

N° 158

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2009-2010

Enregistré à la Présidence du Sénat le 14 décembre 2009

RAPPORT

FAIT

au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE,

Par M. Philippe MARINI,

Sénateur,

Rapporteur général

Tome I : Rapport

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, *président* ; M. Yann Gaillard, Mme Nicole Bricq, MM. Jean-Jacques Jégou, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Joël Bourdin, François Marc, Alain Lambert, *vice-présidents* ; MM. Philippe Adnot, Jean-Claude Frécon, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; M. Philippe Marini, *rapporteur général* ; M. Jean-Paul Alduy, Mme Michèle André, MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Denis Badré, Mme Marie-France Beaufils, MM. Claude Belot, Pierre Bernard-Reymond, Auguste Cazalet, Michel Charasse, Yvon Collin, Philippe Dallier, Serge Dassault, Jean-Pierre Demerliat, Éric Doligé, André Ferrand, Jean-Pierre Fourcade, Christian Gaudin, Adrien Gouteyron, Charles Guené, Claude Haut, Edmond Hervé, Pierre Jarlier, Yves Krattinger, Gérard Longuet, Roland du Luart, Jean-Pierre Masseret, Marc Massion, Gérard Miquel, Albéric de Montgolfier, François Rebsamen, Jean-Marc Todeschini, Bernard Vera.

Voir le(s) numéro(s) :

Assemblée nationale (13^{ème} législ.) : 2070, 2132 et T.A. 382

Sénat : 157 (2009-2010)

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
EXPOSÉ GÉNÉRAL	9
I. DES PRÉVISIONS DE RECETTES QUASIMENT INCHANGÉES PAR RAPPORT AUX PRÉVISIONS INITIALES	11
A. UN REcul DU PIB DE L'ORDRE DE – 2,25 % EN 2009, SELON LE GOUVERNEMENT ET LE CONSENSUS DES CONJONCTURISTES	11
B. DES RECETTES DE L'ÉTAT INFÉRIEURES DE 56 MILLIARDS D'EUROS AUX PRÉVISIONS DE LA LFI 2009, MAIS QUASIMENT ÉGALES À CELLES ASSOCIÉES AU PLF 2010	13
1. <i>Des recettes fiscales inférieures de 470 millions d'euros aux prévisions associées au PLF 2010</i>	13
2. <i>Des recettes non fiscales supérieures de 335 millions d'euros aux prévisions associées au PLF 2010</i>	14
II. DES DÉPENSES RELATIVEMENT MAÎTRISÉES	16
A. DES ANNULATIONS SUPÉRIEURES AUX OUVERTURES DE CRÉDITS.....	16
1. <i>6,3 milliards d'euros de crédits annulés</i>	16
2. <i>5,1 milliards d'euros de crédits ouverts</i>	19
B. L'ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE QUELQUES MISSIONS SIGNIFICATIVES	22
1. <i>Des engagements partiellement tenus sur la mission « Défense »</i>	22
2. <i>Des crédits de la mission « Santé » qui ne semblent pas tenir compte de l'ensemble des votes du Parlement sur le PLFSS</i>	23
3. <i>Une évolution paradoxale des crédits de la mission « Solidarité »</i>	25
4. <i>L'insuffisance récurrente des crédits des contributions de la France aux organisations internationales</i>	25
5. <i>La sous-budgétisation du « droit à l'image collective »</i>	26
6. <i>L'absence de crédits supplémentaires pour le financement des primes d'épargne-logement</i>	26
C. L'APUREMENT PARTIEL DES DETTES DE L'ÉTAT À L'ÉGARD DE LA SÉCURITÉ SOCIALE	29
1. <i>Les créances des régimes de sécurité sociale sur l'Etat s'élevaient à 3,51 milliards d'euros au 30 juin 2009</i>	29
2. <i>Les mesures prévues par le présent projet de loi de finances rectificative devraient permettre d'apurer partiellement les dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale et d'éviter la constitution de nouvelles dettes</i>	30
3. <i>L'effort total consenti devrait « soulager » le besoin de financement de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)</i>	31
D. UNE EXÉCUTION 2009 MARQUÉE PAR LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN DE RELANCE	33
1. <i>Trois lois de finances rectificatives et trois décrets d'avance</i>	33
2. <i>Les crédits du plan de relance</i>	34
3. <i>L'évolution globale des crédits hors plan de relance</i>	35
4. <i>L'évolution des crédits des missions</i>	35
5. <i>Un objectif de dépense inchangé malgré la révision à la baisse de la prévision d'inflation</i>	36

III. UN DÉFICIT MULTIPLIÉ PAR DEUX ENTRE LA PRÉVISION ET L'EXÉCUTION	38
A. UN DÉFICIT BUDGÉTAIRE DE 141 MILLIARDS D'EUROS	38
B. UN BESOIN DE FINANCEMENT DE 253 MILLIARDS D'EUROS	39

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	41
• <i>ARTICLE 1^{ER}</i> Compensation des transferts de compétences aux départements par attribution d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers	41
• <i>ARTICLE 2</i> Compensation des transferts de compétences aux régions par attribution d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers	47
• <i>ARTICLE 3</i> Affectation du produit des amendes de police relatives à la circulation routière.....	53
B. Autres dispositions	60
• <i>ARTICLE 4</i> Reversement par la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA) du trop-perçu à l'occasion de la reprise de la dette du Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) et apurement partiel de la dette de l'Etat envers ladite caisse	60
• <i>ARTICLE 5</i> Affectation du produit du droit de consommation sur les tabacs	68
• <i>ARTICLE 6</i> Clôture du compte de commerce « Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement »	76

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

• <i>ARTICLE 7</i> Equilibre général du budget, trésorerie et plafond d'autorisation des emplois	81
--	----

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

**TITRE 1^{ER}
AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES POUR 2009
CRÉDITS DES MISSIONS**

- *ARTICLE 8* **Budget général : ouvertures et annulations de crédits** 82
- *ARTICLE 9* **Comptes spéciaux : ouvertures et annulations de crédits**..... 84

**TITRE II
RATIFICATION DE DÉCRETS D'AVANCE**

- *ARTICLE 10* **Ratification de trois décrets portant ouverture et annulation de crédits à titre d'avance**..... 85

**TITRE III
DISPOSITIONS PERMANENTES**

I. MESURES FISCALES NON RATTACHÉES

- A. Lutter contre la fraude**..... 91
 - *ARTICLE 11* **Levée du secret professionnel entre les ministères financiers et le ministère de l'intérieur dans le cadre des activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité juridique** 91
 - *ARTICLE 12* **Alignement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes** 97
 - *ARTICLE 13* **Lutte contre les activités lucratives non déclarées**.....103
 - *ARTICLE 13 bis (nouveau)* **Répression de la fraude à la réglementation fiscale édictée par les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution et la collectivité de Nouvelle-Calédonie**.....110

- B. Lutter contre les paradis fiscaux**.....114
 - *ARTICLE 14* **Mesures de lutte contre les Etats ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert**.....114
 - *ARTICLE 14 bis (nouveau)* **Procédure judiciaire d'enquête fiscale**149

- C. Moderniser les administrations fiscale et douanière et leurs relations avec les usagers**155
 - *ARTICLE 15* **Modification du calendrier déclaratif et de paiement de la TGAP**155
 - *ARTICLE 16* **Introduction d'une procédure contradictoire dans le code des douanes**157
 - *ARTICLE 17* **Création d'une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises**.....163
 - *ARTICLE 18* **Elargissement de l'obligation de dépôt par procédé informatique de la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués (IFU) par un fonds de placement immobilier**168
 - *ARTICLE 19* **Elargissement de l'obligation de dépôt informatique à la déclaration des commissions, courtages, ristournes et honoraires (DAS 2)**170

• ARTICLE 20 Extension du champ d'application des téléprocédures en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'impôt sur les sociétés (IS) et de taxe sur les salaires (TS).....	172
• ARTICLE 21 Réforme du statut des conservateurs des hypothèques.....	179
• ARTICLE 21 bis (nouveau) Ajustement des dispositifs de la « taxe poids lourds ».....	186
D. Adapter notre droit à l'environnement juridique communautaire.....	194
• ARTICLE 22 Aménagement du régime de l'intégration fiscale.....	194
• ARTICLE 23 Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif.....	228
• ARTICLE 24 Aménagement du régime du mécénat.....	235
• ARTICLE 25 Transposition de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise.....	242
E. Autres mesures.....	261
• ARTICLE 26 Harmonisation du délai de reprise prévu en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière	261
• ARTICLE 26 bis (nouveau) Application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés sur les plus-values des entreprises cédant leurs biens à des organismes HLM	264
• ARTICLE 27 Harmonisation de la fiscalité applicable à la construction de logements sociaux en VEFA.....	266
• ARTICLE 27 bis (nouveau) Exonération partielle de taxe foncière sur les propriétés bâties des habitations construites en périmètre SEVESO.....	271
• ARTICLE 27 ter (nouveau) Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dans les zones couvertes par un plan de prévention des risques miniers	273
• ARTICLE 27 quater (nouveau) Régime d'exonération de cotisation foncière des entreprises des établissements de spectacles cinématographiques.....	275
• ARTICLE 27 quinquies (nouveau) Report de l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres	280
• ARTICLE 27 sexies (nouveau) Dérogations aux normes d'accessibilité aux personnes handicapées	283
• ARTICLE 28 Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués	285
• ARTICLE 28 bis (nouveau) Corrections d'erreurs matérielles relatives au plafonnement des réductions d'impôt outre-mer.....	296
• ARTICLE 28 ter (nouveau) Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux.....	299
• ARTICLE 29 Suppression des exonérations prévues en matière d'impôt sur les sociétés (IS et IFA) en faveur des entreprises des pôles de compétitivité	307
• ARTICLE 29 bis (nouveau) Prorogation de l'exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles qui se créent dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire.....	317
• ARTICLE 29 ter (nouveau) Cessibilité de la créance résultant d'un excédent de crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo.....	319
• ARTICLE 29 quater (nouveau) Prorogation d'un an du régime de la réduction d'impôts de 25 % en faveur des entreprises ayant souscrit au capital de certaines entreprises de presse	322
• ARTICLE 29 quinquies (nouveau) Allongement de la période de prise en compte des coûts de développement éligibles au crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo en ligne.....	325

