

B I L E

Bulletin des Impôts Locaux des Entreprises

Sommaire du n° 24 • Février 2010

Jurisprudence p. 2

TAXE PROFESSIONNELLE

- Comment distinguer, pour l'application de l'article 1478 du CGI, une création d'établissement d'un changement d'exploitant ? 2
- Quelle est l'étendue de la validation législative à laquelle a procédé l'article 44 de la LFR pour 2003 ? 3

TAXE FONCIÈRE

- À quelles conditions une commune peut-elle voir engagée la responsabilité de l'État en cas d'erreur dans la fixation des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour des bâtiments situés sur son territoire ? 4
- Dans quelle proportion l'administration peut-elle « ajuster », en application de l'article 324 AA de l'annexe III au CGI, la valeur locative d'un bien passible de taxe foncière par rapport à celle du terme de comparaison retenu ? 5

Chronique bibliographique p. 6

L'Officiel en bref p. 7

LA RÉFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE (TP)

À l'issue d'un important travail parlementaire ayant conduit à plusieurs réécritures du texte, la loi de finances (LF) pour 2010 consacre une **réforme de la TP** différant sur certains points de celle annoncée dans l'Officiel du BILE n° 22. À compter du 1^{er} janvier 2010, la TP est remplacée par une **Contribution économique territoriale (CET)** se composant de deux impositions, la **Cotisation foncière des entreprises** et la **Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises**. Est aussi créée une **Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau**. La réforme bouleverse le **financement des collectivités locales** et s'accompagne de **mesures transitoires**.

LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES (CFE)

La CFE succède à la TP en conservant un grand nombre de ses caractéristiques. Le principal effet de cette instauration est d'**éliminer la taxation des équipements et biens mobiliers** (*matériel, outillages, mobiliers, agencements mobiliers*) – leur poids dans les bases imposables était d'environ 80 % – pour ne conserver que la base foncière de la TP donc la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière (VLBPTF) ; la CFE devient ainsi le pendant pour les entreprises de la taxe d'habitation pour les particuliers.

Si le principe d'une imposition due par les personnes exerçant en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée a été conservée, la loi fait entrer dans le **champ d'application** de la CFE les activités des sociétés non dotées de la personnalité morale (*légalisation de la doctrine*) ainsi que l'activité de locations/sous-locations d'immeubles nus (*hors habitation*) lorsque celle-ci génère au moins 100 K€ de recettes brutes ; comme les biens loués sont imposables chez le locataire, l'effet ne se fera sentir que sur la CVAE.

Régie par le principe d'**annualité**, la CFE est due pour l'année entière par le contribuable exerçant l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ; corrélativement, aucune imposition n'est due l'année de création. En cas de cessation complète d'activité, une réduction prorata temporis de la cotisation est accordée.

Sont reprises en CFE les **exonérations** (*de plein droit/facultatives*) et la définition de la **période de référence** valant en TP. Pour l'imposition d'une année N, la période de référence reste N-2 ou l'exercice de 12 mois clos en N-2 en cas d'exercice à cheval sur 2 années ; en cas de création d'établissement, la référence est le 31 décembre N-1.

La **VLBPTF** formant la **base imposable** de la CFE se rapporte aux biens dont le **contribuable a disposé** pour les besoins de son exploitation à l'expiration de la période de référence ; elle est calculée comme en matière de taxe foncière sachant que sont exclus de l'imposition *les biens d'équipement spécialisés* (i.e. les immeubles par destination intégrés directement et matériellement dans le processus de production, et exonérés de taxe foncière). Les établissements industriels bénéficient d'une **minoration de base de 30 %** pour tenir compte de la surestimation des valeurs locatives résultant d'une méthode d'évaluation utilisant le prix de revient des biens dans leur calcul.

Supprimé pour la détermination de la base imposable, l'**abattement général de 16 %** est intégré dans le taux d'imposition. Les **réductions de valeurs locatives** autres que celles portant sur les usines nucléaires (*aéroports, manutention portuaire*) ainsi que les **réductions de bases imposables** (*réduction de 50 % pour la création d'établissement, coopératives, artisans, Corse*) sont conservées.

Le dispositif de la **Valeur locative plancher** servant à limiter l'impact des restructurations sur les valeurs locatives est désormais étendu aux transmissions universelles de patrimoine (TUP).

Le Conseil constitutionnel ayant censuré sur ce point la LF, les titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC), agents d'affaires, fiduciaires, intermédiaires de commerce, employant moins de 5 salariés et n'ayant pas opté pour l'IS ne sont pas imposables sur leurs **recettes** ; corrélativement, ils deviennent **passibles de la CVAE**.

