait obligatoirement avant toute procédure de répression des abus de droit. Puis, à partir de 1963, le choix fut laissé à l'administration de le saisir ou non.

Depuis 1987, le champ de la saisine a été étendu aux contribuables, ce qui a contribué à conforter son rôle comme instance préjuridictionnelle.

La notion d'abus de droit, bien qu'ancienne, garde toute son actualité. Ainsi, **l'article 67 bis B (nouveau) du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 prévoit une extension de la notion d'abus de droit, et corrélativement, de la compétence du CCRAD, au paiement des cotisations et contributions sociales².**

¹ Si la procédure de répression des abus de droit a été formellement instituée par la loi du 13 janvier 1941 précitée, la loi du 13 juillet 1925 en matière d'enregistrement avait déjà défini les fondements de cette procédure.

² L'article 67 bis B (nouveau) du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008, dans sa rédaction adoptée par le Sénat, vise à insérer un nouvel article L. 243-7-2 dans le code de la sécurité sociale ainsi rédigé :

« Art. L. 243-7-2. - Ne peuvent être opposés aux organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 les actes ayant pour objet d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des cotisations et contributions sociales.

B. LES COMPÉTENCES ACTUELLES: UNE INSTANCE DITE CONSULTATIVE CHARGÉE DE TRANCHER SUR LES LITIGES RELATIFS À L'ABUS DE DROIT

1. Une commission indépendante rendant des avis qui ne lient pas l'administration

Le comité consultatif pour la répression des abus de droit est **une commission consultative indépendante**, dont le secrétariat est assuré par un inspecteur principal du service juridique du ministère de l'économie, des finances et de l'emploi, saisi à l'initiative du contribuable (ou de l'administration) en cas de litige sur une opération pouvant relever de l'abus de droit.

Dans la mesure où le CCRAD constitue une commission consultative, il rend des **avis que n'est pas tenue de suivre l'administration** : son objet est de faciliter les relations entre les contribuables et l'administration, en proposant des avis sur des litiges portant sur des opérations pouvant être considérées comme relevant de l'abus de droit.

Il ne s'agit donc ni d'un avis obligatoire, ni d'un avis conforme, même si en pratique l'administration suit généralement l'avis du comité.

2. Les dispositions législatives applicables au CCRAD : un rapport annuel et l'obligation pour l'administration d'apporter la preuve du bien-fondé de la rectification lorsqu'elle ne suit pas l'avis du comité

La seule mention dans la loi du CCRAD figure à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF, *cf. encadré ci-après*), relatif à la répression des abus de droit, qui prévoit aussi **un rapport annuel du CCRAD** dans lequel sont publiés les avis relatifs aux litiges soumis au CCRAD.

L'article L. 64 dispose notamment que, « *si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification* » : il sera proposé de modifier ces dispositions afin que, **pour garantir en toutes circonstances les droits des contribuables, l'administration apporte dans tous les cas la preuve du bien-fondé de la rectification.**

On voit en effet que, même si cette instance est consultative, le sens de son avis peut contribuer à créer ou non des droits au bénéfice du

« Les organismes mentionnés au premier alinéa sont en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du cotisant ou de l'organisme chargé du recouvrement, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. Les avis rendus par le comité feront l'objet 'un rapport annuel.

« Si l'organisme ne s'est pas conformé à l'avis du comité, il doit apporter la preuve du bien-fondé de sa rectification ».

contribuable, ce qui conduit votre rapporteur général à s'interroger sur la conformité de son fonctionnement aux principes issus de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Les dispositions de l'article L. 64 du LPF sur l'abus de droit

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

« a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;

« b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;

« c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

« L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

« Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification ».

Source : Légifrance

3. La souplesse de la procédure actuelle, ne prévoyant que les délais de saisine

Par ailleurs, dans la partie réglementaire du LPF, l'article R. 64-2 prévoit que « *lorsque l'administration se prévaut des dispositions du cinquième alinéa de l'article L. 64, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit* ».

Enfin, la procédure suivie est aujourd'hui très souple : il sera proposé d'**introduire un principe du contradictoire**, de nature à apporter de meilleures garanties au contribuable.

C. UNE COMPOSITION SUSCEPTIBLE D'ÊTRE ÉLARGIE

Conformément aux dispositions de l'article 1653 C du code général des impôts (CGI), le CCRAD comprend actuellement **quatre membres** : un conseiller d'Etat, président, un conseiller à la Cour de cassation, un conseiller-maître à la Cour des comptes et un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

La composition actuelle est issue des dispositions de l'article 66 de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000, adoptées par le Sénat sur l'initiative de votre rapporteur général. La composition du comité consultatif pour la répression des abus de droit a alors été inscrite dans la loi, en faisant l'objet de plusieurs modifications dont la principale consistant à ne plus y faire siéger le directeur général des impôts, qui aurait été juge et partie, et à le remplacer par un conseiller maître à la Cour des comptes.

Par ailleurs, l'article 1653 C du CGI dispose que « *les membres du comité sont nommés par le ministre de l'économie et des finances qui désigne en outre **un ou plusieurs agents supérieurs de la direction générale des impôts, pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité*** ».

Cette composition est destinée à assurer une pluralité des points de vue, notamment la prise en compte de la jurisprudence administrative et de la jurisprudence de la Cour de cassation.

Toutefois, on peut **déplorer une dominante encore trop administrative et l'absence de représentant des professions libérales compétentes en la matière** (notaires, avocats, experts comptables) et il sera proposé de réformer le CCRAD sur ce point.

D. LES AVIS RENDUS : UNE INDÉPENDANCE AFFIRMÉE

En 2006, le CCRAD a examiné 25 affaires (contre 38 en 2005 et 41 en 2004) **et s'est prononcé en faveur du contribuable dans 10 cas.**

Cette activité relativement réduite s'explique par l'évolution des avis rendus, certaines opérations n'étant plus qualifiées d'abus de droit¹.

Mais les praticiens relèvent que le CCRAD reste encore peu saisi par les contribuables. Selon Yann de Givré, avocat associé et directeur du départemental fiscal de Fidal, « *jusqu'ici les praticiens déconseillaient à leur clients [de saisir le CCRAD], car le comité rendait la plupart du temps des avis conformes à la position de l'administration fiscale. Ceci est en train de changer* »².

L'obligation pour l'administration d'apporter dans tous les cas de redressement (préconisé ou non par le CCRAD) la charge de la preuve constituerait une incitation puissante à des saisines plus fréquentes du CCRAD, qui a su s'affirmer comme une instance importante pour améliorer les relations entre l'administration et les contribuables.

Y a-t-il par ailleurs renversement de la charge de la preuve en cas de contentieux ? D'un strict point de vue juridique, le CCRAD étant une

¹ C'est par exemple le cas des opérations d'apport-cession, dans lesquelles les plus-values nées d'apports de titres à une société assujettie à l'IS, peuvent bénéficier d'un sursis d'imposition.

² Source : Carole Papazian, « Quand le fisc a tort face aux contribuables », in Le Figaro Economie, 21 avril 2007, p. 30.

instance consultative qui rend des avis ne liant pas l'administration, intervenant à un stade préjuridictionnel, **il n'y a pas de modification de la charge de la preuve en cas de contentieux porté devant les juridictions.** Dans les faits, la position prise par le CCRAD fait toutefois partie des éléments d'appréciation du juge, et certains praticiens estiment que les avis du CCRAD peuvent renverser la charge de la preuve.

De fait, certains contribuables préfèrent ne pas saisir le CCRAD, pour éviter de fragiliser leur position juridique en cas de contentieux. Ces hésitations à saisir le CCRAD semblent d'autant plus marquées dans la période récente, où les avis rendus sont pourtant de plus en plus souvent défavorables à l'administration. *A contrario*, on peut en effet estimer que lorsque, par le passé, le CCRAD suivait généralement l'avis de l'administration, une position défavorable au contribuable pouvait avoir peu de conséquences, eu égard à la proximité entre les positions du CCRAD et celles de l'administration fiscale. Dans la mesure où les avis du CCRAD sont aujourd'hui favorables au contribuable dans plus d'un tiers des affaires, un avis défavorable à la position du contribuable sera pris en compte par le juge.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Afin de conforter le rôle préjuridictionnel du CCRAD, la réforme proposée au présent article vise à élargir sa composition et à étendre ses compétences, tout en confortant les règles de fonctionnement d'une **structure aujourd'hui largement informelle** :

- **la composition serait élargie à des représentants de plusieurs professions : notaires ; avocats ; experts comptables.** Dans la mesure où ces professions interviennent en amont dans les procédures de contrôle fiscal, il est prévu une procédure de prévention des conflits d'intérêts astreignant notamment à des règles de secret professionnel, inspirées du dispositif applicable à la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers (AMF) (*cf. encadré ci-après*). Afin de renforcer l'indépendance du comité, il est enfin proposé de **porter le mandat de ses membres à six ans**, en s'inspirant des règles applicables à plusieurs autorités administratives indépendantes, alors qu'actuellement il n'est pas prévu de limitation de durée pour le mandat des membres du CCRAD ;

- par ailleurs, il est proposé la **nomination de membres suppléants**, afin d'assurer la continuité de l'activité ; ces suppléants seraient nommés dans les mêmes conditions, et appartiendraient aux mêmes corps de métier que les membres titulaires ;

- **l'administration devrait, dans tous les cas, apporter la charge de la preuve** ;

- le **principe du contradictoire** serait introduit : en cas de saisine par un particulier, ce dernier et un représentant de l'administration seraient auditionnés ;

- enfin, si la loi précise déjà que le rapport annuel publie les avis du comité, il est proposé de préciser que **cette mesure concerne bien toutes les décisions du comité**, lesquelles doivent ainsi comporter tous les considérants utiles à la bonne compréhension des principes et méthodes appliqués.

Compte tenu de l'évolution substantielle des compétences du CCRAD, il est enfin proposé de le **renommer « comité pour la répression des abus de droit » (CRAD)**. Toutefois, votre rapporteur général tient à souligner que les avis du nouveau CRAD ne lieraient pas davantage l'administration sur la décision à prendre que dans le droit actuel.

Les dispositions proposées pour prévenir les conflits d'intérêts

Inspiré des dispositions applicables à la commission des sanctions de l'AMF, le texte proposé par le présent article pour un nouvel article L. 1653 D du code général des impôts vise à prévenir tout conflit d'intérêts, notamment pour les membres du comité appartenant à l'une des trois professions (notaires, avocats, experts-comptables) auxquelles serait étendue la composition du comité.

1) Tout membre du comité doit tout d'abord informer le président :

« 1° *Des intérêts qu'il a détenus au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ;*

« 2° *Des fonctions dans une activité économique ou financière qu'il a exercées au cours des deux années précédant sa nomination, qu'il exerce ou vient à exercer ;*

« 3° *De tout mandat au sein d'une personne morale qu'il a détenu au cours des deux années précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ».*

Par ailleurs, **ces informations**, ainsi que celles concernant le président, **sont tenues à la disposition des membres du comité** pour la répression des abus de droit.

2) Il convient ensuite de s'assurer que les membres du comité ne délibèrent pas dans des affaires où ils auraient été impliqués :

« *Aucun membre du comité pour la répression des abus de droit ne peut délibérer dans une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux années précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a ou a eu un intérêt au cours de la même période. Il ne peut davantage participer à une délibération concernant une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux années précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a représenté une des parties intéressées au cours de la même période ».*

Compte tenu des règles de fonctionnement internes au comité, il appartient à son président de prendre « *les mesures appropriées pour assurer le respect de ces obligations et interdictions* ».

3) Les membres et les personnels du comité pour la répression des abus de droit sont tenus au respect des règles de secret professionnel en matière fiscale définies à l'article L. 103 du LPF et qui s'imposent déjà aux agents de l'administration des impôts :

« L'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts.

« Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Pour les informations recueillies à l'occasion d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toutes personnes autres que celles ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier ».

Il est proposé de préciser que le secret professionnel n'est toutefois pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

Cette hypothèse renforce la proposition de nommer des membres suppléants, dans l'hypothèse où les membres titulaires ne pourraient pas délibérer dans une affaire où ils ont des intérêts.

4) Enfin, il est prévu que **les dispositions relatives aux incapacités d'exercer une profession commerciale ou industrielle**, visées au chapitre VIII du titre II du livre 1^{er} du code de commerce, **sont applicables aux membres du comité pour la répression des abus de droit**. A cet effet, *« nul ne peut être membre du comité pour la répression des abus de droit s'il a été sanctionné au cours des cinq années passées au titre des dispositions »* du code de commerce.

Décision de la commission : votre commission vous demande d'adopter cet article additionnel.

ARTICLE 16

Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Commentaire : le présent article vise à créer une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, compétente pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 50 millions d'euros (25 millions d'euros en cas de prestations de services), dont le fonctionnement et les missions s'inspireraient des actuelles commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

I. L'EXPÉRIENCE DES COMMISSIONS DÉPARTEMENTALES DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

A. DES INSTANCES PRÉJURIDICTIONNELLES UTILISÉES DE MANIÈRE CROISSANTE PAR LES CONTRIBUABLES

Structures consultatives jouant un rôle de conciliation, les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) interviennent à un stade préjudiciel dans certains cas de redressements fiscaux après un contrôle fiscal externe, conformément aux dispositions de l'article L. 59 du livre des procédures fiscales :

« L'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) prévue à l'article 1651 du code général des impôts (...) ».

Le succès croissant des CDIDTCA auprès des contribuables est attesté par les statistiques d'évolution de leur activité : bien que l'administration ne soit pas tenue de suivre l'avis de la commission, elle opère en ce sens dans 95 % des cas.

Le conseil des impôts a souligné l'originalité de ces commissions dans son rapport pour l'année 2002 :

« Elles sont les seules aujourd'hui à associer magistrats, représentants de l'administration et représentants des contribuables »¹.

¹ Conseil des impôts, rapport d'activité 2002, p. 231.

B. UNE COMPOSITION VARIANT SELON LES CAS DE SAISINE

Composée paritairement, chaque CDIDTCA est **présidée par un membre du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel** qui a voix prépondérante. En cas de litige, l'affaire sera portée devant le juge administratif.

La composition de la CDIDTCA varie selon qu'elle est saisie en cas de redressement ou d'imposition d'office.

1. La composition de la commission en cas de redressement

Outre son président, **la commission est formée de cinq, sept ou neuf autres membres, dont deux, trois ou quatre représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur principal, et trois, quatre ou cinq représentants des contribuables** ou d'autres représentants afin d'assurer une représentation paritaire avec l'administration.

Le choix des représentants des contribuables varie suivant les questions dont la commission est saisie, lesquelles concernent les bénéficiaires industriels et commerciaux et non commerciaux, les bénéficiaires agricoles, le chiffre d'affaires, le niveau des rémunérations pour la détermination du bénéfice net imposable, la valeur locative des propriétés bâties et la valeur vénale des biens retenus pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière.

En cas de redressement fiscal, les possibilités de remise partielle au titre des majorations de droits sont prévues par l'article L. 250 du livre des procédures fiscales, dans les domaines de compétence énumérés ci-dessus.

2. La composition de la commission en cas d'imposition d'office

L'article L. 76 du livre des procédures fiscales prévoit la possibilité d'une intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) en cas d'imposition d'office :

*« Les bases ou les éléments servant au calcul des impositions d'office sont portés à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination. Cette notification est **interruption de prescription**. Lorsque le contribuable est taxé d'office en application de l'article L. 69, à l'issue d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie dans les conditions prévues à l'article L. 59 ».*

Dans ce cas, les représentants des contribuables sont ceux prévus dans l'hypothèse de redressements fiscaux pour la détermination du bénéfice

industriel et commercial, du bénéfice non commercial et du bénéfice agricole déterminé selon d'autres règles que celles du forfait collectif.

C. LES RÈGLES DE PROCÉDURE

1. Les modalités de saisine

L'article L. 59 du livre des procédures fiscales prévoit que les commissions départementales peuvent être saisies, en cas de désaccord persistant avec l'administration, « *si le contribuable le demande* », et précise que « *les commissions peuvent également être saisies à la demande de l'administration* ». **La saisine par l'administration, bien que minoritaire, intervient en pratique sur des questions complexes ou nouvelles**, ce qui peut la rapprocher de la procédure de l'avis à juridiction.

2. La compétence territoriale, les conditions de réunion et de délibération

La commission départementale de conciliation compétente est celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés ou immatriculés (s'il s'agit de navires ou de bateaux).

Lorsque les biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs départements, la commission compétente est celle du département sur le territoire duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

La CDIDTCA se réunit sur la convocation du directeur des services fiscaux et ne délibère valablement que si la moitié des membres appelés à siéger sont présents.

3. De larges compétences pour l'exercice des missions

L'article R. 60-2 A du livre des procédures fiscales prévoit que, « *à la demande de l'un des membres, la commission départementale peut, si elle l'estime utile, entendre en séance tout fonctionnaire qui a pris part à la détermination de la base d'imposition qui fait l'objet du désaccord dont elle est saisie ou, en cas d'absence ou de mutation, son successeur ou remplaçant* ».

En pratique, la CDIDTCA a par ailleurs des compétences de **contrôle sur pièces et sur place**.

4. La mise à disposition du contribuable du rapport de l'administration

Les conditions de mise à disposition du contribuable du rapport de l'administration sont précisées par l'article L. 60 du livre des procédures fiscales :

« Le rapport par lequel l'administration des impôts soumet le différend qui l'oppose au contribuable à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi que tous les autres documents dont l'administration fait état pour appuyer sa thèse, doivent être tenus à la disposition du contribuable intéressé.

*« Cette communication doit être faite **sous réserve du secret professionnel** relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables. Elle doit cependant porter sur les documents contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière que l'intéressé puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration concernent des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne ».*

Conformément aux dispositions de l'article R. 60-1 du livre des procédures fiscales, le rapport de l'administration et l'ensemble des documents mentionnés ci-dessus doivent être **tenus à la disposition du contribuable** au secrétariat de la commission dans un délai de vingt jours avant sa réunion.

L'article R. 60-1 A du livre des procédures fiscales précise que ce rapport *« doit obligatoirement indiquer, selon le cas, le montant du forfait, du bénéfice, du chiffre d'affaires ou de la valeur vénale que l'intéressé était en dernier lieu disposé à accepter ».*

5. La charge de la preuve

Conformément aux dispositions de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales, **l'administration fiscale supporte la charge de la preuve dès lors que le contribuable a rempli ses obligations déclaratives et comptables.**

Des **exceptions** à ce principe sont prévues :

- si la comptabilité présente de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission ; mais la charge de la preuve des graves irrégularités incombe toujours à l'administration¹ ;

- dans le cas du défaut de présentation de comptabilité, celui-ci constituant une omission grave ;

¹ Voir notamment CAA Bordeaux, 4 juillet 1994, n° 93-720.

- en cas de saisine de la CDIDTCA après une taxation d'office pour défaut de réponse du contribuable à une demande de l'administration.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ : LA CRÉATION D'UNE COMMISSION NATIONALE DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le présent article vise à créer une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CNIDTCA), en s'inspirant de l'exemple des CDIDTCA, qu'il s'agisse des impositions pour lesquelles la CNIDTCA sera compétente, ou de sa composition. Cette commission a vocation à examiner les litiges concernant des entreprises de taille moyenne ou grande.

A l'instar des CDIDTCA, **la CNIDTCA se prononcera sur les seules questions de droit**, en appréciant toutefois les faits lorsque ceux-ci sont susceptibles d'être pris en compte pour l'examen d'une question de droit, y compris les faits participant à la qualification juridique d'une opération.

A. LES CONDITIONS D'APPLICATION ET D'ENTRÉE EN VIGUEUR DU PRÉSENT ARTICLE

Afin de tenir compte du délai nécessaire à la mise en place de la CNIDTCA, le **IX** du présent article prévoit que les **dispositions** proposées sont **applicables** « *aux propositions de rectifications adressées à compter du 1^{er} juillet 2008* ».

Enfin, le **VIII** du présent article prévoit un décret d'application.

B. LA COMPOSITION ET LES COMPÉTENCES DE LA CNIDTCA

Le texte proposé par le **I** du présent article pour l'article 1651 H du code général des impôts (CGI) précise la **composition** de la CNIDTCA et sa **compétence pour les seules grandes entreprises** :

« Art. 1651 H. – 1. Il est institué une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

« Cette commission est présidée par un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du Conseil d'Etat. Le président de la commission peut être suppléé par un magistrat administratif nommé dans les mêmes conditions. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur

départemental. Pour les matières mentionnées aux articles 1651 I et 1651 J¹, l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable.

« Le président a voix prépondérante.

*« 2. Cette commission est compétente **pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50.000.000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25.000.000 euros s'il s'agit d'autres entreprises** ».*

Il est à noter que ces seuils sont inférieurs à ceux retenus pour la compétence de la direction des grandes entreprises (DGE) et de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) du ministère de l'économie, des finances et de l'emploi, car sinon l'activité de la CNIDTCA serait très réduite : en 2006, seulement 91 entreprises répondant aux seuils proposées par le présent article avaient saisi les CDIDTCA.

Les dispositions proposées par le **I** du présent article pour les articles 1651 I, 1651 J et 1651 K du CGI détaillent **la composition de la CNIDTCA qui, comme pour les CDIDTCA, varie selon les catégories d'impôts et les affaires traitées :**

- pour la **détermination du bénéfice industriel et commercial et du chiffre d'affaires**, visé à l'article 1651 I du CGI, les représentants des contribuables, autres que l'expert comptable, de la CNIDTCA, sont désignés par l'Assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie ;

- pour **l'examen des différends relatifs à la déduction des rémunérations** visées au 1^o du 1 de l'article 39 du CGI (c'est-à-dire aux rémunérations correspondant à un travail effectif) ou à l'imposition des rémunérations visées au *d* de l'article 111 du même code², le nouvel article 1651 J précise que les représentants des contribuables de la CNIDTCA comprennent deux membres désignés par l'Assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie et un salarié désigné par les organisations ou organismes nationaux représentatifs des ingénieurs et des cadres supérieurs ;

- pour la **détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée**, le texte proposé pour l'article 1651 K prévoit que la CNIDTCA comprend, outre le président, trois agents de l'administration, un notaire et trois représentants des contribuables : les représentants des contribuables sont désignés respectivement par les fédérations nationales des syndicats d'exploitants agricoles, les organisations

¹ Il s'agit des litiges relatifs, respectivement, à la détermination du bénéfice industriel et commercial et du chiffre d'affaires et à la déductibilité des rémunérations.

² Ces dispositions concernent la fraction des rémunérations que l'administration fiscale considère comme excessive, et dont elle refuse la déduction pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise.

ou organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et par l'Assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie ;

Par ailleurs, le texte proposé pour l'article 1651 L prévoit que, « *lorsque des rehaussements fondés sur les mêmes motifs sont notifiés à des sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A* », **chaque contribuable peut demander la saisine de la CNIDTCA**, si au moins l'une de ces sociétés réunit les conditions fixées pour que la CNIDTCA soit compétente. La commission nationale est alors compétente sur l'ensemble des désaccords persistant sur les rehaussements notifiés à ce contribuable et relevant de ses attributions.

Enfin, s'agissant des contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en application des dispositions précitées du *d* de l'article 111 du CGI, ceux-ci peuvent demander la saisine de la CNIDTCA si l'entreprise versante relève de cette dernière.

C. UNE PROCÉDURE LARGEMENT INSPIRÉE DE CELLE APPLICABLE AUX COMMISSIONS DÉPARTEMENTALES

En application des dispositions proposées par le **III** du présent article, la compétence générale de la CNIDTCA est définie dans un nouvel article L. 59 C du livre des procédures fiscales (LPF) relatif aux procédures de rectification en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles sont donc expressément exclus, compte tenu de la compétence de la CNIDTCA sur les seules entreprises atteignant une certaine taille.

Comme les CDIDTCA, **la CNIDTCA pourra être saisie à l'initiative de l'administration ou du contribuable, au cours d'une procédure de redressement contradictoire**, en application des dispositions proposées par le **II** du présent article pour l'article L. 59 du livre des procédures fiscales (LPF).

Le **principe du contradictoire** s'appliquera également à la CNIDTCA, ainsi que le **droit de communication** à la CNIDTCA par les agents des impôts de tous renseignements utiles pour régler les litiges qui lui sont soumis, conformément aux dispositions proposées respectivement par les **IV** et **V** du présent article pour les articles L. 60 et L. 136 du LPF.

Par ailleurs, la CNIDTCA est également mentionnée aux articles L. 190 et L. 250 du LPF concernant les réclamations contentieuses, ainsi que les remises et transactions à titre gracieux sur les majorations de 40 % et 80 % applicables en cas de manquements délibérés ou de manœuvres frauduleuses, conformément aux dispositions proposées respectivement par les **VI** et **VII** du présent article.

D. LES MODIFICATIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, **l'Assemblée nationale a adopté**, avec l'avis favorable du gouvernement, **un amendement** de correction d'une erreur matérielle.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

La création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires répond au **succès des CDIDTCA, qui ont traité en 2006 environ 4.000 dossiers dans un délai moyen de 6 à 12 mois**. En outre, **le contribuable obtient gain de cause, pour la totalité de sa demande, dans 10 % des cas, et partiellement dans 50 % des cas**.

La mise en place de la CNIDTCA a par ailleurs le mérite de **traiter de manière homogène les dossiers des grandes entreprises**, d'autres procédures spécifiques à cette catégorie de contribuables ayant déjà été instituées au niveau des administrations centrales, qu'il s'agisse de la direction des grandes entreprises (DGE) ou de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) du ministère de l'économie, des finances et de l'emploi.

Pour ces différentes raisons, **votre rapporteur général salue la constitution de la CNIDTCA pour améliorer le dialogue entre les contribuables et l'administration**. Il forme le vœu que cette nouvelle structure connaisse un succès analogue à celui des CDIDTCA, en incitant les grandes entreprises à recourir davantage à ce mode préjuridictionnel de règlement des litiges fiscaux.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 16 bis (nouveau)

Instauration d'un prélèvement sur les paris mutuels au profit des collectivités territoriales d'implantation des hippodromes

Commentaire : le présent article vise à faire bénéficier les communes et leur groupement qui disposent d'un hippodrome d'un prélèvement de 0,1 % sur le produit des paris mutuels, plafonné à 500.000 euros.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article additionnel résulte d'un amendement de notre collègue député Jacques Myard, adopté par l'Assemblée nationale avec l'avis de sagesse du gouvernement et l'avis favorable de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget. Un amendement similaire avait déjà été présenté à l'Assemblée nationale en première partie du projet de loi de finances pour 2008 et repoussé, en raison d'une rédaction considérée comme inappropriée.

Le **I** du présent article introduit dans le code général des collectivités territoriales un nouveau chapitre IX (dans le livre VI intitulé « *Dispositions financières et comptables* ») intitulé « *Dispositions financières relatives aux hippodromes* » et comprenant un unique article L. 1618-3. Cet article prévoit que les communes et leur groupement qui disposent d'un hippodrome bénéficient d'une quote-part limitée sur les recettes des paris, soit un **prélèvement de 0,1 % sur le produit des paris** engagés en pari mutuel sur l'hippodrome (PMH) et hors hippodrome (soit les paris mutuels urbains – PMU) lors des courses hippiques organisées sur leur territoire.

Afin de maintenir le produit de ce prélèvement dans des proportions raisonnables et de ne pas porter atteinte aux finances publiques, le nouvel article L. 1618-3 précité prévoit un **plafonnement à 500.000 euros** et le **III** du présent article dispose que « *la création de ce nouveau prélèvement ne se fait pas au détriment des finances de l'Etat. L'ajustement portera sur le retour aux parieurs* ».

Aux termes du **II**, les modalités d'application de ce dispositif seraient fixées par décret.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve l'objectif et les modalités de ce dispositif, qui répond à une préoccupation légitime des élus et est suffisamment encadré pour ne pas créer de recettes disproportionnées ni préjudiciables aux finances publiques.

A. UN PRÉLÈVEMENT LÉGITIME

Environ **250 communes** accueillent un hippodrome, mais en dépit de la prépondérance des paris mutuels urbains hors hippodromes, la plupart d'entre elles **engagent des dépenses d'investissements et d'entretien** pour contribuer, avec les sociétés de course, à préserver ces espaces verts et à en faire des lieux de convivialité et de soutien à l'exploitation économique de la filière du cheval. Les hippodromes participent indéniablement à l'animation de la vie locale et donnent à certaines petites villes une visibilité nationale. Les investissements réalisés profitent également aux entreprises locales.

Ces charges sont d'autant plus manifestes que les activités de courses hippiques bénéficient de **certaines exonérations d'impôts locaux** non compensées ou de manière dégressive :

- la taxe professionnelle sur les activités d'organisation de courses des sociétés de course, et depuis 2005¹, celle sur les activités des entraîneurs et éleveurs de chevaux de compétition (considérées comme revêtant un caractère agricole) ;

- la taxe d'habitation sur les bâtiments ruraux² ;

- la taxe foncière sur les propriétés bâties affectées à la préparation et à l'entraînement des chevaux (boxes et pistes), dont la perte pour les collectivités territoriales est compensée jusqu'en 2010.

Les sociétés de course sont en revanche soumises, dans les conditions de droit commun, à la taxe foncière sur les propriétés non bâties et à certaines taxes annexes (dont la redevance pour enlèvement des ordures ménagères, la taxe régionale et la taxe locale d'équipement).

Les communes concernées pâtissent également d'une **inégalité de traitement avec celles sur le territoire desquelles est exploité un casino**. Les communes d'implantation bénéficient en effet d'une fraction des prélèvements publics sur le produit brut des jeux de ces établissements (diminué d'un abattement de 25 %), au titre de la contribution prévue par le cahier des charges et dont le taux est plafonné à 15 %.

Le prélèvement ainsi instauré est donc légitime et il y a quelque **paradoxe** à ce que les collectivités territoriales, qui jouent un rôle essentiel dans le soutien aux activités hippiques et à la filière équine (qui représentait en 2005 58.000 emplois directs et 130.000 emplois indirects) et peuvent dépenser des sommes élevées, ne perçoivent qu'un retour financier modeste.

¹ La perte pour les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale est compensée de manière dégressive jusqu'en 2010.

² Les centres équestres et associations sont assujettis à la taxe d'habitation pour les locaux dont ils disposent, **à l'exclusion** des locaux passibles de la taxe professionnelle.

B. UN PRÉLÈVEMENT ÉQUILIBRÉ

Ce prélèvement apparaît d'autant plus justifié que **son produit n'affecterait pas les sommes revenant à l'Etat ni à la filière équine, mais viendrait en diminution de la part revenant aux parieurs**, ainsi que le précise le dispositif.

Il convient de rappeler que dans le cadre de la répartition du produit des sommes engagées dans les paris mutuels, définie par l'article 139 de la loi de finances rectificative pour 2006¹, les parieurs gagnants et les organismes sociaux (au titre de la CSG et de la CRDS) perçoivent un pourcentage des mises, respectivement 74 % (72,8 % en 2006²) et 1,68 % en 2007, et que l'Etat et la filière cheval se partagent le solde, soit le « **produit brut des paris** », selon une clef de répartition 43,75 % / 56,25 %.

En outre, le principe du plafonnement à 500.000 euros **permet d'éviter que le prélèvement ne profite substantiellement à une seule commune**, Paris, qui perçoit déjà un loyer important et en forte augmentation par rapport à la convention d'occupation précédente.

En se fondant sur les prévisions de chiffre d'affaires du PMU, on peut estimer que le montant du prélèvement en 2007 serait de 8,75 millions d'euros hors plafonnement, et de 8,1 millions d'euros en 2006 (mais **6,11 millions d'euros plafonnement inclus**).

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ Cet article institue, pour le pari mutuel organisé par les sociétés de courses, un « **prélèvement appliqué au produit brut des paris**, entendu comme la différence entre le total des sommes engagées en pari mutuel diminuées des montants prélevés au titre de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale et la part de ces sommes reversée aux parieurs gagnants ». Le taux de ce prélèvement, dont le produit est affecté au budget général de l'Etat, est compris entre 30 % et 36 % du produit brut des paris.

² Aux termes de l'article 139 de la loi de finances rectificative pour 2006, la part revenant aux joueurs est déterminée pour chaque pari par arrêté signé des ministres chargés de l'agriculture et du budget, dans des conditions fixées par décret, et **doit être comprise en moyenne annuelle entre 70 % et 78 % du total des sommes engagées en pari mutuel**.

ARTICLE 17

Adaptation du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

Commentaire : le présent article modifie les articles L. 47 A et L. 52 du livre des procédures fiscales pour améliorer la sécurité juridique et les modalités techniques de mise en œuvre du principe de représentation des documents comptables et des traitements nécessaires à la vérification de la comptabilité informatisée.

I. LA VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

A. L'OBJET ET LE CHAMP DE LA VÉRIFICATION

Le caractère essentiellement déclaratif du système fiscal français et la nature des bases d'imposition des entreprises, établies à partir de documents comptables obligatoires, conduisent l'administration fiscale à recourir à la vérification de comptabilité sur pièces et sur place pour contrôler **la sincérité des déclarations** (par confrontation avec les écritures comptables) et vérifier **la régularité comme le caractère probant des écritures comptables** elles-mêmes.

Compte tenu du champ des impositions susceptibles d'être supportées par les entreprises¹, cette procédure, régie par les articles L. 13 à L. 13 C du livre des procédures fiscales, est applicable en matière d'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux, non commerciaux, et agricoles réels), d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires.

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de **systèmes informatisés**, le contrôle porte sur « *l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent **directement ou indirectement** à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements* », selon les termes du troisième alinéa de l'article L. 13, précité.