• ARTICLE 29 sexies (nouveau) Abaissement du seuil d'éligibilité des coûts de développement au crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo	327
• ARTICLE 29 septies (nouveau) Prorogation jusqu'en 2011 d'un crédit d'impôt en faveur des buralistes	329
• ARTICLE 29 octies (nouveau) Immatriculation au registre des métiers des auto-entrepreneurs exerçant à titre principal une activité artisanale	331
• ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 29 OCTIES Application du régime fiscal des fusions aux opérations de regroupement de chambres de métiers et de l'artisanat	336
• ARTICLE 29 nonies (nouveau) Report de l'entrée en vigueur du dispositif aménageant le régime fiscal des organismes d'assurance	339
• ARTICLE 30 Prorogation du remboursement partiel de TIPP et de TICGN au profit des agriculteurs	342
• ARTICLE 30 bis (nouveau) Instauration d'un mécanisme de taxation d'office en cas d'opposition au contrôle du centre national du cinéma et de l'image animée	344
• ARTICLE 30 ter (nouveau) Report de l'entrée en application d'une formalité en matière de TVA	346
• ARTICLE 30 quater (nouveau) Aménagement du régime du droit de passeport pour les navires de plaisance	349
• ARTICLE 30 quinques (nouveau) Compensation de contribution carbone au bénéfice des biocarburants	352
• ARTICLE 30 sexies (nouveau) Adaptation du régime de la taxe générale sur les activités polluantes applicable à la filière « papier »	357
• ARTICLE 30 septies (nouveau) Exonération de taxe pour certains organismes faisant appel à des chercheurs ou des universitaires étrangers	363
• ARTICLE 30 octies (nouveau) Diverses mesures d'harmonisation de la réglementation fiscale par rapport à la réglementation comptable	370
• ARTICLE 30 nonies (nouveau) Statut des revenus des fonctionnaires autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux et mesures de précision sur le crédit d'impôt recherche	373
• ARTICLE 30 decies (nouveau) Modification de la règle d'exigibilité de la TVA applicable aux sociétés qui commercialisent des papiers de presse	377
• ARTICLE 30 undecies (nouveau) Modulation de la taxe sur la publicité	379
• ARTICLE 30 duodecies (nouveau) Modifications du dispositif relatif aux redevances sanitaires afin de mettre en conformité la législation nationale avec le droit communautaire	383
• ARTICLE 30 terdecies (nouveau) Réajustement du droit à licence dû par les débitants de tabac	392
• ARTICLE 30 quaterdecies (nouveau) Transfert de France Agrimer vers l'Institut national de l'origine et de la qualité de la redevance applicable aux vins bénéficiant d'une indication géographique protégée	394
• ARTICLE 30 quindecies (nouveau) Assujettissement des associations de gestion et de comptabilité à certaines cotisations à l'ordre des experts-comptables	397
• ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 30 QUINDECIES Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel	399
II. AUTRES MESURES	403
• ARTICLE 31 A (nouveau) Adhésion de Pôle emploi au régime de l'assurance chômage	403
• ARTICLE 31 Transfert de cotisation pour le financement des contrôles mis en œuvre par le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)	405

• ARTICLE 32 Abrogation du droit de timbre pour la délivrance du permis de chasser.....	412
• ARTICLE 33 Octroi de la garantie de l'Etat au Fonds de cohésion sociale au titre des avances remboursables	415
• ARTICLE ADDITIONNEL AVANT L'ARTICLE 33 bis Exonération de taxe d'habitation pour les bénéficiaires du RSA anciennement bénéficiaires du RMI	425
• ARTICLE 33 bis Lissage des effets connexes liés à l'entrée en vigueur du RSA.....	430
• ARTICLE 33 ter (nouveau) Octroi de la garantie de l'Etat à deux prêts consentis au compte « Facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance et Facilité de protection contre les chocs exogènes » (FRPC-FCE) du Fonds monétaire international (FMI)	430
• ARTICLE 33 quater (nouveau) Octroi de la garantie de l'Etat pour le financement de certains projets d'infrastructures publiques.....	435
• ARTICLE 34 Apurement des prêts de consolidation accordés aux rapatriés	437
• ARTICLE 35 Répartition des compétences entre l'Autorité des normes comptables (ANC) et le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)	439
• ARTICLE 36 Harmonisation du délai de prescription des comptes des comptables publics	449
• ARTICLE 37 (nouveau) Extension du pouvoir de contrôle de la Cour des comptes aux organismes permettant à leurs donateurs de bénéficier d'une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune.....	453
• ARTICLE 38 (nouveau) Déductibilité des majorations salariales issues d'un régime d'heures d'équivalences à taux majoré.....	455
• ARTICLE 39 (nouveau) Réduction de la participation minimale de l'Etat dans la société Adoma.....	460
• ARTICLE 40 (nouveau) Renouvellement du délai de prorogation d'un an des concessions d'autoroute en contrepartie d'aménagements	463
EXAMEN EN COMMISSION	467

EXPOSÉ GÉNÉRAL

En cette fin d'année 2009, personne ne sait où en est vraiment l'économie française : est-elle sortie de crise et, déjà, sur la voie de la reprise ? Le moins que l'on puisse dire est que l'on se trouve confronté à des **signaux contradictoires**.

D'un côté, le repli de la croissance devrait se stabiliser autour d'un peu plus de 2 %. C'est sensiblement moins que ce que l'on a pu craindre. De l'autre, le chômage continue de progresser : plus de 80.000 emplois ont ainsi été détruits au troisième trimestre de cette année, soit à peine moins qu'au cours de celui qui l'a précédé. Par ailleurs, la production industrielle de la zone euro a reculé de 0,6 % en octobre.

L'environnement international n'est guère plus lisible. Les indices de reprise que l'on peut déceler dans les pays émergents et, notamment, en Chine, ne suffisent pas à compenser les craintes que suscite la fragilité financière de certains pays en marge et même au sein de la zone euro. Les difficultés de la Grèce sont, de ce point de vue, tout à fait emblématiques de **l'ambivalence de la monnaie unique qui, si elle protège de la spéculation, permet à un certain nombre de pays de différer les ajustements nécessaires.**

Si la France a plutôt mieux résisté à la crise que les autres pays membres de l'euro, à en juger par ses performances en matière de croissance, sa politique de relance, certes efficace, a contribué à une détérioration exceptionnelle des comptes de l'Etat pour 2009, déjà largement actée par les deux précédentes lois de finances rectificatives.

Avec en 2010 un déficit budgétaire de l'Etat de plus de 140 milliards d'euros et un déficit des administrations publiques de 8,2 points de PIB, notre pays aborde une zone dangereuse qui risque de l'éloigner de l'économie de référence qu'est l'Allemagne, qui devrait limiter son déficit à 6 points de PIB en 2010.

En deux ans, le ratio de la dette publique sur le PIB devrait augmenter de près de 20 points pour passer de 67,4 % en 2008 à 84 % en 2010, éloignant encore notre pays du respect des critères de Maastricht.

La crise a eu pour conséquence un effondrement des recettes budgétaires qui se révèlent inférieures de plus de 56 milliards au montant inscrit en loi de finances initiale. Sans doute peut-on espérer un effet de rattrapage mais cet effet pourrait rester limité si la croissance se révélait en définitive peu vigoureuse.

Cette perspective conduit à faire porter les efforts sur la maîtrise de la dépense. De ce point de vue, **le présent collectif de fin d'année marque des efforts appréciables pour contenir la dépense publique.** A côté des mesures

qui marquent la nécessaire poursuite du plan de relance, votre commission des finances relève avec satisfaction un effort pour contraindre les dépenses de fonctionnement.

Nul doute que c'est à l'aune des efforts faits sur le plan de la dépense que les marchés, plus encore que la surveillance des pairs dans le cadre du traité de Maastricht, jugeront de la crédibilité de notre modèle économique.

Toute interrogation sur la détermination des autorités françaises à « tenir la dépense » de l'Etat se traduira inmanquablement par une détérioration de nos conditions de financement sur les marchés. Notre dette, aujourd'hui – mais pour combien de temps – rendue artificiellement légère par les interventions des banques centrales, pourrait rapidement devenir un fardeau insupportable.

C'est dans ce contexte que prend place le « grand emprunt » qui, s'il a bien vocation à venir compléter le projet de loi de finances pour 2010 en vue de favoriser le rebond durable de l'économie française et le relèvement de son potentiel de croissance, doit aussi s'appuyer sur une volonté affirmée de **privilégier l'investissement sur le fonctionnement**, dont le présent collectif, qui comporte, comme il est de tradition son train de mesures fiscales, peut constituer une bonne illustration en dépit de l'ampleur des déficits immédiats.

I. DES PRÉVISIONS DE RECETTES QUASIMENT INCHANGÉES PAR RAPPORT AUX PRÉVISIONS INITIALES

L'évolution des recettes du budget de l'Etat en 2009 est la conséquence du recul historique du PIB en 2009.

A. UN REcul DU PIB DE L'ORDRE DE - 2,25 % EN 2009, SELON LE GOUVERNEMENT ET LE CONSENSUS DES CONJONCTURISTES

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 quatre dernières années, **très succinct**, puisqu'il se résume entièrement aux développements suivants : « *Le troisième projet de loi de finances rectificative pour 2009 s'inscrit dans un contexte de reprise de l'activité économique et d'une très nette décélération du rythme des destructions d'emploi. Après quatre trimestres de repli, la croissance française a atteint 0,3 % aux deuxième et troisième trimestres 2009 et les indicateurs conjoncturels démontrent une nette tendance au redémarrage de l'économie. Ce contexte a fait l'objet de développements récents devant les assemblées, à l'occasion de la présentation du projet de loi de finances (PLF) pour 2010 et de son adoption, en première lecture, par l'Assemblée nationale.*

« *On se reportera donc aux débats afférents à ce projet de loi pour apprécier le contexte économique et budgétaire dans lequel s'inscrit le présent projet de loi de finances rectificative.*

« *Les modifications apportées par le présent projet de loi sont à la fois constitutives d'ajustements de fin d'année et d'ouvertures destinées à apurer une très large partie de la dette de l'État à l'égard des organismes de sécurité sociale, dont le montant résiduel au 31 décembre 2009 sera inférieur à 1 milliard d'euros.*

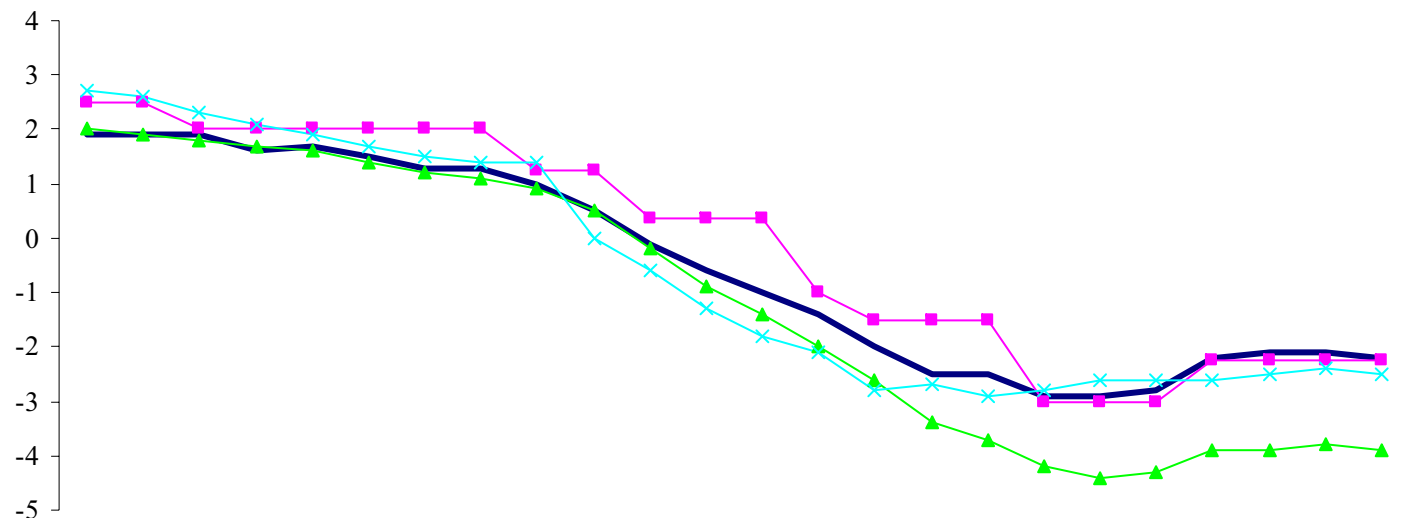
« *Les modifications apportées aux dépenses sont explicitées dans l'exposé général des motifs du projet de loi et dans l'annexe « Analyse par mission et programme des modifications de crédits intervenues en gestion et modifications proposées par le présent projet de loi ».*

« *Pour analyser les ajustements apportés aux recettes, on se reportera, au-delà des déterminants des prévisions pour 2009 qui sont détaillées dans le fascicule des Voies et moyens associé au PLF 2010, à l'exposé général des motifs du projet de loi ».*

La prévision de croissance du Gouvernement est donc maintenue à -2,25 %, ce qui correspond quasiment au consensus des conjoncturistes (- 2,2 %), qui est quasiment stabilisé depuis septembre 2009 car l'essentiel de l'aléa portait sur la croissance des deux premiers trimestres.