Une **cotisation minimum** de CFE est due au lieu du principal établissement ; elle est décidée par la commune ou l'EPCI dans une fourchette de base comprise entre 200 et 2 000 €. Le **crédit d'impôt** attribué par salarié dans les zones de restructuration de la défense est conservé mais pas celui lié aux zones d'emploi en grande difficulté.

Le **taux** de la CFE résulte du vote des communes et de celui des Établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) ; les **frais de gestion** de la fiscalité locale perçus par l'État sont de 3 % (*contre 8 % pour la TP et 9 % pour les taxes consulaires*).

La CFE est établie par voie de **rôle** dans chaque commune où les contribuables disposent de locaux ou de terrains ; ces derniers sont soumis aux mêmes **obligations déclaratives** qu'en matière de TP et devront souscrire une déclaration annuelle (*début mai N-1 pour l'imposition de N*) ainsi, en cas de création d'établissement ou à l'occasion de changement d'exploitant, qu'une déclaration provisoire.

Pour les contribuables dont la cotisation de N-1 était supérieure à 3 000 €, le calendrier de paiement de la CFE de N comprend le versement d'un **acompte** au plus tard le 15 juin et le paiement du **solde** en décembre. Peuvent s'imputer sur le solde les dégrèvements attendus au titre du plafonnement valeur ajoutée de la CET et de l'écrêtement (*voir ci-après*).

Sauf exercice d'une activité occulte, le **délai de reprise** est de 3 ans comme en matière de TP et le **délai de réclamation** expire au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement ce qui pérennise l'inégalité entre le temps fiscal de l'administration et celui du contribuable. La loi n'a pas prévu de faire entrer la CFE dans le champ d'application d'une procédure contradictoire ; la jurisprudence ayant institué en TP, en application du **principe général des droits de la défense**, une obligation d'information préalable à la charge de l'administration avant tout redressement devrait être transposée.

Le contribuable est **dispensé d'intérêt de retard** en cas de redressement consécutif à une rectification de valeur locative lorsque l'administration est à l'origine de l'erreur.

LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES (CVAE)

La CVAE prend la suite de la Cotisation minimale TP sous réserve d'un certain nombre de différences dont l'une des plus importantes tient à ce que la CVAE n'est **plus une variable d'ajustement** de la TP ; en s'émancipant, la CVAE perd tout caractère différentiel et vient donc s'ajouter à la CFE.

La CVAE partage son **champ d'application** et ses **exonérations** avec la CFE ; elle est due en cas d'exercice en France d'une activité rendant passible de cette dernière à condition, toutefois, que le chiffre d'affaires (CA) réalisé dépasse 152 500 €. Cela rend imposable à cette cotisation les activités de **locations/sous-location d'immeubles nus** autre que d'habitation (*si les recettes brutes sont au moins égales à 100 K€*) de même que, suite à la censure du Conseil constitutionnel, les titulaires de BNC, agents d'affaires, fiduciaires intermédiaires, employant moins de 5 personnes et n'ayant pas opté pour l'IS. À l'inverse, les entreprises exerçant des activités pour lesquelles les règles de territorialité excluent l'IR/l'IS ne sont pas passibles de la CVAE.

Due par le contribuable exerçant l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, la cotisation est égale à une **fraction de la VA produite** par l'entreprise au cours de la période de référence. La VA est celle liée aux seules **activités exercées dans un établissement sis en France** lorsque sont conjointement exercées des activités en France/à l'étranger.

Le **taux** servant au calcul de la CVAE est uniformément de 1,5 % mais il s'agit d'un taux théorique ne s'appliquant qu'aux redevables dont le CA dépasse 50 M€ ; les autres sont en droit de déduire du montant calculé à 1,5 % un dégrèvement égal à la différence entre ledit montant et l'application à la VA d'un taux variant selon l'importance du CA.

Lorsque le CA est inférieur à 500 K€, le taux est de 0 % et aucune CVAE n'est due. Avec un CA compris entre 500 K€ et 3 M€, le taux est situé entre 0 % et 0,5 % et la formule applicable est $0,5 \% \times (CA - 500 \text{ K€}) / 2 500 \text{ K€}$. Pour un CA situé entre 3 M€ et 10 M€, le taux varie entre 0,5 % et 1,4 % et la formule devient $0,5 \% + 0,9 \% \times (CA - 3 000 \text{ K€}) / 7 000 \text{ K€}$. Enfin, pour un CA situé entre 10 M€ et 50 M€, le taux varie entre 1,4 % et 1,5 % et la formule est $1,4 \% + 0,1 \% \times (CA - 10 000 \text{ K€}) / 40 000 \text{ K€}$. Pour les entreprises dont le CA est inférieur à 2 M€, ledit dégrèvement est ensuite majoré de 1 000 €.