Afin de permettre l'exercice de ce contrôle, l'entreprise est soumise à des obligations, définies respectivement par les articles 54 du code général des impôts et L. 102 B et L. 169 du livre des procédures fiscales, de **représentation² des documents comptables** à toute réquisition de

¹ Les fiducies, en la personne de leur fiduciaire, sont également soumises à vérification de comptabilité.

² L'article 54 du code général des impôts dispose ainsi :

l'administration, et de **conservation** des informations, données ou traitements pendant une durée de 3, 6 ou 10 ans, selon la nature des documents¹.

Les documents et pièces comptables établis ou reçus sur **support informatique** (de même que la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements) doivent ainsi être conservés sous cette forme pendant une période d'au moins **3 ans** suivant l'année au titre de laquelle l'imposition est due, conformément au délai de droit commun de reprise de l'administration fiscale.

L'instruction fiscale n° 13 L-1-06 du 24 janvier 2006 relative au contrôle des comptabilités informatisées est venue actualiser les instructions antérieures de 1991 et 1996 et constitue le texte de référence des praticiens. Elle expose en particulier les points suivants :

- le cadre juridique et le périmètre informatique² du contrôle ;
- le principe de permanence du « chemin de révision »³, conformément à l'article 410-3 du plan comptable général, entre l'écriture comptable et la pièce justificative qui en est à l'origine ;
- les obligations de présentation et de conservation des données (cf. *supra*) ;

« Les contribuables [...] sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

« Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration ».

¹ *Le I de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales dispose notamment :*

« I. Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de **six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis. [...]

« Le registre des opérations mentionné au 9 de l'article 298 *sexdecies* F est conservé pendant **dix ans** à compter du 31 décembre de l'année de l'opération ».

² *Ce périmètre est défini extensivement en fonction des principales composantes d'un système informatisé (données élémentaires, traitement et documentation). Les données élémentaires soumises à contrôle incluent en particulier le **domaine de gestion**, soit les données immatérielles qui concourent indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation : comptabilité générale, analytique ou budgétaire, gestion commerciale, gestion des stocks et de la production, gestion des immobilisations, gestion du personnel...*

*En revanche, les données relatives au **fonctionnement de l'entreprise**, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application de la vérification de comptabilité informatisée. Il en est ainsi, par exemple, des informations relatives à la conception artistique de produits ou de services et d'études commerciales, sous réserve que leur examen ne s'avère pas nécessaire pour l'appréciation du montant d'une charge ou d'un crédit d'impôt.*

³ *Les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives.*

- les formats de copies de fichiers acceptés par l'administration ;
- les modalités du contrôle à la lumière de la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêts *SA Ardex* du 5 mai 1999¹ et *SARL Le Veneto* du 16 juin 2003²) ;
- et les conséquences, au regard de la procédure de rehaussement, d'un rejet d'une comptabilité informatisée considérée comme non probante ou irrégulière ou des comportements des entreprises constitutifs d'une opposition au contrôle.

B. LE DÉROULEMENT DE LA VÉRIFICATION

1. Le cadre général

L'entreprise est avertie, par lettre recommandée et quelques jours à l'avance, de la vérification de comptabilité dont elle fera l'objet. **L'avis** doit mentionner les années sur lesquelles portent la vérification et la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix. La « Charte des droits et obligations du contribuable vérifié » lui est également communiquée.

Le contrôle a le plus souvent lieu au siège de l'entreprise, compte tenu en particulier des obligations strictes de présentation des documents comptables, mais peut également s'effectuer dans les bureaux du conseil (expert-comptable par exemple).

Aux termes de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, la durée de la vérification sur place des livres ou documents comptables n'est pas limitée dans les grandes entreprises, mais **ne peut excéder 3 mois** – sous peine de nullité de l'imposition – **dans les petites entreprises** dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est inférieur à 230.000 euros (pour les prestataires de services), 350.000 euros (entreprises agricoles) ou 760.000 euros (entreprises de vente).

L'expiration du délai de trois mois n'est toutefois pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification. Elle ne l'est pas non plus pour l'examen des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel, ni pour la vérification des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes.

La vérification peut porter sur les **3 derniers exercices clos**, voire au-delà s'il s'agit d'examiner la régularité d'une provision comptable, d'un déficit reportable ou d'un crédit de TVA, ou sur 6 exercices en cas d'activité occulte.

¹ La remise à l'administration de copies de fichiers informatiques ne constitue pas un emport de documents originaux, susceptible de vicier la procédure.

² Les traitements demandés à l'entreprise et leurs modalités de réalisation lui sont exposés dans le cadre du débat oral et contradictoire.

2. Les dispositions spécifiques à la comptabilité informatisée

L'article L. 47 A du livre des procédures fiscales prévoit des dispositions particulières lorsque la comptabilité est tenue au moyen de **systèmes informatisés**. Les agents vérificateurs peuvent être conduits à effectuer leur contrôle en recourant à des traitements informatiques des données conservées, afin de « remonter » des écritures comptables jusqu'aux opérations élémentaires. On distingue **trois modalités** de réalisation de ces traitements :

- les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer la vérification et les traitements requis **sur le matériel utilisé par le contribuable** ;

- le contribuable peut **demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification**. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. La remise des résultats des traitements peut avoir lieu sur support papier ou informatique, ce second moyen étant privilégié par l'instruction du 24 janvier 2006 précitée, sans pour autant qu'il y ait d'obligation légale ;

- le contribuable peut également **demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise**. Il met alors à la disposition de l'administration, sur un support informatique qu'il fournit et répondant à des normes fixées par arrêté, les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle. Les copies des documents transmis à l'administration **ne doivent pas être reproduites par cette dernière** et être restituées au contribuable avant la mise en recouvrement. Dans les faits, **cette interdiction de copie est cependant difficile à respecter**, la prudence élémentaire requérant de réaliser, au fur et à mesure des traitements, une copie de travail afin de ne pas altérer les fichiers originaux.

3. Les suites de la vérification

Si, à l'issue du contrôle, le vérificateur n'a relevé aucune irrégularité, il adresse à l'entreprise un « avis d'absence de rectification ».

L'issue la plus fréquente reste néanmoins la **notification d'un avis de rectification**, qui appelle une réponse du contribuable dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, que l'administration fiscale n'est pas tenue de suivre lors d'une évaluation d'office des bases d'imposition (prévue par l'article L. 74 du livre des procédures fiscales) ou en matière d'impôts directs locaux.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Le présent article propose une nouvelle rédaction de l'article L. 47 A (I) précité du livre des procédures fiscales, en distinguant clairement les deux étapes de la vérification que sont l'obligation de représentation des documents comptables et les traitements opérés par l'administration aux fins du contrôle, et complète l'article L. 52 (II) du livre des procédures fiscales.

Dans un objectif de **simplification** et de **meilleure adaptation aux techniques contemporaines de transmission**, ses dispositions tendent à moderniser la mise en œuvre de l'obligation de représentation des documents comptables, à améliorer la sécurité juridique et à simplifier les modalités de réalisation des traitements nécessaires au contrôle d'une comptabilité informatisée, et à assouplir le délai de 3 mois pour la réalisation de la vérification de comptabilité dans les petites entreprises.

Le III précise que ces dispositions sont applicables aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification a été adressé au contribuable à compter du 1^{er} janvier 2008.

A. LA MODERNISATION DES MODALITÉS DE REPRÉSENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES INFORMATISÉS

Le I du présent article insère un nouveau I dans l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, qui contribue à moderniser, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les modalités de satisfaction par le contribuable de son obligation de représentation des documents comptables mentionnés à l'article 54 du code général des impôts, précité.

Le contribuable peut ainsi remettre, sous une **forme dématérialisée** répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général (cf. encadré *infra*). Cette mesure permet de remédier à une lacune du dispositif actuel et d'accroître, concrètement, la maniabilité des documents.

En effet, l'obligation de représentation, telle que prévue à l'article 54 précité, **n'est aujourd'hui guère adaptée à l'évolution des techniques informatiques ni aux avantages nés de la dématérialisation**. Les vérificateurs se rendent *de facto* chez le contribuable afin de consulter sur place les fichiers sur le matériel informatique de l'entreprise, et les entreprises sont souvent conduites à éditer sur support papier les documents comptables obligatoires, ce qui est source d'encombrement, de perte de temps, de difficultés de consultation et de coûts. Désormais, les contribuables pourront donc satisfaire à leur obligation en éditant une copie de leurs documents sur support informatique (cédérom, disque dur externe, clef USB...).

Les écritures comptables définies aux articles 420-1 à 420-6 du plan comptable général

420-1. Partie double. Les écritures sont passées selon le système dit « en partie double ». Dans ce système, tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au débit et ce qui est porté au crédit des différents comptes affectés par cette écriture.

420-2. Mentions minimales d'un enregistrement. Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

420-3. Pièces justificatives. Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis. Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique. Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation prévue à l'article 410-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

420-4. Enregistrement par jour et par opération. Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal :

- soit jour par jour, opération par opération ;

- soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations, à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération.

420-5. Enregistrement définitif. Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré :

I. Pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement ;

II. Pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération.

420-6. Procédure de clôture. Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante. La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 420-4. Pour les comptabilités informatisées lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance.

Le nouveau I de l'article L. 47 A précise également les marges d'action de l'administration et les opérations qu'elle peut effectuer sur les fichiers ainsi transmis. Le vérificateur peut « *effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs* » afin de s'assurer de la cohérence et concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable, conformément à l'objet de la vérification.

De la même façon que pour les traitements qu'elle réalise, l'administration doit restituer, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis et **ne peut en conserver aucun double**. Cette procédure

vient conforter les garanties du contribuable, en particulier au regard du secret fiscal et du secret des affaires.

B. LA SIMPLIFICATION TECHNIQUE ET L'AMÉLIORATION DE L'INFORMATION DU CONTRIBUABLE LORS DE LA VÉRIFICATION

Le **I** du présent article regroupe et complète dans un nouveau **II** les dispositions actuelles de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, précité, relatif aux modalités de réalisation des traitements nécessaires au contrôle d'une comptabilité informatisée (cf. *supra*). Sur la forme, les trois options de traitement – par le vérificateur sur le matériel de l'entreprise, par l'entreprise elle-même, ou hors de ses locaux – sont désormais **clairement distinguées** dans les *a*, *b* et *c* du texte proposé pour le **II**.

Plusieurs dispositions contribuent à renforcer les garanties du contribuable contrôlé et à faciliter les traitements informatiques :

- les agents de l'administration fiscale doivent indiquer **par écrit** au contribuable la nature des investigations souhaitées, et ce dernier doit formaliser par écrit son choix parmi les trois options de traitement précédemment évoquées ;

- lorsque le contribuable décide d'effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques, il doit en remettre les résultats à l'administration sous **forme dématérialisée**, selon des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'examen par le vérificateur devrait s'en trouver simplifié ;

- lorsque l'entreprise demande à ce que le contrôle ne soit pas effectué sur son matériel, les copies des documents, données et traitements qu'elle met à disposition de l'administration peuvent désormais être produites sur **tous supports informatiques** (et non plus sur un support qu'elle fournit), répondant à des normes fixées par arrêté. Il s'agit bien de faciliter les échanges de fichiers entre l'administration et le contribuable, que ce soit par Internet ou sur support matériel type cédérom ou clef USB ;

- enfin **l'administration peut réaliser des copies** des fichiers transmis, contrairement au droit actuel (peu réaliste), **mais ne peut en conserver aucun double** et doit, comme c'est le cas aujourd'hui, restituer au contribuable les copies des fichiers avant la mise en recouvrement.

C. L'ADAPTATION DE LA DURÉE DE LA VÉRIFICATION

Le **II** du présent article complète l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, relatif à la limitation à 3 mois de la durée de la vérification de comptabilité sur place dans les petites entreprises, par un **III** permettant de **ne pas retenir, dans le décompte de ce délai de 3 mois, les délais incompressibles liés à la préparation des traitements informatiques.**

Le nouveau III dispose ainsi que cette limitation à 3 mois est « **prorogée** de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues (...) pour la réalisation du traitement » et le début effectif du traitement, soit, selon l'option choisie, la date de « mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise », « celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration », ou « celle de la remise des copies des fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration ».

Dans un souci de sécurité juridique, cette date fait l'objet d'une **consignation par écrit**. Le point de départ de la prorogation est quant à lui fixé par la nouvelle obligation pour le contribuable de formaliser par écrit son choix entre l'une des 3 options.

III. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général du budget, et Lionel Tardy, et avec l'avis favorable du gouvernement, l'Assemblée nationale a adopté **deux amendements** tendant à corriger une erreur de référence et à renforcer les garanties du contribuable dans le cas où celui-ci demande à ce que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise.

En effet, **cette option ne prévoit pas que la nature et les résultats des traitements informatiques effectués par l'administration soient communiqués au contribuable**, alors que pour les entreprises qui réalisent elles mêmes les traitements informatiques exigés par l'administration, l'article L. 47 A précité impose, pour simplifier leur examen, une restitution des résultats de ces traitements sur support informatique. Or, ces informations sont indispensables pour permettre au contribuable de comprendre et de vérifier la pertinence des rehaussements proposés et de répondre à l'administration dans des conditions favorables à un réel débat oral et contradictoire.

Dans un souci de parallélisme des formes, l'amendement propose donc que l'administration soit dans l'obligation de communiquer au contribuable la nature et le résultat des traitements informatiques réalisés, sous une forme dématérialisée s'il le souhaite. Il prévoit ainsi que « *l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales* ».

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve l'économie de ce dispositif et les améliorations apportées par l'Assemblée nationale. Il permet de mieux tirer parti des progrès de la dématérialisation et constitue un **bon compromis entre la sécurité juridique du contribuable et la simplification des modalités de contrôle de l'administration**. Il conforte à la fois les garanties du contribuable, par une plus grande formalisation écrite de la procédure, et l'efficacité du contrôle de l'administration.

Il importe de souligner que le recours aux techniques informatiques introduit nécessairement des **exigences élevées de confidentialité et de sécurité des données transmises**, en particulier pour l'administration fiscale. Les conséquences de négligences ou de procédures mal établies ou respectées, se traduisant par une perte de fichiers ou une séparation matérielle insuffisante entre les données comptables émanant de différentes entreprises, peuvent en effet être très préjudiciables aux contribuables, tant au regard du respect de la vie privée que du secret des affaires et de l'enjeu majeur que constitue l'espionnage économique¹.

Le présent dispositif, en particulier l'obligation de restitution et l'interdiction de conserver un double, contribue à apporter quelques garanties sur la confidentialité des données recueillies, mais **ne dispense pas l'administration fiscale de se doter d'un ensemble de procédures précises, strictes et régulièrement actualisées**, à l'instar de la pratique des armées et de nombre d'entreprises.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ Outre le risque important que constitue, par exemple, la présence fortuite sur un même support informatique (cédérom ou clef USB) d'informations comptables extensives (incluant les bulletins de salaire ou la gestion des stocks) provenant de plusieurs entreprises concurrentes, on peut relever le cas très récent (révélé en novembre 2007) d'une **perte de fichiers au Royaume-Uni, ayant entraîné la démission du directeur des services fiscaux**.

Il s'agissait de deux cédéroms contenant les données confidentielles (incluant les noms, adresses et coordonnées bancaires des bénéficiaires) afférentes aux allocations familiales de 25 millions de personnes, qui ont été envoyés par les services fiscaux au National Audit Office via une société de transports privée, mais ne sont jamais parvenus à leur destinataire. Certes, cette perte n'est pas intervenue dans le cadre d'une vérification de comptabilité informatisée, mais elle illustre la nécessité de mettre en place des directives strictes et fiables d'acheminement des données.

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 17

Neutralité fiscale des apports en société de titres d'entreprises individuelles et de sociétés de personnes

Commentaire : le présent article additionnel propose de mettre en place un régime de neutralité fiscale, consistant en un report d'imposition, pour les personnes physiques, entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes, qui réaliseraient des opérations d'apport de titres dans le cadre de restructurations.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA NEUTRALITÉ FISCALE DES RESTRUCTURATIONS ENTRE SOCIÉTÉS SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Au regard du droit des sociétés, la fusion ou scission emporte dissolution de la société absorbée ou scindée et apport à titre universel de son patrimoine au profit d'une ou de plusieurs sociétés. Sur le plan fiscal et aux termes des dispositions du 1 de l'article 201 et des 2 et 3 de l'article 221 du code général des impôts, **une fusion devrait donc en principe donner lieu à l'imposition immédiate, au nom de la ou des sociétés absorbées**, de l'ensemble des bénéfices non encore taxés, y compris les plus-values réalisées à cette occasion.

Compte tenu du coût potentiellement prohibitif de ce régime de droit commun des cessions et cessations d'entreprises, et afin d'encourager les restructurations de sociétés, il a été créé un **régime de faveur d'exonération et de sursis d'imposition pour les fusions et opérations assimilées**¹, applicable de plein droit ou sur agrément selon les situations, et tendant à conférer à ces opérations un **caractère purement intercalaire** et partant, **fiscalement neutre**.

Ce régime de faveur **optionnel**, prévu par les articles 210 A (pour les fusions complètes) et 210 B (pour les apports partiels d'actifs) du code général des impôts, est **réservé aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (IS)** et n'est applicable que si certaines conditions et obligations de la société absorbante au regard de celle absorbée, respectivement fixées par l'article 210 C et le 3 de l'article 210 A² du même code, sont respectées.

¹ Il s'agit des fusions simplifiées, des apports partiels d'actifs, des opérations de scission de sociétés et des opérations de dissolution-confusion de patrimoine.

² Telles que la reprise du passif de la société absorbée, la substitution à cette dernière pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée, la réintégration dans ses

Aux termes du 1 de l'article 210 A, les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion sont ainsi exonérés d'IS, de même que les reprises des provisions de la société absorbée qui conservent leur objet, et la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation d'actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit en apport. Le **mali technique de fusion** consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction.

Le régime de faveur n'est toutefois pas nécessairement intéressant si la société dissoute, par fusion ou par scission, dispose de reports déficitaires qu'elle peut mobiliser pour compenser les conséquences de la cessation fiscale, c'est-à-dire l'imposition du résultat courant, de la reprise des provisions et des plus-values latentes.

B. LA NEUTRALITÉ PARTIELLE DES RESTRUCTURATIONS D'ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Afin de faciliter la restructuration des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (IR), des mesures ont été mises en place ces dernières années permettant le maintien des reports d'imposition existants en cas de fusion ou de scission de société. Les entreprises individuelles soumises à l'IR bénéficient ainsi d'un régime optionnel de report d'imposition des plus-values professionnelles en cas d'apport, prévu par l'article 151 *octies* du code général des impôts, mais qui **n'offre pas la même flexibilité** que celui des sociétés soumises à l'IS.

Aux termes de l'article 151 *octies* précité, les plus-values professionnelles soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies*¹ du code général des impôts, réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) d'une **entreprise**² ou d'une **branche complète d'activité**, peuvent ainsi bénéficier des dispositions suivantes :

- l'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise, ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure ;

bénéfices imposables des plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables, ou l'inscription à son bilan des éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

¹ Qui définit en particulier le régime des plus-values à court et à long termes.

² L'entreprise individuelle regroupe **l'ensemble des éléments (actif et passif) affectés à l'exercice d'une activité professionnelle** de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole (cf. l'instruction administrative n° 4B 2-07 du 20 mars 2007).

- l'imposition des plus-values afférentes **aux autres immobilisations** est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport, selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions complètes de sociétés.

L'article 151 *octies* A du même code prévoit un régime analogue de report optionnel (prévu dans l'acte d'apport) d'imposition des plus-values nettes réalisées par les associés personnes physiques d'une **société civile professionnelle** (SCP) imposée à l'IR¹, à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actifs portant sur une branche complète d'activité, de fusion ou de scission.

En revanche, aucun dispositif de neutralité fiscale n'existe pour les opérations de restructuration réalisées **via des apports de titres**, à l'exception donc des restructurations de SCP précitées.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LE PRÉSENT ARTICLE ADDITIONNEL

Le présent article additionnel propose de mettre en place un régime de neutralité fiscale – consistant en un report d'imposition – des plus-values enregistrées par les personnes physiques, **entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes**, qui réaliseraient dans le cadre de restructurations des opérations **d'apport à une société de titres nécessaires à leur activité**.

Concrètement, un médecin ayant par exemple inscrit des parts de clinique sur le registre des immobilisations pourra apporter ces titres en bénéficiant d'un report d'imposition, sous réserve que les titres reçus lors de l'échange soient également nécessaires à l'exercice de son activité.

A. LA FACULTÉ DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'APPORT DE TITRES D'ENTREPRISES INDIVIDUELLES

1. Le principe du report optionnel et exclusif d'imposition des plus-values sur apports

Le **II** du présent article, qui constitue le « cœur » du dispositif, crée un nouvel article 151 *octies* B dans le code général des impôts, tendant à instaurer une **faculté de report d'imposition en cas d'apport de titres à une société soumise à l'IR**. La première phrase du texte proposé pour le I de cet article prévoit donc le principe selon lequel les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du même code – soit les plus-values professionnelles –, résultant de l'échange et de l'apport de droits et

¹ Soit les sociétés de personnes fiscalement transparentes relevant du régime de l'article 8 ter du code général des impôts, dont les résultats sont imposés entre les mains des associés personnes physiques.

parts à une société soumise à un régime réel d'imposition, peuvent faire l'objet d'un report d'imposition.

Le choix aurait éventuellement pu porter sur un **sursis** d'imposition. **Le report constitue cependant le mécanisme de droit commun**, tel que prévu par l'article 151 *octies* précité, en matière de plus-values professionnelles. Dès lors, seul un report d'imposition peut être envisagé dans un souci de cohérence, et permet de répartir clairement dans le temps les plus-values acquises, ce qui est plus simple à gérer en cas de changement de régime fiscal (exercice de l'option pour l'IS).

Le texte proposé par le **II** pour le second alinéa du V du nouvel article 151 *octies* B précise que ce régime de report est **optionnel et ne peut se cumuler avec les régimes dérogatoires existants** de report ou d'exonération, prévus au II de l'article 93 *quater* et aux articles 151 *septies*, 151 *septies* A, 151 *octies*, 151 *octies* A et 238 *quindecies* du code général des impôts.

2. Les conditions cumulatives d'application du report d'imposition

Les **quatre conditions d'application** de ce report d'imposition sont exposées dans le texte proposé par le **II** de cet article pour le II du nouvel article 151 *octies* B.

1) En premier lieu, le texte proposé pour le 1 du II dispose que **l'apporteur doit être une personne physique**, exerçant à **titre professionnel** une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, au sens de l'article 151 *septies* du code général des impôts. Cette limitation aux personnes exerçant à titre professionnel permet de **réserver la mesure aux seules restructurations économiques** et non patrimoniales.

Le dispositif n'est donc pas applicable – dans le cadre de l'article 151 *octies* B – **aux apports réalisés par des sociétés de personnes ou leurs associés « passifs »**, ni, logiquement, aux sociétés assujetties à l'IS, qui peuvent revendiquer pour leur part l'application du régime de faveur de l'article 210 B, précité. Rappelons que parmi les sociétés de personnes, seules les SCP bénéficient aujourd'hui d'un dispositif de neutralité en cas d'apport prévu par l'article 151 *octies* A.

2) En deuxième lieu, le texte proposé pour le 2 du II du nouvel article 151 *octies* B précise que **l'apport doit porter sur l'intégralité des droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité**, détenus par le contribuable et inscrits à l'actif de son bilan ou dans le registre des immobilisations. La condition portant sur des titres **nécessaires** – et non pas simplement affectés – à l'exercice de l'activité professionnelle tient compte de la jurisprudence du Conseil d'Etat. L'arrêt du 22 novembre 2006 considère en effet que « *doit être regardé comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle un bien qui a fait l'objet, de la part de l'exploitant individuel, d'une inscription à l'actif du bilan* » au sens de l'article 151 *octies*, précité.

De même, la mention de l'inscription au registre ou au bilan vise quant à elle à éviter toute ambiguïté quant au champ du dispositif, en excluant clairement les titres mentionnés à l'article 151 *nonies* du code général des impôts¹, et à confirmer que l'apport ne vise que les titres inscrits à un bilan ou registre, et non pas les titres qui seraient détenus, par exemple, par le conjoint de l'exploitant à titre privé.

Comme dans la plupart des dispositions afférentes aux plus-values professionnelles, le texte proposé pour le 2 du II prévoit **un régime particulier pour les sociétés à prépondérance immobilière, qui sont en principe exclues** (sauf exception précisée *infra*) du dispositif de report. Le texte dispose donc que **ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité** les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis **qui ne sont pas affectés par l'entreprise à sa propre exploitation**, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens, et de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Cette rédaction constitue une reprise du 2° du V de l'article 238 *quindecies* du code général des impôts, qui par exception au régime des plus-values professionnelles, impose dans les conditions de droit commun les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou branche complète d'activité portant sur de tels biens ou droits immobiliers.

A contrario, cette exclusion ne concerne pas les entités opérationnelles qui disposent d'un important patrimoine immobilier **affecté à l'exploitation de l'entreprise**, comme c'est le cas pour les cliniques, selon l'exemple précédemment mentionné.

3) En troisième lieu, la société bénéficiaire de l'apport précédemment mentionné ou d'autres apports concomitants **doit recevoir plus de la moitié des droits de vote** de la société dont les droits ou parts sont apportés. Cette condition, combinée à la condition précédente (apport par l'apporteur de l'ensemble de ses titres), permet de **réserver le report aux véritables restructurations**, aboutissant à un transfert effectif du **contrôle** de l'entreprise apportée à la société bénéficiaire de l'apport.

4) Enfin le texte proposé pour le 4 du II précise que **les titres reçus en rémunération de l'apport doivent également, par symétrie, être nécessaires à l'exercice de l'activité**. Cette condition devrait être respectée sur toute la durée du report d'imposition, l'interruption entraînant une imposition de la plus-value (cf. *infra*).

¹ Soit les droits ou parts de société d'un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société transparente dont les bénéfices sont soumis en son nom à l'IR (bénéfices agricoles réels, BIC ou BNC). Ces droits ou parts sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Ils peuvent bénéficier du nouveau report mais dans des conditions adaptées (cf. *infra* C).

3. Un traitement de la soulte conforme au droit commun

Le texte proposé par le **II** du présent article pour les premier et deuxième alinéa du I du nouvel article 151 *octies* B prévoit un traitement spécifique en cas de fusion comportant un échange de titres avec soulte en numéraire, analogue au régime actuel prévu par le 7 *bis* de l'article 38 (relatif à la détermination du bénéfice imposable) du code général des impôts. Il est ainsi prévu que **la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.**

Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du code général des impôts, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins (conformément à la définition des plus-values à long terme). En outre, **ce régime n'est pas applicable si la soulte excède 10 %** de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée, conformément au droit actuel pour les sociétés imposées à l'IR ou à l'IS.

4. Les trois modalités d'achèvement du report d'imposition

Le texte proposé par le **II** du présent article pour le III du nouvel article 151 *octies* B du code général des impôts expose les trois situations dans lesquelles il est mis fin au report :

- **lorsque l'apporteur cesse d'exercer une activité commerciale, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel** au sens du I de l'article 151 *septies* du même code, par parallélisme avec la première condition d'application du report ;

- lorsque les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés **sont cédés, rachetés ou annulés**, conformément au droit commun du report d'imposition ;

- et lorsque les droits ou parts reçus par l'apporteur en rémunération de l'apport **cessent d'être nécessaires à l'exercice de son activité**. Cette situation couvre implicitement le cas de cession des titres figurant dans la deuxième condition ci-dessus. En effet, si les droits ou parts apportés sont cédés par la société bénéficiaire, le lien entre l'apporteur et ces titres est rompu et il paraît dès lors difficilement concevable que les droits reçus en rémunération de l'apport puissent continuer à être nécessaires à l'activité de l'apporteur. La mention expresse de cette condition de cession contribue toutefois à **exclure du dispositif le cas de réapport des titres** par la société bénéficiaire des premiers apports.

5. Le maintien dérogatoire du report en cas d'opérations intercalaires

Le texte proposé par le **II** du présent article pour le IV du nouvel article 151 *octies* B, précité, prévoit les cas dans lesquels le report d'imposition est maintenu, alors qu'il devrait en principe y être mis fin en application du texte proposé pour le 2 du III (cession, rachat ou annulation des titres apportés). Le report est ainsi maintenu :

- en cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport, jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits ou parts reçus lors de l'échange. Il s'agit bien de **considérer comme une opération intercalaire la scission ou fusion de l'entreprise apporteuse ou bénéficiaire**, conformément au régime aujourd'hui applicable pour les articles 151 *octies*, 151 *octies* A et 151 *nonies* du code général des impôts, précités ;

- en cas de **transmission à titre gratuit** de l'entreprise (dans les conditions prévues à l'article 41 du code général des impôts), le report est maintenu **si le bénéficiaire personne physique accepte de reprendre à son compte la charge fiscale latente**. Le texte proposé pour le 2 du IV de l'article 151 *octies* B retient donc le cas de la transmission à titre gratuit à une ou plusieurs personnes physiques des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou en échange d'une opération de fusion ou scission (de la société bénéficiaire ou de l'entreprise apporteuse), si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent **l'engagement** d'acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport à la date à laquelle se réalise l'un des trois événements déterminant la fin du report d'imposition (cf. *supra* les dispositions du III de l'article 151 *octies* B), apprécié le cas échéant au niveau du ou des bénéficiaires.

Il n'est pas prévu de mécanisme analogue de maintien du report en cas d'apport des titres sous le régime prévu à l'article 151 *octies*, précité¹, compte tenu des conditions complexes qu'il faudrait mettre en place pour garantir la pérennité du lien entre l'apporteur initial et la société émettrice des titres apportés. De manière générale, il n'est pas prévu de possibilité de « réapport » des titres reçus ou apportés sous un régime de neutralité fiscale.

6. Les obligations déclaratives de l'entreprise apporteuse

Le texte proposé par le **II** du présent article pour le V du nouvel article 151 *octies* B introduit les **obligations déclaratives de l'apporteur**, identiques à celles prévues à l'article 151 *octies*, précité. L'apporteur doit ainsi

¹ Soit en cas d'apport d'une branche complète d'activité ou d'une entreprise individuelle comprenant les titres reçus en rémunération de l'apport.

joindre à sa déclaration de revenus et bénéfiques (prévue à l'article 170 du code général des impôts), au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes, un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Un décret précise le contenu de cet état.

7. Les obligations déclaratives de la société bénéficiaire et les mesures de coordination

Par **coordination**, le **I** du présent article introduit une référence au nouvel article 151 *octies* B dans les I et II de l'article 54 *septies* du code général des impôts, afin de mettre en place les **obligations déclaratives** afférentes au nouveau dispositif. Comme dans les autres régimes de fusion, l'entreprise absorbante doit donc fournir à l'administration un **état** faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et porter sur un **registre** les plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables et dont l'imposition a été reportée.

De même, le **VI** du présent article introduit, par coordination, une référence au nouvel article 151 *octies* B aux I et II de l'article 210-0 A du code général des impôts, qui définit les opérations de fusion et de scission pour l'ensemble des dispositions fiscales.

B. LA PRISE EN COMPTE DU REPORT DANS LE DISPOSITIF D'EXONÉRATION DES ASSOCIÉS CÉDANTS PARTANT À LA RETRAITE

Le **III** du présent article prévoit, par extension du régime actuel d'exonération, **une exonération de la plus-value en report lors du départ à la retraite de l'associé d'une PME cédant ses titres** reçus en échange d'apports, s'il remplit les six conditions prévues au I de l'article 151 *septies* A du code général des impôts. Rappelons que ces conditions cumulatives sont les suivantes :

- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;
- la cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes transparente ou d'un groupement relevant des articles 8 et 8 *ter* du code général des impôts ;
- le cédant cesse toute fonction dans l'entreprise individuelle ou la société cédée et fait valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans l'année précédant celle-ci si ces événements sont postérieurs au 31 décembre 2005 ;
- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote de l'entreprise cessionnaire ;

- l'entreprise individuelle cédée, ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés, emploie moins de 250 salariés et soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ;

- le capital ou les droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs PME, de manière continue au cours de l'exercice.

C. L'EXTENSION DU REPORT D'IMPOSITION AUX APPORTS DE TITRES D'ASSOCIÉS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

Le **IV** du présent article étend le nouveau dispositif de report aux apports de titres relevant de l'article 151 *nonies*, précité, soit les titres apportés par des associés exerçant leur activité dans une **société de personnes transparente** (notamment les SCP).

1. Les conditions d'application du report

Le **IV** insère un *IV bis* dans l'article 151 *nonies*, qui fait référence au nouveau report instauré par l'article 151 *octies B* et à ses **conditions générales** d'application (fixées au I de l'article 151 *octies B*), soit l'apport à une société soumise à un régime réel normal et le plafonnement de la soulte.

Les conditions spécifiques d'application sont en partie reprises de celles figurant au nouvel article 151 *octies B* pour les apports d'entreprises individuelles :

- l'apport de **l'intégralité** des parts ou droits (texte proposé pour le premier alinéa du *IV bis* de l'article 151 *nonies*) ;

- **l'exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière**, selon la même définition que celle figurant au texte proposé pour le II de l'article 151 *octies B*. De même, le report est possible lorsque la prépondérance immobilière résulte d'actifs d'exploitation (1 du nouveau *IV bis* de l'article 151 *nonies*) ;

- la condition selon laquelle la société bénéficiaire de l'apport ou d'autres apports concomitants **doit recevoir plus de la moitié des droits de vote** de la société dont les droits ou parts sont apportés.