Les prévisions de croissance du PIB pour 2009

(en %)



	janv-08	févr-08	mars-08	avr-08	mai-08	juin-08	juil-08	août-08	sept-08	oct-08	nov-08	déc-08	janv-09	févr-09	mars-09	avr-09	mai-09	juin-09	juil-09	août-09	sept-09	oct-09	nov-09	déc-09
— France (consensus)	1,9	1,9	1,9	1,6	1,7	1,5	1,3	1,3	1	0,5	-0,1	-0,6	-1	-1,4	-2	-2,5	-2,5	-2,9	-2,9	-2,8	-2,2	-2,1	-2,1	-2,2
— France (gouvernement) (1)	2,5	2,5	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	1,25	1,25	0,35	0,35	0,35	-1,00	-1,5	-1,5	-1,5	-3	-3	-3	-2,25	-2,25	-2,25	-2,25
— Zone euro (consensus)	2	1,9	1,80	1,7	1,6	1,4	1,2	1,1	0,9	0,5	-0,2	-0,9	-1,4	-2,0	-2,6	-3,4	-3,7	-4,2	-4,4	-4,3	-3,9	-3,9	-3,8	-3,9
— États-Unis (consensus)	2,7	2,6	2,3	2,1	1,9	1,7	1,5	1,4	1,4	0,0	-0,6	-1,3	-1,8	-2,1	-2,8	-2,7	-2,9	-2,8	-2,6	-2,6	-2,6	-2,5	-2,4	-2,5

(1) Y compris déclarations de membres du Gouvernement.

Sources : Consensus Forecasts, ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, déclarations publiques de membres du Gouvernement

En particulier, l'impact économique de la grippe A/H1N1 devrait être modeste. Certes, plus de 4,6 millions de personnes ont déjà été touchées en France métropolitaine depuis le mois d'août, selon les estimations du réseau des Grog (groupes régionaux d'observation de la grippe) publiées le 9 décembre 2009, ce qui correspond à un taux d'attaque de l'ordre de 7 %. Cependant, on rappelle que, selon les estimations de la commission des finances, un taux d'attaque de 12,5 %¹ en 2009 ne devrait réduire le PIB de 2009 que d'environ 0,2 point.

B. DES RECETTES DE L'ETAT INFÉRIEURES DE 56 MILLIARDS D'EUROS AUX PRÉVISIONS DE LA LFI 2009, MAIS QUASIMENT ÉGALES À CELLES ASSOCIÉES AU PLF 2010

Les prévisions de recettes de l'Etat en 2009 sont **quasiment inchangées** par rapport à celles associées au projet de loi de finances pour 2010. Elles sont cependant **inférieures de 56 milliards d'euros** aux montants prévus par la loi de finances initiale pour 2009.

1. Des recettes fiscales inférieures de 470 millions d'euros aux prévisions associées au PLF 2010

Les recettes fiscales nettes sont revues à la baisse de 470 millions d'euros.

Cette réduction résulterait entièrement des mesures nouvelles du présent projet de loi de finances.

L'évolution **spontanée** des recettes fiscales nettes serait en effet inchangée par rapport à celle associée au projet de loi de finances pour 2010 :

- d'un côté, on aurait une augmentation de 450 millions d'euros du produit attendu sur les retenues à la source et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers ;

- de l'autre, les remboursements et dégrèvements seraient spontanément accrus d'un montant identique, du fait d'une révision à la hausse de 700 millions d'euros du montant des restitutions de prime pour l'emploi (PPE) et d'une révision à la baisse de 250 millions d'euros des autres remboursements et dégrèvements d'impôt sur le revenu.

¹ L'avis de l'Institut de veille sanitaire (InVS) du 28 septembre 2009 dans la perspective de la campagne de vaccination, transmis au directeur général de la santé, suggère que le taux d'attaque pourrait être de l'ordre de 10 % à 15 % en 2009, et atteindre 25 % ou 30 % en 2010 si d'autres vagues se produisaient. Le taux de 12,5 % retenu ici est la moyenne de la fourchette attendue pour 2009.

La révision à la baisse, de 470 millions d'euros, proviendrait de **deux mesures nouvelles** prévues par le présent projet de loi de finances rectificative :

- d'une part, d'un transfert complémentaire de près de 100 millions d'euros de recettes de TIPP au profit des régions et départements en compensation des transferts de compétences ;

- d'autre part, d'un transfert de 371 millions d'euros de recettes de taxe sur les conventions d'assurances à la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA), en remboursement d'une partie des dettes de l'État due au régime.

2. Des recettes non fiscales supérieures de 335 millions d'euros aux prévisions associées au PLF 2010

Les recettes **non fiscales** seraient quant à elles supérieures de 335 millions d'euros aux prévisions associées au projet de loi de finances pour 2010, du fait :

- d'une augmentation de 371 millions d'euros lié à un versement représentatif du surplus de dette du Fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA) reprise par l'Etat, en « miroir » de l'opération mentionnée ci-avant ;

- d'une réduction de 55 millions d'euros du produit des amendes correspondant à l'affectation proposée dans le cadre du présent projet de loi au profit du Fonds interministériel pour la prévention de la délinquance (FIPD).

Les prévisions de recettes de l'Etat en 2009

(en millions d'euros)

	LFI 2009	Evolutions par rapport à la LFR précédente			Montant				Evolution	
		LFR février 2009	LFR avril 2009	Présent PLFR	LFR février 2009*	LFR avril 2009*	PLF 2010	Présent PLFR*	par rapport à la LFI*	par rapport au PLF 2010*
A. Recettes fiscales	361 348	-5 900	-7 366	-22 177	355 448	348 082	325 925	325 905	-35 443	-20
Dont :										
1. Impôt sur le revenu	59 355		-2100	-1 265	59 355	57 255	55 990	55 990	-3 365	0
2. Autres impôts directs perçus par voie d'émission de rôles	6 450			205	6 450	6 450	6 655	6 655	205	0
3. Impôt sur les sociétés	60 094	-3400	-500	-7 974	56 694	56 194	48 220	48 220	-11 874	0
4. Autres impôts directs et taxes assimilées	14 089		-400	-482	14 089	13 689	12 757	13 207	-882	450
5. Taxe intérieure sur les produits pétroliers	15 251		-151	-337	15 251	15 100	14 861	14 763	-488	-98
6. Taxe sur la valeur ajoutée	186 312	-2500	-3516	-10 963	183 812	180 296	169 333	169 333	-16 979	0
7. Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	19 797		-699	-1 360	19 797	19 098	18 109	17 738	-2 059	-371
A déduire : Remboursements et dégrèvements	101 965	1100		11 087	103 065	103 065	113 702	114 152	12 187	450
A'. Recettes fiscales nettes	259 383	-7 000	-7 366	-33 264	252 383	245 017	212 223	211 753	-47 630	-470
B. Recettes non fiscales	22 678		-1089	-2 087	22 678	21 589	19 167	19 502	-3 176	335
C. Prélèvements sur les recettes de l'État	71 149	2500		2 561	73 649	73 649	76 263	76 210	5 061	-53
Dont :										
1. Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des collectivités territoriales	52 249	2500		1 496	54 749	54 749	56 298	56 245	3 996	-53
2. Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des Communautés européennes	18 900			1 065	18 900	18 900	19 965	19 965	1 065	0
Recettes totales nettes des prélèvements (A' + B - C)	210 911	-9 500	-8 455	-37 911	201 411	192 956	155 127	155 045	-55 866	-82
D. Fonds de concours et recettes assimilées	3 316				3 316	3 316	155 128	3 316	0	-151 812
Recettes nettes totales du budget général, y compris fonds de concours (A' + B - C + D)	214 227	-9 500	-8 455	-37 911	204 727	196 272	155 129	158 361	-55 866	3 232

Sources : textes indiqués, calculs de la commission des finances (*)

II. DES DÉPENSES RELATIVEMENT MAÎTRISÉES

A. DES ANNULATIONS SUPÉRIEURES AUX OUVERTURES DE CRÉDITS

Le présent projet de loi de finances rectificative propose de réduire de 1,24 milliard d'euros les dépenses de l'Etat, par rapport au montant fixé par la loi de finances rectificative du 20 avril 2009.

Cette réduction constitue le solde de 5,08 milliards d'euros d'ouvertures et de 6,31 milliards d'euros d'annulations de crédits.

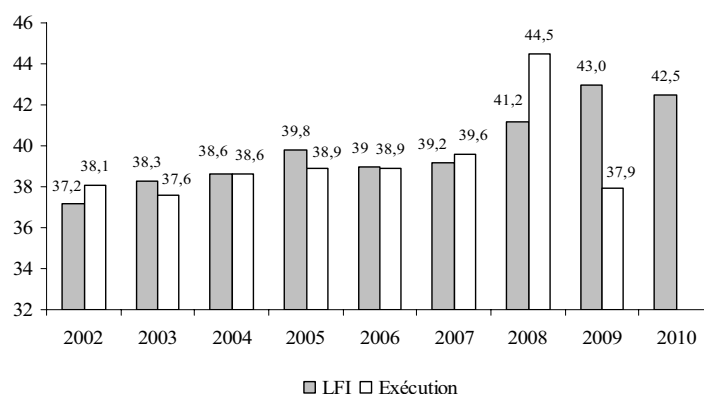
1. 6,3 milliards d'euros de crédits annulés

80 % des annulations proposées, soit 5,1 milliards d'euros, portent sur les crédits de la mission « Engagements financiers de l'Etat » et en particulier sur le programme « Charge de la dette ». Malgré l'augmentation de 124 milliards d'euros de l'encours de dette négociable de l'Etat en 2009 (de 1 017 milliards fin 2008 à 1 141 milliards d'euros fin 2009), les charges financières seront non seulement inférieures à leur niveau de 2008 (44,5 milliards d'euros), à leur niveau estimé en loi de finances pour 2009 (43 milliards d'euros) mais également à leur niveau attendu lors de la préparation du projet de loi de finances pour 2010 (38,5 milliards d'euros).