Afin d'éviter les découpages d'activité dictés par la recherche d'un taux de CVAE plus faible, un **dispositif anti-abus** visant les apports, les cessions d'activité et les scissions d'entreprise a été adopté. Il consiste pour toutes les opé-

rations réalisées (à compter du 22 octobre 2009) à retenir la somme des CA des redevables parties à une telle opération pour déterminer le taux de la CVAE lorsque certaines conditions sont réunies (contrôle, baisse des cotisations de 10 %, poursuite de l'activité apportée ou cédée, exercice par les sociétés d'activités similaires/complémentaires). Le dispositif cesse de s'appliquer à compter la 8^e année suivant celle de l'opération.

Après dégrèvement, la CVAE des entreprises dont le CA excède 500 K€ ne peut être inférieure à 250 €. Des frais de gestion sont perçus au profit de l'État à hauteur de 1 % de la CVAE.

La CVAE est déterminée en fonction du chiffre d'affaires et de la VA réalisés au cours de l'année civile ou de l'exercice de 12 mois clos au cours de cette même année ; dans les autres cas, la loi prévoit l'ajustement du chiffre d'affaires mais pas celui de la VA.

La VA relevant de locations/sous-location d'immeubles nus est déterminée en prenant 10 % des produits et des charges en 2010 puis en augmentant ce taux de 10 % par an pour les années suivantes : 10 % en 2010, 20 % en 2011, 30 % en 2012, 40 % en 2013, 50 % en 2014, 60 % en 2015, 70 % en 2016, 80 % en 2017, 90 % en 2018.

La VA est désormais définie de manière soustractive à partir du CA selon la formule *chiffre d'affaires + autres produits - charges*. Partant des postes des plans comptables actuellement en vigueur, la loi donne 5 définitions différentes de la VA, une définition de droit commun applicable à la **généralité des entreprises** (englobant les BNC et les titulaires de revenus fonciers) et 4 **définitions spécifiques**, pour les établissements de crédit, les entreprises de gestion d'instruments financiers, les entreprises créées pour une opération de financement d'immobilisations corporelles et les entreprises d'assurance et assimilées. Pour toutes les entreprises s'applique une règle nouvelle consistant à rattacher les plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres (ceux dont la nature les fait rentrer dans le CA ou la VA) dégagés l'année de la création de l'entreprise au CA et à la VA de l'année suivante.

En **droit commun**, le CA est défini de manière plus extensive puisque s'ajoutent aux ventes, prestations de services et redevances, les plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles se rapportant à une activité normale et courante (légalisation de la jurisprudence ALGECO) et les **refacturations de frais** (notamment de personnel) inscrites au compte **transfert de charges**.

Les autres produits sont notamment composés des autres produits de gestion courante hors quote-parts sur opérations faites en commun, de la production immobilisée (dans la limite des charges déductibles de la VA ce qui légalise la doctrine administrative), des subventions d'exploitation, des abandons de créance à caractère financier reçus et des transferts de charges déductibles de la VA (indemnités d'assurance) et de la **variation positive des stocks**.

Les charges déductibles comprennent, en sus des achats, les services extérieurs hors loyers/redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de 6 mois ou en crédit-bail (en cas de conventions en cascade, le loyer peut sous conditions être déduit), les TCA, les contributions indirectes, la taxe carbone, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, les **abandons de créance** à caractère financier octroyés pour leur part déductible à l'IS, les **moins-values de cession** d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles se rapportant à une activité normale et courante, les **dotations aux amortissements** pour dépréciation des biens donnés en location ou en sous-location pour une durée de plus de 6 mois/en crédit-bail (sauf si le dernier sous-locataire n'est pas assujéti à la CFE). Les **quote-parts** sur opérations faites en commun ne sont pas déductibles.

Les entreprises relevant de la définition de droit commun et réalisant moins de 7,6 M€ de CA ont leur VA plafonnée à 80 % du CA ; leur VA est plafonnée à 85 % si elles réalisent plus de 7,6 M€.

Dans le cas des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, le CA est constitué de l'ensemble des produits d'exploitation bancaires et des produits divers d'exploitation ce qui inclut les plus-values latentes sur titres de transaction ; sont expressément exclus 95 % des dividendes sur titres de participation, les plus-values sur immobilisations autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme, les reprises de provisions spéciales et de provisions sur immobilisations, les quote-parts de subvention d'investissement, les quote-parts sur les opérations faites en commun. Pour déterminer la VA on ajoute les reprises de provisions spéciales et on retranche comme charges déductibles les charges d'exploitation bancaires, les moins-values latentes sur titre de transaction, les services extérieurs hors certains loyers comme en droit commun. Sont exclues les moins-values sur immobilisations autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme, les dotations aux provisions sur immobilisations et les quote-parts sur les opérations faites en commun.