En revanche, il n'est pas exigé, à l'inverse du report afférent aux titres d'entreprises individuelles, que les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport soient **nécessaires à l'exercice de l'activité**. En effet, compte tenu de la nature même de l'opération, l'apporteur sort *de facto* du champ des sociétés de personnes transparentes régies par l'article 151 *nonies*, puisqu'il n'exerce plus directement dans la société dont il détient les titres.

2. les conditions de maintien et d'achèvement du report d'imposition

Les dispositions en la matière confortent l'assimilation entre les apports de l'intégralité des titres de sociétés de personnes et ceux d'entreprises individuelles.

Aux termes du texte proposé par le **IV** du présent article pour le quatrième alinéa du *IV bis* de l'article 151 *nonies*, précité, le report d'imposition prend fin, selon les modalités usuelles, **en cas de rupture du lien entre l'apporteur et la société bénéficiaire**, à l'occasion de la cession par l'apporteur des droits reçus ou de la cession par la société bénéficiaire des droits apportés. Il s'achève donc « *à la date de cession, de rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure* ».

De même, les conditions de maintien dérogatoire du report pour des **opérations intercalaires** sont reprises des actuels III et V de l'article 151 *nonies*, dont s'inspire le IV du nouvel article 151 *octies* B pour les apports d'entreprises individuelles, soit :

- « *en cas de transmission, à titre gratuit, des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport à une ou plusieurs personnes physiques si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement de déclarer cette plus-value à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ;*

- « *en cas d'échange de droits ou parts, résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange* ».

Il n'est pas précisé d'obligation déclarative spécifique pour l'apporteur, dans la mesure où le nouveau dispositif, de par son positionnement dans l'article, se retrouve dans le champ de l'actuel VI de l'article 151 *nonies*, qui aménage d'ores et déjà des obligations déclaratives. **Celles-ci sont analogues à celles prévues pour les apports d'entreprises individuelles** : le ou les bénéficiaires du report doivent joindre à leur déclaration, au titre de l'année de réalisation des plus-values en report et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

Décision de la commission : votre commission vous demande d'adopter cet article additionnel.

ARTICLE 17 bis (nouveau)

Aménagement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales

Commentaire : le présent article, adopté par l'Assemblée nationale sur amendement du gouvernement avec l'avis favorable de la commission des finances, propose une refonte de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, dite « taxe de 3 % ».

I. LE DROIT EXISTANT

La taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, dite taxe de 3 %, a été créée, à compter du 1^{er} janvier 1983, afin de lutter contre les schémas d'évasion fiscale en matière d'imposition sur la fortune.

A. UN OUTIL DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LA FORTUNE

Jusqu'en 1981, l'article 209 A du CGI, soumettait les sociétés ayant leur siège hors de France, et disposant d'une ou plusieurs propriétés immobilières situées en France, ou en concédant la jouissance gratuitement ou moyennant un loyer anormalement bas, à un impôt sur les sociétés, calculé sur une base qui ne pouvait être inférieure à trois fois la valeur locative réelle de ces propriétés, sauf en cas de location en meublé.

Cette disposition a été jugée non conforme aux clauses de non-discrimination incluses dans les conventions fiscales dès lors qu'elle pouvait aboutir à imposer plus lourdement les sociétés étrangères auxquelles elle s'appliquait, que les sociétés françaises placées dans la même situation.

Le dispositif de l'article 209 A du CGI a été abrogé pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1982. Le législateur lui a en effet substitué une **taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles situés en France due par certaines personnes morales non-résidentes** (loi du 29 décembre 1982, applicable depuis le 1^{er} janvier 1983).

L'esprit du dispositif est resté identique : il s'agit pour l'administration fiscale de **dissuader l'acquisition de biens ou de droits**

immobiliers situés en France, par l'interposition de personnes morales établies notamment dans des paradis fiscaux¹.

Dans une telle hypothèse, il est en effet quasiment impossible à l'administration fiscale de connaître l'identité des associés afin de les soumettre soit à l'ISF, soit aux droits de mutation dus lors de la cession de droits sociaux, à titre gratuit ou onéreux.

Pour cette raison, la taxe de 3 % agit comme un substitut forfaitaire à ces impôts, ainsi qu'à l'impôt sur les plus-values qui peuvent être réalisées lors de la cession des titres.

La taxe a connu une **réforme importante en 1993** (article 29 de la loi de finances pour 1993). Celle-ci a consisté essentiellement à étendre le champ d'application du dispositif aux sociétés françaises, afin de « faire échec » à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui le considérait comme discriminatoire dans la mesure où il ne visait que les sociétés étrangères.

Toutefois, corrélativement à l'extension du champ d'application de la taxe aux sociétés françaises, la loi de finances pour 1993 a élargi les cas d'exonération, de telle sorte que dans la pratique, les sociétés françaises ne sont normalement pas concernées par cette taxe.

De manière globale la « taxe de 3 % » ne s'applique, en simplifiant, qu'aux sociétés situées dans des pays n'ayant pas conclu avec la France de convention fiscale, ou bien aux sociétés pour lesquelles l'anonymat des associés est préservé.

B. DES INCERTITUDES JURIDIQUES

En raison de ses conditions d'application, la « taxe de 3 % » présente incontestablement un **caractère potentiellement discriminatoire** dans certaines circonstances.

Ainsi, alors que dans la pratique, les sociétés françaises ne sont normalement pas concernées par cette imposition (sous réserve des conditions tenant à l'anonymat des associés), les sociétés étrangères, placées au regard de la disposition des biens ou droits immobiliers en cause, dans la même situation que les sociétés françaises exonérées, n'échapperont à la taxe que si leur Etat de siège est lié à la France par une convention fiscale.

Ce traitement différencié soulève évidemment des **difficultés de compatibilité avec le droit communautaire**. En effet, dès lors qu'une société étrangère placée dans la même situation qu'une société française exonérée, et ne pouvant invoquer utilement le bénéfice d'une convention pour échapper à

¹ Voir sur le sujet, « La taxe de 3 % due par certaines personnes morales possédant des immeubles en France à l'épreuve du droit communautaire : le cas des sociétés ayant leur siège social à Gibraltar » in Revue « Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires » n° 141 (année 2005).

la taxe, est une société communautaire, il en résulte nécessairement une atteinte au principe communautaire de non-discrimination.

C. UN DISPOSITIF DEVENU CONTRE PRODUCTIF

En outre, comme l'a souligné lors des débats à l'Assemblée nationale, M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, il s'avère que, compte tenu de l'évolution du marché immobilier, ce dispositif n'est plus proportionné aux enjeux de lutte contre l'évasion fiscale qui lui étaient assignés. Au contraire, il se révèle un **frein important au développement des investissements immobiliers d'opérateurs étrangers**.

Dans le même temps, le dispositif actuel présente des **failles importantes** puisque les **trusts, fiducies ou autres organismes dépourvus de personnalité morale**, utilisés à des fins de gestion patrimoniale privée en sont exclus.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a **adopté, sans modification**, le texte proposé par l'amendement du gouvernement dont l'objectif est, d'une part, de clarifier et d'étendre les situations juridiques d'exonération, et d'autre part, de simplifier les formalités déclaratives. Le dispositif adopté procède à la réécriture des **articles 990 D et suivants du code général des impôts** qui régissent la taxe actuelle.

La nouvelle rédaction de **l'article 990 D** (paragraphe I du présent article) a essentiellement pour objet d'élargir le champ d'application de la taxe aux **trusts, fiducies et autres institutions similaires**.

Le paragraphe II du présent article propose une nouvelle rédaction de **l'article 990 E** du CGI qui énumère les **cas d'exonération** qui couvrent :

- non seulement les **Etats souverains** et organisations internationales, mais également **leurs subdivisions** politiques et territoriales et les personnes morales, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement ;

- les **entités qui ne sont pas à prépondérance immobilière**, cette notion étant significativement étendue. Ainsi, tous les actifs français non immobiliers détenus directement ou indirectement seraient pris en compte et non seulement ceux détenus directement. De plus, les immeubles loués à des sociétés opérationnelles du même groupe que celui de la société propriétaire ne seraient plus retenus pour le calcul de la prépondérance immobilière ;

- les **entités** dont non seulement les actions mais également les autres droits, sont **négociés de manière significative et régulière** sur un marché réglementé ;

- les **entités** établies en France, dans l'Union européenne ou dans un pays à convention **dont la valeur vénale de la quote-part** dans les biens ou droits détenus directement ou indirectement **représente moins de 5% de la valeur vénale totale des actifs immobiliers français ou 100.000 euros** ;

- ou **instituées en vue de gérer des régimes de retraite** ou dont la gestion est désintéressée ;

- ou **qui prennent la forme de SPPICAV ou de FPI** commercialisés dans le public ou organismes étrangers similaires ;

- ou **qui remplissent les mêmes obligations déclaratives** que par le passé, avec toutefois une dispense de déclarer les actionnaires qui ne détiennent pas plus de 1 % du capital de l'entité concernée.

Le paragraphe III du présent article procède à des modifications de coordination à l'article 990 F du CGI relatif aux règles de recouvrement de la taxe. Le paragraphe IV abroge l'article 990 H du CGI dont les dispositions étaient obsolètes. Enfin, le paragraphe V précise que les nouvelles dispositions entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général constate que le dispositif proposé s'inscrit dans un processus de **clarification du droit fiscal** et de **simplification des procédures**.

La réforme proposée permet également de mettre notre droit en conformité avec les principes communautaires et d'**échapper** ainsi à **un risque de contentieux** qui était signalé depuis plusieurs années.

S'agissant du **produit de la taxe**, qui s'est élevé à **37 millions d'euros** en 2006 et 17 millions d'euros pour le premier semestre 2007, votre rapporteur général n'a pu disposer de prévisions sur l'effet de la réforme proposée, qui comporte à la fois de nouvelles exonérations mais également une extension du périmètre d'application.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 17 ter (nouveau)

Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement

Commentaire : le présent article vise à délier les agents des impôts de leur obligation de secret professionnel et à les autoriser à communiquer aux services de renseignement les informations utiles en cas de risque d'atteinte aux intérêts nationaux essentiels en matière de sécurité et de sûreté de l'Etat.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE SECRET PROFESSIONNEL EN MATIÈRE FISCAL

Le secret professionnel est l'interdiction, faite par les articles 226-13 et 226-14 du code pénal, et sous les sanctions prévues par les mêmes textes, à toutes personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, de révéler lesdits secrets.

L'article L. 103 du livre des procédures fiscales (LPF) transpose **en matière fiscale** la règle du secret professionnel en précisant que toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts (CGI) est tenue au secret professionnel.

Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations, et notamment aux éléments relatifs à **la vie privée du contribuable**, dont le vérificateur peut avoir connaissance, à l'occasion d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.

B. LES DÉROGATIONS À LA RÈGLE DU SECRET PROFESSIONNEL

Des dérogations à la règle du secret professionnel sont **établies limitativement** pour éclairer, informer ou délivrer des documents, notamment :

1. en matière d'**assistance fiscale internationale** (articles L. 114 et L. 114 A du LPF) ;

2. envers **certaines administrations**, autorités administratives, collectivités, services et organismes publics chargés d'enquêtes, de contrôles, de poursuites d'infractions relatifs aux réglementations économiques et sociales ou de l'attribution, du maintien, de la fixation de subventions ou indemnités diverses ; également envers le médiateur, la Banque de France, les chambres de métiers et de l'artisanat et les membres du Parlement chargés de

certaines missions de contrôle ; enfin envers les officiers et agents de police judiciaire agissant dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique (articles L. 115 à L. 135 L1, L. 135 P et L. 135 Q du LPF) ;

3. envers **certaines commissions** : commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, commission des infractions fiscales, comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, commission départementale d'aménagement foncier, commission de surendettement des particuliers, commission de régulation de l'énergie (articles L. 135 N et L. 136 à L. 139 A du LPF) ;

4. envers **les autorités judiciaires** et les juridictions (articles L. 140 à L. 147 C du LPF) ; en particulier, la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises a créé une nouvelle dérogation au secret professionnel en instaurant un droit de communication direct au profit des administrateurs ou mandataires judiciaires (procédures de sauvegarde et de redressement judiciaire) ou des liquidateurs (procédure de liquidation judiciaire) ;

5. envers les **officiers ministériels** (articles L. 148 à L. 151 A du LPF) ;

6. envers les autorités ou organismes chargés de l'application de la **législation sociale** (articles L. 152, L. 152 A, L. 152 B, L. 153, L. 158, L. 162 A et L. 162 B du LPF) ;

7. à l'égard de **divers organismes** (articles L. 163 à L. 166 du LPF) tels que :

- les présidents des centres de gestion ou des associations agréés, pour leur permettre de prononcer, en tant que de besoin, l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas les obligations leur incombant. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rehaussements dont l'adhérent a fait l'objet ;

- la commission régionale qui émet un avis sur la demande de renouvellement ou sur le retrait de l'agrément accordé à un centre de gestion.

Les informations communiquées en application des dérogations ci-dessus énoncées doivent faire l'objet d'une demande préalable. **Ces informations sont limitées aux éléments nécessaires à l'accomplissement des missions pour lesquelles elles sont consenties.**

D'une manière générale, ceux qui bénéficient de ces dérogations sont eux-mêmes soumis au secret professionnel.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a été adopté par l'Assemblée nationale, sur l'initiative de notre collègue député Michel Bouvard, **avec l'avis favorable du gouvernement.**

Il propose d'**insérer un article au sein du LPF** permettant aux services de renseignement spécialisés des ministères chargés de l'intérieur et de la défense de *« demander aux administrations chargées de l'assiette, du recouvrement ou du contrôle des impôts, sans qu'elles puissent leur opposer le secret professionnel, de leur communiquer tout renseignement ou document utile à l'exercice de leurs missions, dans le cadre de la lutte contre les atteintes aux intérêts nationaux essentiels en matière de sécurité et de sûreté de l'Etat ».*

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN RENFORCEMENT DES MOYENS D'ACTION JURIDIQUE DÉJÀ OFFERTS AUX SERVICES DE RENSEIGNEMENT

Le fait de permettre aux services de renseignement de pouvoir consulter des informations enregistrées dans des fichiers administratifs ne constitue **pas une innovation juridique majeure.**

D'ores et déjà, les services de renseignement ont accès à certaines applications du ministère de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales pour prévenir et réprimer les actes de terrorisme. L'article 9 de la loi n° 2006-64 du 23 janvier 2006 relative à la lutte contre le terrorisme permet ainsi aux services spécialisés de renseignement d'accéder aux données enregistrées dans **le fichier des passeports, des cartes d'identité, des permis de conduire, des immatriculations ou encore des dossiers des ressortissants étrangers vivant en France.**

Le dispositif proposé va donc dans le sens d'un renforcement des moyens d'actions juridiques déjà existants offerts aux services de renseignement pour **lutter efficacement contre les atteintes aux intérêts essentiels de la nation.**

B. UN OBJECTIF OPÉRATIONNEL PLUS LARGE QUE LA SEULE LUTTE CONTRE LE TERRORISME : LA RÉFÉRENCE AUX INTÉRÊTS NATIONAUX ESSENTIELS EN MATIÈRE DE SÉCURITÉ ET DE SÛRETÉ DE L'ÉTAT

Le dispositif proposé ne se borne pas à la seule lutte contre le terrorisme. **Son périmètre d'application** est plus large dans la mesure où il fait référence à la lutte contre les atteintes aux intérêts nationaux essentiels.

Il s'appuie sur une analyse selon laquelle **les menaces qui pèsent contre l'Etat et ses intérêts fondamentaux** ne se résument pas au terrorisme.

Les informations que les services fiscaux peuvent apporter aux services de renseignement chargés de protéger ces intérêts essentiels concernent aussi bien **les individus** (identification, localisation, patrimoine financier, flux financiers...) que **les personnes morales** (identification des porteurs de parts, évaluation des influences en cours ou prévisibles au sein du capital, flux financiers...).

Le dispositif proposé couvre **tous les domaines** pouvant intéresser les services de renseignement. De façon non exhaustive, on peut citer les exemples suivants :

- la lutte contre **le terrorisme** (identification d'individus, de circuits financiers, lutte contre le financement du terrorisme) ;

- le travail sur **les sociétés de renseignement privées (SRP)**, dont certaines, sous couvert de conseil en sécurité, se livrent à des activités d'influence, de piratage ou d'espionnage économique. Dans cette perspective, l'étude financière et fiscale permet de déceler les prises de contrôle de certaines petites SRP par des cabinets dont on sait qu'ils travaillent pour des services étrangers de renseignement ;

- le travail sur **les mercenaires**. Les renseignements fiscaux permettent de déterminer par qui ces mercenaires sont payés et d'identifier les véritables donneurs d'ordre ;

- la lutte contre **la prolifération**. Les renseignements fiscaux et financiers sont indispensables pour aider à l'identification des sociétés qui font commerce de matériels à usage dual avec des pays proliférants ou qui vendent des biens soumis à autorisation d'exportation sans se soumettre au contrôle de la commission interministérielle pour l'étude des exportations de matériel de guerre (CIEEMG) ;

- **le contre-espionnage**. Les renseignements fiscaux peuvent grandement aider à identifier, localiser et vérifier le train de vie des agents des services spéciaux étrangers présents sur le territoire national.

C. LES SERVICES DE RENSEIGNEMENT CONCERNÉS

Le dispositif proposé fait référence aux **services de renseignements spécialisés des ministères de l'intérieur et de la défense**.

S'agissant du ministère de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales, ces services correspondent à la direction centrale des renseignements généraux (**DCRG**) et à la direction de la surveillance du territoire (**DST**). Ces deux directions seront d'ailleurs fusionnées, en 2008, en une direction du renseignement intérieur (**DRI**).

Au sein du ministère de la défense, les services concernés sont la direction générale de la sécurité extérieure (**DGSE**), la direction du renseignement militaire (**DRM**) et la direction de la protection et de la sécurité de la défense (**DSPD**).

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 18

Avantages fiscaux en faveur des activités et du patrimoine culturels

Commentaire : le présent article propose, d'une part d'étendre aux objets mobiliers constituant des monuments historiques le régime fiscal attaché aux immeubles présentant la même caractéristique, et d'autre part, de renforcer les dispositifs fiscaux en faveur du spectacle vivant.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE RÉGIME FISCAL EN FAVEUR DES PROPRIÉTAIRES D'IMMEUBLES HISTORIQUES

Les propriétaires d'immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques bénéficient d'un régime fiscal spécifique, qui se révèle intéressant dès lors qu'ils entreprennent des travaux de rénovation. C'est une façon pour l'Etat de participer à la sauvegarde du patrimoine national.

Pour être considéré comme immeuble historique, le bien doit être répertorié en tant que tel. Trois options sont possibles. L'immeuble est soit :

- classé monument historique, cette décision de classement est du ressort du ministère de la culture et du ministère de l'écologie, du développement et de l'aménagement durables :

- inscrit à l'Inventaire supplémentaire des monuments historiques (ISMH). Cette seconde procédure, plus légère, est souvent mise en oeuvre lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble concernée ne justifient pas le classement mais présente un intérêt historique ou artistique qui justifie une action en faveur de leur préservation ;

- élément du patrimoine national en raison du caractère historique ou artistique ou encore en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine.

Le classement ou l'inscription emporte plusieurs conséquences : une fois inscrit ou classé, **le bien immobilier, ne peut plus être démoli, déplacé ou transformé, en tout ou en parties sans l'accord préalable du ministère de la culture**. De même, les travaux de rénovation sont soumis à l'autorisation de l'administration.

Le régime fiscal se traduit essentiellement par la possibilité d'imputer les déficits fonciers sur les revenus globaux. Trois cas de figures sont possibles. Le tableau ci-dessous récapitule les différentes hypothèses.

Imputation des déficits fonciers concernant des immeubles historiques

Le bien ne produit aucune recette	Le bien n'est pas occupé et produit des recettes	Le bien est occupé et produit des recettes
<p>Qu'il soit ou non ouvert à la visite, occupé ou non par son propriétaire, s'il ne génère aucune recette, les charges foncières qui le concernent sont déductibles du revenu global :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les cotisations de strict entretien versées à l'administration des Affaires culturelles ; - la totalité des dépenses de travaux de réparation ou d'entretien effectués par le propriétaire ou à sa charge ; - la totalité de toutes les autres charges foncières retenues dans le régime de droit commun et susceptible d'être déductibles du revenu global. Cette prise en charge varie selon que le bien est ouvert ou non à la visite. La déduction est ainsi égale à 100 % si l'immeuble est ouvert à la visite au moins cinquante jours par an dont vingt-cinq (dimanches et jours fériés inclus) au cours des mois d'avril à septembre inclus ou quarante pendant les mois de juillet à septembre; 50 % dans le cas contraire. 	<p>La totalité des charges foncières peut s'imputer sur les revenus fonciers et, au-delà, sans limitation, sur le revenu global, si le bien est loué.</p> <p>Si l'immeuble n'est pas loué et génère des recettes accessoires - telles que les visites payantes -, ces recettes sont soumises au régime de droit commun après :</p> <ul style="list-style-type: none"> - déduction des charges notamment de rémunération du personnel chargé de recevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs et la déduction forfaitaire. - abattement forfaitaire en fonction de l'existence ou non d'un jardin ou d'un parc 	<p>Les charges foncières qui se rapportent à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance sont imputables en totalité sur le revenu global.</p> <p>Quant aux autres charges, liées notamment au droit de visite ou à l'occupation partielle, elles sont prises en compte pour la détermination du revenu net foncier. En cas de déficit, celui-ci vient s'imputer sans limitation sur le revenu foncier.</p> <p>Si le bien est ouvert à la visite, il est admis que la fraction correspondant à l'ouverture est égale à 75 % du total des charges, les 25 % restants revenant au propriétaire qui les déduit directement de son revenu global.</p>

B. LE MÉCENAT EN FAVEUR DU SPECTACLE VIVANT

1. Le mécénat d'entreprise en faveur du spectacle vivant et l'organisation d'expositions d'art contemporain

Le mécénat d'entreprise en faveur du spectacle vivant et l'organisation d'expositions d'art contemporain est organisé par le e de l'article **238 bis** du CGI.

Il est ainsi prévu que les entreprises¹ peuvent obtenir une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements effectués au profit « *d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité* ». Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.

2. Le mécénat des particuliers en faveur du spectacle vivant et de l'organisation d'expositions d'art contemporain introduit par voie d'amendement sénatorial au projet de loi de finances pour 2008

A l'initiative de nos collègues Adrien Gouteyron et Yann Gaillard et avec l'avis favorable du gouvernement et de la commission des finances, le Sénat a adopté, lors de l'examen du projet de loi de finances, **un amendement tendant à étendre le régime du mécénat des particuliers** aux versements effectués au profit des organismes ayant pour activité principale la présentation de **spectacles vivants ou l'organisation d'expositions d'arts contemporain**.

Cet amendement qui **modifie l'article 200 du code général des impôts (CGI)** reprend la rédaction proposée à l'article 238 *bis* du même code.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose :

- d'une part, **d'étendre aux objets mobiliers constituant des monuments historiques le régime fiscal attaché aux immeubles présentant la même caractéristique (I de l'article)** ;

- d'autre part, **de renforcer les dispositifs fiscaux en faveur du spectacle vivant**. Il étend, en premier lieu, le mécénat des particuliers aux versements effectués au profit des organismes ayant pour activité principale la présentation de spectacles vivants ou l'organisation d'expositions d'arts contemporain (**II** de l'article). Il propose, en second lieu, que le mécénat d'entreprise puisse être étendu à la présentation de spectacles vivants par des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes morales de droit public et qui en dépit de leur forme juridique ont une gestion désintéressée (**III** de l'article).

¹ Assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

A. LA DÉDUCTION DU REVENU IMPOSABLE DE LA PART DES DÉPENSES DE CONSERVATION OU DE RESTAURATION DES OBJETS DU PATRIMOINE MOBILIER NATIONAL DÉTENUS PAR DES PERSONNES PRIVÉES

Le I du présent article propose de modifier le code général des impôts en insérant **un nouvel 1° *quinquies* au II de l'article 156 du code général des impôts**, qui traite des déductions de charges pouvant être opérées dans la détermination du revenu global imposable.

Pourraient ainsi être déduites de la base à l'impôt sur le revenu les dépenses afférentes aux travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques.

Le patrimoine mobilier classé

Au sens du code du patrimoine, constituent des monuments historiques les immeubles et meubles reconnus tels par une décision administrative, qui est soit une décision de classement soit une décision d'inscription. S'agissant des meubles, il convient de préciser que l'article L. 622-1 du code du patrimoine indique qu'ils sont soit meubles proprement dits ou immeuble par destination.

Le patrimoine mobilier classé fait l'objet d'une base de données du ministère de la culture, dite « *Palissy* ». Elle contient environ 110.000 notices relatives à des objets classés qui correspondent à **plus de 130.000 objets classés ou collections** (une notice pouvant porter sur plusieurs objets ou sur une collection complète telle un trésor de cathédrale).

La répartition des notices en octobre 2007 est la suivante :

- Peinture : 19.651 notices ;
- Sculpture : 45.945 notices ;
- Orfèvrerie : 10.566 notices ;
- Tapisserie : 1.256 notices ;
- Arts graphiques et imprimés : 1.219 notices ;
- Textile : 2.510 notices ;
- Photographie : 14 notices (dont la collection Nadar comprenant 400 000 plaques photographiques) ;
- Patrimoine des transports : 556 notices dont patrimoine aéronautique (5), patrimoine automobile (7), patrimoine ferroviaire (417), patrimoine hippomobile (13) et patrimoine maritime et fluvial (114) ;
- Instruments scientifiques : 300 ;
- Machines liées à la production industrielle : 178 ;
- Patrimoine instrumental : 954 orgues classés, 5.100 cloches classées et 185 autres instruments de musiques classés.

Depuis plusieurs années, le rythme de classement se situe à 1.000 objets mobiliers par an. Le patrimoine mobilier classé reste aujourd'hui très largement constitué des objets mobiliers religieux appartenant aux communes pour l'essentiel (églises) ou à l'Etat (cathédrales).

Le **patrimoine mobilier privé classé**, concerné par le présent article, est estimé à **environ 10.000 objets, soit moins de 10 % du total**. Une part significative des objets classés appartenant à des propriétaires privés correspond aux collections et au **mobilier d'immeubles eux-mêmes classés**, en particulier de châteaux.

Source : ministère de la culture et de la communication

Afin que les travaux ouvrent droit à la déduction, deux conditions doivent être respectées :

- d'une part, ces travaux doivent être autorisés et exécutés **conformément aux règles prévues par le code du patrimoine** ;

- d'autre part, **ces objets doivent être exposés au public**, ou confiés à un service public d'archives, **dès l'achèvement des travaux et pendant une durée de dix ans**.

Le présent article prévoit de **sanctionner le non respect de l'engagement d'exposition au public** : le revenu global est majoré du montant de la somme indûment imputé diminué d'un dixième par année écoulée depuis la fin des travaux.

Le **IV** du présent article précise que ces **dispositions seraient applicables à compter des impositions établies en 2008**.

B. LE RENFORCEMENT DES DISPOSITIONS FISCALES EN FAVEUR DU SPECTACLE VIVANT

1. L'extension du mécénat des particuliers au spectacle vivant et à l'organisation d'expositions d'art contemporain

Le **1°** du **II** du présent article propose de modifier l'article 200 du CGI relatif au mécénat des particuliers, afin d'introduire un f, qui **reprend les dispositions du mécénat d'entreprise en faveur du spectacle vivant et l'organisation d'expositions d'art contemporain**.

Le **2°** du **II** du présent article procède à des coordinations rédactionnelles nécessaires au sein de l'article 200 du CGI.

Le **IV** du présent article précise que ces **nouvelles dispositions seraient applicables aux dons effectués à compter du 1^{er} janvier 2008**.

2. L'extension à certaines sociétés du bénéfice du mécénat des entreprises en faveur du spectacle vivant et de l'organisation d'expositions d'art contemporain

Le **III** du présent article propose de modifier le e de l'article 238 *bis* du CGI afin **d'élargir la définition des organismes ouvrant droit à la réduction d'impôt** et qui ont pour activité principale la présentation de spectacles vivants ou l'organisation d'expositions d'art contemporain.

Outre les organismes sans but lucratif, ouvriraient également droit à réduction, les versements effectués aux « *sociétés de capitaux dont le capital est entièrement détenu par l'Etat ou des établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales* ».

Le **IV** du présent article précise que ces **nouvelles dispositions seraient applicables aux versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.**

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. LA REFONTE DU DISPOSITIF EN FAVEUR DU PATRIMOINE MOBILIER NATIONAL

L'Assemblée nationale a sensiblement modifié le présent article en réécrivant notamment la totalité du dispositif proposé en faveur de la préservation du patrimoine mobilier national.

A l'initiative de sa commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, un amendement sous-amendé par le gouvernement tendant à **transformer la déduction de revenu imposable non plafonnée, proposée par le texte initial, par une réduction d'impôt**, « *plus simple à évaluer et surtout plus juste* » pour reprendre les termes de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget.

Le dispositif adopté propose d'introduire **un nouvel article 199 *unvicies*** au sein du code général des impôts relatif à :

- une réduction d'impôt sur le revenu pour les contribuables domiciliés fiscalement en France

- « *à raison des dépenses supportées au titre des travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques dont ils sont propriétaires* ».

Cette réduction est soumise à une **double condition** :

- le respect, à l'occasion des travaux conduits, des prescriptions du code du patrimoine, tel qu'initialement prévu par le présent projet de loi ;

- **l'engagement d'exposer au public le bien ayant fait l'objet des travaux pendant 5 ans**, contre 10 ans dans le projet de loi initial.

Le montant de cette réduction est **plafonné annuellement à 20.000 euros par contribuable, et est égal à 25 % des sommes effectivement versées et restant à la charge du propriétaire**. Il convient de noter que le plafond de 20.000 euros a été fixé par le sous-amendement du gouvernement la commission des finances de l'Assemblée nationale ayant proposé 10.000 euros, afin que les montants restent raisonnables.

Enfin, le dispositif adopté prévoit la **reprise de cette réduction en cas de non respect de l'une des deux conditions mentionnées ci-dessus ou en cas de cession de l'objet** avant la fin de la 5^{ème} année suivant la fin des travaux.

B. LA MODIFICATION DE L'EXTENSION PROPOSÉE POUR LE MÉCÉNAT D'ENTREPRISE

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à simplifier la nouvelle rédaction proposée pour l'article 238 *bis* du CGI.

Selon cet amendement, le bénéficiaire du mécénat des entreprises en faveur du spectacle serait ouvert « *aux organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'Etat ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée* ».

La rédaction initiale du projet de loi prévoyait d'étendre le bénéficiaire du mécénat d'entreprises en faveur du spectacle vivant aux « *sociétés de capitaux dont le capital est entièrement détenu par l'Etat ou des établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée* ».

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. LA CRÉATION D'UN RÉGIME EN FAVEUR DU PATRIMOINE MOBILIER NATIONAL NÉCESSITERAIT UN DÉBAT PLUS APPROFONDI

A l'instar du régime fiscal mis en place en faveur du patrimoine immobilier historique, **le présent article a pour objectif d'apporter de manière indirecte un financement public aux travaux concernant les**

éléments du patrimoine mobilier national afin d'améliorer sa préservation.

Selon les chiffres disponibles, **le mobilier classé concernerait environ 130.000 objets dans les collectivités et 10.000 objets chez les particuliers. Seuls les objets détenus par les particuliers sont concernés par le présent article.**

Si votre rapporteur général partage le souci de préserver le patrimoine mobilier national, il remarque que la préparation du présent article est insatisfaisante.

En premier lieu, **il se félicite de la nouvelle rédaction de l'Assemblée nationale qui a permis de corriger une orientation de principe.** La réduction d'impôt paraît effectivement être un système plus approprié et davantage conforme à la justice sociale. Néanmoins cette correction témoigne d'une insuffisance de réflexion préalable sur les modalités du dispositif. **Votre rapporteur général se demande à cet égard quelle sera la portée du dispositif, compte tenu de l'obligation de présenter au public les objets qui ont fait l'objet des travaux donnant droit à la réduction d'impôt.**

De manière plus générale, **il convient de s'interroger sur la logique de la création d'un régime fiscal particulier à raison des travaux de conservation et de restauration effectués par des particuliers sur des objets classés qu'ils détiennent** : est-ce une logique d'ouverture au public (les objets doivent être présentés au public à la fin des travaux) ou une logique indemnitaire, dans la mesure où le droit de propriété du détenteur de l'objet classé est altéré par un certain nombre d'obligations ou de restrictions ?

En deuxième lieu, **le coût du dispositif n'est pas connu**, et votre rapporteur général estime que le plafond de 10.000 euros, proposé initialement par la commission des finances de l'Assemblée, était un montant raisonnable compte tenu de l'absence d'évaluation du coût de ce nouveau dispositif.

En troisième lieu, **votre rapporteur général rappelle que votre commission des finances est réticente à la multiplication des niches fiscales que ce soit en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.**

B. LE RENFORCEMENT DU MÉCÉNAT EN FAVEUR DU SPECTACLE VIVANT ET DE L'ORGANISATION D'EXPOSITIONS D'ART CONTEMPORAIN

S'agissant de l'extension du mécénat des particuliers au spectacle vivant et à l'organisation d'expositions d'art contemporain, votre rapporteur général note que **cette disposition a été introduite par voie d'amendement à l'occasion de l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2008 au Sénat.** Il conviendra de **veiller à la cohérence** entre le PLF 2008 et le présent projet de loi.