Le Gouvernement anticipe désormais que la charge de la dette s'élèvera en 2009 à 37,9 milliards d'euros, soit le niveau le plus bas depuis 2003 et alors même que l'encours de dette est supérieur de 45 % à ce qu'il était en 2003 (1 141 milliards d'euros contre 788 milliards d'euros).

La charge de la dette en prévision et en exécution

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances

Evolution des dépenses de l'Etat en 2009

(en euros)

Missions	Loi de règlement 2008	LFI 2009	LFR janvier 2009	LFR avril 2009			LFR décembre 2009			TOTAL 2009	Evolution LFI/LFR 3 en euros	Evolution LFI/LFR 3 en %	Evolution 2008/LFR 3
				Crédits ouverts	Crédits annulés	Solde	Crédits ouverts	Crédits annulés	Solde				
Action extérieure de l'Etat	2 432 557 375	2 511 908 296			964 020	-964 020	86 870 000	1 655 868	85 214 132	2 596 158 408	84 250 112	3,4%	7%
Administration générale et territoriale de l'Etat	2 623 618 115	2 592 794 169			8 422 118	-8 422 118	45 623 194	49 110 347	-3 487 153	2 580 884 898	-11 909 271	-0,5%	-2%
Agriculture, pêche, alimentation, forêt et affaires rurales	3 085 471 848	3 475 451 662		83 109 000	1 580 274	81 528 726	638 455 170		638 455 170	4 195 435 558	719 983 896	20,7%	36%
Aide publique au développement	2 996 805 525	3 152 615 272		13 000		13 000	64 705 000	-4 588 591	60 116 409	3 212 744 681	60 129 409	1,9%	7%
Anciens combattants, mémoire et liens avec la nation	3 683 135 300	3 470 323 601			23 716 625	-23 716 625	21 434 803		21 434 803	3 468 041 779	-2 281 822	-0,1%	-6%
Conseil et contrôle de l'Etat	490 779 219	548 746 912				0		5 800 000	-5 800 000	542 946 912	-5 800 000	-1,1%	11%
Culture	2 818 597 390	2 783 903 856		231 000		231 000	38 028 933	11 339 073	26 689 860	2 810 824 716	26 920 860	1,0%	0%
Défense	37 614 678 540	37 338 916 307			4 900 000	-4 900 000	223 000 000		223 000 000	37 557 016 307	218 100 000	0,6%	0%
Direction de l'action du Gouvernement	503 467 288	535 422 235			180 446	-180 446		28 961 279	-28 961 279	506 280 510	-29 141 725	-5,4%	1%
Ecologie, développement et aménagement durables	10 527 434 751	9 921 261 205			63 576 551	-63 576 551	7 200 000	191 471 690	-184 271 690	9 673 412 964	-247 848 241	-2,5%	-8%
Economie		1 936 299 483			3 383 310	-3 383 310	99 626 965	10 999 135	88 627 830	2 021 544 003	85 244 520	4,4%	
Engagements financiers de l'Etat	46 198 696 439	44 636 600 000				0		5 099 314 458	-5 099 314 458	39 537 285 542	-5 099 314 458	-11,4%	-14%
Enseignement scolaire	59 163 588 281	59 910 643 852		29 000	16 033 281	-16 004 281			-8 400 000	59 886 239 571	-24 404 281	0,0%	1%
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	11 107 073 328	11 315 025 167			25 166 298	-25 166 298	29 500 000	47 094 791	-17 594 791	11 272 264 078	-42 761 089	-0,4%	1%
Immigration, asile et intégration	583 773 665	510 604 445				0	8 000 000		8 000 000	518 604 445	8 000 000	1,6%	-11%
Justice	6 376 690 001	6 632 134 872			24 959 900	-24 959 900	69 234 424		69 234 424	6 676 409 396	44 274 524	0,7%	5%
Médias	522 247 196	1 010 286 151		150 750 000		150 750 000	27 565 186	15 000 000	12 565 186	1 173 601 337	163 315 186	16,2%	125%
Outre-mer	1 977 434 701	1 871 457 691			7 149 081	-7 149 081	567 298 033		567 298 033	2 431 606 643	560 148 952	29,9%	23%
Plan de relance de l'économie			10 277 000 000	2 283 000 000		2 283 000 000	348 000 000	348 000 000	0	12 560 000 000	12 560 000 000		
Politique des territoires	479 321 163	372 567 740				3 359 866			-5 271 811	363 936 063	-8 631 677	-2,3%	-24%
Pouvoirs publics	1 016 686 792	1 022 725 720				0			0	1 022 725 720	0	0,0%	1%
Provisions	7 809 234	207 000 000				0		2 911 000	-2 911 000	204 089 000	-2 911 000	-1,4%	2513%
Recherche et enseignement supérieur	22 799 532 970	24 101 566 730		50 000	23 579 736	-23 529 736	15 300 000	107 659 996	-92 359 996	23 985 676 998	-115 889 732	-0,5%	5%
Régimes sociaux et de retraite	5 407 789 649	5 206 130 000				0	1 400 000	47 156 146	-45 756 146	5 160 373 854	-45 756 146	-0,9%	-5%
Relations avec les collectivités territoriales	2 373 842 203	2 492 119 207			1 073 500	-1 073 500	16 128 728		16 128 728	2 507 174 435	15 055 228	0,6%	6%
Remboursements et dégrèvements	92 174 205 391	101 965 000 000	1 100 000 000			0	11 086 880 000		11 086 880 000	114 151 880 000	12 186 880 000	12,0%	24%
Santé	406 902 264	1 150 678 774			6 214 725	-6 214 725	663 414 983	2 983 000	660 431 983	1 804 896 032	654 217 258	56,9%	344%
Sécurité	15 845 414 246	16 189 481 215			21 208 160	-21 208 160	13 588 504	23 320 000	-9 731 496	16 158 541 559	-30 939 656	-0,2%	2%
Sécurité civile	401 396 765	419 760 294			2 706 143	-2 706 143	68 700 000		68 700 000	485 754 151	65 993 857	15,7%	21%
Solidarité, insertion et égalité des chances	13 133 304 963	11 136 062 825		76 000	3 094 509	-3 018 509	437 976 936	140 184 467	297 792 469	11 430 836 785	294 773 960	2,6%	-13%
Sport, jeunesse et vie associative	764 148 967	790 650 628		30 020 500	2 469 447	27 551 053	16 510 150	10 997 725	5 512 425	823 714 106	33 063 478	4,2%	8%
Travail et emploi	12 841 315 880	12 161 161 835		77 000	3 821 558	-3 744 558	970 962 001	138 340 458	832 621 543	12 990 038 820	828 876 985	6,8%	1%
Ville et logement	6 890 351 346	7 659 126 296		48 000	16 843 952	-16 795 952	599 010 857	13 885 032	585 125 825	8 227 456 169	568 329 873	7,4%	19%
Développement et régulations économiques	1 508 057 339												
Pilotage de l'économie française	868 395 785												
Sécurité sanitaire	792 130 845												
TOTAL	370 416 654 763	379 028 426 440	11 377 000 000	2 547 403 500	264 403 500	2 283 000 000	16 164 413 867	6 314 444 867	9 849 969 000	402 538 395 440	23 509 969 000	6,2%	9%
TOTAL hors R & D	278 242 449 372	277 063 426 440	10 277 000 000	2 547 403 500	264 403 500	2 283 000 000	5 077 533 867	6 314 444 867	-1 236 911 000	288 386 515 440	11 323 089 000	4,1%	4%
Total hors R & D et hors plan de relance	278 242 449 372	277 063 426 440	0	264 403 500	264 403 500	0	4 729 533 867	5 966 444 867	-1 236 911 000	275 826 515 440	-1 236 911 000	-0,4%	-1%
Total hors R & D, hors plan de relance et hors charge de la dette	232 043 752 933	232 426 826 440	0	264 403 500	264 403 500	0	4 729 533 867	867 130 409	3 862 403 458	236 289 229 898	3 862 403 458	1,7%	2%

Source : commission des finances

Les raisons de cette moindre dépense sont connues et tiennent au niveau historiquement faible des taux d'intérêt et à la presque disparition de l'inflation en 2009 (qui diminue la charge d'intérêt des obligations indexées), alors que la loi de finances avait été construite en fonction d'une hypothèse d'évolution des prix de 2 %. La prévision du Gouvernement s'établit désormais à 0,4 % et celle du consensus des économistes à 0,1 %.

Les annulations portent sur les crédits de 23 missions :

Les annulations de crédits dans le présent projet de loi de finances rectificative

(en euros et en %)

	Crédits annulés	Part (en %) dans le total
Action extérieure de l'Etat	1 655 868	0,03
Administration générale et territoriale de l'Etat	49 110 347	0,78
Aide publique au développement	4 588 591	0,07
Conseil et contrôle de l'Etat	5 800 000	0,09
Culture	11 339 073	0,18
Direction de l'action du Gouvernement	28 961 279	0,46
Ecologie, développement et aménagement durables	191 471 690	3,03
Economie	10 999 135	0,17
Engagements financiers de l'Etat	5 099 314 458	80,76
Enseignement scolaire	8 400 000	0,13
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	47 094 791	0,75
Médias	15 000 000	0,24
Plan de relance de l'économie	348 000 000	5,51
Politique des territoires	5 271 811	0,08
Provisions	2 911 000	0,05
Recherche et enseignement supérieur	107 659 996	1,70
Régimes sociaux et de retraite	47 156 146	0,75
Santé	2 983 000	0,05
Sécurité	23 320 000	0,37
Solidarité, insertion et égalité des chances	140 184 467	2,22
Sport, jeunesse et vie associative	10 997 725	0,17
Travail et emploi	138 340 458	2,19
Ville et logement	13 885 032	0,22
TOTAL	6 314 444 867	100,00

Source : commission des finances

10 missions ne sont pas concernées par les annulations : l'agriculture, les anciens combattants, la défense, l'immigration, la justice, l'outre-mer, les pouvoirs publics, les relations avec les collectivités territoriales, les remboursements et dégrèvements et la sécurité civile.

2. 5,1 milliards d'euros de crédits ouverts

Sur les 6,3 millions d'euros de crédits annulés, seul 1,2 milliard est consacré à la réduction du déficit budgétaire.

5,1 milliards d'euros sont consacrés à des dépenses nouvelles, de deux types : le financement de priorités du Gouvernement ou de dépenses inéluctables en 2009 d'une part, l'apurement de dettes de l'Etat envers la sécurité sociale, contractées antérieurement à 2009, d'autre part.