Les entreprises dans le champ de la CVAE souscrivent (par voie électronique si leur CA est supérieur à 500 K€) une **déclaration annuelle** début mai N+1 (N est l'année d'imposition) ; pour permettre la répartition du produit entre collectivités bénéficiaires, les entreprises déclarent les salariés présents dans chaque établissement. Le **calendrier** pour le paiement de la CVAE comprend le versement de deux acomptes correspondant à 50 % de l'impôt N-1 à verser aux 15 juin N et 15 septembre N ; le **solde** est versé début mai N+1 en même temps que la **déclaration** de liquidation.

La CVAE est recouvrée et contrôlée comme en matière de TVA. Le **délai de reprise** est donc de 3 ans et le **délai de réclamation** expire le 31 décembre de la 2^e année suivant celle de la mise en recouvrement. La CVAE bénéficie de la procédure **contradictoire**.

LES DÉGRÈVEMENTS DE CET

Ils sont au nombre de deux, l'un et l'autre se calculent au niveau de l'entreprise et sont appliqués sur **demande** du contribuable dans le délai de réclamation ; l'un est permanent, le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA), l'autre est temporaire et dégressif, l'écrêtement des pertes.

Le **PVA** de la CET reprend le mécanisme utilisé en TP ; il s'applique lorsque la CET excède un certain pourcentage de la VA, la VA utilisée étant celle retenue pour la CVAE. Les **impositions plafonnées** sont formées du total CFE + CVAE + taxes spéciales d'équipement sous déduction des réductions/dégrèvements dont ces cotisations peuvent faire l'objet (hors crédit d'impôt lié aux zones de restructurations de la défense) ; les taxes consulaires, les frais de gestion et la cotisation minimum de CFE ne sont pas pris en compte. Le taux est de 3 % et il n'y a pas de plafonnement du PVA. Le PVA s'impute sur la CFE et l'imputation peut être pratiquée par anticipation au moment du paiement du solde sans que cela puisse avoir pour effet de ramener la CFE en dessous de la cotisation minimum.

L'**écrêtement** des pertes est destiné aux perdants de la réforme. Son mécanisme consiste à **calculer en 2010 la déperdition subie du fait de l'instauration de la CET** puis à accorder sur cette base un dégrèvement dégressif durant la période 2010-2013 (100 % en 2010, 75 % en 2011, 50 % en 2012, 25 % en 2013). Pour que le dégrèvement trouve à s'appliquer, il est nécessaire qu'en 2010 le total formé par la CET, les taxes consulaires et l'IFER soit supérieur à 500 € et à 110 % du total constitué des cotisations de TP et des taxes consulaires qui aurait été dues au titre de 2010 en application des textes en vigueur fin 2009. La TP 2010 est calculée avec des taux relais 2010 ; la cotisation minimale 2009 est incluse dans la cotisation de TP. Les impositions comparées prennent en compte les frais de gestion ainsi que l'ensemble des dégrèvements dont les cotisations font l'objet.

L'IMPOSITION FORFAITAIRE SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU (IFER)

Cette imposition est créée dans les différents secteurs d'activité (énergie, transports ferroviaires, télécommunication) analysés comme les grands gagnants de la suppression de la TP. Sont taxées 7 catégories d'installations : les éoliennes et les hydroliennes, les installations de production d'énergie d'origine nucléaire ou thermique, les installations photovoltaïques et hydrauliques, les transformateurs électriques, les stations radioélectriques, le matériel roulant ferroviaire destiné au transport de voyageurs, les répartiteurs principaux.

LE CALENDRIER 2010

En 2010, le calendrier relatif à la CET va conduire aux opérations suivantes. **4 mai** : dépôt de la déclaration de CFE 2011 (bases 2009) et, pour les entreprises réalisant un CA de plus de 152 500 €, la déclaration de CVAE pour la VA produite en 2009 ainsi que l'effectif salarié ; **15 juin** : versement, à hauteur de 10 % de la TP 2009, d'un acompte de CFE (sous réserve que les cotisations de TP représentent au moins 3 000 €) et d'un acompte de CVAE (si l'acompte est supérieur à 500 €) étant observé que ces acomptes peuvent être réduits sous la responsabilité du redevable ; **15 septembre** : versement d'un acompte de CVAE (si l'acompte est supérieur à 500 €) étant observé que ces acomptes peuvent être réduits sous la responsabilité du redevable ; **décembre** : règlement du solde de CFE après mise en recouvrement du rôle en imputant, s'il y a lieu le dégrèvement lié au PVA de CET.

Commentaires • La révision des valeurs locatives foncières devient une nécessité (hors le cas des établissements industriels dont la VL repose sur des prix de revient, les VLBPTF ont pour origine des valeurs 1970 – ou 1975 dans le cas DOM – actualisées et majorées). Pour éviter la lourdeur d'une révision générale, il se pourrait que soit prise en compte la valeur vénale des biens.