S'agissant de l'extension du bénéfice du mécénat d'entreprise en faveur du spectacle vivant à certaines sociétés de capitaux détenues par des personnes publiques, **vo**tre rapporteur général s'interroge sur la portée de cette mesure et le nombre de bénéficiaires estimé.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 18 bis (nouveau)

Extension du dispositif « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés de niveau intermédiaire dans le cadre du droit au logement opposable

Commentaire : le présent article, adopté sur amendement de nos collègues députés Jean-François Lamour, Michel Bouvard et François Scellier, propose d'étendre le dispositif incitatif dit « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés de niveau intermédiaire pour la sous-location aux demandeurs reconnus prioritaires par la commission de médiation instituée par la loi sur le droit au logement opposable.

I. LE DROIT EXISTANT

Le dispositif dit « Borloo dans l'ancien » institue une incitation fiscale renforcée en faveur de la mise sur le marché locatif privé de logements à loyers maîtrisés. Il s'applique aux logements conventionnés que le bailleur prend l'engagement de louer pendant toute la durée de la convention qui le lie avec l'Agence nationale de l'habitat (ANAH).

L'incitation fiscale, définie au m du 1^o du I de l'article 31 du code général des impôts est constituée par une déduction spécifique sur le montant du revenu brut foncier :

- à hauteur de 30 % lorsque le bailleur opte pour un loyer intermédiaire ;
- et de 45 % s'il choisit un niveau de loyer équivalent aux loyers PLUS.

Le « Borloo dans l'ancien » est toutefois actuellement réservé aux logements en location directe à l'exception d'un cas prévu par la loi du 5 mars 2007 dite DALO¹, instituant le droit au logement opposable qui autorise en cas de conventionnement de niveau social ou très social², la location à un organisme public ou privé, pour le logement ou l'hébergement, à titre de résidence principale, de personnes physiques reconnues prioritaires dans le cadre de la loi précitée.

Parallèlement, l'article 8 de la loi DALO a modifié l'article L. 321-10 du code de la construction et de l'habitation qui prévoit la possibilité, pour les organismes publics et privés, de prendre en location les logements du parc locatif privé ayant fait l'objet d'un conventionnement de niveau social ou très

¹ Article 32 de la loi n° 2007-290 instituant le droit au logement opposable

² Article L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation

social avec l'Agence nationale pour l'habitat (ANAH), en vue de les sous-louer aux demandeurs reconnus prioritaires par la commission de médiation instituée par la loi sur le droit au logement opposable.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement et de la commission des finances, sur l'initiative de nos collègues députés Jean-François Lamour, Michel Bouvard et François Scellier, le présent article dont l'**objet est étendre les catégories de logements qui peuvent être loués à des associations, en vue d'une sous-location aux personnes prioritaires, au titre de la loi « droit au logement opposable »** et de les faire bénéficier des mêmes incitations fiscales.

Cette extension vise les **logements locatifs privés conventionnés de niveau intermédiaire** définis à l'article L. 321-4 du code de la construction et de l'habitation.

En conséquence, le paragraphe I du présent article modifie l'article 31 du code général des impôts pour élargir l'application du « Borloo dans l'ancien » à ces logements.

Le paragraphe II modifie l'article L. 321-10 du code de la construction et de l'habitation et prévoit la possibilité pour les organismes publics et privés de prendre en location les logements du parc locatif privé ayant fait l'objet d'une convention de niveau intermédiaire avec l'ANAH, en vue de les sous-louer aux demandeurs reconnus prioritaires par la commission de médiation ou en vue de l'hébergement des demandeurs visés à l'article L. 441-2-3 du code de la construction et de l'habitation.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le dispositif proposé par le présent article est destiné à inciter les propriétaires bailleurs à louer leur logement à un organisme public ou privé. Il doit permettre la mobilisation du parc privé disponible pour aider à la mise en œuvre effective du droit au logement opposable.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 19

Allègements de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite

Commentaire : le présent article propose d'étendre certains dégrèvements et exonérations existant en matière de taxe d'habitation, de redevance audiovisuelle et de taxe foncière sur les propriétés bâties aux personnes qui quittent leur logement principal pour vivre en centre médico-social ou en maison de retraite.

I. LE DROIT EXISTANT

Le code général des impôts prévoit des allègements de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation, **conditionnés à l'occupation, par le redevable, du domicile à l'origine de ces taxes :**

- exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les titulaires de l'allocation supplémentaire du fonds national de solidarité¹,
- exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les redevables de plus de 75 ans pour l'immeuble habité exclusivement par eux²,
- dégrèvement de 100 euros pour les redevables de taxe foncière sur les propriétés bâties âgés de plus de 65 ans, sous conditions de ressources³,
- exonérations de taxe d'habitation pour les contribuables âgés, invalides ou bénéficiaires de certaines allocations sociales⁴,
- dégrèvement, sous condition de ressources, de taxe d'habitation⁵.

Par ailleurs, en application de l'article 1605 *bis* du code général des impôts, les personnes exonérées ou dégrévées totalement de taxe d'habitation bénéficient également d'un dégrèvement total de la redevance audiovisuelle.

Les personnes âgées qui résident dans un établissement ou service social ou médico-social⁶ ou dans un établissement de santé⁷ et qui conservent la jouissance de leur ancien domicile ne peuvent, en principe, bénéficier pour ce logement de ces mesures d'allègement puisque celui-ci ne constitue plus leur habitation principale.

¹ Article 1391 du code général des impôts.

² Article 1391 du code général des impôts.

³ Article 1391 B du code général des impôts.

⁴ Article 1414 du code général des impôts.

⁵ Article 1414 A du code général des impôts.

⁶ Tel que définis par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

⁷ Mentionnés à l'article L. 6111-2 du code de la santé publique.

Toutefois, **il était admis d'accorder une remise gracieuse totale ou partielle** à ces personnes âgées de manière à leur assurer le maintien des allègements dont elles auraient bénéficié si elles avaient continué à occuper leur ancien logement comme résidence principale, à la condition que ce logement ne constitue pas la résidence secondaire d'autres personnes. Il faut néanmoins que le bénéfice de ces allègements ait été antérieur à la date où les personnes redevables quittent ce logement.

La méconnaissance, par les contribuables, de cette mesure de bienveillance implique une inégalité entre les redevables qui, en ayant connaissance, demandaient à en bénéficier, et les autres.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose d'inscrire ces mesures de bienveillance dans le code général des impôts, pour une application à compter de l'année 2008.

Ainsi, les personnes vivant dans un établissement ou service social ou médico-social ou dans un établissement de santé et qui conservent la jouissance de leur ancien domicile pourront continuer à bénéficier des allègements fiscaux prévus pour ce logement, **à condition que ces logements soient libres de toute occupation.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Cette mesure met les textes légaux en adéquation avec la pratique fiscale, ce qui est **justifié par des raisons d'égalité devant l'impôt.**

Par ailleurs, cette mesure vise à aider les personnes hébergées en centre médico-social ou en maison de retraite à faire face aux nouvelles charges liées à ces hébergements.

Elle aura toutefois pour conséquence d'étendre le bénéfice de cette mesure, d'une part, à l'ensemble de ses bénéficiaires potentiels et, d'autre part, aux cas où les personnes ne remplissaient pas les conditions pour bénéficier de ces allègements avant de quitter leur logement mais viennent à les remplir au cours de leur hébergement.

On peut toutefois regretter que le gouvernement ne soit pas en mesure de fournir une évaluation des moindres recettes induites par ce dispositif.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 19 bis (nouveau)

Dégrèvement de redevance audiovisuelle pour les personnes âgées disposant de faibles revenus

Commentaire : adopté par l'Assemblée nationale sur l'initiative de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, avec l'avis favorable du gouvernement et de la commission des finances, le présent article introduit, pour l'année 2008, un dégrèvement de 50 % de la redevance audiovisuelle due par les personnes âgées disposant de faibles ressources.

I. LE DROIT EXISTANT : LA FIN EN 2008 DE CERTAINES EXONÉRATIONS DE REDEVANCE AUDIOVISUELLE

L'article 41 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 a adossé à la taxe d'habitation le recouvrement de la redevance audiovisuelle due par les particuliers. Il a alors été décidé que les personnes exonérées du paiement de la taxe d'habitation bénéficieraient également, jusqu'au 31 décembre 2007, d'une exonération de redevance audiovisuelle.

Les personnes âgées de plus de 65 ans au 1^{er} janvier 2004 non imposables à l'impôt sur le revenu, ayant bénéficié d'une exonération temporaire de redevance audiovisuelle jusqu'à la fin de l'année 2007, devaient ainsi être assujetties au paiement de la redevance audiovisuelle à compter du 1^{er} janvier 2008.

Cet élargissement de l'assiette est la principale cause de l'augmentation en 2008, à hauteur de 3,6 %, des ressources allouées aux organismes de l'audiovisuel public au titre de la redevance audiovisuelle.

Par ailleurs, l'article 62 du projet de loi de finances pour 2008, adopté par l'Assemblée nationale sur l'initiative de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, rapporteur spécial de la mission « Médias » au nom de la commission des finances, a prorogé l'exonération de redevance audiovisuelle dont bénéficient les personnes handicapées disposant de faibles revenus, et qui arrivait également à échéance le 31 décembre 2007. La perte de ressources pour les organismes de l'audiovisuel public (soit 2,2 millions d'euros) a été compensée à due concurrence par une augmentation du remboursement par l'Etat des exonérations de redevance audiovisuelle.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Adopté sur l'initiative de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, par ailleurs rapporteur spécial de la mission « Médias » au nom de la commission des finances¹, avec l'avis favorable du gouvernement et de la commission, il a été décidé d'**accorder un dégrèvement de 50 % du montant de la redevance audiovisuelle, pour la seule année 2008, aux personnes âgées disposant de faibles ressources.**

Cette mesure bénéficierait à 750.000 foyers, composés de personnes âgées de plus de 65 ans au 1^{er} janvier 2004, non imposables à l'impôt sur le revenu, dont les revenus n'excèdent pas les seuils fixés au I de l'article 1417 du code général des impôts (CGI)², et non assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le montant de la redevance audiovisuelle s'élevant à 116 euros en France métropolitaine et 74 euros outre-mer, le montant du dégrèvement à hauteur de 50 % atteint 58 euros en France métropolitaine et 37 euros outre-mer.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

La mesure proposée au présent article tend ainsi à **lisser sur deux ans le retour à l'assujettissement à la redevance audiovisuelle de personnes qui en avaient été temporairement exonérées.** Il s'agit donc d'une mesure équilibrée pour les finances publiques et tendant à préserver le pouvoir d'achat de ménages parmi les plus modestes.

La mesure est **sans incidence sur les ressources allouées aux organismes de l'audiovisuel public** : en effet, le dispositif de garantie des ressources de ces organismes compense les moindres encaissements de redevance audiovisuelle – par rapport aux prévisions de la loi de finances initiale – par une augmentation à due concurrence du remboursement par l'Etat des exonérations de redevance audiovisuelle. **L'augmentation des**

¹ L'amendement a été cosigné par nos collègues députés Yves Censi, Michel Raison, Benoist Apparu et Louis Giscard d'Estaing. Un amendement identique a été présenté par notre collègue député Charles de Courson.

² Les dispositions du I de l'article 1417 du CGI visent les « **contribuables dont le montant des revenus de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie n'excède pas la somme de 9.437 euros, pour la première part de quotient familial, majorée de 2.520 euros pour chaque demi-part supplémentaire, retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu afférent auxdits revenus.** Pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion, les montants des revenus sont fixés à 11.167 euros, pour la première part, majorés de 2.667 euros pour la première demi-part et 2.520 euros pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la deuxième. Pour la Guyane, ces montants sont fixés respectivement à 11.676 euros, 3.215 euros et 2.520 euros ».

dépenses budgétaires de l'Etat peut ainsi être évaluée à 43 millions d'euros.

En outre, il faudrait, par coordination, modifier l'article d'équilibre du projet de loi de finances initiale pour 2008, dont le solde est ainsi dégradé.

Par ailleurs, il convient de rappeler que la réforme de la redevance audiovisuelle conduite en 2005 a permis de réaliser des économies de gestion d'au moins 30 millions d'euros par an, selon les informations figurant au sein du projet de loi de finances initiale pour 2008.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 20

Régime fiscal des logements construits dans le cadre d'un « Pass-Foncier »

Commentaire : le présent article propose d'étendre aux opérations d'acquisition, réalisées dans le cadre d'un « Pass-Foncier » individuel ou collectif, les avantages fiscaux dont bénéficient actuellement les opérations financées par un prêt social de location-accession (PSLA) : TVA à taux réduit et exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant 15 ans.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UNE FORMULE DE PORTAGE FONCIER

Le dispositif « Pass-Foncier » est issu d'une convention entre l'Etat, le « 1 % logement » et la Caisse des dépôts et consignations, signée le 20 décembre 2006 pour quatre ans à compter du 1^{er} janvier 2007.

Son objectif est de **favoriser l'acquisition dans le neuf de la première résidence principale** en limitant le coût initial de l'opération au seul coût de la construction **par la neutralisation du prix du terrain**. Celui-ci est mis à disposition du ménage accédant, pendant toute la durée de remboursement des prêts souscrits pour la construction, dans le cadre d'un **bail à construction** proposé à des conditions privilégiées.

Les opérations éligibles au « Pass-Foncier » sont de deux sortes :

- les opérations dites « accédants » : toute opération d'acquisition ou de construction par un ménage d'un logement individuel ou collectif neuf affecté à sa résidence principale ;

- les opérations dites « fléchées » : opérations groupées financées en prêt social de location-accession (PSLA) ayant fait l'objet d'un agrément par un comité ad hoc Etat-Caisse des dépôts et consignations-UESL¹, après avis de la direction régionale de la Caisse des dépôts et consignations.

Trois critères cumulatifs doivent être remplis par les ménages bénéficiaires :

- être primo-accédant de sa résidence principale ;
- disposer de ressources inférieures aux plafonds de ressources PSLA déterminés par l'arrêté du 2 décembre 2005 ;
- être bénéficiaire d'une aide à l'accession sociale à la propriété (subvention ou bonification de prêt) attribuée par une ou plusieurs collectivités

¹ Union d'économie sociale pour le logement.

territoriales (ou par un groupement de collectivités territoriales) du lieu d'implantation du logement.

Les dossiers de demande « accédant » doivent faire l'objet d'une analyse préalable de leur recevabilité juridique et financière (taux d'effort, ...) ainsi que d'une évaluation du prix du foncier (prix du lot en individuel, charge foncière en collectif) et des coûts de construction par un expert indépendant. Le coût de cette expertise est pris en charge par le CIL¹ qui instruit le dossier et pris en compte dans le montant du « Pass-Foncier ».

Le « Pass-Foncier » ne peut excéder, par logement et selon le type d'opération, les plafonds précisés dans le tableau suivant. Ces plafonds incluent les frais d'expertise ainsi que les frais d'acquisition déboursés par le CIL et/ou la structure de portage. Si le prix réel du foncier ainsi augmenté est supérieur aux plafonds, la différence est prise en charge par l'acquéreur du bâti sous la forme d'un versement à la signature du bail à titre de loyer initial.

Plafonds du « Pass-Foncier »

(en euros)

	Zone A*	Zone B*	Zone C*
Opération « accédant »	50.000	40.000	30.000
Opération « fléchée »	30.000	25.000	20.000

* Zonage Robien (arrêté du 19 décembre 2003 modifié)

Source : ministère du logement et de la ville

B. UN MONTAGE JURIDIQUE COMPLEXE

La complexité du « Pass-Foncier » s'exprime dans son montage juridique, différent selon qu'il s'agit d'une acquisition de maison individuelle ou de logement dans un habitat collectif², et dans les conditions de sa sortie.

1. La mise en œuvre de la séparation de la propriété du foncier et du bâti

Dans le **cas de l'acquisition d'une propriété individuelle, une personne morale** (désignée par le CIL pour les opérations « accédants ») ou une structure ad hoc (gérée par la Caisse des dépôts et consignations pour les opérations « fléchées ») **se porte acquéreur du foncier**. Cette personne

¹ *Comités interprofessionnels du logement.*

² *Les dispositions relatives à l'habitat collectif ont fait l'objet d'un avenant à la convention du 27 septembre 2007.*

morale **signe concomitamment un bail à construction**¹ au profit du ménage accédant et **une promesse de cession du foncier** au terme du bail à construction, sous condition suspensive du paiement du prix afférent du terrain.

La **durée minimale du bail** est fixée par référence à la durée du prêt le plus long souscrit pour le financement de la construction par le ménage bénéficiaire, **dans la limite de 25 ans** et sans pouvoir être inférieure à 18 ans. L'accédant a toutefois la faculté d'acheter le terrain quand il le souhaite pendant la période de portage et aux mêmes conditions qu'à l'issue de la période de portage.

Pour les **acquisitions de logements en immeubles collectifs**, en raison des difficultés liées au statut de la copropriété, **la structure porteuse se porte acquéreur de la nue-propiété du lot de copropriété, l'usufruit étant acquis par l'accédant**, celui-ci bénéficiant en outre d'une option d'achat sur la nue-propiété.

2. Les conditions de sortie du « Pass-Foncier »

Il existe deux issues au « Pass-Foncier » à échéance de la période de portage. **L'accédant peut**, en effet :

- **soit acquérir le foncier**, à un prix égal au prix du foncier à l'origine, indexé chaque année sur toute la durée effective du portage au taux de 1,5 % pour les salariés d'entreprises assujetties à la participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC) ou, pour les autres acquéreurs, au taux de l'inflation dans une double limite inférieure de 2 % et supérieur de 4,5 % ;

- **soit renoncer au bénéfice de la promesse de cession du terrain**. Dans ce cas, le bail à construction est prorogé. L'accédant verse alors un supplément de loyer dont le montant est égal à la mensualité d'un prêt aux meilleures conditions de marché sur 15 ans. A l'issue des 15 années, l'accédant est pleinement propriétaire de son terrain.

Pour les **acquisitions de logements en immeubles collectifs**, les **règles de sortie ont été aménagées**. L'accédant usufruitier peut, à l'issue de la période de portage :

- soit lever l'option d'achat de la nue-propiété du lot de copropriété avec paiement comptant. Le prix de la vente de la nue-propiété sera égal au prix indexé de la nue-propiété tel que présenté plus haut ;

- soit acquérir la nue-propiété du lot de copropriété avec paiement fractionné du prix de vente sur une durée maximale de quinze ans. Pendant

¹ *Le bail à construction est un bail de longue durée par lequel le preneur s'engage à édifier des constructions sur le terrain dont il a la jouissance, et lui conférant la propriété des constructions qu'il y édifie.*

toute la durée du paiement fractionné, l'accédant versera à la personne désignée par le CIL une mensualité correspondant à celle d'un prêt permettant de rembourser le prix indexé de la nue-propriété. L'accédant aura toutefois la faculté de verser la totalité du prix de la nue-propriété du lot de copropriété à tout moment ;

- soit renoncer au bénéfice de la promesse de cession de la nue-propriété du lot de copropriété.

Enfin, en **cas de vente de son logement par le ménage ayant bénéficié du dispositif**, les droits résultant du bail à construction ne peuvent être cédés qu'avec l'agrément du bailleur.

Celui-ci est accordé de plein droit si le nouvel acquéreur remplit les mêmes conditions que l'accédant initial (primo accession, revenus inférieurs aux plafonds de ressources PSLA et acquisition à usage de résidence principale). S'il ne remplit pas ces conditions, l'accord du bailleur n'est donné que si le nouvel acquéreur s'engage à verser un loyer périodique (fixé par le contrat de bail à construction) ou à acheter le terrain en levant l'option.

3. Les garanties offertes à l'accédant

Une **double sécurisation** de l'accédant a été mise en place en cas d'impayés de plus de trois mois du prêt principal. Elle comprend :

- une **garantie de rachat du logement** par une personne morale désignée par le CIL, au même prix que celui payé par l'accédant pendant les cinq premières années, puis avec un abattement supplémentaire de 2,5 % par année supplémentaire de détention. Ces conditions sont identiques à celles qui s'appliquent dans le cadre du PLSA ;

- une **garantie de relogement** dans le cas où l'accédant ne peut rester sur place.

La sécurisation n'est mise en jeu que pendant la période de portage du foncier.

Dans le cadre d'opérations « fléchées », les ménages titulaires d'un « Pass-Foncier » bénéficient de la sécurisation associée au PSLA.

C. UN OBJECTIF MODÉRÉMENT AMBITIEUX

Sur la durée de la convention (2007-2010), l'enveloppe du « Pass-Foncier » a été calibrée afin de permettre le financement d'un **programme physique** arrêté en concertation par les parties, **dans la limite d'un plafond annuel de 20.000 logements**. Pour une année donnée, le nombre de logements concernés par les opérations « fléchées » doit être compris entre 750 et 2.000.

Le **financement du portage foncier** pour les opérations « accédants » est assuré par le 1 % Logement via les CIL et les personnes

qu'ils ont désignées, et, pour les opérations « fléchées » à parité par le « 1 % Logement » et la Caisse des dépôts et consignations. Pour le refinancement de ces opérations de portage foncier par le « 1 % Logement », l'UESL empruntera chaque année aux conditions de marché après mise en concurrence.

La Caisse des dépôts et consignations s'est engagée, pour sa part, à caper à 4,5 % sur 12 ans les emprunts qui seront effectivement mobilisés par l'UESL à ce titre dans la limite d'une enveloppe maximale de 1 milliard d'euros d'emprunts sur 4 ans.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Le présent article propose d'étendre aux opérations réalisées dans le cadre d'un « Pass-Foncier » (individuel ou collectif) les **avantages fiscaux** dont bénéficient déjà les opérations financées par un prêt social de location-accession (PSLA) : **TVA à taux réduit et exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant 15 ans.**

Le **paragraphe I** complète en ce sens l'article 257 du code général des impôts, pour intégrer la **définition des opérations d'acquisition bénéficiant du « Pass-Foncier »**. Il reprend l'ensemble des conditions d'éligibilité évoquées précédemment.

Le **paragraphe II** modifie l'article 278 *sexies* du code général des impôts relatif au **taux réduit de TVA** dans le domaine du logement social, dont il étend l'application aux opérations relevant du « Pass-Foncier ».

Le **paragraphe III** procède à des modifications de **coordination** à l'article 284 du code général des impôts.

Le **paragraphe IV**, complétant l'article 1384 A, applique aux opérations relevant du « Pass-Foncier » un régime **d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties durant 15 ans.**

Il prévoit également que l'exonération est maintenue, pour la durée restant à courir, lorsque l'accédant acquiert le terrain ou la nue-propriété ou lorsque le logement est racheté par un nouvel accédant bénéficiaire du « Pass-Foncier ».

Il précise enfin que les obligations déclaratives de l'accédant sont fixées par décret et que l'exonération au titre du « Pass-Foncier » est exclusive de celle prévue au titre du prêt social location-accession.

Les deux derniers paragraphes du présent article procèdent à une coordination de référence à l'article L. 176 du livre des procédures fiscales et précisent que les nouvelles dispositions seront applicables aux opérations engagées (ou achevées) à compter du 1^{er} janvier 2008.

L'Assemblée nationale a adopté le présent article sans modification, mais après un large débat qui a mis en évidence les **doutes** de

certaines de nos collègues députés **quant à l'efficacité du montage juridique** proposé par le « Pass-Foncier », en particulier dans le cas de logements collectifs.

Notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général, a notamment souligné :

- le **statut précaire de l'accédant pendant la durée du portage** et de son rachat « *puisque le « Pass-Foncier » ne lui permet que d'être preneur d'un bail à construction ou usufruitier d'un bien* » ;

- les **risques importants encourus par les ménages et les banques** qui les financent dans la mesure où le « Pass-Foncier » rend « *solvable un accédant qui ne l'est pas au regard du marché* » et que cette solvabilisation s'opère par un allongement de la durée du crédit supportée par les ménages.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général s'interroge sur l'opportunité de favoriser par des incitations fiscales importantes, un **dispositif très récemment mis en œuvre** dont **aucun bilan** n'est encore disponible. Les opérations d'acquisition en « Pass-Foncier » ont été conçues pour être **réellement attractives pour l'accédant, sans avantage fiscal associé**. Seul un bilan circonstancié du succès ou de l'échec de ce dispositif, à l'issue d'une période de mise en œuvre suffisante, pourrait justifier une adaptation de son statut fiscal.

Il partage, en outre, les inquiétudes exprimées par notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget à l'Assemblée nationale, quant à la **complexité juridique du dispositif en particulier en ce qui concerne les acquisitions dans des immeubles collectifs**.

Dans ces conditions, il paraît plus approprié de ne pas retenir dès à présent l'application d'un régime fiscal dérogatoire et de reporter ce débat à l'examen de la loi de finances pour 2009.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 20

Exonération de droit d'enregistrement pour les rachats de parts d'OPCI effectués par une personne morale ou un fonds

Commentaire : le présent article additionnel a pour objet d'exonérer du droit d'enregistrement au taux de 5 % les rachats de parts d'organismes de placement collectif immobilier (OPCI) effectués par une personne morale ou un fonds, indépendamment de son niveau de détention de l'actif de l'OPCI. L'imposition serait cependant due pour les cessions.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA CRÉATION DES OPCIS, NOUVEAU PLACEMENT IMMOBILIER LIQUIDE ET COMPÉTITIF

Les organismes de placement collectif immobilier (OPCI) constituent une nouvelle catégorie d'organismes de placement collectif dédiés à l'investissement immobilier, instituée par l'ordonnance 2005-1278 du 13 octobre 2005¹ pour **compléter et moderniser l'offre de produits d'épargne** proposés aux particuliers et aux investisseurs institutionnels. Leur régime fiscal a été précisé par l'article 28 de loi de finances rectificative pour 2005 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, adopté à l'initiative de votre commission des finances.

Ces OPCIS ont vocation à constituer une alternative aux deux produits d'épargne immobilière existants : les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), caractérisées par une assez faible liquidité et un mode de gouvernance spécifique, et les sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), très liquides mais peu nombreuses et corrélées à la performance des marchés boursiers. La création des OPCIS est donc aussi un **facteur de modernisation de la Place de Paris** et doit lui permettre de jouer un rôle prépondérant en matière immobilière, en offrant à la fois des SIIC et des OPCIS.

A l'instar des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), **deux formes d'OPCI coexistent :**

- une **forme sociétale**, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (**SPPICAV**), plutôt dédiée aux investisseurs institutionnels, et à laquelle est associé un régime fiscal de **capitaux mobiliers**

¹ Ordonnance ratifiée et modifiée par l'article 66 de la loi pour le développement de la participation et de l'actionariat salarié (loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006). On pourra se reporter au commentaire de cet article pour de plus amples détails sur la composition de l'actif et le fonctionnement des OPCIS.

(revenus de capitaux mobiliers et plus value mobilières) proche de celui des SIIC ;

- une forme de **copropriété** (donc sans personnalité morale), les fonds de placement immobilier (**FPI**), qui présente des caractéristiques proches des SCPI et est essentiellement soumise au régime de la fiscalité **immobilière** (revenus fonciers et plus values immobilières).

B. LE RÉGIME D'IMPOSITION AU DROIT D'ENREGISTREMENT DE 5 %

Aux termes de l'article 730 *quinquies* du code général des impôts, les cessions et rachats de parts ou actions d'OPCI sont normalement exonérés de droit d'enregistrement. Cet article prévoit néanmoins que les **cessions** de parts ou actions d'OPCI sont soumises à ce droit au taux de 5 %, au même titre que les cessions d'immeubles, lorsque :

- l'acquéreur **personne physique** « *détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 10 % des parts ou actions de [l'OPCI], directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères ou soeurs, ou indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont lui-même ou les personnes précitées détiendraient plus de 50 % des droits financiers et des droits de vote* » ;

- l'acquéreur, **personne morale ou fonds, détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 20 % des parts ou actions de l'OPCI.**

Les articles 749 et 825 du même code (respectivement pour les FPI et SPPICAV) prévoient un principe général d'exonération du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière pour les **rachats** de parts de FPI et d'actions de SPPICAV, **sauf** lorsque le porteur de parts ou l'actionnaire se trouve dans l'un des deux cas mentionnés à l'article 730 *quinquies* précité. Les rachats opérés par un investisseur personne morale ou fonds détenant plus de 20 % des parts ou actions de l'OPCI sont donc soumis au droit d'enregistrement de 5 %.

Ces cas d'imposition répondent à la préoccupation de ne pas voir se créer des OPCI **ayant en réalité pour objet d'assurer la transmission d'un patrimoine immobilier en franchise de droits d'enregistrement.**

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Depuis les modifications apportées par l'Autorité des marchés financiers (AMF) à son règlement général, homologuées par un arrêté du 18 avril 2007 (publié le 15 mai 2007), des véhicules OPCI commencent à se mettre en place (majoritairement tournés vers les investisseurs institutionnels) et reçoivent l'agrément de l'Autorité. Néanmoins le marché n'a pas encore réellement démarré, car **l'assujettissement au droit d'enregistrement de 5 % constitue un important obstacle fiscal** pour une grande majorité des investisseurs institutionnels intéressés par le produit.

Cette imposition des rachats de parts va au-delà de l'objectif affiché et soulève **quatre types de difficultés**.

A. UN OBSTACLE À LA LIQUIDITÉ DES OPCI ET À LEUR INSERTION DANS DES CONTRATS D'ASSURANCE-VIE

Si cette imposition peut se légitimer en cas de cession de parts, dans la mesure où il s'agit d'une opération qui concrétise une véritable mutation de propriété, l'exigibilité du droit sur les **rachats** de parts demandés à l'OPCI par une personne morale ou un fonds détenant une participation supérieure à 20 % constitue en revanche un handicap majeur pour le développement des OPCI, **puisqu'elle dissuade ces porteurs de parts d'obtenir toute liquidité sur leurs titres**. Or c'est bien en se fondant sur cette liquidité que ces opérateurs escomptaient le succès du nouveau véhicule.

Il importe en effet de rappeler que le rachat consiste, pour un porteur de parts ou actions d'un véhicule collectif d'épargne, à demander auprès de la société de gestion la conversion de ses titres en numéraire – et partant la réduction du capital du véhicule de placement –, alors que la cession s'effectue directement auprès d'un cessionnaire identifié.

Pour autant, les OPCI sont supposés reposer sur une gestion active des patrimoines, et donc sur une certaine **rotation des actifs** se traduisant par des transactions et des droits d'enregistrement. S'agissant au demeurant de véhicules d'investissement en cours de création, ils doivent dans un premier temps acquérir des immeubles et donc nécessairement payer des droits.

Ce faisant, l'assujettissement des rachats au droit d'enregistrement tend à **dissuader les investisseurs de long terme** – dont le rôle est déterminant pour l'émergence d'une nouvelle forme d'investissement durable en immobilier – d'investir dans ce nouvel instrument, qui se veut pourtant décorréolé des marchés financiers et adapté aux besoins croissants d'épargne collective. L'immobilier est ainsi isolé des autres supports d'épargne.

Les entreprises d'assurance, et notamment les **compagnies d'assurance-vie**, ont vocation à être un acteur important dans la promotion des OPCI, tant pour leur **gestion propre** à travers le fonds général (les OPCI, en tant que véhicules d'adossement, permettant d'assurer une symétrie entre engagements pris et actifs détenus) que pour les contrats d'assurance-vie à travers les **unités de comptes**. Or l'existence du droit d'enregistrement constitue un frein à la commercialisation des OPCI en unités de comptes alors qu'il s'agit, paradoxalement, d'un des principaux canaux d'accès à la « pierre-papier » pour les particuliers.

En représentation de leurs engagements, les assureurs devraient généralement être amenés à détenir plus de 20 % d'un OPCI, et dans bien des cas, la quasi-totalité des parts. Or, amputer l'assiette des revenus et la rentabilité du contrat de la charge correspondant au droit de 5 % **rend économiquement et financièrement inadéquat le recours à l'OPCI pour ces opérateurs**, comme leur diffusion auprès du grand public dans des contrats d'assurance-vie.

B. UN FREIN À LA TRANSFORMATION DES SCPI EN OPCI

L'un des principaux enjeux de la transformation des SCPI en OPCI, qui constitue un des objectifs affichés de la réforme, est d'offrir une solution juridique ouvrant aux associés de SCPI un **choix** entre la fiscalité des revenus fonciers et celle des revenus de capitaux mobiliers, qui s'est traduit par la création de deux formes d'OPCI, les FPI et SPPICAV.

Parmi les modalités envisageables pour atteindre cet objectif, l'une des voies actuellement privilégiées par les professionnels consisterait, dans un premier temps, à transformer la SCPI en FPI, puis à fédérer les porteurs qui le souhaitent au sein d'une SPPICAV. La situation serait la suivante au terme de ce processus :

Dans le cas – probable en pratique – où la SPPICAV détiendrait une participation dans le FPI supérieure à 20 %, **les rachats de parts qu'elle demanderait afin de pouvoir rembourser ses propres actionnaires se verraient imposer au taux de 5 %**, alors que les investisseurs ne supporteraient pas cette imposition s'ils détenaient directement des parts du FPI, ce qui crée donc *in fine* un frein à la transformation des SCPI.

On peut également relever qu'il existe aujourd'hui plusieurs SCPI dans lesquelles un ou plusieurs associés personnes morales dépassent le seuil de 20 %. Pour ces derniers, **la transformation en OPCI n'est pas incitative**, car elle les placerait dans le champ des droits d'enregistrement en cas de rachat ultérieur.