Les ouvertures de crédits dans le présent projet de loi de finances rectificative

(en millions d'euros)

	Ouvertures	Remboursements dettes sécurité sociale	Autres ouvertures
Action extérieure de l'Etat	86,9		86,9
Administration générale et territoriale de l'Etat	45,6		45,6
Agriculture, pêche, alimentation, forêt et affaires rurales	638,5	344,6	293,9
Aide publique au développement	64,7		64,7
Anciens combattants, mémoire et liens avec la nation	21,4		21,4
Culture	38,0		38,0
Défense	223,0		223,0
Ecologie, développement et aménagement durables	7,2		7,2
Economie	99,6		99,6
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	29,5		29,5
Immigration, asile et intégration	8,0		8,0
Justice	69,2		69,2
Médias	27,6		27,6
Outre-mer	567,3	441,7	125,6
Plan de relance de l'économie	348,0		348,0
Recherche et enseignement supérieur	15,3		15,3
Régimes sociaux et de retraite	1,4		1,4
Relations avec les collectivités territoriales	16,1		16,1
Remboursements et dégrèvements	11 086,9		11 086,9
Santé	663,4	278,5	384,9
Sécurité	13,6		13,6
Sécurité civile	68,7		68,7
Solidarité, insertion et égalité des chances	438,0	34,5	403,5
Sport, jeunesse et vie associative	16,5	16,5	0,0
Travail et emploi	971,0	592,7	378,3
Ville et logement	599,0	243,2	355,8
TOTAL	16 164,4	1 951,7	14 212,8
Total hors remboursements et dégrèvements	5 077,5	1 951,7	3 125,9

Source : commission des finances

Près de **2 milliards d'euros** sont consacrés, selon l'exposé des motifs du présent projet de loi de finances rectificative, à « *l'apurement d'une partie des dettes de l'Etat vis-à-vis des régimes obligatoires de base de sécurité sociale figurant à l'état semestriel mentionné à l'article LO. 111-10-1 du code de la sécurité sociale* »¹.

Les **3 autres milliards d'euros** sont consacrés notamment :

- à des dépenses destinées à éviter la constitution de nouvelles dettes à l'égard de la sécurité sociale (1,3 milliard d'euros) ;

- au financement des dépenses liées à la grippe A (284 millions d'euros pour l'achat de vaccins et 60 millions d'euros pour la mise en œuvre de la campagne de vaccination par les services préfectoraux) ;

- au plan de soutien à l'agriculture annoncé par le Président de la République le 27 octobre 2009 (110 millions d'euros) ;

- au financement des refus d'apurement communautaires constatés en 2008 (82,5 millions d'euros) et au préfinancement des aides communautaires pour la campagne 2008-2009 (26,4 millions d'euros) ;

- à l'acquisition et les études préalables à la construction du nouveau Palais de justice de Paris (88 millions d'euros) ;

- à l'office national des forêts, à la suite de la tempête Klaus (19 millions d'euros) ;

- aux contributions dues par la France aux organisations internationales (31 millions d'euros), aux opérations de maintien de la paix (48 millions d'euros) et à la sécurité des postes diplomatiques (5 millions d'euros) ;

- au plan de relance de l'économie (annulation de 348 millions d'euros de crédits inutilisés au titre de la mesure d'avance sur marchés publics qui financent des mesures nécessitant des crédits complémentaires).

¹ Les conditions de cet apurement sont présentées de manière détaillée ci-après.

Les ouvertures de crédits de paiement au titre du plan de relance de l'économie

175 millions d'euros sont ouverts sur le programme 315 « **Programme exceptionnel d'investissement public** » pour financer les mesures suivantes :

- 50 millions d'euros pour les programmes de modernisation des itinéraires (PDMI) ;

- 20 millions d'euros pour l'Institut national de recherches archéologiques préventives (engagement du ministre lors du débat au Sénat en janvier dernier) ;

- 50 millions d'euros pour financer le plan de relance numérique (dont un volet consacré au « serious gaming »¹) ;

- 10 millions d'euros pour les équipements sportifs de proximité (mesure pilotée par le Centre national de développement du sport) ;

- 9,8 millions d'euros sur les investissements territoriaux (essentiellement Fonds national d'aménagement et de développement du territoire) ;

- 1,5 millions d'euros sur le patrimoine « culture » ;

- 16,7 millions d'euros sur l'Etat exemplaire pour faciliter la mise en œuvre de la revue générale des politiques publiques ;

- 17 millions d'euros pour abonder l'enveloppe réservée à l'équipement numérique des écoles.

Le programme 317 « **Effort exceptionnel en faveur du logement et de la solidarité** » bénéficie de 173 millions d'euros d'ouvertures :

- 9 millions d'euros pour le logement social outre-mer ;

- 25 millions d'euros pour la prévention de l'exclusion et l'insertion des personnes vulnérables ;

- 125 millions d'euros pour couvrir le surcoût de la prime de solidarité active (PSA) ;

- 14 millions d'euros pour couvrir le surcoût de la prime pour les familles modestes (PFM).

¹ Selon le site internet du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, le « secteur du jeu vidéo dépasse désormais la seule offre de logiciels de loisirs. Les technologies développées pour porter à l'écran un scénario interactif, le savoir-faire associé à la narration du jeu vidéo sont aujourd'hui de plus en plus utilisés à des fins de formation et de transmission de connaissances. Ces nouvelles applications des technologies et méthodes propres au jeu vidéo sont montées en puissance ces deux dernières années sous le vocable "serious gaming". Il s'agit d'inviter l'utilisateur à interagir avec une application informatique dont l'objectif est de combiner des aspects d'enseignement, d'apprentissage, d'entraînement, de communication ou d'information, avec des ressorts ludiques et/ou des technologies issus du jeu vidéo. Une telle association vise à donner à un contenu utilitaire (« serious ») une approche vidéo-ludique (« game »). »

La majoration de 11 milliards d'euros du montant des remboursements et dégrèvements s'explique, pour 10,4 milliards d'euros, par l'impôt sur les sociétés et notamment par le coût plus élevé que prévu des mesures fiscales du plan de relance et par la réduction du bénéfice imposable des sociétés en 2008, qui conduit à des remboursements de trop perçu.

B. L'ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE QUELQUES MISSIONS SIGNIFICATIVES

1. Des engagements partiellement tenus sur la mission « Défense »

Le décret n° 2009-1368 du 9 novembre 2009 portant ouverture et annulation de crédits à titre d'avance finance le supplément de surcoût des opérations extérieures (OPEX) par rapport au montant inscrit en loi de finances initiale par l'annulation de 227,8 millions d'euros sur le programme 146 « Equipement des forces ».

Or, la loi de programmation militaire 2009-2014 prévoit qu'« *en gestion, les surcoûts nets non couverts par la provision (surcoûts hors titre 5 nets des remboursements des organisations internationales) seront financés par prélèvement sur la réserve de précaution interministérielle* ».

Ainsi, comme la commission des finances l'a souligné dans son avis du 29 octobre 2009 sur le projet de décret d'avance précité, « *il conviendra que la prochaine loi de finances rectificative rouvre les crédits d'équipement concernés, en « gageant » cette réouverture par l'annulation de crédits, qui devraient être prélevés sur d'autres missions* ».

Le présent projet de loi de finances rectificative ne se conforme que partiellement à cette exigence. Certes, il ouvre bien 223 millions d'euros de crédits de paiement sur le programme 146 « Equipement des forces », qui compensent quasiment l'annulation de 227,8 millions d'euros de crédits de paiement réalisés par le décret d'avance sur ce programme.

Cependant, les ouvertures **d'autorisations d'engagement** sur ce programme sont de seulement 119,9 millions d'euros, ce qui conduit à une **réduction nette de 107,9 millions d'euros.**

L'impact du décret d'avances du 9 novembre 2009 et du présent projet de loi de finances rectificative sur la mission « Défense »

(en millions d'euros)

	N° du programme	Décret d'avance		Présent PLFR		Solde	
		AE	CP	AE	CP	AE	CP
Environnement et prospective de la politique de défense	144	0,00	0,00	8,30	0,00	8,30	0,00
Soutien de la politique de la défense	212	6,00	6,00	0,14	0,00	6,14	6,00
Préparation et emploi des forces	178	227,80	227,80	0,50	0,00	228,30	227,80
Équipement des forces	146	-227,80	-227,80	119,90	223,00	-107,90	-4,80
Total		6,00	6,00	128,84	223,00	134,84	229,00

Sources : décret n° 2009-1368 du 9 novembre 2009 portant ouverture et annulation de crédits à titre d'avance, présent projet de loi de finances rectificative

2. Des crédits de la mission « Santé » qui ne semblent pas tenir compte de l'ensemble des votes du Parlement sur le PLFSS

Le présent projet de loi de finances rectificative prévoit l'ouverture de crédits supplémentaires sur la mission « Santé », à hauteur de 204,3 millions d'euros en autorisations d'engagement (AE) et de **284,9 millions d'euros en crédits de paiement (CP)**, au titre du financement des **achats de vaccins contre la grippe A/H1N1**.

La décision d'acquérir 94 millions de doses de vaccin contre la grippe A/H1N1 en mai dernier a, en effet, créé un **besoin de financement** pour l'Etablissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS), chargé de ces achats, de **910 millions d'euros**.

L'EPRUS, étant financé à parité par l'Etat et l'assurance maladie, **un abondement de 455 millions d'euros** de la subvention pour charge de service public versée en 2009 par l'Etat à cette agence **était initialement prévu**.

Cependant, lors de l'examen du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2010, deux nouveaux éléments ont été portés à la connaissance du Parlement :

- d'une part, **le coût de l'acquisition des doses de vaccin a été revu à la baisse** en raison de l'application d'un taux réduit de TVA consécutive à l'obtention de l'autorisation de mise sur le marché des vaccins (soit une économie totale de 97 millions d'euros répartie à parité entre l'Etat et la sécurité sociale, soit 48,5 millions d'euros d'économies pour l'Etat) ;

- d'autre part, **l'envoi de 9 millions de doses de vaccins à l'Organisation mondiale de la santé (OMS)** dans le cadre de l'aide au

développement. Le Gouvernement a souhaité que le coût de ces vaccins soit supporté exclusivement par l'Etat (soit une diminution de 28 millions d'euros de la dotation de l'assurance maladie et une augmentation corrélative de 28 millions de la subvention versée par l'Etat).

Le Gouvernement avait également souhaité, lors de l'examen du PLFSS pour 2010, que **le produit de la contribution exceptionnelle des complémentaires santé aux dépenses liées à la grippe A/H1N1 soit affecté à l'EPRUS**. Cette affectation aurait conduit à réduire de 300 millions d'euros le montant de l'abondement de la dotation de l'EPRUS nécessaire pour couvrir en 2009 ses charges nouvelles (à raison de 150 millions d'euros pour la part relevant de l'assurance maladie et de 150 millions d'euros pour la part financée par l'Etat). **Or, à l'initiative des commissions des finances et des affaires sociales du Sénat, cette disposition a été rejetée par le Parlement et ne figure pas dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010.**

Si le présent projet de loi de finances rectificative tire les conséquences des deux nouveaux éléments portés à la connaissance du Parlement au cours de l'examen du PLFSS, à savoir l'application d'un taux réduit de TVA et la réservation de doses de vaccin au profit de pays en voie de développement financées exclusivement par l'Etat, en revanche, **il ne semble pas avoir pris en compte le rejet par le Parlement de l'affectation de la contribution exceptionnelle des organismes complémentaires à l'EPRUS.**

Ainsi, la majoration de la subvention versée par l'Etat à l'EPRUS, dans le cadre du présent projet de loi de finances rectificative pour 2009, est inférieure d'environ 150 millions d'euros aux besoins de l'établissement.