C. UNE ENTRAVE AU FONCTIONNEMENT DES OPCI

Dans la mesure où la liquidité offerte aux investisseurs est assurée par l'OPCI lui-même, le fait pour un investisseur détenant une participation supérieure à 20 % de demander le rachat de ses parts conduira en principe l'OPCI à procéder à des **cessions d'actifs immobiliers**, elles-mêmes soumises à des droits de mutation. Il en résulte une **double imposition**, des rachats de parts puis des cessions d'immeubles.

Cette double taxation est d'autant plus pénalisante que, lors du rachat des parts, l'impôt porte non seulement sur la valeur des immeubles situés en France, mais aussi sur la valeur correspondant aux liquidités et aux immeubles **situés à l'étranger** figurant à l'actif de l'OPCI.

L'imposition des rachats peut également accélérer la décollecte en phase de récession du marché immobilier. Du fait du capital variable des OPCI, **un porteur de parts peut en effet voir sa participation dépasser le seuil de 20 % sans aucune initiative de sa part**, sous le seul effet de la sortie d'autres investisseurs. Un investisseur institutionnel voyant sa participation se rapprocher du seuil de 20 % sera donc enclin à solliciter lui-même le rachat d'une partie de ses parts pour éviter d'entrer dans le champ d'application du droit de 5 %.

Il en résulte un effet de seuil non maîtrisable, exerçant un impact sur le comportement des porteurs de parts et **susceptible d'entretenir la sortie de gros porteurs**, ce qui se révèle particulièrement dommageable au fonds en phase de récession.

D. UN OBSTACLE AU RAPATRIEMENT DES FONDS D'INVESTISSEMENT IMMOBILIERS CRÉÉS À L'ÉTRANGER

Les fonds immobiliers auxquels participent les investisseurs institutionnels français sont généralement constitués à l'étranger. L'un des objectifs de la création des OPCI était précisément de faire de la réforme un facteur d'attractivité de la Place de Paris de nature à freiner la délocalisation des capitaux.

Les règles applicables en matière de droits d'enregistrement constituent toutefois un frein à cet objectif de « re-territorialisation », car les cessions et rachats de parts émis par les fonds étrangers ne sont pas soumis à ces droits, d'où une **discrimination à rebours au détriment des OPCI**.

Partant de ce constat, votre rapporteur général estime nécessaire de **supprimer l'assujettissement au droit d'enregistrement** de 5 % des seuls rachats de parts ou actions d'OPCI réalisés par des personnes morales ou des fonds.

Cette disposition a déjà été présentée lors de l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2008, le 26 novembre 2007. Votre

rapporteur général avait retiré son amendement, **sans pour autant être convaincu par les arguments quelque peu lapidaires du gouvernement.** M. Eric Woerth, ministre des comptes publics et de la fonction publique, avait en effet exprimé un avis défavorable et déclaré que « *l'exonération du droit d'enregistrement vise le grand public, pour inciter à l'investissement dans « la pierre papier », mais ce régime de faveur n'a pas à être étendu aux investisseurs institutionnels* ».

Votre rapporteur général rappelle cependant, ainsi qu'il a été exposé *supra*, que **cette exonération a aussi pour objet de bénéficier aux investisseurs personnes physiques dans des contrats d'assurance-vie en unités de compte.**

Décision de la commission : votre commission vous demande d'adopter cet article additionnel.

ARTICLE 20 bis (nouveau)

Régime fiscal des fondations universitaires et des structures de partenariat créées par la loi sur les universités

Commentaire : le présent article propose d'étendre l'exonération des droits de mutation à titre gratuit aux fondations créées par la loi relative aux responsabilités des universités, et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées.

I. LE DROIT EXISTANT

Actuellement, l'exonération des droits de mutation à titre gratuit existe, aux termes du 5° de l'article 795 du code général des impôts (CGI), pour :

- les associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique¹ ;
- les sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de nos collègues députés Michel Bouvard et Yves Censi, l'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, le présent dispositif.

Il est proposé **de modifier le 5° de l'article 795 du code général des impôts** afin d'étendre l'exonération des droits de mutation à titre gratuit aux dons et legs en faveur :

- **des fondations créées par la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités**, c'est-à-dire les fondations partenariales et les fondations universitaires ;
- **des établissements d'enseignement supérieurs reconnus d'utilité publique ;**
- **des établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des oeuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées.**

¹ Aux termes de la loi du 18 mars 1880.

Par ailleurs, il **supprime la condition d'un subventionnement public** pour que les sociétés d'éducation populaire gratuites soient éligibles à l'exonération.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve l'extension de cette exonération aux fondations universitaires et partenariales. Elle permettra de compléter, utilement, les dispositions votées par le législateur cet été qui favorisent la diversification des ressources des établissements d'enseignement supérieur publics. Il serait, en effet, dommageable que les droits de mutation pénalisent les dons et legs faits aux fondations de ces établissements, dont l'amélioration du financement est une priorité présidentielle.

S'agissant des autres extensions, **votre rapporteur général s'interroge en particulier sur la nature et l'identité des établissements couverts par la formule suivante « les établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des oeuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées ».** Il convient de souligner que le Contre national des œuvres universitaires et sociales (CNOUS) et les centres régionaux (CROUS), auxquels cette rédaction peut faire penser, sont déjà couverts par le 2° de l'article 795 du CGI qui concerne les établissements publics. Votre rapporteur général souhaiterait avoir des clarifications sur ce point.

Le coût de ces extensions devrait être limité pour l'Etat, selon les informations transmises à votre rapporteur général.

Enfin, **votre rapporteur général estime non justifiées les modifications du droit existant** proposées par la nouvelle rédaction du 5° de l'article 795 du CGI.

D'une part, **les associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique ne sont plus éligibles à l'exonération, alors qu'elles en bénéficient actuellement.**

D'autre part, la **condition de subventionnement public** des sociétés d'éducation populaire gratuite est supprimée **sans que cette suppression ait été motivée.**

Dans cette perspective, votre rapporteur général vous propose un **amendement tendant à maintenir la situation existante sur ces deux points.**

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 20 ter (nouveau)

Aménagement de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour les investissements effectués par l'intermédiaire de FCPR et FCPI

Commentaire : le présent article tend à élargir le champ de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) pour investissement dans les PME aux parts souscrites dans les fonds communs de placement à risque (FCPR) et les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI).

Le jeudi 21 octobre 2004, à l'Assemblée nationale, M. Nicolas Sarkozy, alors ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, posait le principe d'une réduction d'impôt au titre de l'ISF en faveur de l'emploi et de la recherche :

« Notre pays compte 3 millions de chômeurs. Or, dans vos territoires, les PME ne manquent pas de projets, mais d'argent. En effet, quand celles-ci montent un projet de développement pour acquérir une machine ou conquérir une part de marché, il leur est très difficile de trouver une banque qui leur prête parce que cela représente un risque et que les banques prêtent plus facilement à une grande qu'à une petite entreprise. Le Gouvernement propose donc à l'Assemblée nationale et au Sénat de réfléchir à un amendement qui permettrait d'utiliser, sans en diminuer le montant, une partie des recettes de l'impôt de solidarité sur la fortune pour financer des projets de développement des PME dans vos territoires.

« Les contribuables auraient ainsi le choix de participer, par leur ISF, soit au financement des dépenses publiques, soit au développement du projet économique d'une PME. Qui peut être contre cette proposition ? Personne de bonne foi, car il en va du dynamisme de l'économie française. (Applaudissements sur les bancs du groupe de l'Union pour un mouvement populaire et du groupe Union pour la démocratie française.)

« Que l'on me comprenne bien. Cette proposition ne porte pas sur l'assiette, monsieur Novelli, mais sur le montant de l'impôt. Le Gouvernement est prêt à discuter avec l'ensemble des familles politiques pour déterminer le quantum, ainsi que les conditions, et pour savoir si cette mesure doit être étendue aux fondations pour la recherche ou aux grandes associations humanitaires. C'est le débat parlementaire qui permettra de fixer la direction dans laquelle nous devons aller.

« Mais je dois à la vérité de dire, monsieur le président de la commission, monsieur le rapporteur général, que le Gouvernement serait extrêmement réservé sur la possibilité de choisir des fonds communs de placement. Nous considérons en effet que, pour utiliser au mieux l'argent de

L'ISF, celui-ci doit être sorti des dépenses publiques pour aller directement dans le tissu des PME. À vous de nous dire combien et de fixer le cadre. »

Au cours de la campagne pour l'élection présidentielle, M. Nicolas Sarkozy, dans l'édition du journal Le Monde en date du 23 janvier 2007, indiquait : « *il faut faire revenir les patrimoines et créer une nouvelle génération de capitalistes familiaux, qui investissent dans les PME et au service de l'emploi. J'entends donc donner à ceux qui paient l'ISF la possibilité de déduire de cet impôt, par exemple jusqu'à 50.000 euros, à condition de l'investir dans les PME. Je veux que tous ceux qui ont des projets puissent les financer et pas seulement dans la high tech ou dans Internet. »*

Cet engagement présidentiel a été concrétisé par l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat. Selon l'expression de notre collègue Jean Arthuis, président de la commission des finances, la mesure est exemplaire car elle ne vise pas à donner « *de l'oxygène à toutes ces activités de placement, à tous les monteurs en produits défiscalisés, qui attendent du Parlement qu'il fabrique les véhicules de drainage de la défiscalisation* ».

Sur un plan quantitatif, elle vise à accroître le volume des capitaux investis dans les PME qui ne trouveraient pas aujourd'hui de financements suffisants par le biais des réseaux bancaires ou des fonds d'investissement.

Sur un plan qualitatif, plus fondamentalement, la mesure ne propose pas moins qu'une « révolution des esprits ». Elle vise à une transformation progressive du comportement économique des contribuables aisés, leur permettant de **passer de l'état de consommateur de produits défiscalisés commercialisés par le réseau bancaire, à celui d'investisseur de proximité**, afin de restaurer « l'affectio societatis » entre l'entreprise et son actionnaire.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UNE EXONÉRATION D'ISF DES TITRES INVESTIS DANS LES PME : L'ARTICLE 885 I TER DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Introduit par l'article 48 de la loi dite Dutreil pour l'initiative économique¹, et modifié par l'article 16 de la loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat², l'article 885 I *ter* du code général des impôts prévoit une **exonération d'impôt de solidarité sur la fortune des titres** reçus par le redevable en contrepartie de sa souscription au capital initial ou aux augmentations de capital, en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières, d'une société répondant à la définition des **petites et moyennes entreprises** figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de

¹ Loi n° 2003-721 du 1 août 2003.

² Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007.

la Commission, du 12 janvier 2001, si les conditions suivantes sont réunies au 1^{er} janvier de l'année d'imposition :

- la société exerce exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O *quater* du code général des impôts, et notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles ;

- la société a son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat 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.

L'exonération s'applique également aux titres reçus par le redevable en contrepartie de sa souscription en numéraire au capital d'une société satisfaisant aux conditions précédentes, hormis celle liée à l'activité, et ayant pour **objet exclusif de détenir une participation** dans des sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. L'exonération s'applique alors à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés cibles.

L'exonération s'applique enfin aussi aux parts de fonds d'investissement de proximité définis par l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier dont la valeur des parts est constituée au moins à hauteur de 20 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans vérifiant les conditions précédentes. L'exonération est limitée à la fraction de la valeur des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés cibles.

Le dispositif a un coût pour les finances publiques de 2 millions d'euros par an, pour 1.860 ménages bénéficiaires.

B. UNE RÉDUCTION D'ISF POUR INVESTISSEMENT DANS LES PME : L'ARTICLE 885-0 V BIS DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

L'article 885-0 V *bis* du code général des impôts introduit par l'article 16 de la loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat¹ prévoit une **réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour la souscription au capital** dans des sociétés répondant à la définition communautaire de la PME. La réduction d'impôt de solidarité sur la fortune s'établit à 75 %, pour un montant qui ne peut excéder 50.000 euros. Ceci

¹ Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007.

correspond à une cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune d'un patrimoine net taxable de 5.697.692 euros.

Le dispositif est similaire à celui de l'article 199 *terdecies*-0 A du code général des impôts prévoyant une réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au capital des PME, dite loi « Madelin ».

L'impact budgétaire de la mesure serait de l'ordre de 190 millions d'euros en 2008 et de l'ordre de 380 millions d'euros en 2009.

1. Les souscriptions au capital visées par l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts

Les versements imputés sur l'impôt de solidarité sur la fortune correspondent aux souscriptions au capital de sociétés, en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières¹, ainsi qu'aux souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans des sociétés coopératives de production.

2. Les entreprises concernées par le dispositif

La société bénéficiaire de la souscription au capital doit satisfaire les conditions suivantes :

- répondre à la définition des petites et moyennes entreprises figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de l'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ;

- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier ou immobilier définies à l'article 885 O *quater*, et notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles ;

- avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat 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 ;

- ne pas être cotée sur un marché réglementé français ou étranger.

¹ Cela est déjà le cas pour l'exonération d'ISF des titres reçus en contrepartie d'une souscription au capital d'une PME, tel que défini à l'article 885 I *ter* du code général des impôts.

Le dispositif prévoit la possibilité de souscrire au capital d'une entreprise satisfaisant aux conditions précédentes, hormis celle liée à l'activité, et ayant pour objet exclusif de détenir une participation dans des sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. La prise en compte de cet investissement « intermédié » se fait de la façon suivante :

- au numérateur, le **montant des souscriptions au capital dans les PME cibles de l'avantage fiscal réalisé par la société intermédiaire** entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition. Ces versements sont ceux effectués avec les capitaux reçus au cours de cette période lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit ;

- au dénominateur, le **montant des capitaux reçus par la société intermédiaire** au cours de cette période lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le contribuable a souscrit.

- au dénominateur, le **montant des capitaux reçus par la société intermédiaire** au cours de l'année civile lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le contribuable a souscrit.

La société intermédiaire est ainsi complètement transparente pour la prise en compte de l'avantage fiscal.

3. Les conditions de conservation des titres souscrits

Le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné à la conservation par le redevable des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de la société jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription. Cette condition est similaire à celle prévue à l'article 199 *terdecies*-0 A du code général des impôts pour la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au capital des PME, dite loi « Madelin ».

Le non-respect de la condition de conservation par suite d'une fusion ou d'une scission de l'entreprise ne remet pas en cause l'avantage fiscal si les titres sont conservés jusqu'au même terme. Cet avantage fiscal n'est pas non plus remis en cause lorsque la condition de conservation n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

4. Un dispositif spécifique pour la souscription aux parts de fonds d'investissement de proximité

Le redevable à l'impôt de solidarité sur la fortune peut par ailleurs déduire de sa cotisation **50 %** du montant des versements effectués au titre de ses souscriptions aux parts de fonds d'investissement de proximité définis par l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier, lorsque le fonds est investi au moins à hauteur de 20 % dans le capital de petites et moyennes entreprises exerçant leur activité, ou juridiquement constituées, depuis moins de cinq ans.

Les personnes physiques prennent l'engagement de conserver les parts du fonds jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription. Le fonds doit respecter le pourcentage initialement fixé de son actif investi au capital des PME.

L'avantage fiscal prévu **ne peut être supérieur à 10.000 euros par an.**

5. Les modalités d'application du dispositif

Les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune de l'année précédente et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt. L'avantage fiscal est exclusif de celui relatif à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons aux œuvres d'intérêt général, prévu à l'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts.

Le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides « *de minimis* ». **Le présent article plafonne les aides d'Etat à un montant de 200.000 euros sur une période de trois ans.**

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ À L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article est issu d'un amendement de nos collègues députés Jean-Michel Fourgous, Louis Giscard d'Estaing, Charles de Courson et Yves Censi, sous-amendé par notre collègue Charles de Courson, adopté par l'Assemblée nationale avec l'avis favorable du gouvernement.

Le **I** du présent article modifie l'article 885 I *ter* du code général des impôts. Il prévoit ainsi l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune des **parts de fonds communs de placement dans l'innovation** définis par

l'article L. 214-41 du code monétaire et financier et de **fonds communs de placements à risques** définis par l'article L. 214-36 du même code dont l'actif est constitué **au moins à hauteur de 40 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans** vérifiant les conditions prévues par l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts.

Le 1° du **II** du présent article **ajoute plusieurs conditions** pour que les PME soient éligibles à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune prévue par l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts. Ainsi, la réduction d'impôt serait **réservée** aux investissements dans les PME en **phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion** au sens des lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02).

Au sens de ces lignes directrices, le capital d'amorçage correspond au financement fourni pour étudier, évaluer et développer un concept de base préalablement à la phase de démarrage.

Le capital de démarrage vise à financer des entreprises qui n'ont pas commercialisé de produits ou de services et ne réalisent pas encore de bénéfices, pour le développement et la première commercialisation de leurs produits.

Le capital d'expansion vise à assurer la croissance et l'expansion d'une société qui peut ou non avoir atteint le seuil de rentabilité ou dégager des bénéfices. Il est employé **pour augmenter les capacités de production, développer un marché ou un produit ou renforcer le fonds de roulement de la société.**

La réduction d'impôt ne serait pas ouverte aux investissements dans les PME qualifiables d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'Etat au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté ou relevant des secteurs de la construction, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie.

En conséquence, le montant des versements faits à l'entreprise, qui ne devrait pas excéder un plafond fixé par décret, pourrait atteindre **1,5 million d'euros par période de douze mois**. Ceci correspond au plafond fixé par les lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02).

Dès lors, le 5° du **I** supprime la référence à la règle « *de minimis* ».

Le 2° du **II** rend éligible à la réduction d'impôt les versements au titre de souscriptions en numéraire aux **parts de fonds communs de placement dans l'innovation** mentionnés à l'article L. 214-41 du code monétaire et financier et aux parts de **fonds communs de placements à risques** mentionnés à l'article L. 214-36 du même code dont l'actif est constitué **au moins à hauteur de 40 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés exerçant leur activité ou juridiquement constituées**

depuis moins de cinq ans vérifiant les conditions 885-0 V *bis* du code général des impôts. La réduction d'impôt serait de **50 %**, comme pour les fonds d'investissement de proximité.

Après un 3^o rédactionnel, le 4^o du **I** relève le plafond de l'avantage fiscal pour la souscription de parts de fonds d'investissement de proximité, de fonds communs de placement dans l'innovation et de fonds communs de placement à risques de **10.000 euros à 25.000 euros**.

Le **III** du présent article est de coordination.

Le **IV** du présent article prévoit que ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 30 juin 2008. Ce mode de détermination de la date d'entrée en vigueur correspond à la nécessité de prendre en compte la phase de négociation en cours avec la Commission européenne en ce qui concerne l'exemption possible du dispositif de la règle « *de minimis* ».

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article signe un **double changement de philosophie** dans un dispositif d'investissement de proximité dans les PME voulu par le Président de la République.

En premier lieu, les auteurs de l'amendement ont souhaité tirer les conséquences des limites indéniables que fait peser la règle *de minimis* en termes d'effet de levier, en prévoyant **un dispositif restreint**, destiné aux seules PME en **phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion** au sens des lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02). Chacun sait que cette restriction est nécessaire pour obtenir un plafond d'investissement plus pertinent sur un plan économique que les 200.000 euros sur trois ans prévus par la règle « *de minimis* ».

Néanmoins, dans l'esprit de votre rapporteur général, le relèvement du plafond pour les seules PME en phases d'amorçage, de démarrage ou d'expansion ne valait pas suppression du dispositif pour toutes les autres PME, de plus petite taille, ancrées dans le territoire, qui peuvent, elles, s'accommoder de la règle « *de minimis* ». **L'investissement familial, ou l'investissement direct de proximité, va se trouver proscrit d'un dispositif qui lui était pourtant destiné.** Ceci n'est pas conforme au vœu du Président de la République, alors candidat, formulé dans le journal Le Monde le 23 janvier 2007 : « *Je veux que tous ceux qui ont des projets puissent les financer et pas seulement dans la high tech ou dans Internet* ».

En second lieu, les auteurs de l'amendement ont transformé un dispositif d'investissement direct, de proximité, dans les entreprises, afin de restaurer « l'affectio societatis » entre l'entreprise et son actionnaire en un

dispositif d'incitation à la souscription de produits d'épargne défiscalisés, au guichet des banques. Il y a là un changement de philosophie, qui devrait profiter, sinon aux PME, du moins à l'industrie de l'intermédiation financière, dont les frais sont significatifs. Ce faisant, il devrait y avoir un effet d'éviction au profit de ces produits banalisés, parfois très risqués selon la phase du cycle où l'on se trouve, au détriment d'entreprises « territorialisées ». Le dispositif proposé permettra d'investir dans des PME partout en Europe, là où l'article 885-0 V *bis* dans sa version originelle organisait un lien territorial entre le redevable de l'ISF et la PME. Il supprime l'avantage comparatif des fonds d'investissement de proximité par rapport aux autres fonds d'investissement.

Il convient de remarquer au surplus que le dispositif préempte les discussions engagées entre le gouvernement français et la Commission européenne, là où il aurait sans doute été souhaitable d'attendre que la phase de dialogue ait abouti.

Comme l'a souligné M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique au Sénat, le 26 novembre 2007, en réponse à un amendement de notre collègue Philippe Adnot, et aux questions de votre rapporteur général, *« le gouvernement a notifié le dispositif à la Commission européenne le 11 octobre dernier. Un premier contact a été pris avec la Commission pour lever le plafonnement de minimis le 19 novembre. La Commission a une approche favorable du régime que nous lui avons notifié. Elle nous a indiqué qu'elle avait autorisé un régime similaire en Irlande. Elle nous a précisé que ce régime pourrait faire l'objet d'un examen de compatibilité rapidement, dès lors que les conditions suivantes seront satisfaites.*

« Première condition : cette compatibilité serait appréciée au regard des règles fixées par la Commission dans ses lignes directrices sur le capital-investissement. Je vous rappelle que ces lignes directrices autorisent la mise en oeuvre d'aides aux entreprises sous forme de mesures de capital-investissement, notamment via des fonds d'investissement.

« Deuxième condition : le dispositif serait ciblé sur les phases de développement les plus critiques pour les entreprises cibles que sont l'amorçage, le démarrage et l'expansion.

« Troisième condition : les tranches d'investissement dans chaque entreprise cible seraient plafonnées à 1,5 million d'euros par an, ce qui semble largement suffisant pour permettre aux FIP d'intervenir.

« Le Gouvernement mettra naturellement tout en oeuvre afin d'obtenir le plus rapidement possible une validation de la Commission, ce qui pourrait nous obliger à ajuster le dispositif adopté l'été dernier dans le sens que je viens d'indiquer.

« En attendant, comme le dispositif a été adopté sous le régime du de minimis, nous pouvons d'ores et déjà le faire fonctionner, en attendant la prise de position définitive de la Commission, que nous espérons rapide ».

Pour toutes ces raisons, votre commission des finances vous propose un **amendement** de suppression du présent article.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 20 quater (nouveau)

**Allongement du délai laissé à une holding pour réinvestir dans une PME
les sommes ouvrant droit à une réduction d'ISF**

Commentaire : le présent article tend à rallonger le délai laissé à une société d'investissement pour réinvestir dans une PME les sommes ouvrant droit à une réduction d'ISF.

L'article 885-0 V *bis* du code général des impôts, introduit par l'article 16 de la loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat,¹ prévoit une **réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour la souscription au capital** de sociétés répondant à la définition communautaire de la PME. La réduction d'impôt de solidarité sur la fortune s'établit à 75 %, pour un montant qui ne peut excéder 50.000 euros.

Il fait l'objet d'une description dans le commentaire de l'article 20 *ter* précédent.

Le dispositif prévoit la possibilité de souscrire au capital d'une entreprise ayant pour **objet exclusif de détenir une participation** dans des sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

La prise en compte de cet investissement « intermédié » se fait de la façon suivante :

- au numérateur, le **montant des souscriptions au capital dans les PME cibles de l'avantage fiscal réalisé par la société intermédiaire** entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition. Ces versements sont ceux effectués avec les capitaux reçus au cours de cette période lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit ;

- au dénominateur, le **montant des capitaux reçus par la société intermédiaire** au cours de cette période lors de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le contribuable a souscrit.

Le présent article, issu d'un amendement de nos collègues députés Jean-Michel Fourgous, Louis Giscard d'Estaing, Charles de Courson et Yves Censi, adopté avec l'avis favorable du gouvernement, vise à rallonger la période au cours de laquelle la holding doit investir dans les PME cibles, en rallongeant le **délai d'un an maximum aujourd'hui**, entre la date limite de

¹ Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007.

dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition, à **deux ans maximum**, en prenant en compte la période d'imposition antérieure.

Ce faisant, le dispositif permet aux actionnaires de la holding d'effectuer des choix économiques plus rationnels que si l'investissement était précipité par des considérations fiscales.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLES ADDITIONNELS APRES L'ARTICLE 20 quater (nouveau)

Différentes mesures relatives à la fiscalité du patrimoine

Commentaire : les deux présents articles additionnels tendent à préciser des dispositions techniques relatives à la fiscalité du patrimoine.

L'article 885 I *bis* du code général des impôts exonère d'ISF, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions de sociétés qui font l'objet d'un engagement collectif de conservation. L'engagement peut être souscrit par une personne physique ou une personne morale, actionnaire direct de la société.

L'article 885 I *bis* étend l'application de l'exonération partielle en cas d'interposition d'une ou de deux sociétés « holdings » entre la société et l'actionnaire redevable de l'ISF. Dans ce cas, l'engagement est pris par la holding qui détient directement la participation dans la société.

L'article 885 I *bis* organise certaines **possibilités de transmission** des titres objet de l'engagement de conservation sans remise en cause de l'exonération partielle, passée et future. Il prévoit à cet égard que les **associés signataires** d'un engagement collectif de conservation peuvent effectuer **entre eux des cessions ou donations** de titres soumis à cet engagement. Le bénéfice de l'exonération partielle est alors subordonné à la poursuite de l'engagement de conservation jusqu'à son terme par le cessionnaire ou donataire. Il s'agit de faire « respirer » l'engagement collectif de conservation.

Il ne l'autorise pas, en revanche, dans le cas de **cessions ou de donations entre actionnaires des sociétés interposées (holdings)** : l'exonération partielle d'ISF est remise en cause pour le passé s'agissant du cédant et ne permet pas au cessionnaire ou donataire de bénéficier de l'antériorité du pacte.

Votre rapporteur général vous propose un **amendement portant article additionnel** visant à remédier à cette situation, car la logique de l'article 885 I *bis* du code général des impôts, qui a étendu le bénéfice de l'exonération aux actionnaires de sociétés interposées, veut que ces actionnaires bénéficient des mêmes facultés de cession ou de donation que les actionnaires directs.

L'article additionnel qu'il vous est proposé d'adopter constitue la version retravaillée d'un amendement déjà déposé en première partie du projet de loi de finances pour 2008, afin de tenir compte des observations alors formulées par le gouvernement. La faculté de cession ou de donation ne concerne que les cessions entre associés d'une même société interposée

bénéficiaires du régime d'exonération partielle **présents à la date de signature du pacte et pour les seules actions qu'ils détenaient à cette date.** Cette disposition n'a donc ni pour objet ni pour effet d'étendre le champ de l'exonération partielle à des associés ou à des titres non concernés initialement par l'engagement collectif de conservation.

Par ailleurs, l'article 13 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 introduit une contribution salariale sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions d'actions gratuites, codifiée à l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale.

Conformément aux dispositions relatives au plafonnement des impôts prévues par l'article 1649-0 A du code général des impôts, modifiées par l'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, qui prennent en compte les contributions sociales dans le calcul du bouclier fiscal, votre commission des finances vous propose d'adopter un **article additionnel, de coordination**, prévoyant que la nouvelle contribution sociale est ajoutée aux différents impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution.

Décision de la commission : votre commission vous demande d'adopter ces deux articles additionnels.

ARTICLE 21

Actualisation des dispositifs fiscaux au regard de la nouvelle réglementation communautaire « *de minimis* »

Commentaire : le présent article a pour objet d'actualiser dans le code général des impôts les références à la réglementation communautaire relative aux aides « *de minimis* » afin de prendre en compte l'entrée en vigueur du règlement CE n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006.

I. LA RÈGLE DE MINIMIS

A. LE PRINCIPE D'UNE INTERDICTION DES AIDES D'ETAT AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

L'article 87 du traité des Communautés européennes dispose que « *sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ».

Les aides constitutives d'aides d'Etat doivent être **notifiées** à la Commission et ne peuvent être mises en œuvre sans l'autorisation préalable de cette dernière. A défaut, les aides accordées sont considérées comme illégales et peuvent faire l'objet d'une récupération auprès des bénéficiaires.

B. DE MINIMIS NON CURAT PRAETOR

Afin de limiter la rigueur de ce dispositif, la Commission européenne a mis en place un régime dit « *de minimis* », en considérant que les aides de faible montant ne faussaient pas la concurrence au sein du marché intérieur. Le règlement (CE) n° 69/2001 du 12 janvier 2001, qui a expiré le 31 décembre 2006, prévoyait que les aides publiques inférieures à un plafond global de 100.000 euros sur une période de trois ans n'étaient pas astreintes à une obligation de notification et d'autorisation préalable.

Le nouveau règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006 plafonne désormais les aides publiques **à un montant de 200.000 euros sur une période de trois ans, par entreprise**. Le plafond

s'apprécie en retenant **l'ensemble des aides publiques** perçues par les entreprises, dès lors que ces aides n'ont pas été notifiées à la Commission européenne ou ne sont pas couvertes par un règlement d'exemption (aides à la recherche et au développement, aides aux PME...).

Par « aides » publiques, il y a lieu d'entendre l'ensemble des aides versées sous quelque forme que ce soit : subventions, avances, prêts, garanties, avantages fiscaux...

Le régime favorable du « *de minimis* » fait l'objet d'un encadrement désormais plus strict : seules les aides « *de minimis* » « transparentes », c'est-à-dire les aides dont il est possible de déterminer préalablement et précisément le montant, par exemple les aides plafonnées, sont exemptées de notification.

B. LE CHAMP DU « DE MINIMIS »

A première vue, une aide d'Etat ne s'applique qu'aux entreprises, et pas aux particuliers. Pour autant, la Commission européenne recense, au titre des aides d'Etat, les aides directes, mais aussi les **aides indirectes**. De manière constante, elle juge qu'un avantage fiscal accordé aux particuliers pour l'investissement dans les PME (régime fiscal de capital investissement) est constitutif d'une aide indirecte aux entreprises, car elle considère que **les entreprises cibles n'auraient pas bénéficié, dans des conditions normales de marché, de la souscription de ces capitaux sans la mesure d'incitation** (décision de la Commission du 6 septembre 2005 relative à une catégorie d'OPCVM italien, décision de la Commission du 23 août 2007 relative à l'aide d'Etat irlandaise 287/2007).

Les bénéficiaires de l'aide d'Etat peuvent donc être, cumulativement, les investisseurs s'il s'agit d'entreprises, les intermédiaires financiers, en particulier les fonds d'investissement, et les sociétés cibles.

Cette position a été validée par la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) dans son arrêt de principe (C 156-98) du 19 septembre 2000 « Allemagne contre Commission ».

Une mesure fiscale de capital-investissement, qui s'applique *a priori* aux particuliers, est donc qualifiée d'aide « *de minimis* » si les conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :

- le montant total des souscriptions dans chaque entreprise est limité à 200.000 euros sur trois exercices fiscaux ;
- le montant de l'aide indirecte accordée à chaque entreprise doit respecter le plafond global d'aides « *de minimis* » fixé pour chaque entreprise à 200.000 euros sur trois exercices fiscaux.

Dans les négociations avec la Commission européenne, le plafond de la règle « *de minimis* » ne peut être écarté que si un régime fiscal d'incitation aux investissements dans les entreprises n'est pas considéré comme une aide d'Etat. La publication des lignes directrices de la Commission européenne (2006/C194/02), en date du 18 août 2006 relatives au capital investissement, montre que le plafond peut être relevé à 1,5 million d'euros par an et par entreprise pour les seuls régimes s'appliquant à l'amorçage et au démarrage, soit, selon la définition européenne, avant que l'entreprise n'ait perçu le moindre euro de chiffre d'affaires.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'ACTUALISATION DES DISPOSITIFS FISCAUX AU REGARD DE LA NOUVELLE RÉGLEMENTATION COMMUNAUTAIRE DE MINIMIS

L'essentiel des dispositions du présent article sont purement rédactionnelles et tendent à modifier les dispositions du code général des impôts qui soumettent des avantages fiscaux au règlement communautaire relatif aux aides « *de minimis* » afin de remplacer la référence au précédent règlement « *de minimis* », en date du 12 janvier 2001, par une référence au nouveau règlement, en date du 15 décembre 2006. Ces dispositifs seront simplement repris dans le tableau *infra* récapitulant les aides d'Etat soumises à la réglementation « *de minimis* ».

Cependant, **d'autres dispositions complètent certains articles instituant des avantages fiscaux afin de préciser ou de confirmer que ces avantages sont soumis au respect du règlement « *de minimis* »**, le plus souvent en liaison avec la circulaire du Premier ministre en date du 23 janvier 2006.

Enfin, **le présent article propose de modifier le plafond de certaines aides afin de les soumettre au règlement « *de minimis* »**.

1. Les dispositifs dont le présent article propose de préciser qu'ils relèvent de la réglementation « *de minimis* »

a) L'harmonisation avec la circulaire du Premier ministre du 26 janvier 2006

Les règlements communautaires sont d'effet direct. Leur respect s'impose donc aux Etats membres même en l'absence de toute mesure nationale contraignante en ce sens. Cependant, comme indiqué *supra*, une circulaire du Premier ministre en date du 26 janvier 2006 donne la liste des dispositifs soumis à cette réglementation, dont certains dont la soumission audit règlement ne figure pas dans le code général des impôts. Il est donc proposé de toiletter ce code afin qu'il reflète la circulaire.

Relèveront ainsi désormais explicitement du « *de minimis* » :

- l'exonération d'impôt sur les bénéfices dont bénéficient les entreprises implantées en zones franches urbaines de première génération (1° du VIII) ;

- l'exonération d'impôt sur les bénéfices dont bénéficient, à raison des bénéfices réalisés pendant une période de soixante mois, les contribuables qui exercent ou qui créent des activités en Corse avant le 31 décembre 2001 (X) ;

- le bénéfice de l'amortissement exceptionnel (égal à 50 % des sommes versées) que peuvent pratiquer les entreprises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent au capital des sociétés d'approvisionnement à long terme d'électricité (XIII) ;

- l'exonération de droit de mutation à titre onéreux sur les acquisitions de fonds de commerce et de clientèles réalisées dans les zones de rénovation urbaine (ZRU), les zones franches urbaines (ZFU) et les zones de revitalisation rurales (ZRR) (XXVII) ;

- l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en ZRR en faveur des hôtels, gîtes ruraux et meublés de tourisme (XXXII) ;

- l'exonération de taxe professionnelle pour les vendeurs ambulants ainsi que pour les vendeurs à domicile indépendants (XXXV) ;

- l'exonération de taxe professionnelle dont peuvent bénéficier, sauf délibération contraire des communes et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, les créations et extension d'établissements réalisées en Corse entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2001 (XL) ;

- l'abattement sur la base nette imposable à la taxe professionnelle dont peuvent bénéficier les établissements situés en Corse à l'issue de la période d'exonération prévue à l'article 1466 B (XLI) ;

- la fraction du crédit d'impôt recherche qui résulte de la prise en compte des dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections du secteur textile-cuir-habillement (2° du XX).

b) Les dispositions relatives à l'imposition forfaitaire annuelle (IFA)

Aux termes de l'article 223 *nonies* du code général des impôts, **sont exonérées d'IFA les sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés** en application des articles 44 *sexies* (entreprises nouvelles), 44 *septies* (sociétés créées pour la reprise d'une entreprise en difficulté), 44 *decies* (exonération au titre des activités exercées ou créées en Corse), 44 *octies* (exonération en ZFU de première et deuxième génération), 44 *octies* A (exonération en ZFU de troisième génération) et 44 *duodecies* (exonération des activités implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser) du même code.

De plus, l'article 223 *nonies* A du même code exonère d'IFA les entreprises exonérées d'impôt sur les sociétés en application des articles 44 *sexies* A (jeunes entreprises innovantes) et 44 *undecies* (pôles de compétitivité).

Par coordination avec la circulaire du Premier ministre précitée, le **XVIII du présent article** propose d'insérer un nouvel article 223 *undecies* au sein du code général des impôts afin de préciser que **l'ensemble des exonérations d'IFA sont soumises au même encadrement communautaire que les exonérations d'impôt sur les sociétés correspondantes** (c'est-à-dire, selon les cas, le règlement « *de minimis* », le règlement relatif aux aides en faveur des PME ou règlement relatif aux aides à finalité régionale (AFR)).

c) Le cas des crédits d'impôts dont bénéficient les membres des sociétés de personnes ou groupements assimilés n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

Les sociétés de personnes et groupements assimilés n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas bénéficier des crédits d'impôt personnellement. Cependant, **le crédit d'impôt dont ces sociétés ou groupements pourraient bénéficier est transféré à leurs membres au prorata de leurs droits, pour être imputé par ceux-ci sur leurs impositions personnelles.**

Lorsque les associés et membres de ces sociétés sont des personnes physiques, seules celles qui participent à l'exploitation peuvent bénéficier du crédit d'impôt. Par ailleurs, le plafond « *de minimis* » auquel est subordonné le bénéfice du crédit d'impôt doit s'appliquer tant au niveau de la société de personnes qu'au niveau de chacun de ses associés.

Il est donc proposé dans chacun des articles instituant de tels crédits d'impôt (soit les articles 244 *quater* K à 244 *quater* R du code général des impôts), d'une part, **d'actualiser la référence au règlement « *de minimis* »** et, d'autre part, **de préciser de façon plus claire que le plafond « *de minimis* » s'applique tant au crédit d'impôt calculé au niveau des sociétés de personnes et groupements assimilés qu'à la fraction du crédit d'impôt utilisée par les associés de ces sociétés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés.** Tel est l'objet des **XXII, XXIII, XXIV, XXV** et **XXVI** du présent article.

2. Les dispositions relatives à l'avantage fiscal prévu à l'article 239 *sexies* D du code général des impôts

L'article 239 *sexies* D du code général des impôts **dispense les PME de la réintégration de la fraction des loyers excédentaires à l'occasion de la levée d'option d'achat d'immeubles à usage industriel et commercial pris en location par un contrat de crédit-bail immobilier dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire.** La circulaire du Premier ministre

du 26 janvier 2006 avait précisé que cet avantage fiscal était placé sous le régime du règlement communautaire relatif aux aides « *de minimis* ».

Or, l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006 a soumis cet avantage :

– au règlement relatif aux aides d'Etat en faveur des PME pour les immeubles situés en ZRR ou en ZRU ;

– au règlement relatif aux aides AFR pour les immeubles situés en zone AFR.

Le **XIX** du présent article tend à modifier le troisième alinéa de l'article 239 sexies D précité en distinguant les immeubles neufs des autres immeubles, compte tenu de ce que le champ des règlements relatifs aux aides aux PME et aux aides AFR est limité aux investissements *initiaux*. Il est donc proposé de soumettre la dispense de réintégration :

– au règlement relatif aux aides d'Etat en faveur des PME pour les immeubles neufs situés en ZRR ou en ZRU ;

– au règlement relatif aux aides AFR pour les immeubles neufs situés en zone AFR ;

– et au règlement « *de minimis* » pour les autres immeubles. Pour ces derniers, l'application des modalités de plafonnement des aides AFR ou des aides en faveur des PME, aurait annulé l'avantage fiscal, en l'absence d'investissement initial.

3. Les dispositions relatives aux entreprises nouvelles qui se créent dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire

Aux termes de l'article 44 *sexies* du code général des impôts, **les entreprises nouvelles (soumises à un régime réel d'imposition) qui se créent dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009 sont exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices.**

L'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006 a précisé que le régime d'exonération s'applique aux entreprises dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens humains et matériels d'exploitation sont implantés à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2009 dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) ou une zone de redynamisation urbaine (ZRU) et à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009 dans une zone d'aide à finalité régionale (AFR).

Les entreprises nouvelles remplissant ces conditions bénéficient d'une exonération totale des bénéfices réalisés jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création puis d'un abattement de 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des trois périodes de douze mois suivantes.

D'autre part, les entreprises créées dans les ZRR entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2009 bénéficient d'une exonération totale jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création puis d'une période d'exonération partielle de neuf ans.

De plus, celles de ces entreprises exonérées relevant de l'impôt sur les sociétés sont également dispensées du paiement de l'IFA au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions.

Or, divers plafonds sont associés à ces aides (en général, 225.000 euros par période de 36 mois).

Le V du présent article propose de simplifier cette situation en **soumettant le bénéfice de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles créées dans certaines zones du territoire, prévue par l'article 44 *sexies* du code général des impôts au seul plafond « *de minimis* », quelles que soient la taille de l'entreprise et sa zone d'implantation.**

4. Les dispositions relatives aux exonérations de taxe professionnelle en ZRR

L'article 1465 A du code général des impôts exonère de taxe professionnelle pendant 5 ans, sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou du groupement à fiscalité propre, les entreprises qui procèdent dans les ZRR :

- soit à des extensions ou des créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique ;

- soit à une reconversion dans le même type d'activités ;

- soit à la reprise d'établissements en difficulté exerçant le même type d'activités.

Cette exonération s'applique également aux créations d'activités par des artisans ou par des entreprises qui exercent une activité professionnelle non commerciale et, dans les communes de moins de 2.000 habitants situées en ZRR, aux créations d'activités commerciales et aux reprises d'activités commerciales, artisanales ou activités professionnelles non commerciales réalisées par des entreprises exerçant le même type d'activité.

Le **XXXVIII** du présent article propose de **compléter l'article 1465 A du code général des impôts par un IV dont le premier alinéa confirme que cette exonération est soumise au règlement « *de minimis* » à compter du 1^{er} janvier 2007**. A titre transitoire, il est proposé que les entreprises qui procèdent aux opérations éligibles dans des zones AFR entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013 puissent opter pour que l'exonération soit soumise au règlement AFR. Enfin, le **XLIX** du présent article précise qu'en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité en cours d'année 2007, l'option au titre de la taxe professionnelle 2008 doit être exercée avant le 1^{er} mai 2008.

Récapitulatif des aides d'Etat soumises à la réglementation « de minimis »

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Amortissement exceptionnel sur 24 mois des matériels et installations de mise en conformité pour les hôtels-cafés-restaurants	LFR 2006 (art. 63-I)	Art 39 AK	3 ^{ème} alinéa	Non notifié	-
Prorogation du 01/01/2007 au 01/01/2010 de l'amortissement exceptionnel de 25 % des travaux de rénovation dans des immeubles à usage industriel et commercial en ZRR ou ZRU	LFR 2006 (art 87-II)	Art 39 <i>quinquies</i> D	Dernier alinéa	Non notifié	-
Provision pour investissement pour les entreprises individuelles et les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu créées ou reprises depuis moins de trois ans, employant moins de vingt salariés et qui respectent les seuils d'effectif et de chiffre d'affaires de la définition communautaire des PME	Loi PME 2005 (art 10)	Art 39 <i>octies</i> E	6 ^{ème} alinéa	Non notifié	oui
Provision pour dépenses de mise en conformité pour les hôtels-cafés-restaurants	LFR 2006 (art. 63-II)	Art 39 <i>octies</i> F	6 ^{ème} alinéa	Non notifié	-
Jeune entreprise innovante – exonération d'impôt sur les bénéfices	LF 2004 (art. 13)	Art 44 <i>sexies</i> A	§ IV	Décision du 25/07/03	oui
Exonération d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises créées en ZAT - TRDP - ZRU - ZRR entre le 01/01/1995 et le 31/12/2006 Échéance : bénéfices réalisés au titre de 2011	LF 1989 LOADT 1995 LF 2000 (art 92 I) LFR 2003 LF 2004	Art 44 <i>sexies</i>	Bénéfice exonéré < 225.000 € sur une période de 36 mois (§ IV)	Décision du 14/10/99	oui
Exonération d'impôt sur les bénéfices pour les grandes entreprises créées à compter du 01/01/2007 dans les ZRU, ZRR et zones AFR non limitées aux PME	LFR 2006 (art. 87-III)	Art 44 <i>sexies</i>	§ IV	Non notifié	-
Reprise d'entreprise en difficulté – exonération d'impôt sur les sociétés pour les entreprises ayant clos leur exercice à compter du 16/12/2003 pour les reprises antérieures au 01/01/2007	LFR 2004 (art 41)	Art 44 <i>septies</i>	§ VI	Décision du 01/06/05	oui
Reprise d'entreprise en difficulté - exonération d'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises situées hors zone AFR non limitées aux PME, pour les reprises effectuées à compter du 01/01/2007	LFR 2006 (art 87-IV)	Art 44 <i>septies</i>	§ VI	Non notifié	-
Zones franches urbaines de première génération (44 reconduites) – exonération d'impôt sur les bénéfices	Pacte de relance pour la ville 1996 (art 2 et 5)	Art 44 <i>octies</i>	Bénéfice exonéré < 61.000 € sur une période de 12 mois (§ II)	Décision du 30/04/03	oui

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Zones franches urbaines de deuxième génération (41 nouvelles) – exonération d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises existantes au 01/01/2004	LRU 2003 (art.26-2°) LF 2003 (art 53)	Art 44 <i>octies</i>	§ VI	Décision du 16/12/03	oui
Zones franches urbaines de troisième génération (harmonisation du régime de l'ensemble des ZFU) - exonération d'impôt sur les bénéfices des entreprises implantées dans les nouvelles zones au 01/01/2006	Loi égalité des chances 2006 (art 29)	Art 44 <i>octies A</i>	Dernier alinéa du II	Décision du 23/06/2006	-
Zone franche corse (après procédure des mesures utiles en 1998/2000) – exonération d'impôt sur les bénéfices pendant 60 mois au titre des activités exercées ou créées avant le 31/12/2001	Loi ZFC 1996 (art 1) PIE 2003 (art 33)	Art 44 <i>decies</i>	Bénéfice exonéré < 61.000 € sur une période de 12 mois (§ IX)	Note à la Commission du 19/12/00	oui
Pôles de compétitivité – exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pour les entreprises participant à un projet de recherche et de développement agréés et implantés dans une zone R&D	LF 2005 (art. 24)	Art 44 <i>undecies</i>	§ IV	Décision du 24/01/05	oui
Bassins d'emploi à redynamiser - exonération d'impôt sur les bénéfices au titre des activités implantées dans ces zones qui ne sont pas classées en zones AFR	LF 2006 (art 130-II)	Art 44 <i>duodecies</i>	§ II	Non notifié	-
Déduction de 50 % des souscriptions en numéraire versées entre le 01/01/06 et le 31/12/07 par les grandes entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au capital de PME situées en ZFU	Loi égalité des chances 2006 (art 30) LF 2006 (art 87-VII)	Art 217 <i>sexdecies</i>	§ IV	Non notifié	-
Réduction d'impôt sur les sociétés au profit des PME de croissance (PME soumise à l'impôt sur les sociétés dont la masse salariale a crû d'au moins 15 % au titre des deux exercices précédents)	LF 2007 (art 13)	Art 220 <i>decies</i>	§ VIII	Non notifié	-
Crédit d'impôt sur les sociétés pour les entreprises de commercialisation de programmes et de formats audiovisuels	LF 2006 (art 103-I 1°)	Art 220 <i>duodecies</i>	§ VIII	Non notifié	-
Exonération d'imposition forfaitaire annuelle pour les entreprises bénéficiant de l'exonération d'impôt sur les bénéfices au titre de l'article 44 <i>sexies</i>	LF 1989 (art 14C)	Art 223 <i>nonies</i>	1 ^{er} alinéa (application dans les mêmes proportions que celles figurant à l'article 44 <i>sexies</i>)	Non notifié	non
Zones franches urbaines de deuxième génération (41 nouvelles) – exonération d'imposition forfaitaire annuelle	PIE 2003 (art 33)	Art 223 <i>nonies</i>	-	Décision du 16/12/03	oui

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Zones franches urbaines de première génération (44 reconduites) – exonération d'imposition forfaitaire annuelle	Pacte de relance pour la ville 1996 (art 5B)	Art 223 <i>nonies</i>	-	Décision du 30/04/03	oui
Zones franches urbaines de troisième génération (harmonisation du régime de l'ensemble des ZFU) - exonération d'imposition forfaitaire annuelle pour les entreprises existantes dans les nouvelles zones au 01/01/2006	Loi égalité des chances 2006 (art 29 I D)	Art 223 <i>nonies</i>	3 ^{ème} alinéa (application dans les mêmes proportions que celles figurant à l'article 44 <i>octies</i> A)	Non notifié	-
Zone franche Corse (après procédure des mesures utiles en 1998/2000) – exonération d'imposition forfaitaire annuelle Échéance : exercices clos 31/12/2006	PIE 2003 (art 33)	Art 223 <i>nonies</i>	1 ^{er} alinéa (référence au 44 <i>decies</i>)	Note à la Commission du 19/12/00	oui
Bassins d'emploi à redynamiser - exonération d'imposition forfaitaire annuelle pour les entreprises bénéficiant de l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue par l'article 44 <i>duodecies</i>	LFR 2006 (art 130-III)	Art 223 <i>nonies</i>	4 ^{ème} alinéa	Non notifié	-
Jeune entreprise innovante – exonération d'imposition forfaitaire annuelle	LF 2004 (art. 13)	Art 223 <i>nonies</i> A	§ II	Décision du 25/07/03	oui
Pôles de compétitivité - exonération d'imposition forfaitaire annuelle pour les entreprises bénéficiant de l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue à l'article 44 <i>undecies</i> A	LF 2005 (art. 24 II E)	Art 223 <i>nonies</i> A	§ II	Décision du 24/01/05	oui
Dispense de réintégration de la fraction des loyers excédentaires à l'occasion de la levée d'option d'achat d'immeubles à usage industriel et commercial pris en location par un contrat de crédit-bail immobilier conclu avant le 31/12/06 (zones PAT, TRDP, ZRU) Dispositif prorogé au 31/12/2013 (zones AFR, ZRR et ZRU) et placé sous règlements PME ou AFR en LFR 2006 (art 87-VIII) Echéance pour son application sous <i>de minimis</i> : cession intervenue au titre des contrats conclus avant le 31/12/2006	LOADT 1995 (art 57) LDTR 2005 (art 2)	Art 239 <i>sexies</i> D	NEANT	Note à la Commission du 20/07/1995	oui
Crédit d'impôt-recherche pour les entreprises du textile, de l'habillement et du cuir	LFR 1991 (art 61) LF 1999 (art 91 et 92)	Art 244 <i>quater</i> B (II <i>h</i> et <i>i</i>)	CI plafonné à 100.000 € par période de 3 ans consécutifs par entreprise (244 <i>quater</i> B dernier alinéa du I)	Engagement 25/06/99 Acté par courrier de la Commission du 1/07/99	oui

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Crédit d'impôt en faveur des PME exposant des dépenses d'équipement en nouvelles technologies entre le 1/01/2005 et le 31/12/2007	LFR 2004 (art 46)	Art 244 <i>quater</i> K	§ V	Non notifié	oui
Crédit d'impôt sur les bénéfices des entreprises exerçant dans le secteur des métiers d'art	LFR 2005 (art 45)	Art 244 <i>quater</i> O	§ VII	Non notifié	oui
Crédit d'impôt au titre des dépenses de formation des salariés aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié	Loi participation et actionnariat salarié 2006 (art 46)	Art 244 <i>quater</i> P	§ V	Non notifié	-
Crédit d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises dont le dirigeant a obtenu le titre de « maître-restaurateur » entre le 15/11/2006 et le 31/12/2009	LFR 2006 (art. 63-III)	Art 244 <i>quater</i> Q	§ IV	Non notifié	-
Crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses portant sur la rénovation des linéaires, la rénovation des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques des débiteurs de tabac au titre des exercices ouverts entre le 01/01/2007 et le 31/12/2009	LFR 2006 (art 92-I)	Art 244 <i>quater</i> R	§ IV	Non notifié	-
Exonération de droit de mutation lors de cessation de fonds de commerce en zone PAT Dispositif échu au 31/12/2006 (fin des zones PAT)	LOADT 1995 (art 44 II) LRU 2003 (art 28)	Art 722 <i>bis</i>	NEANT	Courrier de la Commission du 27/12/1995	oui
Réduction d'impôt de solidarité sur la fortune à raison de souscriptions au capital de PME	TEPA (art. 16)	Art 885-0 V <i>bis</i>	VI		
Réduction d'impôt de solidarité sur la fortune à raison de dons à certains organismes	TEPA (art. 16)	Art 885-0 V <i>bis</i> A	IV		
Reprise d'entreprise en difficulté – exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties	LFR 2004 (art 41)	Art 1383 A	§ IV	En attente de décision Décision du 01/06/05	oui
Zones franches urbaines de deuxième génération (41 nouvelles) – exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prenant effet en 2004	LRU 2003 (art.27)	Art 1383 C	1 ^{er} alinéa	Non notifié	oui (erreur sur la durée de l'avantage)
Zones franches urbaines de troisième génération (harmonisation du régime de l'ensemble des ZFU) - exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prenant effet en 2006	Loi égalité des chances 2006 (art 29)	Art 1383 C <i>bis</i>	1 ^{er} alinéa	Décision du 23/06/2006	-
Jeune entreprise innovante – exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties	LFR 2004 (art 13)	Art 1383 D	§ I	Décision du 25/07/03	oui
Exonération de taxe foncière en ZRR pour les hôtels, gîtes ruraux, locaux classés meublés de tourisme	LF 2007 (art 77)	art 1383 E <i>bis</i>	-	-	

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Pôles de compétitivité – exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties sur délibération des collectivités territoriales pour les entreprises participant à un projet de recherche et de développement agréées et implantées dans une zone de recherche et de développement	LF 2004 (art 24)	Art 1383 F	§ I	Décision du 24/01/05	oui
Bassins d'emploi à redynamiser - exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les entreprises bénéficiant de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue par l'article 44 <i>duodecies</i>	LFR 2006 (art 130-IV)	Art 1383 H	7 ^{ème} alinéa	Non notifié	-
Exonération de taxe professionnelle des vendeurs ambulants, chiffonniers....	LFR 2006 (art 121)	Art 1457	-	-	
Reprise d'entreprise en difficulté – exonération de taxe professionnelle	LF 2004 (art 41)	Art 1464 B	§ III <i>bis</i>	En attente de décision Décision du 01/06/05	oui
Exonération de taxe professionnelle pour les entreprises autres que PME situées en zone PAT ou TRDP, hors zone PAT industrie pour les opérations réalisées avant le 1/01/2007 Dispositif modifié en LFR 2006 (art 87-X)	Loi 10/01/1980 LOADT 1995	Art 1465	NEANT	Note à la Commission du 20/07/95 Réponse du 27/12/1995	non
Exonération de taxe professionnelle pour les grandes entreprises situées en zone AFR réservée aux PME pour les opérations réalisées entre le 1/01/2007 et le 31/12/2013	LFR 2006 (art 87-X)	Art 1465	Avant-dernier alinéa	Non notifié	-
Exonération de taxe professionnelle pour les entreprises autres que PME situées en ZRR hors zone PAT industrie jusqu'au 31/12/2008	LOADT 1995 (art 52 I) LF 1998 (art 95) LF 2006 (art 70)	Art 1465 A	NEANT	Note à la Commission du 20/07/95 Réponse du 27/12/1995	oui
Zones franches urbaines de deuxième génération (41 nouvelles) – exonération de taxe professionnelle pour les établissements existants au 01/01/2004	LRU 2003 (art 27) LFR 2003 (art 53)	Art 1466 A I <i>quinquies</i>	5 ^{ème} alinéa (à partir du 01/01/04)	Décision du 16/12/03 : petites entreprises déjà implantées au 1/01/04	oui
Bassins d'emploi à redynamiser - exonération de taxe professionnelle pour les créations et extensions d'établissements entre le 1/01/2007 et le 31/12/2011	LFR 2006 (art 130 V)	Art 1466 A I <i>quinquies</i> A	8 ^{ème} alinéa	Non notifié	-
Zones franches urbaines de troisième génération (harmonisation du régime de l'ensemble des ZFU) - exonération de taxe professionnelle pour les établissements existants au 01/01/2006	Loi égalité des chances 2006 (art 29)	Art 1466 A I <i>sexies</i>	6 ^{ème} alinéa	Décision du 23/06/2006	-

Dénomination	Base	Art CGI	Mention dans le CGI	Engagement devant la Commission	Circulaire PM 23/01/2006
Zone franche Corse (après procédure des mesures utiles en 1998/2000) – exonération de taxe professionnelle au titre des créations et extensions d'établissement intervenues entre le 1/01/1997 et le 31/12/2001 Echéance : impositions au titre des opérations réalisées en 2006	LF 1999 (art 44)	Art 1466 B	Base nette imposable < 336.150 € en 2002, 306.430 € en 2003, 331.416 € en 2005 (2 ^{ème} alinéa)	Note à la Commission du 03/05/00	oui
Nouvelle aide fiscale à l'investissement en Corse – exonération de taxe professionnelle au titre des créations et extensions d'établissement intervenues entre le 1/01/1997 et le 31/12/2001 Echéance : impositions au titre des opérations réalisées en 2009 (sortie en sifflet)	Loi relative à la Corse 22/01/2002 (art 48)	Art 1466 B <i>bis</i>	1 ^{er} alinéa (75 %, 50 % et 25 % de la base de l'exonération de l'art 1466 B)	Note à la Commission du 19/10/2001	oui
Jeune entreprise innovante – exonération de taxe professionnelle	LFR 2004 (art 46)	Art 1466 D	2 ^{ème} alinéa	Décision du 25/07/03	oui
Pôles de compétitivité – exonération de taxe professionnelle sur délibération des collectivités territoriales pour les entreprises participant à un projet de recherche et de développement agréées et implantées dans une zone R&D	LF 2005 (art 24)	Art 1466 E	2 ^{ème} alinéa	Décision du 24/01/05	oui
Reprise d'entreprise en difficulté – exonération de taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie et pour frais de chambre de métiers	LFR 2004 (art 41)	Art 1602 A	4 ^{ème} alinéa	En attente de décision Décision du 01/06/05	oui
Crédit de taxe professionnelle pour le maintien de l'activité dans une zone d'emploi en grande difficulté	LF 2005 (art. 28)	Art 1647 C <i>sexies</i>	§ IV	Non notifié	oui

Source : direction de la législation fiscale

B. LA PROROGATION DU CRÉDIT D'IMPÔT DES MÉTIERS D'ART

Enfin, le **XLVIII** du présent article a pour objet de **proroger le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art jusqu'au 31 décembre 2010**.

Instauré par l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), ce crédit d'impôt peut profiter :

- aux entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un des « métiers d'art » énumérés par un arrêté ministériel du 14 juin 2006 représentent au moins 30 % de la masse salariale totale ;

- aux entreprises industrielles relevant de certains secteurs définis par l'arrêté précité (horlogerie, bijouterie, joaillerie, orfèvrerie, lunetterie, arts de la table, jouet, facture instrumentale, et ameublement) ;

- aux entreprises portant le label « entreprises du patrimoine vivant » au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des PME.

Les dépenses prises en compte sont :

- les salaires et charges sociales afférents aux salariés directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits dans un des secteurs ou métiers mentionnés plus haut et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf directement affectées à la conception des nouveaux produits et à la réalisation des prototypes ;

- les frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux nouveaux produits ;

- les frais de défense des dessins et modèles (dans la limite de 60.000 euros par an) ;

- les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiées à des stylistes ou des bureaux de style externes ;

- et les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison des opérations de conception de nouveaux produits et à la réalisation de prototypes (ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel prises en compte).

Le crédit d'impôt égal à **10 % des dépenses éligibles exposées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007** (ce taux est porté à 15 % pour les entreprises portant le label « entreprises du patrimoine vivant » précitées) ; il est proposé de **porter ce délai limite au 31 décembre 2010**.

III. LES MODIFICATIONS DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté un amendement de précision et six amendements rédactionnels au présent article, à l'initiative de la commission des finances et avec l'avis favorable du gouvernement.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général ne saurait désapprouver la revue des dispositifs relevant de la règle communautaire « *de minimis* » opérée par le présent article.

Toutefois, **il lui paraît nécessaire que le gouvernement précise les critères objectifs permettant le classement de tel dispositif dans le champ du « *de minimis* » ou, au contraire, en-dehors de ce champ.**

Ainsi, concernant les véhicules de capital investissement, il serait utile de savoir pourquoi les avantages fiscaux liées à l'impôt sur le revenu pour des investissements dans certains fonds communs de placement à risques (FCPR), dans les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou dans les fonds d'investissements de proximité (FIP) ne relèvent pas du « *de minimis* », à l'inverse des avantages fiscaux liés à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des investissements dans certains FIP, en vertu des dispositions de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA).

Enfin, votre rapporteur général n'est pas opposé à la prorogation du crédit d'impôt sur les métiers d'art. La durée de la prorogation proposée demeure raisonnable et permettra une revue de l'efficacité de ce dispositif en temps utile.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 21 bis (nouveau)

Prorogation de certaines incitations fiscales dans le domaine de l'environnement

Commentaire : le présent article a pour objet de prolonger l'application de plusieurs dispositifs d'amortissement exceptionnel au profit d'équipements concourant à la protection de l'environnement

I. LE DROIT EXISTANT

A. L'AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL

Le principe de l'amortissement

L'amortissement **rend compte de la dépréciation des éléments inscrits à l'actif** du bilan de l'entreprise, en application des principes de sincérité comptable et de la comptabilisation au « coût historique », c'est-à-dire au prix de revient ou d'acquisition. Ce coût est alors réparti, par le biais d'une dotation inscrite au **passif** et qui vient minorer le résultat, **sur la durée prévisible d'utilisation de l'élément d'actif**.

Pour être amorti, un bien doit donc avoir la nature d'immobilisation, se déprécier de façon irréversible avec l'usage ou le temps, constituer une valeur d'actif pour l'entreprise, et avoir été acquis dans l'intérêt de l'exploitation. L'amortissement permet de reconstituer sur la durée d'utilisation le montant des capitaux nécessaires au renouvellement du bien à hauteur de son prix de revient initial.

La durée d'amortissement, dans les comptes sociaux des entreprises, est fixée par les règles comptables, en fonction de la catégorie du bien et de la nature de l'industrie ou du commerce. L'amortissement est dans la majorité des cas **linéaire**, donc réparti en dotations équivalentes pour chaque exercice.

Un système d'amortissement **dégressif** a toutefois été introduit pour des raisons économiques, afin d'inciter les entreprises au renouvellement de leurs investissements par une majoration des premières annuités d'amortissement.

Les amortissements ont une incidence fiscale importante puisque, aux termes du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, « *les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation* » constituent une **charge déductible du bénéfice imposable**.

L'amortissement exceptionnel s'apparente à une subvention fiscale d'aide à l'investissement dans certains types d'immobilisations ou pour des catégories déterminées d'exploitations, par laquelle l'entreprise peut, dès la première année, inscrire une dotation importante que ne justifie aucune dépréciation particulière. Il répond essentiellement à des **préoccupations de nature écologique ou au souci de favoriser l'introduction de nouvelles technologies** dans l'entreprise.

L'amortissement exceptionnel peut consister :

1) en un amortissement linéaire concentré sur les seuls **douze premiers mois** d'utilisation de l'immobilisation ;

2) en une **combinaison des amortissements dégressif et linéaire**, par un amortissement massif (généralement la moitié du prix de revient) au titre de l'année d'entrée du bien dans le bilan, suivi d'un amortissement normal pour la période résiduelle de droit commun (donc sans « accélération » sur la période) ;

3) ou en **l'inscription d'un amortissement complémentaire** (supplément fiscal d'amortissement par rapport à l'amortissement technique) pour chaque exercice, comptabilisé au passif en charge exceptionnelle.

B. LES DISPOSITIFS VISÉS PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Le code général des impôts contient plusieurs articles instituant des dispositifs d'amortissement exceptionnel de biens contribuant à la protection de l'environnement, qui s'appliquent tous aux achats réalisés **avant le 1^{er} janvier 2008**.

1. Les régimes d'amortissement applicables aux matériels destinés à économiser l'énergie et aux équipements de production d'énergies renouvelables

L'**article 39 AB** du code général des impôts prévoit que les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables qui figurent sur une **liste établie par arrêté** conjoint du ministre du budget et du ministre de l'industrie, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service, dès lors qu'ils ont été acquis avant le 1^{er} janvier 2008.

Pour pouvoir bénéficier de l'amortissement exceptionnel, ces matériels doivent pouvoir être séparés des appareils auxquels ils ont été adjoints sans être rendus définitivement inutilisables, et donc présenter une certaine **autonomie**.

2. Les matériels destinés à lutter contre le bruit

L'**article 39 quinquies DA** du code général des impôts définit le régime d'amortissement exceptionnel applicable aux **matériels acoustiques destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990**.

Ces matériels peuvent faire l'objet d'un amortissement de type linéaire, sur douze mois à compter de leur mise en service.

Cet amortissement s'applique aux matériels **acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2008** qui figurent sur une liste établie par l'arrêté du 31 juillet 1992

(codifiée à l'article 06 de l'annexe IV au code général des impôts). Entrent ainsi dans ce champ les cabines d'insonorisation, les panneaux à baffles acoustiques ou encore les sonomètres et limiteurs de bruit.

3. Les immeubles anti-pollution

Les articles 39 *quinquies* E et 39 *quinquies* F du code général des impôts prévoient des dispositifs d'amortissement exceptionnel favorisant deux catégories d'immeubles antipollution : ceux destinés à l'épuration des eaux industrielles et ceux destinés à lutter contre la pollution de l'air.

L'article 39 *quinquies* E institue un régime d'amortissement exceptionnel en faveur des « *entreprises qui construisent ou font construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles* ».

Selon la doctrine administrative 4 D 2411 du 26 novembre 1996, les immeubles visés sont ceux spécialement conçus pour la lutte contre la pollution des eaux, c'est-à-dire de constructions édifiées par les entreprises du secteur industriel, chimique ou autres, qui déversent dans les rivières des produits polluant les eaux et qui sont invitées à édifier des installations d'épuration. Ils doivent avoir reçu l'approbation préalable du préfet, afin de répondre aux exigences de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution.

L'article 39 *quinquies* F institue un régime d'amortissement exceptionnel en faveur des entreprises qui construisent ou font construire des **immeubles destinés à lutter contre la pollution de l'air**, afin de satisfaire aux obligations prévues par la loi n° 96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie et par la loi n° 2006-686 du 13 juin 2006 relative à la transparence et à la sécurité en matière nucléaire.