**Besoin de financement supplémentaire de l'EPRUS
(part financée par l'Etat)**

(en millions d'euros)

Abondement de la subvention pour charge de service public de l'EPRUS initialement nécessaire	+ 455,0
<i>Diminution du coût des vaccins en raison de l'application d'un taux réduit de TVA</i>	- 48,5
<i>Financement exclusif par l'Etat de 9 millions de doses de vaccins envoyés à l'OMS dans le cadre de l'aide au développement</i>	+ 28,0
Abondement de la subvention pour charge de service public nécessaire	+ 434,5
Dotation supplémentaire prévue par le PLFR	+ 284,9
<i>Besoin de financement complémentaire</i>	<i>+ 150,4</i>

Source : commission des finances

3. Une évolution paradoxale des crédits de la mission « Solidarité »

La situation budgétaire de la mission « Solidarité, insertion et égalité des chances » apparaît paradoxale. Près de 140,2 millions de crédits sont annulés au titre de l'année 2009 tandis qu'elle bénéficie, dans le même temps, d'une ouverture de crédits à hauteur de près de 438 millions d'euros, soit un gain net de près de 298 millions d'euros.

Un examen des annulations de crédits montre qu'elles sont, pour l'essentiel (135 millions d'euros), imputées sur le programme 304 « Lutte contre la pauvreté : revenu de solidarité active ». En effet, il est apparu que la dotation de l'Etat au Fonds national des solidarités actives (FNSA) pour 2009 était très largement surévaluée, compte tenu de la montée en charge du revenu de solidarité active.

Le FNSA dégage ainsi, en fin d'année 2009, un solde excédentaire de près de 750 millions d'euros, sur lesquels près de 334 millions d'euros financeront la prime de Noël exceptionnelle.

L'annulation de crédits sur le programme 304 apparaît donc totalement justifiée.

Par ailleurs, la mission bénéficie également d'ouvertures de crédits à hauteur de 438 millions d'euros.

Près de 321 millions d'euros sont affectés à l'allocation aux adultes handicapés (AAH) qui connaît un très fort dérapage en cours d'année. En 2009, la dépense totale, au titre de l'AAH, est ainsi portée à 6,1 milliards d'euros. Ce surplus de dépenses est préoccupant. En effet, d'après les informations transmises à votre rapporteur général, le Gouvernement ignore précisément les raisons qui ont conduit à une augmentation si sensible du nombre de bénéficiaires en 2009 au regard des prévisions initiales.

De même, près de 46 millions d'euros sont ouverts en vue de couvrir un besoin de financement de l'allocation de parent isolé (API). De surcroît, environ 34 millions d'euros viennent apurer les dettes de l'Etat vis-à-vis de la sécurité sociale sur ce poste.

Enfin, environ 13 millions d'euros sont ouverts afin de financer les coûts non pérennes d'installation des agences régionales de santé.

4. L'insuffisance récurrente des crédits des contributions de la France aux organisations internationales

L'état B annexé au présent projet de loi de finances rectificative prévoit notamment des ouvertures de crédits au titre des contributions dues par la France aux organisations internationales, à hauteur de 31 millions d'euros, et des opérations de maintien de la paix (OMP) de l'Organisation des Nations unies, à hauteur de 48 millions d'euros.

Ces ouvertures illustrent de nouveau l'insuffisance récurrente des lignes prévues à cet effet dans le budget initial. Notre collègue Adrien Gouteyron, rapporteur spécial de la mission « Action extérieure de l'Etat », a régulièrement dénoncé cet état de fait dans ses rapports budgétaires¹ et votre commission des finances a procédé, sur ce sujet, à l'audition M. Philippe Josse, directeur du budget, et de M. Xavier Driencourt, alors directeur général de l'administration du ministère des affaires étrangères et européennes, le 26 septembre 2007².

Toutefois, comme l'a également relevé le rapporteur spécial, la nette augmentation des crédits inscrits à ce titre dans les deux derniers projets de lois de finances tend à améliorer la sincérité budgétaire au regard de ces dépenses obligatoires pour la France. Il est donc à espérer qu'à l'avenir, la loi de finances rectificative de la fin de l'année ne soit plus l'occasion de telles « acrobaties » budgétaires.

5. La sous-budgétisation du « droit à l'image collective »

L'état B annexé au présent projet de loi de finances rectificative prévoit une ouverture de crédits de 20,1 millions d'euros en AE et de 16,5 millions d'euros en CP au titre de l'apurement d'une partie des dettes de l'Etat vis-à-vis des régimes obligatoires de base de sécurité sociale figurant à l'état semestriel mentionné à l'article LO. 111-10-1 du code de la sécurité sociale au titre des exonérations liées au droit à l'image collective (DIC) des sportifs professionnels.

Cet apurement (partiel) montre bien **la sous-budgétisation du DIC dans les différents projets de lois de finances qui ont suivi sa création**, par une loi en date du 15 décembre 2004. Notre collègue Michel Sergent, rapporteur spécial de la mission « Sport, jeunesse et vie associative », avait dénoncé sa faible efficacité par rapport à son poids financier, pourtant sous-évalué, au sein du programme « Sport »³.

Ce problème devrait cependant être réglé par la disparition prochaine du DIC, au 1^{er} juillet 2010, aux termes de l'article 17 *quater* du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010, en cours d'examen par le Conseil constitutionnel au moment de la rédaction du présent rapport.

6. L'absence de crédits supplémentaires pour le financement des primes d'épargne-logement

L'action 1 du programme 145 « Epargne » de la mission « Engagements financiers de l'Etat » finance les primes d'épargne-logement.

¹ Voir en particulier le rapport général n° 91 (2007-2008), Tome III, annexe 1.

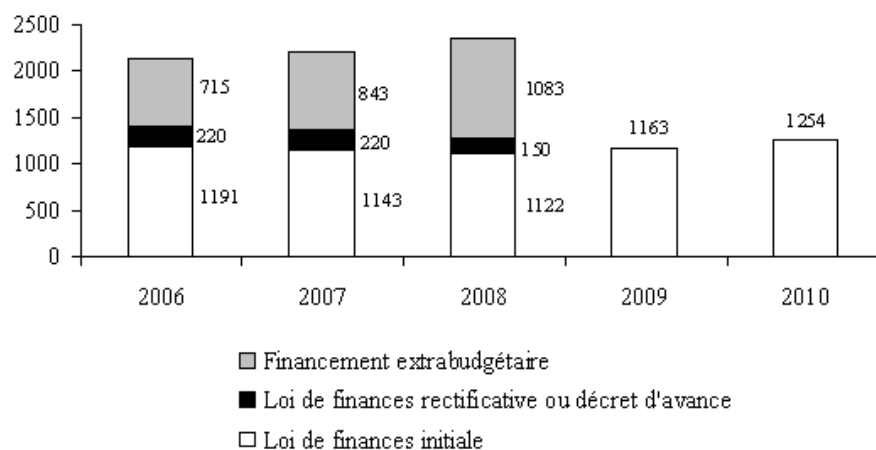
² Compte-rendu des commissions du Sénat du 29 septembre 2007.

³ Voir par exemple le rapport d'information Sénat n° 255 (2007-2008).

Le montant des crédits de cette action est, depuis 2006, largement inférieur au montant des paiements effectués, en application d'une convention passée avec l'Etat en 1992, par le Crédit foncier de France, qui s'est établi à 1.784 millions d'euros en 2006, 1.475 millions d'euros en 2007 et 1.588 millions d'euros en 2008. Malgré des abondements en loi de finances rectificative en 2006 et en 2007 et le recours à un décret d'avance en 2008, l'Etat n'a pu faire autrement que de **solliciter des avances du Crédit foncier de France**.

Mode de financement des dépenses d'épargne logement

(en millions d'euros)



Source : commission des finances d'après les données de la note sur l'exécution 2008 rédigée par la Cour des comptes et des projets de loi de finances

Cette situation se traduit par un coût supplémentaire, évalué à 500.000 euros, par rapport aux conditions que l'Etat pourrait obtenir en empruntant, sous sa signature, cette somme en bons du Trésor à taux fixe.

Elle est en outre contraire au droit budgétaire. Comme le relève la Cour des comptes dans sa note sur l'exécution du budget en 2008, la « *sous évaluation à trois reprises (...) des crédits nécessaires au paiement des dépenses d'épargne logement pose un **problème de sincérité** de la dotation. En faisant financer par un établissement de crédit des dépenses qui doivent juridiquement être inscrites au budget, **l'Etat enfreint également le principe d'universalité budgétaire**. Enfin, l'Etat repousse d'un exercice sur l'autre la charge non budgétée des dépenses d'épargne logement, **contrevenant ainsi au principe d'annualité** ».*

Dans son rapport au Parlement sur le présent projet de loi de finances rectificative, la Cour des comptes relève que l' « *exécution 2009 se soldera, elle aussi, par une forte insuffisance, estimée à 750 millions d'euros* ». Contrairement aux années précédentes, **aucun décret d'avance et aucune loi**

de finance rectificative n'a complété les crédits initiaux. L'écart entre la dépense réelle et les crédits inscrits en loi de finances initiale sera donc intégralement couvert par les avances du Crédit foncier de France.

Le report de charge sur 2010 s'élèvera donc à 750 millions d'euros, qui s'ajouteront aux 900 millions d'euros correspondant aux besoins de 2010.

Pour couvrir ce besoin de financement de 1 650 millions d'euros, le projet de loi de finances pour 2010 ne prévoit que 1 254 millions d'euros. **Il faudra donc faire appel, en 2010, à un financement complémentaire de 400 millions d'euros,** qui proviendront soit de crédits supplémentaires ouverts par décret d'avance ou dans une loi de finances rectificative, soit, à nouveau, d'avances du Crédit foncier de France.

Interrogée sur ce point par notre collègue Jean-Pierre Fourcade, rapporteur spécial de la mission « Engagements financiers de l'Etat » lors de l'examen de ces crédits au Sénat le 4 décembre 2009, Mme Anne-marie Idrac, secrétaire d'Etat chargée du commerce extérieur, a fourni la réponse suivante :

« Rappelons d'abord qu'en 2010 les primes versées par le Crédit foncier de France connaîtront une augmentation en raison de l'arrivée à maturité de dix ans d'une génération de plans épargne logement qui avait été très importante – il s'agissait de la génération de l'année 2000 - et du niveau, que l'on pense élevé, du taux de clôture de la génération des PEL de 1999. Cependant, l'augmentation des crédits prévus en 2010 - 1,250 milliard d'euros - devrait permettre de faire face à cette double évolution.

« Je vous ai répondu sur le fond, monsieur le rapporteur, mais vous nous avez interrogés surtout sur la méthode et la question des relations entre l'État et le Crédit foncier. Il est vrai que les décalages successifs depuis 2006 entre les ouvertures de crédits en loi de finances initiale et les volumes de primes effectivement versés par le Crédit foncier pour le compte de l'État ont conduit à l'existence d'un découvert auprès de cette institution.

« Les prévisions d'exécutions budgétaires au titre de 2009 laissent penser que le découvert en question, qui est donc récurrent, devrait décroître, avec une situation plus favorable par rapport aux années antérieures.