Trois dispositions sont communes à ces deux dispositifs :

- **l'amortissement exceptionnel est, de droit, égal à la moitié du prix de revient** et la valeur résiduelle des immeubles est amortissable sur leur durée normale d'utilisation ;

- les dispositions s'appliquent aux constructions **achevées avant le 31 décembre 1990 à condition qu'elles s'incorporent à des installations de production existant au 31 décembre 1980**. Dès lors, elles doivent être exclusivement affectées au traitement de la pollution des eaux ou de l'air qui résulte des activités de production de l'entreprise utilisatrice, à l'exclusion de celles qui servent à les purifier avant leur utilisation par celle-ci ;

- toutefois, dès lors qu'elles répondent aux critères précédemment définis, les constructions **achevées avant le 1^{er} janvier 2008** peuvent également faire l'objet d'un **amortissement exceptionnel sur douze mois**, à condition qu'elles

s'incorporent à des installations de production, sans qu'aucune date de construction ne soit alors précisée.

4. Les installations de production agricole

Enfin, **l'article 39 quinquies FC** du code général des impôts met en place un dispositif d'amortissement exceptionnel concernant les entreprises qui exercent en tout ou partie une activité relevant du secteur agricole.

La doctrine administrative 4 D 2421 du 26 novembre 1996 précise que ce dispositif n'est pas réservé aux seules entreprises dont les résultats relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles. Il s'applique dans les mêmes conditions aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, sous réserve que celles-ci exercent une activité de nature agricole. En cas d'activités mixtes, l'application du régime d'amortissement exceptionnel est limitée aux investissements affectés intégralement au secteur d'activité agricole.

Ce dispositif d'amortissement exceptionnel s'applique aux **constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole destinées à satisfaire aux obligations prévues par les textes d'application de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée relative aux installations classées pour la protection de l'environnement. Seuls les immeubles spécialement conçus pour la protection de l'environnement sont susceptibles de bénéficier de ce dispositif.**

Ces dispositions s'appliquent aux **investissements réalisés avant le 1^{er} janvier 2008.**

Les constructions éligibles à ce dispositif peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Adopté à l'initiative de notre collègue député Lionel Tardy, avec avis favorable de la commission des finances et du gouvernement, le présent article proroge au **1^{er} janvier 2010** la date d'acquisition ou de fabrication des matériels ou la date d'achèvement des constructions concernés par les **mécanismes d'amortissement exceptionnel** qui viennent d'être décrits.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général observe que l'ensemble de ces dispositifs avait **déjà fait l'objet d'une prorogation de deux ans** dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2006 (article 28). Il avait alors exprimé un doute quant à l'opportunité de maintenir ces mécanismes, dont le **coût et l'utilisation réelle ne sont pas connus, et dont l'efficacité peut être considérée comme faible**.

Par ailleurs, **la prolongation de toute dépense fiscale « à durée déterminée » devant être précédée d'une évaluation circonstanciée de son utilité et de son coût**, votre rapporteur général estime qu'il convient de **limiter la prolongation des dispositifs visés au présent article à un an**.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 21 ter (nouveau)

Maintien du régime des micro-entreprises en cas de franchissement des seuils s'appliquant à ce régime

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Didier Migaud, président de la commission des finances, avec l'avis favorable de la commission et du gouvernement, tend à maintenir le régime des micro-entreprises en cas de franchissement des seuils s'appliquant à ce régime.

I. LE DROIT EXISTANT

Le régime des micro-entreprises est un **régime fiscal** et non un statut juridique. Afin d'en bénéficier, **une entreprise ne doit pas réaliser un chiffre d'affaires supérieur à 76.300 euros hors taxes** s'il s'agit d'une entreprise dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, **ou 27.000 euros hors taxes s'il s'agit d'une autre entreprise (services).**

Ces entreprises bénéficient :

- d'une part, **d'un abattement** de 71 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités commerciales, et d'un abattement de 50 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de services (qui ne peuvent être inférieurs à 305 euros pour le calcul de leur résultat imposable (articles 50-0 du code général des impôts pour les bénéfices industriels et commerciaux et 102 *ter* du même code pour les bénéfices non commerciaux)) ;

- d'autre part, **d'une franchise de TVA** (article 293 B du code général des impôts).

Il est précisé que **les dispositions relatives à la TVA cessent de s'appliquer aux assujettis dont le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse le montant de 84.000 euros s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement, ou 30.500 euros s'ils réalisent d'autres prestations de services.**

Les dispositions concernant le calcul des bénéfices continuent de s'appliquer « pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites sont dépassés ». Toutefois, ces entreprises doivent continuer de bénéficier de la franchise de TVA, c'est-à-dire que leur chiffre d'affaires de l'année en cours doit être en-dessous des seuils de 84.00 euros ou 30.500 euros précité. En ce

cas, le montant de chiffre d'affaires excédant ces limites ne fait l'objet d'aucun abattement.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le **I** et le **II** du présent article proposent de modifier respectivement les articles 50-0 et 102 *ter* du code général des impôts afin que **le calcul des bénéficiaires à partir de l'abattement sur le chiffre d'affaires continue de s'appliquer aux entreprises pendant les deux premières années au cours desquelles les seuils de chiffre d'affaires ont été dépassés**, à condition toutefois que ces entreprises continuent de bénéficier de la franchise de TVA. En outre, dans ce cas, l'abattement s'appliquerait y compris au chiffre d'affaires dépassant les limites de 76.500 euros ou de 27.000 euros.

Le **III** du présent article propose que **la franchise de TVA reste applicable aux entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente a dépassé les seuils de 76.500 euros ou de 27.000 euros, à condition que leur chiffre d'affaires pour l'année en cours n'excède pas 84.000 euros ou 30.500 euros selon leur activité.**

Ces dispositions seraient applicables à compter du 1^{er} janvier 2008 (**IV** du présent article).

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général comprend les raisons ayant incité l'Assemblée nationale à assouplir le régime des micro-entreprises.

En effet, d'une part, le passage au régime de droit commun peut être brutal pour une entreprise de petite taille. Un lissage peut être bienvenu.

D'autre part, le montant des seuils eux-mêmes n'a pas été révisé depuis 1999, ce qui pénalise les entreprises se trouvant proches des seuils d'éligibilité à ce statut fiscal favorable.

Cependant, il relève que **le coût de la modification proposée s'élève à environ 30 millions d'euros**, dont 25 millions d'euros pour la franchise de TVA.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification

ARTICLE 21 quater (nouveau)

Régime des sociétés coopératives d'intérêt collectif

Commentaire : le présent article propose d'exclure du résultat imposable des sociétés coopératives d'intérêt collectif la part des excédents mis en réserves impartageables.

I. LA SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE D'INTÉRÊT COLLECTIF, UNE CATÉGORIE D'ENTREPRISE COOPÉRATIVE

Les sociétés coopératives d'intérêt collectif ont été créées par l'article 36 de la loi n° 2001-624 du 17 juillet 2001, portant diverses dispositions d'ordre social, éducatif et culturel.

Ces sociétés sont **des sociétés anonymes ou des sociétés à responsabilité limitée, à capital variable, régies par le code de commerce, qui ont pour objet la production ou la fourniture de biens et de services d'intérêt collectif qui présentent un caractère d'utilité sociale.**

Par rapport aux autres coopératives, les SCIC présentent les particularités suivantes :

- l'objet social des SCIC intègre obligatoirement un volet économique (coopérative de production) et un volet social (intérêt collectif) ; elle est exemptée de la règle de l'exclusivisme qui s'applique aux autres coopératives, ce qui l'autorise à exercer son action sans limites au profit de non membres

- elles doivent faire l'objet d'un agrément préalable par la Préfecture du département du siège. **Au 31 octobre 2007, 96 SCIC étaient agréées et en activité ;**

- elles sont basées sur le « **multisociétariat** » (salariés, bénéficiaires, bénévoles, entreprises, associations, collectivités publiques, personnes physiques) et doivent être fondées par **au moins trois types d'associés** incluant obligatoirement des salariés et des bénéficiaires ;

- elles relèvent de la **fiscalité classique, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle sont exigibles dans les conditions de droit commun.**

- **l'impartageabilité des réserves est accentuée, 57,5 % au moins des excédents nets doivent être versés aux réserves impartageables.** Comme toute coopérative, la SCIC doit affecter au minimum 15 % de ses résultats à une réserve dite « légale ». Une fois la réserve légale dotée, la SCIC a l'obligation de verser au minimum 50 % du solde à une réserve dite « statutaire ». Le solde (maximum 42,5 % du résultat) peut être en partie affecté à la rémunération des parts sociales après déduction des éventuelles

aides publiques qui doivent être affectées aux réserves impartageables. Le dernier solde est également affecté à ces mêmes réserves.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général du budget, et Didier Migaud, président de la commission des finances, l'Assemblée nationale, a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, le présent article.

Il est proposé de modifier l'article 206 du code général des impôts - relatif à la détermination du montant de l'impôt sur les sociétés-, **afin d'insérer un alinéa tendant à exclure du résultat imposable des SCIC la part des excédents mis en réserves impartageables (I de l'article), soit 57,5 % des excédents nets au minimum.**

Cette exclusion serait applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2007 (II de l'article).

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

La modification proposée a déjà été adoptée par le Parlement lors de la loi de finances rectificative pour 2001. Toutefois, la disposition ayant été introduite par voie d'amendement parlementaire à l'Assemblée nationale après l'échec de la commission mixte paritaire, la disposition avait été censurée en ces termes par le Conseil constitutionnel¹ :

« Considérant que l'article 55 de la loi déferée qui précise, pour les sociétés coopératives d'intérêt collectif, que la part des excédents mis en réserves impartageables est déductible de l'assiette de calcul de l'impôt sur les sociétés, est issu d'un amendement adopté après l'échec de la commission mixte paritaire ; que cet article a été inséré dans le texte en discussion sous la forme d'un amendement sans relation directe avec aucune des dispositions de ce texte ; que, par ailleurs, son adoption n'était dictée ni par la nécessité de respecter la Constitution, ni par celle d'assurer une coordination avec d'autres textes en cours d'examen au Parlement ou de corriger une erreur matérielle ;

« Considérant qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer l'article 55 contraire à la Constitution comme ayant été adopté au terme d'une procédure irrégulière ».

L'introduction du présent article à l'occasion de la première lecture du projet de loi de finances rectificatives pour 2007 **permet de respecter ces règles de procédure.**

¹ Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001.

Toutefois, **votre rapporteur général aurait souhaité avoir des précisions sur la raison qui conduirait aujourd'hui à doter les SCIC d'un statut fiscal particulier**, alors même que le régime fiscal de droit commun des SCIC et le caractère renforcé de l'impartageabilité des réserves ont été volontairement choisis lors de la création de ces sociétés en 2001.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 21 quinquies (nouveau)

Renforcement du crédit d'impôt en faveur des entreprises de production phonographique prévu à l'article 220 *octies* du CGI

Commentaire : le présent article, introduit par notre collègue député Jérôme Chartier, propose de renforcer le crédit d'impôt pour les dépenses d'œuvres phonographiques en élargissant notamment le champ des dépenses éligibles.

I. LE CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES DE PRODUCTION PHONOGRAPHIQUE

Ce crédit d'impôt a été **introduit par voie d'amendement lors de l'examen de la loi n° 2006-961 du 1^{er} août 2006** relative aux droits d'auteurs et aux droits voisins dans la société de l'information.

Codifié à l'**article 220 *octies* du code général des impôts (CGI)**, son objectif est de favoriser le développement et le renouvellement de la production musicale française et européenne.

Ce dispositif **s'applique aux entreprises de production d'œuvres phonographiques soumises à l'impôt sur les sociétés et existant depuis au moins 3 ans, à condition qu'elles ne soient pas détenues, directement ou indirectement, par un éditeur de service de télévision ou de radiodiffusion.**

A. UN DISPOSITIF CENTRÉ SUR LA PRODUCTION « D'ALBUMS DE NOUVEAUX TALENTS »

Ce dispositif vise à encourager la production phonographique « d'albums de nouveaux talents ».

Il s'agit des artistes ou groupes d'artistes interprétant des œuvres musicales d'expression française ou dans une langue régionale en usage en France, ou des compositeurs ou des artistes-interprètes européens de musiques instrumentales. Ces personnes ne doivent pas avoir dépassé le seuil de 100.000 ventes pour deux albums distincts précédant l'enregistrement donnant lieu au crédit d'impôt.

Pour pouvoir bénéficier de ce crédit d'impôt, les oeuvres doivent cumulativement :

- **être réalisées avec le concours de personnel non permanent de l'entreprise** : artistes interprètes, solistes et musiciens, et techniciens collaborateurs à la réalisation de la production qui sont soit de nationalité française, soit ressortissants d'un Etat membre de l'Espace économique européen ; les étrangers autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français, sont assimilés aux citoyens français ;

- **être réalisées par des entreprises et industries techniques liées à la production phonographique qui sont établies en France ou dans un Etat membre de l'Espace économique européen**, et qui y effectuent les prestations liées à la réalisation d'un enregistrement phonographique ainsi qu'aux opérations de post-production.

B. LE CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

1. Les dépenses éligibles

Les dépenses éligibles sont les suivantes :

- les **frais de production** d'un enregistrement phonographique : **les frais de personnel non permanent de l'entreprise**, les dépenses liées à l'utilisation de studios d'enregistrement, sur la location et le transport de matériels et d'instruments, sur la conception graphique d'un enregistrement phonographique, ainsi que sur les dépenses de post-production et celles liées aux coûts de numérisation et d'encodage des productions ;

- les dépenses liées au **développement de productions** phonographiques ou vidéographiques musicales **dans la limite d'un plafond de 350.000 euros par enregistrement phonographique**. Ces dépenses peuvent porter :

- sur les frais de répétition des titres ayant fait l'objet d'un enregistrement (location de studio, location et transport de matériels et d'instruments, salaires et charges sociales afférents aux personnels employés non permanent) ;

- sur les dépenses engagées afin de soutenir la production de concerts de l'artiste en France ou à l'étranger ;

- sur les dépenses engagées au titre de la participation de l'artiste à des émissions de télévision ou de radio dans le cadre de la promotion de l'oeuvre agréée ;

- sur les dépenses liées à la réalisation et la production d'images permettant le développement de la carrière de l'artiste ;

- sur les dépenses liées à la création d'un site Internet dédié à l'artiste dans le cadre du développement de sa carrière dans l'environnement numérique.

Ces dépenses sont éligibles **pour autant qu'elles correspondent à des opérations effectuées en France, ou lorsqu'elles sont sous-traitées, en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE)**. Les dépenses sous-traitées sont éligibles dans la limite de 2,3 millions d'euros par exercice.

2. L'agrément du ministère de la culture

Le crédit d'impôt n'est ouvert qu'à compter de la délivrance, par le ministère de la culture et de la communication, d'un agrément à titre provisoire attestant que les productions phonographiques remplissent les conditions indiquées ci-dessus. Cet agrément est délivré après avis d'un comité d'experts dont les modalités de fonctionnement sont précisées par décret, sur la base de pièces justificatives.

3. Un crédit d'impôt plus favorable aux petites et moyennes entreprises

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque exercice, **est égal à 20 % du montant total des dépenses éligibles**, engagées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009. Les subventions publiques sont déduites des bases de calcul.

Toutefois, **le dispositif prévoit un calcul différent pour les entreprises qui ne répondent pas à la définition communautaire de la petite et moyenne entreprise.** Pour ces entreprises, le crédit d'impôt est égal à 20 % des dépenses éligibles relatives aux productions qui excèdent la moyenne de leurs productions d'albums de nouveaux talents au cours de ces deux années précédentes et après application d'une décote de 20 %. **L'assiette est donc plus restreinte du fait de la non prise en compte de l'ensemble des productions d'albums de nouveaux talents.**

Le crédit d'impôt est plafonné à 500.000 euros par an et par entreprise.

Ce régime a été notifié à la Commission européenne qui l'a approuvé dans le cadre du soutien à la culture.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de notre collègue député Jérôme Chartier, l'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du gouvernement, le présent article.

Le **I** du présent article propose de réécrire la majeure partie de l'article 220 *octies* du code général des impôts, **afin de préciser le champ géographique du crédit d'impôt, d'en assouplir les conditions et d'augmenter son montant.**

Le **II** du présent article indique que **les modifications de l'assiette** proposées par le **I seraient applicables** pour le calcul des crédits d'impôt **au titre de l'année 2007**, ce qui **justifie sa place dans le présent projet de loi de finances rectificative pour 2007.**

Le **III** du présent article indique que « *le présent article entre en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2009* ». En effet, l'entrée en vigueur de ce dispositif est subordonnée à l'approbation de la Commission européenne, dans la mesure où il constitue une aide d'Etat devant être notifiée.

A. LA CLARIFICATION DU CHAMP GÉOGRAPHIQUE DES DÉPENSES SOUS-TRAITÉES

Le crédit d'impôt est ouvert aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés en France, soit les entreprises qui ont un établissement stable en France.

Néanmoins, ces entreprises peuvent sous-traiter leurs opérations à des entreprises, qui du fait de la législation communautaire en matière de concurrence et d'ouverture des marchés, peuvent ne pas être françaises.

Le présent article clarifie à deux reprises la rédaction s'agissant de l'origine géographique des entreprises sous-traitantes ou des opérations sous-traitées. Ainsi celles-ci peuvent être localisées :

- en France ;
- **ou dans un Etat membre de la Communauté européenne ;**
- **ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale particulière. Celle-ci doit contenir une clause administrative particulière en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.**

Cette formulation est plus complète que la rédaction actuelle, qui ne distingue pas entre les Etats membres de la Communauté européenne et les Etats partie à l'accord sur l'EEE.

B. L'ÉLARGISSEMENT DE L'ASSIETTE DU CRÉDIT D'IMPÔT

1. L'assouplissement de la définition des albums de nouveaux talents

La définition des albums de nouveaux talents est révisée afin de **ne tenir compte que du nombre de ventes lors des deux derniers albums précédant l'enregistrement.**

Il n'est plus nécessaire que les artistes ou groupe d'artistes interprètent des oeuvres musicales d'expression française ou dans une langue régionale en usage en France. De même, l'origine européenne des compositeurs et des artistes interprètes et la référence à la « musique instrumentale » ne sont plus mentionnées.

2. L'élargissement sensible du périmètre des dépenses éligibles avec la prise en compte des dépenses de personnel permanent

Le périmètre des dépenses éligibles est sensiblement élargi puisqu'il comprendrait désormais les dépenses des personnels permanents de l'entreprise que ce soit :

- au niveau des frais de production, il s'agit alors des personnes directement concernées par les oeuvres (assistants label, chefs de produit, coordinateurs label, techniciens son, chargés de production, responsables artistiques, directeurs artistiques, directeurs de label, juristes label) ;

- au niveau des frais de développement, avec la prise en compte des dépenses afférentes aux administrateurs de site, attachés de presse, coordinateurs promotion, graphistes, maquettistes, chefs de produit nouveaux médias, responsables synchronisation, responsables nouveaux médias, assistants nouveaux médias, directeurs de promotion, directeurs marketing, responsables export, assistants export.

La prise en compte des dépenses de personnel permanent a pour conséquence **dénuier de sens la condition actuellement requise, selon laquelle les productions éligibles au crédit d'impôt doivent être réalisées avec du personnel non permanent de l'entreprise.** Cette obligation serait donc supprimée.

3. La modification de l'assiette applicable aux entreprises autres que les PME

Les entreprises qui ne sont pas des PME devraient profiter davantage du crédit d'impôt.

Le présent article propose en effet de porter la décote de 20 % à 70 % dans le cadre du calcul de l'assiette de leur crédit d'impôt. Comme indiqué ci-dessus, l'assiette du crédit d'impôt pour ces entreprises est

restreinte aux productions d'albums de nouveaux talents qui excèdent en moyenne les productions de ces albums les deux dernières années après application d'une décote.

C. LE RELÈVEMENT DU PLAFOND

Le présent article propose enfin de relever le plafond du crédit d'impôt de 500.000 à 700.000 euros. Ce plafond pourrait en outre être de 1,1 million d'euros si l'entreprise répond à deux conditions cumulatives :

- **l'effectif du personnel permanent** constaté au dernier jour de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé **est au moins égal à celui constaté à la clôture de l'exercice précédent ;**

- **la part des ventes légales de musique numérique** dans le chiffre d'affaires hors taxes total des ventes de musique enregistrée constatée à la clôture de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé **a augmenté de trois points de pourcentage** au moins par rapport à la même part constatée au titre de l'exercice précédent.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article respecte le souhait de M. Nicolas Sarkozy, Président de la République, de soutenir l'industrie musicale, comme il a pu l'indiquer lors de son discours à l'occasion de la remise du rapport de M. Denis Olivennes relatif au piratage sur internet :

« Il y a également des mesures d'urgence à prendre, pour permettre à l'industrie musicale de survivre et lui donner le temps de s'adapter au nouveau modèle qui se dessine. Un crédit d'impôt applicable aux productions phonographiques a été voté l'an dernier, mais sa mise en oeuvre est limitée par des critères trop contraignants. Je souhaite donc que le régime de ce crédit d'impôt soit amélioré, et notifié à la Commission européenne dans les plus brefs délais pour pouvoir être applicable aux investissements consentis en 2007 ».

Votre rapporteur général **partage le souci d'accompagner l'adaptation de l'industrie musicale à son nouvel environnement**, marqué par le développement de la musique numérique et les problèmes posés par les sites de pair à pair.

A ce titre, il remarque que le relèvement du plafond du crédit d'impôt proposé par le présent article prend pleinement en compte cet aspect, puisque le plafond maximal pourra, notamment, être retenu si la part des ventes légales de musique numérique s'accroît d'au moins de 3 points de pourcentage par rapport à l'exercice précédent.

Toutefois, votre rapporteur général souhaite faire les remarques suivantes. S'agissant des modifications proposées, **votre rapporteur général souhaite faire deux remarques :**

- d'une part, **il considère que la politique culturelle doit, notamment, contribuer à préserver et à valoriser l'expression française.** Dans cette perspective, **la suppression de la clause de francophonie dans la définition des albums de nouveaux talents n'est pas acceptable**, et il vous propose de réintégrer cette dimension dans le dispositif présenté ;

- d'autre part, **il aurait souhaité avoir connaissance de l'évaluation du coût des modifications proposées dont l'augmentation ne doit pas être négligeable compte tenu de l'élargissement du périmètre des dépenses éligibles et du relèvement du plafond.**

En outre, votre rapporteur général souhaite souligner la relative complexité de l'entrée en vigueur de cet article. Selon le **II** de l'article, **les modifications proposées sont applicables aux crédits calculés au titre de 2007. Toutefois, cette disposition n'est applicable que si l'article entre en vigueur, c'est-à-dire une fois l'approbation de la Commission européenne obtenue.**

Trois hypothèses sont alors envisageables :

- si l'approbation de la Commission européenne intervient avant mai 2008, les modifications du crédit d'impôt présentement exposées pourront être intégrées dans le calcul du solde de l'impôt sur les sociétés du au titre de l'année 2007 ;

- si l'approbation intervient après mai 2008, les modifications proposées devront être prises en compte à l'occasion du règlement du solde d'IS 2008 opérée en 2009, *via* la « reliquidation » de l'IS 2007 ;

- si la Commission européenne n'approuve pas le dispositif, aucune entrée en vigueur ne devrait être possible. La rédaction proposée par le **III** de l'article est à cet égard ambiguë, car elle prévoit une entrée en vigueur au plus tard le 1^{er} janvier 2009.

Votre rapporteur général rappelle que, lorsque la **première version** de ce crédit d'impôt a été intégrée à notre *corpus* législatif, soit le 1^{er} août 2006, **la Commission européenne avait déjà approuvée le régime le 16 mai 2006.** Il convient par conséquent d'être attentif sur ce sujet, une application du présent dispositif sans autorisation de la Commission européenne pouvant par la suite conduire à ce que les entreprises bénéficiaires remboursent l'aide indûment perçue.

Enfin, s'agissant du **soutien apporté plus largement aux entreprises du secteur culturel**, votre rapporteur général ne peut que **regretter la multiplication de « niches fiscales », dont votre commission n'est pas systématiquement saisie compte tenu de leur insertion hors projets de loi de finances**. On peut ainsi donner l'exemple de l'adoption, dès cette année, d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises créatrices de jeux vidéos par la loi n° 2007-309 du 5 mars 2007 relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 21 sexies (nouveau)

**Aménagement de régimes incitatifs à l'investissement
dans les entreprises de presse**

Commentaire : adopté par l'Assemblée nationale sur l'initiative de sa commission des finances, avec l'avis favorable du gouvernement, le présent article aménage deux régimes incitatifs à l'investissement dans les entreprises de presse.

I. LE DROIT EXISTANT : LA NON-APPLICATION DE DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES INITIALE POUR 2007

L'article 14 de la loi de finances pour 2007 (n° 2006-1666 du 21 décembre 2006) a prorogé un mécanisme incitatif à l'investissement dans les entreprises de presse et mis en place un autre dispositif :

- d'une part, le régime spécial de provisions pour investissements, défini aux articles 39 *bis* et suivants du code général des impôts, a été prorogé pour quatre ans (de 2007 à 2010) ; le coût de cette mesure est estimé à « *moins de 500.000 euros* » ;

- d'autre part, il a été institué une **réduction d'impôt en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent au capital de sociétés de presse**, dont le montant a été évalué à 10 millions d'euros en 2008 : la réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des sommes versées au titre des souscriptions en numéraire réalisées entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009 au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et exploitant soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée à l'information politique et générale.

Ces dispositions, subordonnées à la publication d'un **décret** en Conseil d'Etat, **sont toutefois restées inappliquées** : le Conseil d'Etat a émis un avis défavorable sur le projet de décret qui lui a été soumis, en estimant que la réduction fiscale qui avait été créée constituait une **aide d'Etat** devant être notifiée à la Commission européenne ou soumise au plafonnement communautaire « *de minimis* ».

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Adopté par l'Assemblée nationale avec l'avis favorable du gouvernement, sur l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général, et Patrice Martin-Lalande, par ailleurs rapporteur spécial

de la mission « *Médias* », **le présent article supprime la référence à un décret en Conseil d'Etat, dont la nécessité juridique ne s'imposait pas.**

Les mesures proposées à l'article 14 de la loi de finances pour 2007 précitée deviennent donc applicables.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général rappelle la position **favorable** de la commission des finances aux dispositions de l'article 14 de la loi de finances pour 2007 précitée, afin d'encourager l'investissement dans les entreprises de presse.

Les dispositions proposées au présent article tendent ainsi à **sortir d'un imbroglio juridique**, par ailleurs relevé par notre collègue Claude Belot, rapporteur spécial de la mission « *Médias* », lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2008.

Toutefois, des incertitudes demeurent : si la qualification des aides d'Etat obéit certes à des évolutions jurisprudentielles¹, **la réduction d'impôt au titre de la souscription au capital d'entreprises de presse s'assimile manifestement à une aide d'Etat à notifier ou à placer sous le régime de *minimis*. Quelle est donc l'intention du gouvernement en la matière ?**

Dans l'attente de ces réponses, votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

¹ Cf. *supra*, le commentaire de l'article 21 du présent projet de loi de finances.

ARTICLE 21 septies (nouveau)

**Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés
en faveur des scissions partielles**

Commentaire : le présent article a pour objet d'assouplir le régime fiscal des groupes de sociétés afin de permettre la constitution immédiate de groupes à la suite de scissions partielles. Il propose également de préciser la nature des distributions intra-groupe, et de la quote-part y afférente, qui font l'objet d'un retraitement dans le cadre du régime de groupe.

I. LES RÉGIMES DE L'INTÉGRATION FISCALE ET DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES

A. LE RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE

1. Le principe et le périmètre de l'intégration fiscale

Le régime de l'intégration fiscale, prévu par les articles 223 A à 223 U du code général des impôts, a été introduit par l'article 68 de la loi de finances pour 1988 n° 87-1060 du 30 décembre 1987 et fait l'objet d'une utilisation croissante par les groupes d'entreprises. Ce régime **optionnel**¹, donc sans agrément préalable, permet à la société tête de groupe, dite société intégrante, d'être **seule redevable de l'impôt sur les sociétés (IS)** dû par ses filiales et sous-filiales dont elle détient, directement ou indirectement, et de manière continue au cours d'un exercice, **au moins 95 % du capital**.

La société mère intégrante comme les filiales intégrées doivent être **de droit français et relever de l'IS** dans les conditions de droit commun, ce qui exclut en principe les sociétés totalement ou partiellement exonérées, de façon permanente ou temporaire.

Aux termes de l'article 223 A du code général des impôts, **la société mère ne peut être détenue, directement ou indirectement, à 95 % ou plus par une autre société française soumise à l'IS**². Il est toutefois possible pour une société d'être intégrante lorsqu'au moins 95 % de son capital est détenu par une personne morale soumise à l'IS dans les conditions de droit commun, dès lors que cette détention est **indirecte** et réalisée par l'intermédiaire d'une

¹ Pour une durée de **cinq ans**, renouvelable par tacite reconduction pour la même période.

² A contrario, elle peut dépendre d'un groupe étranger à plus de 95 %, de plusieurs sociétés françaises soumises à l'IS dès lors qu'aucune n'atteint le seuil de 95 %, ou à plus de 95 % d'une société non soumise à l'IS, telle qu'une holding constituée sous forme de société civile redevable de l'impôt sur le revenu.

ou plusieurs personnes morales **qui ne sont pas soumises à cet impôt**. L'incidence infra-annuelle de l'exercice d'options de souscription d'actions (soit les « stock-options ») sur le franchissement à la baisse du seuil de 95 % est également neutralisée.

La société intégrante choisit librement, mais avec leur accord, les sociétés à intégrer dont elle détient au moins 95 % du capital, comme elle peut mettre fin à tout moment à l'intégration d'une filiale, de façon définitive ou temporaire. Les sociétés du groupe doivent également clôturer leurs exercices à la même date.

Comme il a été évoqué plus haut, l'intégration fiscale du groupe peut s'étendre aux filiales et sous-filiales formant une **chaîne ininterrompue de sous-participations** détenues selon le même seuil. Pour chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la société mère **notifie** à l'administration fiscale la liste des sociétés membres du groupe ainsi que l'identité des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe.

2. La détermination du résultat intégré et de la plus ou moins-value d'ensemble

Aux termes de l'article 223 B du code général des impôts, le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant **la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe**, déterminés dans les conditions de droit commun. Cette somme inclut donc les bénéfices comme les pertes des filiales, qui sont susceptibles de se compenser, et le résultat d'ensemble déficitaire peut être reporté sur les résultats des exercices ultérieurs ou antérieurs (option du « *carry back* »).

Les filiales ne sont pas pour autant réduites à l'état de succursales ; **elles conservent leur personnalité fiscale**, doivent établir leur propre déclaration de résultats (en particulier à des fins de contrôle) et sont solidairement redevables du paiement de l'IS et de l'imposition forfaitaire annuelle dus par la société mère, à raison de la fraction des impôts correspondant à leurs résultats.

La détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value nette à long terme du groupe implique toutefois **l'exclusion de certains éléments, maintenus au niveau de chaque société, et plusieurs retraitements destinés à éviter les doubles impositions ou déductions**. S'agissant du maintien d'éléments fiscaux au niveau de chaque société intégrée, on peut ainsi relever :

- la globalisation des plus-values nettes à long terme dégagées par les sociétés du groupe à l'occasion de cessions externes. Les moins-values nettes à long terme sont en revanche consolidées au niveau du groupe ;

- **les déficits d'une filiale antérieurs à son entrée dans le groupe ne peuvent être remontés au niveau de la société mère** et doivent rester isolés (et éventuellement reportés) au sein de la filiale ;

- les produits distribués par les autres sociétés du groupe, **non constitutifs de dividendes**, peuvent être déduit du résultat de chaque société récipiendaire **lorsque s'applique le régime des sociétés mères et filiales** prévu par l'article 145 du code général des impôts.

Les **retraitements d'opérations intra-groupes**, dans un objectif de neutralité fiscale et afin d'éviter des schémas d'optimisation abusive, concerne notamment la neutralisation (donc la non-prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble) des doubles déductions, des cessions intra-groupes d'immobilisations ou de titres, des aides interentreprises et des abandons de créances et subventions entre sociétés du groupe.

La société mère peut imputer sur l'impôt dont elle est redevable les crédits d'impôts dont bénéficient les filiales, et déduit du résultat d'ensemble la **quote-part de 5 % pour frais et charges** afférente aux dividendes internes au groupe. Les dividendes intra-groupes n'ouvrant pas droit au régime des mères et filiales précité sont retranchés du résultat d'ensemble.

3. La sortie d'une filiale et les fusions intra-groupes

Une filiale – et le cas échéant les sous-filiales – peut être amenée à sortir du groupe pour des raisons diverses : décision de la société mère de l'exclure du périmètre d'intégration, diminution de la participation de celle-ci en-deçà du seuil de 95 %, dénonciation expresse de l'option, modification du régime fiscal de la filiale ou disparition par absorption ou fusion (y compris avec une autre société du groupe). **Certaines mesures de neutralisation fiscale aux niveaux de la filiale sortante¹ et du groupe² sont alors rétroactivement remises en cause**, et précisées par le premier alinéa de l'article 223 R du code général des impôts.

L'article 112 de la loi de finances pour 2006 a cependant contribué à **neutraliser les effets fiscaux consécutifs à une fusion interne à un groupe fiscal** et placée sous le régime de faveur des fusions. Ces aménagements ont ainsi contribué à assimiler la fusion intra-groupe à une **opération purement**

¹ *Le résultat comme la plus-value nette à long terme redeviennent imposables, et aucun déficit ni moins-value réalisé pendant la période d'intégration ne peut être utilisé ultérieurement, pas plus que les déficits subis postérieurement ne peuvent être reportés en arrière sur des bénéfices réalisés durant cette période.*

² *Le résultat d'ensemble est susceptible d'être majoré dans le cadre de la « déneutralisation » d'opérations, qui sont dès lors réintégrées dans le résultat fiscal. Cette réimposition concerne les abandons de créances et subventions consentis entre sociétés du groupe au cours des 5 exercices précédant la sortie, et les subventions indirectes résultant de cessions intra-groupes, pour un prix « anormal » (c'est-à-dire différent de la valeur réelle ou de marché), d'immobilisations ou de titres exclus du régime des plus-values à long terme.*

intercalaire et à assurer la continuité économique de la société absorbante, compte tenu de l'absence de modification réelle de la consistance du groupe.