« En ce qui concerne 2010, les crédits ouverts en loi de finances initiale devraient au final excéder pour la première fois depuis 2006 les appels en provision du Crédit foncier de France, nous irons donc tout à fait dans le sens que vous souhaitez, monsieur le rapporteur. »

C. L'APUREMENT PARTIEL DES DETTES DE L'ETAT À L'ÉGARD DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

1. Les créances des régimes de sécurité sociale sur l'Etat s'élevaient à 3,51 milliards d'euros au 30 juin 2009

Selon le dernier état semestriel retraçant les dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale, **les créances des régimes de sécurité sociale sur l'Etat s'élevaient, au 30 juin 2009, à 3,51 milliards d'euros**, réparties comme suit entre les différents régimes obligatoires de base.

Répartition de la dette de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale par régime obligatoire de base – 30 juin 2009

(en euros)

	Situation nette au 30 juin 2009
Régime général	2.881.639.118
Régime des salariés agricoles	504.411.671
Régime des exploitants agricoles	37.802.895
Régime social des indépendants (RSI)	52.335.753
Autres régimes	33.459.786
Total	3.509.649.223

Source : commission des comptes de la sécurité sociale – rapport d'octobre 2009

Ces dettes correspondent à **deux principaux éléments** :

- d'une part, **la sous-dotation en loi de finances initiale de certaines prestations sociales dont la gestion est assurée par la sécurité sociale pour le compte de l'Etat**, soit par exemple l'allocation adulte handicapé (AAH) ou l'aide médicale d'Etat (AME) ;

- d'autre part, **certaines exonérations de cotisations sociales ciblées et certains allègements généraux qui ne sont pas compensés par des recettes fiscales**.

Selon l'état semestriel des dettes de l'Etat envers les régimes obligatoires de base de juin dernier, 2,8 milliards d'euros seraient ainsi dus au titre des exonérations de cotisations sociales, 279 millions au titre de l'AME et 216 millions d'euros au titre de l'aide personnelle au logement (APL).

2. Les mesures prévues par le présent projet de loi de finances rectificative devraient permettre d'apurer partiellement les dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale et d'éviter la constitution de nouvelles dettes

a) Un apurement, à hauteur de 2,5 milliards d'euros, des dettes contractées antérieurement à 2009

Le présent projet de loi de finances rectificative propose, tout d'abord, **d'apurer, à hauteur de 2,5 milliards d'euros, les dettes contractées par l'Etat vis-à-vis de la sécurité sociale avant 2009.**

Trois types de dispositions sont, à ce titre, prévus :

- des **ouvertures de crédits à hauteur de 1,945 milliard d'euros**, réparties comme suit (article 8 et Etat B) ;

Apurement des dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale contractées avant 2009

(en euros)

Mission	Programme	Montant
Agriculture, pêche, alimentation, forêt et affaires rurales	Economie et développement durable de l'agriculture, de la pêche et des territoires	344.554.386
Outre-mer	Emploi outre-mer	441.708.499
Santé	Protection maladie	278.514.983
Solidarité, insertion et égalité des chances	Actions en faveur des familles vulnérables	34.457.863
Sport, jeunesse et vie associative	Sport	10.060.936
Travail et emploi	Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi	592.720.869
Ville et logement	Prévention de l'exclusion et insertion des personnes vulnérables	18.809.015
	Politique de la ville	7.437.392
	Aide à l'accès au logement	216.704.450
Total		1.944.968.393

Source : commission des finances, d'après le présent projet de loi de finances rectificative et les données transmises par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat

- la **réaffectation à la caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA) du trop-perçu** à l'occasion de la reprise de la dette du Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA), à hauteur de **371 millions d'euros** (article 4) ;

- l'**affectation à la caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS) d'une fraction supplémentaire de 200 millions d'euros du produit du droit de consommation sur les tabacs** (article 5). Cette mesure est rendue possible grâce aux excédents dégagés sur le « panier fiscal » affecté au financement des allègements généraux de cotisations sociales sur les bas salaires.

b) *Le réajustement de certaines dotations pour 2009 à hauteur de 1,3 milliard d'euros*

Par ailleurs, le présent projet de loi propose de **réajuster certaines dotations pour 2009 afin d'éviter la constitution de nouvelles dettes à l'égard de la sécurité sociale.**

L'article 8 du présent projet de loi prévoit ainsi des ouvertures de crédits supplémentaires à hauteur de **1,3 milliard d'euros**, réparties comme suit.

Ouvertures de crédits destinées à limiter la constitution de nouvelles dettes à l'égard de la sécurité sociale en 2009

(en euros)

Mission	Programme	Objet	Montant
Médias	Presse	Exonérations de charges sociales pour les porteurs de presse	12.565.186
Outre-mer	Emploi outre-mer	Exonérations de charges sociales pour les départements d'outre-mer	75.589.533
Régimes sociaux et de retraite	Régime de retraite des mines, de la SEITA et divers	Abondement du régime spécial de retraite des mines, de la SEITA et divers	1.400.000
Santé	Protection sociale	Aide médicale de l'Etat (AME)	100.000.000
Solidarité, insertion et égalité des chances	Actions en faveur des familles vulnérables	Allocation parent isolé (API)	44.906.736
	Handicap et dépendance	Allocation aux adultes handicapés (AAH)	321.342.415
Sport, jeunesse et vie associative	Sport	Droit à l'image collective (DIC)	6.449.214
Travail et emploi	Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi	Exonérations de charges sociales	378.241.132
Ville et logement	Aide à l'accès au logement	Allocation personnelle au logement (APL)	342.000.000
Total			1.282.494.216

Source : commission des finances, d'après le présent projet de loi et les données transmises par le ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat

3. L'effort total consenti devrait « soulager » le besoin de financement de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)

Au total, l'effort financier à l'égard de la sécurité sociale devrait s'élever à **3,8 milliards d'euros**, soit 2,5 milliards d'euros au titre de l'apurement des dettes contractées antérieurement à 2009 et 1,3 milliard d'euros au titre de l'ajustement de certaines dotations prévues pour 2009.

Les créances des régimes de sécurité sociale sur l'Etat devraient ainsi être ramenées à 993,3 millions d'euros à la fin de l'année 2009, soit un niveau très inférieur à celui constaté à la fin de l'année 2008, à savoir 3,5 milliards d'euros.

**Situation prévisionnelle de la dette de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale
au 31 décembre 2009**

(en euros)

	Situation au 30 juin 2009	Apurement prévu par le PLFR	Situation prévisionnelle au 31 décembre 2009
Régime général	2.881.639.118	1.996.894.487	884.744.631
CCMSA	542.214.566	460.825.377	81.389.189
<i>Dont régime des salariés agricoles</i>	504.411.671	423.022.482	81.389.189
<i>Dont régime des exploitants agricoles</i>	37.802.895	37.802.895	0
Régime social des indépendants	52.335.753	58.655.654	-6.319.901
Autres régimes	33.459.786	0	33.459.786
Total	3.509.649.223	2.516.375.518	993.273.705

Source : ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat

Cet effort financier de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale devrait permettre de « soulager » les besoins de trésorerie de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), et sécuriser son financement en 2010.

Le plafond d'avances de trésorerie de l'ACOSS a été fixé, dans le cadre du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2010, au niveau record de 65 milliards d'euros. L'apurement partiel de la dette de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale constituait, d'ailleurs, une des composantes de son schéma de financement pour 2010, tel que présenté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, lors de l'examen du PLFSS pour 2010.

Dans son rapport sur le débat d'orientation budgétaire de juin dernier¹, votre rapporteur général avait déjà indiqué que l'apurement des dettes de l'Etat vis-à-vis de la sécurité sociale constituait une piste parmi d'autres pour répondre aux besoins de financement de l'ACOSS.

Cependant, malgré cette mesure, la situation de trésorerie de l'agence demeurera particulièrement dégradée en 2010.²

¹ Rapport n° 549 (2008-2009).

² Sur ce point, se reporter au rapport n° 91 (2009-2010) de notre collègue Jean-Jacques Jégou, rapporteur pour avis au nom de la commission des finances du projet de loi de financement de la sécurité sociale

D. UNE EXÉCUTION 2009 MARQUÉE PAR LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN DE RELANCE

1. Trois lois de finances rectificatives et trois décrets d'avance

L'exercice 2009 a été marqué par un nombre inhabituel de lois de finances. Malgré ces nombreux ajustements infra-annuels du montant des crédits des missions, trois décrets d'avance ont été nécessaires, soit le même nombre qu'en 2007 et en 2008.

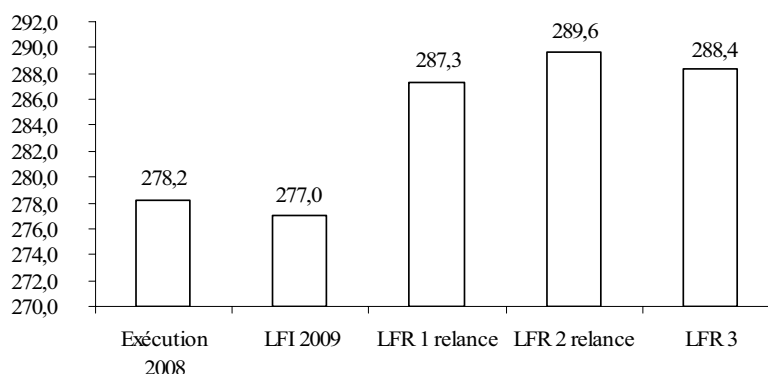
Le montant total des dépenses brutes de l'Etat prévu pour 2009 s'établit à 402,5 milliards d'euros, contre 379 milliards en loi de finances initiale, soit une augmentation de 6,2 % (et de 9 % par rapport à l'exécution 2008). **Hors remboursements et dégrèvements, cette progression n'est « plus » que de 4,1 % (4 % par rapport à 2008), soit un écart de 11,3 milliards d'euros** entre la dotation initiale de 277 milliards d'euros et le montant désormais prévu, de 288,4 milliards d'euros.

Ces dépenses supplémentaires résultent surtout de la première loi de finances rectificative pour 2009, n° 2009-122 du 4 février 2009, qui a ouvert, hors remboursements et dégrèvements, 10,3 milliards d'euros de crédits de paiement. La deuxième loi de finances rectificative pour 2009, n° 2009-431 du 20 avril 2009, a ouvert 2,5 milliards d'euros de crédits de paiement et en a annulé 264,4 millions. Dans les deux cas, les ouvertures nettes avaient pour objet de doter le plan de relance de l'économie de son volet budgétaire.

Le présent collectif budgétaire propose des annulations nettes, à hauteur de 1,2 milliard d'euros.

Evolution des dépenses nettes du budget général

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances

2. Les crédits du plan de relance

Les deux premières lois de finances rectificatives pour 2009 ont consacré **12,6 milliards d'euros à la mission « Plan de relance de l'économie »**, créée par la première de ces deux lois et composée de trois programmes¹.