4. La dissolution et la cessation du groupe

Le groupe prend fin **lorsque les conditions relatives à la société mère ne sont plus remplies** : détention à plus de 95 % par une autre société soumise à l'IS, changement de régime fiscal, disparition par scission ou absorption, décision de ne pas reconduire l'option...

Cette situation conduit à la sortie de toutes les sociétés du groupe et à **la réintégration, dans le résultat de l'exercice de cessation de l'ancienne société tête de groupe** (ou le cas échéant de la société qui l'a absorbée), **des majorations ou minorations liées au départ de chaque société membre**. Cette société pourra procéder au report de l'éventuel déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme constatée, ou au report en arrière de déficits futurs si le résultat d'ensemble de l'exercice de cessation est bénéficiaire.

En cas de dépassement du seuil de détention de 95 % par une autre société soumise à l'IS ou d'absorption de la société mère du groupe, cette dernière et les filiales du groupe dissout **peuvent intégrer, dès l'ouverture de l'exercice suivant, le groupe dont est membre la nouvelle société contrôlante**. Le d du 6 de l'article 223 L du code général des impôts organise ainsi les **modalités de transition d'un groupe à l'autre**, les sociétés intégrées dans le périmètre du nouveau groupe étant, de manière générale, traitées comme si elles étaient maintenues dans l'ancien groupe.

B. LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES

Le régime fiscal des sociétés mères, défini aux articles 145 et 216 du code général des impôts, est accordé sur option et **tend à prévenir le risque de double imposition** des dividendes provenant des filiales. Il prévoit ainsi **la déductibilité, dans le bénéfice net de la société mère imposée en France, des dividendes et produits nets reçus de ses filiales, sous déduction d'une quote-part pour frais et charges de 5 %**, imposée au taux de droit commun de l'IS.

Ce régime est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'IS au taux normal en France, quelle que soit leur nationalité, et qui détiennent des participations dans des filiales françaises ou étrangères, remplissant trois conditions :

- les titres de participation doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'administration ;

- les titres de participation doivent représenter **au moins 5 % du capital de la société émettrice**, ce pourcentage s'appréciant à la date de mise en paiement des produits de la participation. Comme dans le régime de

groupe, l'incidence infra-annuelle de l'exercice de stock-options sur le franchissement à la baisse de ce seuil est neutralisée ;

- les titres doivent avoir été **conservés pendant un délai de 2 ans**. Lorsque les titres de participation sont apportés sous le bénéfice du régime spécial des fusions, le délai de conservation est décompté à partir de la date de souscription ou d'acquisition par la société apporteuse jusqu'à la date cession par la société bénéficiaire.

Ce régime se révèle donc favorable et **dérogatoire à la conception de la relation entre une société mère et sa filiale en droit commercial**, qui se fonde sur la notion de contrôle (direct ou indirect) ou sur une participation supérieure ou égale à la moitié du capital.

Le périmètre des **produits nets déductibles** couvre non seulement les dividendes régulièrement distribués, mais encore les *boni* de liquidation, les distributions de réserves, les avances considérées comme distribuées ou les intérêts excédentaires de comptes courants d'associés. Sont en revanche **exclus** les jetons de présence, les produits d'obligations, les distributions irrégulières (en application d'une jurisprudence du Conseil d'Etat du 6 juin 1984) et les revenus occultes.

II. LE DISPOSITIF INTRODUIT PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit à l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues députés Yves Censi, Marc Le Fur, Michel Raison et Benoît Apparu, avec l'avis favorable du gouvernement et de la commission des finances, modifie certains articles du code général des impôts afférents au régime de groupe.

Ce dispositif a pour objectif principal de faciliter les opérations de restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe. Ces opérations consistent en un apport de titres de filiales intégrées par la société mère à une société tierce, suivi du désengagement de la société mère du capital de la société bénéficiaire des apports.

Or les dispositions actuellement applicables ne visent que les cas de fusion, scission ou acquisition de la **société mère** au sein d'un nouveau groupe (cf. *supra*). S'agissant des scissions partielles, elles prévoient que les filiales ainsi cédées sortent du groupe dès le premier jour de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, **mais ne permettent pas la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégré par la société bénéficiaire des apports**. En outre, les déficits réalisés par les filiales au cours de la période d'appartenance au groupe demeurent dans le groupe cédant **et ne peuvent donc être transmis au groupe cessionnaire** dont elles peuvent ultérieurement devenir membre.

L'assouplissement proposé par les **III** et **IV** du présent article consiste donc à permettre la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégrant des filiales cédées par un autre groupe, et le transfert des déficits y afférents.

A titre secondaire, les **I** et **II** du présent article proposent **d'aligner la définition des distributions intra-groupe** qui font l'objet d'un retraitement pour la détermination du résultat imposable, sur celle retenue dans le régime des sociétés mères et filiales exposé *supra*.

A. L'APPLICATION DU RÉGIME DE GROUPE AUX CAS DE SCISSIONS PARTIELLES

Les **III** et **IV** du présent article contribuent à étendre l'application du régime de groupe aux cas de scission partielle par apport de sociétés d'un groupe déjà constitué à une société mère qui les intègre dans un nouveau groupe.

Le **V** prévoit que l'ensemble de ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2008**.

1. La possibilité pour la société bénéficiaire des apports de constituer immédiatement un groupe avec les filiales cédées

Le **IV** du présent article complète le 6 de l'article 223 L du code général des impôts, relatif à la constitution d'un nouveau groupe en cas d'absorption d'une société mère d'un groupe fiscal¹, par un g) prévoyant des dispositions analogues en cas de **scission partielle** par apport d'une ou plusieurs sociétés d'un groupe, et non plus de l'intégralité du groupe.

Le texte proposé pour le premier alinéa de ce g) prévoit ainsi que le régime de groupe peut, dès l'exercice au cours duquel intervient l'apport, s'appliquer à la société bénéficiaire des apports si elle remplit la condition du seuil d'intégration et les conditions générales de ce régime fixées au premier et deuxième alinéas de l'article 223 A du code général des impôts.

Il dispose donc notamment que « *lorsque, suite à une opération d'apport et d'attribution bénéficiant des dispositions du 2 de l'article 115, effectué par la société mère d'un groupe [...], le capital d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe est détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par une personne morale soumise à l'IS autre que la société mère du groupe, cette personne morale* (conformément au régime du groupe)

¹ Le c du 6 de l'article 223 L prévoit en particulier que « lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés absorbe une société mère [d'un groupe] définie aux premier et deuxième alinéas de l'article 223 A et remplit, avant ou du fait de cette fusion, les conditions prévues à l'un de ces alinéas, elle peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, seule redevable des impôts mentionnés à l'un de ces alinéas dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée [...] ».

peut alors se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les sociétés apportées ».

Le texte proposé pour le deuxième alinéa du g) ajoute que cette disposition s'applique aux apports qui prennent effet à la date d'ouverture de l'exercice des sociétés apportées. Conformément aux dispositions générales du régime de groupe, cette faculté suppose l'exercice, par la société bénéficiaire des apports et qui intègre les filiales, de **l'option** mentionnée à l'article 223 A précité (valable pour 5 ans et renouvelée par tacite reconduction), comme **l'accord des sociétés apportées** membres du nouveau groupe. Cet accord doit intervenir au plus tard à la date d'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration du résultat de l'exercice antérieur¹, décompté de la date de réalisation de l'apport.

L'exercice de cette option auprès de l'administration fiscale doit être accompagné d'un **document mentionnant l'identité des sociétés apportées** et qui ont donné leur accord.

Par analogie avec le droit applicable aux groupes constitués par fusion complète, le texte proposé pour le troisième et dernier alinéa du nouveau g) prévoit que la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de l'apport **peut être inférieure ou supérieure à 12 mois**. L'option évoquée *supra* doit comporter l'indication de la durée de cet exercice.

Par **coordination** avec l'introduction de ce nouveau régime de groupe en cas de scission partielle, le b du 2° du **I** du présent article insère, dans la dernière phrase du quatrième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts², une référence au nouveau g) de l'article 223 L précité, et le **II** fait de même dans la dernière phrase du dernier alinéa de l'article 223 D du même code, relatif au traitement des plus ou moins-values de long terme intra-groupe.

2. La possibilité de transmettre une fraction des déficits du groupe apporteur au nouveau groupe

Conformément à la logique et à l'intérêt du régime de groupe, le **III** du présent article complète l'article 223 I du code général des impôts, relatif au traitement des déficits subis par une société avant son entrée ou après sa sortie dans le groupe, afin de **permettre le transfert d'une fraction des déficits du groupe cédant, correspondant à ceux des sociétés apportées, au nouveau groupe intégrant ces dernières**.

Le 2° du **III** insère ainsi un nouveau 7 dans l'article 223 I, qui prévoit que dans la situation visée au g du 6 de l'article 223 L, « *une fraction du*

¹ *Soit, aux termes du deuxième alinéa du 1 de l'article 223, dans les 3 mois de la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le 30 avril de l'année suivante.*

² *Relatif à la neutralisation des provisions intra-groupe, au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées.*

déficit d'ensemble du groupe auquel appartenait les sociétés apportées peut être transféré à la personne morale bénéficiaire ». Les déficits ainsi transférés sont alors **imputables sur les bénéfices** ultérieurement réalisés au sein du groupe, dans les conditions fixées au troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts¹.

Cette faculté est soumise à un **agrément ministériel**, délivré, selon le droit commun des agréments fiscaux, dans les conditions générales prévues à l'article 1649 *nonies*². Les **trois conditions spécifiques** d'octroi de l'agrément sont reprises de celles de l'agrément déjà prévu au 6 l'article 223 I pour les opérations de scission ou fusion totale. Elles sont les suivantes :

- l'opération doit être conjointement placée **sous les régimes de l'apport partiel d'actif** d'une branche complète d'activité, prévus à l'article 210 B et au 2 de l'article 115 du code général des impôts. Le régime de l'article 115 tend, en cas de fusion ou scission (totale ou partielle) de sociétés, à ne pas assimiler à une distribution de revenus taxable les titres, sommes ou valeurs attribués aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette dernière³ ;

- l'opération doit être **justifiée du point de vue économique et répondre à des motivations principales autres que fiscales**. Cette « clause de sauvegarde » permet de prévenir les scissions partielles et transferts de déficit constitutifs d'un abus de droit ou d'une évasion fiscale ;

- la fraction transférée du déficit d'ensemble doit provenir des sociétés apportées membres du nouveau groupe formé par la personne morale bénéficiaire de l'apport.

En application du droit commun de l'imputation des déficits, le 1° du **III** complète également le 5 de l'article 223 I pour prévoir que la fraction transférée du déficit peut, dès lors qu'elle remplit la dernière des trois conditions précitées (et donc qu'elle correspond au déficit des sociétés apportées qui font partie du nouveau groupe), s'imputer sur les résultats des sociétés apportées, selon les modalités prévues au 4 de l'article 223 I et par

¹ *Qui dispose que le déficit subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit, le cas échéant, du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant, l'excédent du déficit est reporté sur les exercices suivants.*

² *L'article 1649 nonies dispose notamment :*

« I. Nonobstant toute disposition contraire, les agréments auxquels est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux prévus par la loi sont délivrés par le ministre de l'économie et des finances. Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément auquel est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive.

« Des arrêtés du ministre pourront instituer des procédures simplifiées et déléguer le pouvoir de décision à des agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de directeur départemental ».

³ *Le 2 de l'article 115 dispose que cette non-assimilation s'applique également sur agrément délivré à la société apporteuse, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un **apport partiel d'actif** aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.*

dérogation au principe général de traitement des déficits au sein d'un groupe, prévu par le a du I du même article¹.

B. LES AMÉNAGEMENTS TECHNIQUES AFFÉRENTS AU PÉRIMÈTRE DES DISTRIBUTIONS ET AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION INTRA-GROUPE

Dans un souci de limiter des pratiques d'optimisation nées d'une interprétation littérale de la loi mais discordante avec la doctrine figurant dans les instructions fiscales sur le régime de groupe, le 1° du I du présent article propose de préciser la nature des distributions intra-groupe qui font l'objet de retraitements en vue d'assurer la neutralité du régime.

1. L'extension du périmètre de neutralisation des distributions n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères

Ainsi qu'il a été précisé *supra*, l'article 223 B du code général des impôts prévoit, pour la détermination du résultat du groupe, la neutralisation :

- des dividendes reçus et distribués par des sociétés membres d'un même groupe fiscal et n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères ;

- et de la quote-part de frais et charges de 5 %. Le résultat d'ensemble est ainsi diminué de la quote-part de frais et charges issue de participations intra-groupe, à l'exception de la quote-part relative aux **dividendes** versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice.

Or l'article 223 B fait référence aux « *dividendes* » pour le régime de groupe, tandis que le régime des sociétés mères repose sur une définition plus large de tous les produits de participation, incluant par exemple les distributions de réserves et d'excédents de comptes courants d'associés. Les instructions fiscales afférentes au régime de groupe visent néanmoins clairement les distributions au sens du régime mère-fille, mais **certains contribuables ont fait prévaloir la lettre de la loi plutôt qu'une doctrine moins favorable et donc non opposable**. Il apparaît donc nécessaire de coordonner les deux régimes sur ce point.

Le 1° du I remplace donc, dans les deuxième (relatif à la quote-part pour frais et charges) et troisième alinéas (relatif aux distributions de dividendes intra-groupe) de l'article 223 B précité, le terme « *dividendes* » par les mots « *produits des participations* ».

¹ *Qui dispose que* « les déficits subis par une société du groupe au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice ».

2. La neutralisation des provisions pour dépréciation de titres intra-groupe non éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme

Dans le même esprit, le a du 2° du **I** du présent article propose de **neutraliser les provisions pour dépréciation de titres qu'une société du groupe détient dans d'autres sociétés du même groupe**, lorsque ces titres sont exclus du régime des plus ou moins-values à long terme défini à l'article 219 du code général des impôts. Cette disposition complète le régime qui s'applique déjà, conformément à l'article 223 D du même code, aux provisions pour dépréciation éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme. Ce régime prévoit notamment une imposition au taux réduit de 15 % pour les plus-values nettes à long terme.

La première phrase du quatrième alinéa de l'article 223 B dispose aujourd'hui que le montant du résultat d'ensemble est majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. Le a du 2° du **I** complète ces dispositions pour intégrer dans la majoration le montant des provisions constituées sur des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et **exclus** du régime des plus ou moins-values à long terme.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général est **très favorable à cette extension du régime de groupe** aux cas d'apports de filiales résultant de scissions partielles, qui permet de résoudre des difficultés identifiées par les entreprises et de faciliter les opérations de restructurations à l'intérieur et entre groupes de sociétés. Les fusions totales et partielles seront ainsi traitées de manière équivalente, comme c'est déjà le cas pour les reports d'imposition placés sous le régime de faveur des fusions.

Il rappelle que **ce régime de groupe constitue un des « points forts » de la fiscalité française des sociétés**, adapté à la réalité économique et à la mobilité du capital.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 21 octies (nouveau)

**Prorogation au 1^{er} janvier 2009
du régime fiscal des gros consommateurs d'électricité**

Commentaire : le présent article vise à proroger d'un an, soit au 1^{er} janvier 2009, l'échéance de souscription au capital d'un consortium regroupant des industriels électro-intensifs, afin de permettre le lancement de nouveaux appels d'offres auprès des producteurs d'électricité.

**I. LA LENTE MISE EN PLACE DU CONSORTIUM DES INDUSTRIELS
ÉLECTRO-INTENSIFS**

***A. LES CRITÈRES D'ÉLIGIBILITÉ AUX CONSORTIUMS
D'APPROVISIONNEMENT***

L'article 43 de la loi n° 2005-1720 de finances rectificative pour 2005 a introduit les articles 238 *bis* HV à 238 *bis* HZ *bis* dans le code général des impôts (CGI), autorisant la création de consortiums dédiés à la conclusion de **contrats d'approvisionnement à long terme en électricité**. Le décret n° 2006-506 du 3 mai 2006 en a fixé les modalités d'application.

Selon ces dispositions assez complexes et dont l'introduction avait donné lieu à quelques controverses¹, une entreprise est considérée comme **électro-intensive** lorsqu'au titre du dernier exercice clos, le rapport existant entre la quantité d'électricité consommée et la valeur ajoutée était supérieur à 2,5 kilowattheures par euro.

Les volumes d'électricité éligibles correspondent, quant à eux, à la consommation annuelle en France des sites vérifiant **trois conditions cumulatives** :

- une consommation du site en heures creuses, c'est-à-dire réalisée entre 20 heures et 8 heures en semaine, ainsi que le samedi et le dimanche, représentant au moins 55 % de la consommation annuelle totale d'électricité ;

- un rapport entre l'énergie consommée au-dessous d'un certain seuil de puissance et cette puissance supérieur ou égal à 8.000 heures, hors arrêts exceptionnels et périodes d'entretien ;

¹ Lors de la discussion dudit article en séance publique, le 19 décembre 2005, **vo**tre **commission des finances** avait exprimé de fortes réserves quant à la méthode choisie consistant à introduire un dispositif d'une grande complexité technique dans un délai rendant impossible un examen approfondi. Elle avait d'ailleurs invité M. François Loos, alors ministre de l'industrie, à s'expliquer sur cette question devant elle le 24 janvier 2006. Les précisions qu'il avait alors apportées se sont révélées très éclairantes.

- et une consommation du site donnant lieu au paiement des charges de service public de l'électricité, définies par l'article 5 de la loi du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité.

Selon ces critères, **la France comptait, début 2006, 43 entreprises électro-intensives implantées sur 120 sites de production.** Elles représentaient **13 % de la consommation industrielle française totale d'électricité.**

B. UN MÉCANISME D'ACHAT À LONG TERME À FORT EFFET DE LEVIER

Le mécanisme du consortium a pour objet de financer l'achat de volumes d'électricité auprès de fournisseurs. Le consortium est constitué sous forme de **société anonyme agréée** par le ministre chargé du budget, après avis du ministre de l'industrie, en application de l'article 238 *bis* HW du CGI.

Dans le schéma de fonctionnement de ces sociétés, un consortium doit acheter de l'électricité sur la base de contrats de long terme, sur une durée de 15 à 20 ans, et se financer essentiellement par emprunt. Le mécanisme de traitement de cette dette au sein des comptes des actionnaires doit s'inscrire dans le strict respect des normes comptables internationales IAS-IFRS en vigueur, en particulier celles relatives aux principes de consolidation. Votre commission des finances avait d'ailleurs particulièrement insisté sur ce point en séance publique lors de la discussion du projet de loi de finances rectificative pour 2005.

L'intérêt financier du montage, pour les producteurs comme pour les consommateurs, et de ce fait, la capacité de fournir de l'électricité à moindre coût, repose sur un **effet de levier lié à un écart positif, de l'ordre de 5 points, entre la rentabilité escomptée par les producteurs d'électricité de la ressource financière à court terme fournie par le consortium et le coût sur le long terme**, d'environ 6 %, de cette ressource pour le consortium.

Dans cette perspective, un groupement s'est constitué le 15 mai 2006, dénommé **Exeltium**, qui réunit les sept industriels suivants : Air Liquide, Alcan, Arcelor, Arkema, Rhodia, Solvay et UPM-Kymmene. Les clients et associés doivent financer 10 % des achats d'électricité par leurs apports, les banques réglant les 90 % restants des droits de tirage acquis.

C. UN DISPOSITIF ASSORTI D'UNE MESURE FISCALE INCITATIVE À LA SOUSCRIPTION À CES CONSORTIUMS

Le dispositif voté dans la loi de finances rectificative pour 2005, précitée, prévoyait notamment que les sociétés apportant une **souscription en numéraire au capital desdits consortiums** avant le 1^{er} janvier 2007 pouvaient déduire ces sommes de leur bénéfice imposable en pratiquant, dès l'année de réalisation de l'investissement, **un amortissement exceptionnel**

égal à 50 % des sommes effectivement versées (articles 217 *quindecies* et 238 *bis* HV du CGI).

Ce soutien s'exerce dans les limites du règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001, révisé par le règlement n° 1998/2006 du 15 décembre 2006 (applicable depuis le 1^{er} janvier 2007) concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux **aides dites « de minimis »**. Selon les dispositions dudit règlement, le montant brut total de ces aides octroyées à une même entreprise, quels que soient la forme et l'objectif des aides, **ne peut excéder 200.000 euros sur une période de 3 ans**, plafond qui a été doublé par rapport au précédent règlement.

La date limite de souscription au consortium, conditionnant le bénéfice de l'avantage fiscal, a été **reportée une première fois** au 1^{er} janvier 2008 par l'article 90 de la loi de finances rectificative pour 2006 (n° 2006-1771 du 30 décembre 2006), en raison de l'insuccès de l'appel d'offres européen lancé en mai 2006 par Exeltium auprès de producteurs d'électricité.

D. UN APPEL D'OFFRES INFRUCTUEUX ET SOUMIS À DES INCERTITUDES

Afin d'assurer l'alimentation électrique de ses sept membres électro-intensifs, **Exeltium a lancé le 23 mai 2006 un appel d'offres européen auprès de 17 producteurs d'électricité** sur la base des besoins de ces sept groupes, mais également de tous ceux potentiellement éligibles au dispositif, soit une soixantaine de consommateurs. Dans un premier temps, cinq producteurs européens ont répondu à cette procédure, puis les réponses obtenues se sont réduites à deux et ne correspondaient qu'à la moitié des besoins exprimés et à des prix ne satisfaisant pas les industriels membres du groupement. **Exeltium a finalement signé un protocole d'accord avec EDF le 15 janvier 2007.**

Le cadre de cet accord vise à permettre à ces industriels de participer au financement de capacités de production nucléaires (réacteur à eau pressurisée EPR) moyennant un prix de fourniture basé sur un prix compatible avec leurs contraintes économiques. Il conduira les groupes participant à cette initiative à lever plusieurs milliards d'euros auprès des banques, et porte sur des engagements de 15 à 24 ans et des volumes considérables atteignant un maximum, à l'horizon 2012, de 18 TWh.

L'entrée en vigueur de ce mécanisme comme le lancement d'un nouvel appel d'offres demeurent toutefois liés à un accord au moins tacite de la Commission européenne¹, qui n'est pas acquis compte tenu des réticences qu'elle a manifestées à l'encontre du dispositif et qui ont sans doute exercé un effet dissuasif lors du premier appel d'offres.

¹ Une des clauses suspensives du contrat de partenariat entre EDF et Exeltium prévoit en effet que son entrée en vigueur ne devienne effective qu'après un « nihil obstat » de la Commission européenne.

Ainsi que l'ont relevé nos collègues Michel Billout, Marcel Deneux et Jean-Marc Pastor, dans leur rapport d'information fait au nom de la mission commune d'information sur l'électricité¹, **la Commission européenne est en effet réservée sur le dispositif du consortium** et « *très critique sur les contrats d'approvisionnement à long terme puisqu'elle juge que leur prédominance obère toute possibilité d'extension du marché libre et de la concurrence* ».

Les consommateurs électro-intensifs estiment au contraire qu'il s'agit d'un mécanisme indispensable pour couvrir certains besoins spécifiques et bien identifiés, et le président de l'Union des industries utilisatrices d'énergie (Uniden), auditionné par la mission d'information le 14 mars 2007, a notamment considéré que « *les conditions de fonctionnement actuelles du marché de gros sont telles qu'elles favorisent une forme de collusion tacite* ». Des contrats d'approvisionnement à long terme seraient dès lors plus transparents, prévisibles et cohérents avec les attentes des gros consommateurs d'électricité sur les effets de la libéralisation du marché, censée faciliter la libre négociation avec les producteurs.

Des avenants au contrat de partenariat ont donc été signés entre EDF et Exeltium pour **prolonger sa date limite de validité** et permettre aux deux parties de poursuivre conjointement les discussions avec la Direction générale de la concurrence à Bruxelles.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le I du présent article modifie l'article 238 *bis* HV du CGI, précité, afin de **proroger d'un an, du 1^{er} janvier 2008 au 1^{er} janvier 2009, la date limite de la souscription à un consortium** pour l'acquisition des contrats d'approvisionnement à long terme en électricité bénéficiant de l'avantage fiscal décrit *supra*.

Par coordination, le II substitue, dans les deuxième et quatrième alinéas de l'article 238 *bis* HW du même code, une référence à « *l'antépénultième* » exercice clos à la date de la demande d'agrément à l' « *avant-dernier* » exercice clos.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général déplore, à nouveau, **les résultats très mitigés, à ce jour, de ce régime consortial**, comme les risques juridiques attachés à la poursuite de l'appel d'offres. Il s'étonne des réticences de la

¹ « Approvisionnement électrique : l'Europe sous tension », rapport d'information n° 357 (2006-2007) de nos collègues sénateurs Michel Billout, Marcel Deneux et Jean-Marc Pastor, fait au nom de la mission commune d'information Electricité, déposé le 27 juin 2007.

Commission européenne, qui avait été consultée – ainsi que Conseil de la concurrence – au cours de l'année 2005, avant l'introduction subreptice de ce régime d'approvisionnement en loi de finances rectificative.

Il reste que la pérennité du dispositif paraît aujourd'hui menacée et que l'on ne peut proroger d'une année sur l'autre son existence virtuelle, au gré des aléas de la doctrine de la Commission européenne. Votre rapporteur général vous propose donc de **supprimer cet article afin d'obtenir du gouvernement les assurances et précisions nécessaires** quant aux résultats escomptés de l'appel d'offres et l'état des négociations avec la Commission européenne.

Il renouvelle, à cette occasion, ses vives préoccupations à propos de l'incompréhension qui semble s'établir sur les divers aspects de la question **tarifaire** (aussi bien pour les usages professionnels que résidentiels) entre la partie française et la Commission européenne, et **souhaite qu'une véritable renégociation des directives « énergie » soit sollicitée avec force lors de la prochaine présidence française**. Il estime que les ambiguïtés présentes en la matière sont potentiellement explosives.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 21 nonies (nouveau)

**Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale
aux dépenses de conseil**

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Michel Bouvard, tend à étendre le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (CIPC) aux dépenses de conseil.

I. LE DROIT EXISTANT

Le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (CIPC) a été créé par l'article 23 de la loi de finances pour 2005. Il est codifié à l'article 244 *quater* H du code général des impôts.

A. LES BÉNÉFICIAIRES DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le CIPC est réservé à des PME ayant procédé au recrutement d'une personne affectée au développement des exportations ou au recours à un volontaire international en entreprise (VIE) affecté à la même mission.

En outre, ces entreprises doivent :

- soit compter moins de 250 salariés et avoir réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de chaque période d'imposition ou exercice clos pendant une période de 24 mois suivant l'embauche de la personne ou du VIE précité, **soit avoir un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros**. De plus, **le capital de ces sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions**. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

- soit être une société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé **ou bien être une société**

de participations financières de professions libérales visée par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

B. LES DÉPENSES ÉLIGIBLES

Aux termes du II de l'article 244 *quater* H du code général des impôts, les dépenses ouvrant droit au CIPC sont, à condition qu'elles soient déductibles du résultat imposable :

- les frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale en vue d'exporter ;
- les dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients ;
- les dépenses de participation à des salons et à des foires-expositions ;
- les dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise en vue d'exporter ;
- les indemnités mensuelles et les prestations mentionnées à l'article L. 122-12 du code du service national lorsque l'entreprise a recours à un volontaire international en entreprise.

C. LE TAUX ET LE PLAFOND DU CIPC

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque période d'imposition ou exercice clos au cours desquels des dépenses éligibles ont été exposées, **est égal à 50 % de ces dépenses**. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul du CIPC.

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à 40.000 euros. Ce montant est porté à 80.000 euros pour les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsqu'elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés et les groupements d'intérêt économique respectant les conditions d'éligibilité et ayant pour membres des PME respectant ces mêmes conditions lorsqu'ils exposent des dépenses de prospection commerciale pour le compte de leurs membres afin d'exporter des services, des biens et des marchandises.

Le CIPC ne peut être obtenu qu'une fois par l'entreprise.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, propose d'inclure « *les dépenses liées aux activités de conseil fournies par les opérateurs spécialisés du commerce international* » parmi les dépenses éligibles au CIPC.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général considère que **les dépenses liées aux activités de conseil de professionnels spécialisés peuvent, en effet, s'ajouter utilement aux dépenses éligibles au CIPC**. En outre, elles en respectent l'esprit, qui est d'aider à l'amorçage d'une activité d'exportation dans les PME.

Il n'a pas pu obtenir d'estimation du coût de la mesure proposée, **le coût actuel du CIPC pour l'Etat s'élevant actuellement à 10 millions d'euros par an**.

Il conviendrait toutefois de s'interroger quant à la solidité juridique d'un mécanisme d'aide d'Etat en vigueur depuis bientôt trois ans mais qui n'a toujours pas été notifié à la Commission européenne.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 21 decies (nouveau)

Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique

Commentaire : le présent article a pour objet de prolonger de trois ans l'application du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique.

I. LE DROIT EXISTANT

A. CONDITIONS D'ÉLIGIBILITÉ AU CRÉDIT D'IMPÔT

Aux termes de l'article 244 *quater* L du CGI, qui résulte de l'article 75 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole, les **entreprises agricoles** bénéficient d'un crédit d'impôt au titre de chacune des années comprises **entre 2005 et 2007** au cours desquelles **au moins 40 % de leurs recettes proviennent d'activités agricoles¹** qui ont fait l'objet d'une **certification en agriculture biologique** au sens de l'article 8 du règlement (CEE) n° 2092/91 du Conseil, du 24 juin 1991, concernant le mode de production biologique de produits agricoles et sa présentation sur les produits agricoles et les denrées alimentaires (cf. encadré).

Les bénéficiaires concernés par cette mesure sont donc toutes les entreprises agricoles, **qu'elles soient soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.**

La notion de certification en agriculture biologique

L'annexe I du règlement (CEE) n° 2092/1991 du Conseil du 24 juin 1991 définit les principes de production biologique des exploitations pouvant bénéficier de la certification en agriculture biologique.

L'article 8 du règlement précité prévoit que tout opérateur qui produit, prépare ou importe d'un pays tiers des produits biologiques au sens de l'annexe I, en vue de leur commercialisation, doit notifier cette activité à l'autorité compétente de l'Etat membre dans lequel cette activité est exercée, et soumettre son exploitation au régime de contrôle étatique prévu par l'article 9 du même règlement.

¹ *Sont considérées comme activités procurant des revenus éligibles à la catégorie des bénéfices agricoles, selon l'article 63 du CGI, l'exploitation de biens ruraux procurant des revenus soit aux fermiers, métayers, colons partiaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes la production forestière, l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines, l'exploitation apicole, avicole, piscicole, ostréicole et mytilicole ainsi que l'activité des obtenteurs de nouvelles variétés végétales. Sont aussi considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle.*

Afin de se prémunir contre un **cumul d'avantages fiscaux**, le bénéfice du crédit d'impôt n'est **pas ouvert** aux entreprises agricoles titulaires, au 1^{er} mai de l'année civile ou de l'exercice au cours duquel le crédit d'impôt est calculé, d'un **contrat territorial d'exploitation** ou d'un **contrat d'agriculture durable** comprenant une **mesure d'aide à la conversion à l'agriculture biologique**, sauf si au moins 50 % de la surface de leur exploitation est en mode de production biologique, ces mêmes 50 % ne bénéficiant pas d'aide à la conversion.

B. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le montant du crédit d'impôt s'élève à **1.200 euros**. Il est **majoré**, dans la limite de 800 euros, **de 200 euros par hectare exploité selon le mode de production biologique**.

Ainsi, le crédit d'impôt est calculé en fonction d'une **part fixe, de 1.200 euros**, et d'une **part variable**, sur la base de 200 euros par hectare **dans la limite de 4 hectares**, dont la répartition devait permettre de **couvrir les frais de structure des exploitations à forts investissements structurels**.

Par ailleurs, pour le calcul du crédit d'impôt des **groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)**, le montant est **multiplié par le nombre d'associés**, sans que le crédit d'impôt ainsi obtenu puisse **excéder trois fois** le crédit d'impôt calculé dans les conditions de droit commun.

Enfin, le crédit d'impôt calculé par certaines sociétés de personnes ou groupements¹, qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, peut être **utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements**, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Adopté à l'initiative de notre collègue député Jérôme Chartier, avec avis favorable de la commission et du gouvernement, le présent article **reporte de 2007 à 2010 la dernière année d'application** du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique est octroyé à **4.300 bénéficiaires** et représente une **dépense fiscale annuelle stable de 10 millions**

¹ *Sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés créées de fait, groupements forestiers, groupements d'intérêt économique, groupements d'intérêt public, groupements européens d'intérêt économique, syndicats mixtes de gestion forestière et groupements syndicaux forestiers.*

d'euros depuis 2006, alors que les prévisions du gouvernement, au moment du vote de la loi d'orientation agricole, **escomptaient le double**. Dans ces conditions, il convient de s'interroger sur le réel succès du dispositif.

Si l'encouragement de la production biologique est conforme aux engagements pris au lendemain du « Grenelle de l'environnement », votre rapporteur général estime que **la prorogation** du crédit d'impôt prévue par le présent article devra s'accompagner d'une **évaluation de son efficacité**.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.