Les crédits du plan de relance de l'économie

(en milliards d'euros)

	Montants annoncés par le Président de la République le 4 décembre 2008	Montants PLF 2010		
		Total 2009-2010	2009	2010
Etat				
Mission "Plan de relance de l'économie"	11,5	12,6	4,1	16,7
Mission "Plan de relance de l'économie" hors FSI	8,5	9,6	4,1	13,7
FSI	3,0	3,0	-	3,0
Dettes de la défense	0,5	0,5	-	0,5
Prêts aux constructeurs automobiles	-	6,4	0,1	6,5
FCTVA	2,5	3,8	-	3,8
Fiscalité	10,5	15,8	2,9	18,7
Total Etat hors FSI	22,0	36,1	7,1	43,2
Total Etat	25,0	39,1	7,1	46,2
Entreprises publiques				
Entreprises publiques	4,0	3,0	1,0	4,0
Total général hors FSI	26,0	39,1	8,1	47,2
Total général	29,0	42,1	8,1	50,2

Source : commission des finances

NB : Lors de l'annonce du plan de relance, le Président de la République n'avait pas pris en compte la dotation en numéraire de l'Etat au Fonds stratégique d'investissement (FSI) dans l'enveloppe des crédits du plan. Cette dotation de 3 milliards d'euros a cependant été intégrée à la mission « Plan de relance de l'économie ».

Par rapport aux 26 milliards d'euros sur deux ans annoncés le 4 décembre 2008 par le Président de la République, le coût prévisionnel du plan de relance de l'économie s'est sensiblement accru, à la fois du fait de **moyens budgétaires supplémentaires** (en particulier la conclusion du « pacte automobile » en février 2009 et l'ajout d'un volet « aide à l'emploi des jeunes » en avril 2009), du **succès du volet « recettes »** (mesures fiscales et remboursements anticipés des attributions au titre du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée) et de la **reconduction en 2010 de mesures initialement limitées à 2009** (prime à la casse, « zérocharges TPE », revenu

¹ Cf rapport spécial de M. Jean Arthuis, fait au nom de la commission des finances, sur les crédits de cette mission (rapport général n° 101 (2009-2010), annexe 19).

supplémentaire temporaire d'activité outre-mer, remboursements anticipé des créances au titre du crédit d'impôt recherche).

3. L'évolution globale des crédits hors plan de relance

Hors plan de relance de l'économie¹, les dépenses nettes du budget général s'établiraient fin 2009 à 275,8 milliards d'euros, en retrait de 0,4 % (soit 1,2 milliard d'euros), par rapport à la loi de finances initiale pour 2009 et de 1 % par rapport à l'exécution 2008.

S'il y a lieu de se féliciter de cette réduction en valeur des dépenses de l'Etat, il convient d'être conscient qu'elle est surtout due aux moindres dépenses constatées sur la charge de la dette.

Hors engagements financiers de l'Etat, constitués principalement de crédits évaluatifs dont le Gouvernement ne maîtrise pas le montant, les dépenses de l'Etat augmenteraient en 2009, par rapport à la loi de finances initiale, de 3,9 milliards d'euros, soit 1,7 % (2 % par rapport à l'exécution 2008).

4. L'évolution des crédits des missions

Par rapport à la loi de finances initiale, **les crédits des missions n'évoluent pas manière homogène :**

- 12 missions voient leurs crédits diminuer ;
- 2 missions sont stables ;
- 12 missions voient leurs crédits augmenter de moins de 10 % ;
- 6 missions progressent de plus de 10 %.

¹ Les chiffres mentionnés au présent 3 proviennent du tableau figurant au 5 ci-après.

Evolution en 2009 des crédits des missions du budget général

(en euros et en %)

Missions	Loi de règlement 2008	LFI 2009	TOTAL 2009 (LFR 3)	Evolution LFI/LFR 3 en euros	Evolution LFI/LFR 3 en %	Evolution 2008/LFR 3
Action extérieure de l'Etat	2 432 557 375	2 511 908 296	2 596 158 408	84 250 112	3,4%	7%
Administration générale et territoriale de l'Etat	2 623 618 115	2 592 794 169	2 580 884 898	-11 909 271	-0,5%	-2%
Agriculture, pêche, alimentation, forêt et affaires rurales	3 085 471 848	3 475 451 662	4 195 435 558	719 983 896	20,7%	36%
Aide publique au développement	2 996 805 525	3 152 615 272	3 212 744 681	60 129 409	1,9%	7%
Anciens combattants, mémoire et liens avec la nation	3 683 135 300	3 470 323 601	3 468 041 779	-2 281 822	-0,1%	-6%
Conseil et contrôle de l'Etat	490 779 219	548 746 912	542 946 912	-5 800 000	-1,1%	11%
Culture	2 818 597 390	2 783 903 856	2 810 824 716	26 920 860	1,0%	0%
Défense	37 614 678 540	37 338 916 307	37 557 016 307	218 100 000	0,6%	0%
Direction de l'action du Gouvernement	503 467 288	535 422 235	506 280 510	-29 141 725	-5,4%	1%
Ecologie, développement et aménagement durables	10 527 434 751	9 921 261 205	9 673 412 964	-247 848 241	-2,5%	-8%
Economie		1 936 299 483	2 021 544 003	85 244 520	4,4%	
Engagements financiers de l'Etat	46 198 696 439	44 636 600 000	39 537 285 542	-5 099 314 458	-11,4%	-14%
Enseignement scolaire	59 163 588 281	59 910 643 852	59 886 239 571	-24 404 281	0,0%	1%
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	11 107 073 328	11 315 025 167	11 272 264 078	-42 761 089	-0,4%	1%
Immigration, asile et intégration	583 773 665	510 604 445	518 604 445	8 000 000	1,6%	-11%
Justice	6 376 690 001	6 632 134 872	6 676 409 396	44 274 524	0,7%	5%
Médias	522 247 196	1 010 286 151	1 173 601 337	163 315 186	16,2%	125%
Outre-mer	1 977 434 701	1 871 457 691	2 431 606 643	560 148 952	29,9%	23%
Plan de relance de l'économie			12 560 000 000	12 560 000 000		
Politique des territoires	479 321 163	372 567 740	363 936 063	-8 631 677	-2,3%	-24%
Pouvoirs publics	1 016 686 792	1 022 725 720	1 022 725 720	0	0,0%	1%
Provisions	7 809 234	207 000 000	204 089 000	-2 911 000	-1,4%	2513%
Recherche et enseignement supérieur	22 799 532 970	24 101 566 730	23 985 676 998	-115 889 732	-0,5%	5%
Régimes sociaux et de retraite	5 407 789 649	5 206 130 000	5 160 373 854	-45 756 146	-0,9%	-5%
Relations avec les collectivités territoriales	2 373 842 203	2 492 119 207	2 507 174 435	15 055 228	0,6%	6%
Remboursements et dégrèvements	92 174 205 391	101 965 000 000	114 151 880 000	12 186 880 000	12,0%	24%
Santé	406 902 264	1 150 678 774	1 804 896 032	654 217 258	56,9%	344%
Sécurité	15 845 414 246	16 189 481 215	16 158 541 559	-30 939 656	-0,2%	2%
Sécurité civile	401 396 765	419 760 294	485 754 151	65 993 857	15,7%	21%
Solidarité, insertion et égalité des chances	13 133 304 963	11 136 062 825	11 430 836 785	294 773 960	2,6%	-13%
Sport, jeunesse et vie associative	764 148 967	790 650 628	823 714 106	33 063 478	4,2%	8%
Travail et emploi	12 841 315 880	12 161 161 835	12 990 038 820	828 876 985	6,8%	1%
Ville et logement	6 890 351 346	7 659 126 296	8 227 456 169	568 329 873	7,4%	19%
Développement et régulations économiques	1 508 057 339					
Pilotage de l'économie française	868 395 785					
Sécurité sanitaire	792 130 845					
TOTAL	370 416 654 763	379 028 426 440	402 538 395 440	23 509 969 000	6,2%	9%

NB : en grisé, les missions dont les crédits diminuent par rapport à la loi de finances initiale pour 2009

Source : commission des finances

5. Un objectif de dépense inchangé malgré la révision à la baisse de la prévision d'inflation

La loi de finances pour 2009 a été construite à partir d'une prévision d'inflation de 2 %. Compte tenu de cette hypothèse économique, le montant de dépenses de l'Etat, au sens de la norme de dépense élargie (qui englobe à la fois les dépenses nettes du budget général et les prélèvements sur recettes), permettant une stabilisation en volume par rapport à la loi de finances pour 2008, a été arrêté à 348,2 milliards d'euros.

L'exposé des motifs du présent projet de loi de finances rectificative indique que « les deux lois de finances rectificatives pour l'année 2009, adoptées au début de l'année, n'ont pas modifié ce plafond de dépense arrêté à 348,2 milliards d'euros – hors mesures budgétaires du plan de relance de l'économie (crédits ouverts sur la mission « plan de relance de l'économie » et remboursement anticipé du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée) ».

Compte tenu de l'importante révision à la baisse de la prévision d'inflation (de 2 % à 0,4 %), 348,2 milliards d'euros de dépenses de l'Etat en 2009 ne constitueront pas une stabilisation en volume par rapport à la loi de finances pour 2008. Un strict respect de l'esprit de la norme de dépense aurait ainsi pu conduire à ajuster le montant de dépenses « cible » à la prévision révisée d'inflation (de la même façon qu'en 2008 le Gouvernement avait apprécié, en exécution, le respect de la norme de dépense non pas par rapport au taux prévisionnel d'inflation de 1,6 %, mais au taux constaté de 2,8 %).

En tout état de cause, en euros courants, le montant des dépenses normées sera identique ou presque à la prévision, et à peine supérieur au montant constaté en 2008.

Cette stabilité est due au mouvement en sens contraire des dépenses du budget général prises en compte pour le calcul de la norme de dépense, qui diminuent de 0,4 % (soit 1.236 millions d'euros) en 2009 par rapport à la prévision initiale, et des prélèvements sur recettes, notamment celui au profit des Communautés européennes, qui augmentent d'un montant comparable (1.260 millions d'euros).

Evolution des dépenses « normées »

(en euros et en %)

Missions	Loi de règlement 2008	LFI 2009	TOTAL 2009	Evolution LFI/LFR 3 en euros	Evolution LFI/LFR 3 en %	Evolution 2008/LFR 3
TOTAL	370 416 654 763	379 028 426 440	402 538 395 440	23 509 969 000	6,2%	8,7%
TOTAL hors remboursements et dégrèvements	278 242 449 372	277 063 426 440	288 386 515 440	11 323 089 000	4,1%	3,6%
Total hors remboursements et dégrèvements et hors plan de relance	278 242 449 372	277 063 426 440	275 826 515 440	-1 236 911 000	-0,4%	-0,9%
Total hors remboursements et dégrèvements, hors plan de relance et hors charge de la dette	232 043 752 933	232 426 826 440	236 289 229 898	3 862 403 458	1,7%	1,8%
PSR Collectivités territoriales		52 249 228 000	56 244 985 000	3 995 757 000	7,6%	
PSR Communautés européennes		18 900 000 000	19 965 000 000	1 065 000 000	5,6%	
Total PSR	69 876 347 242	71 149 228 000	76 209 985 000	5 060 757 000	7,1%	9,1%
<i>FCTVA relance</i>			<i>3 800 000 000</i>	<i>3 800 000 000</i>		
PSR hors relance	69 876 347 242	71 149 228 000	72 409 985 000	1 260 757 000	1,8%	3,6%
Norme de dépense (dépense nettes + PSR, hors plan de relance)	348 118 796 614	348 212 654 440	348 236 500 440	23 846 000	0,0%	0,0%

Source : commission des finances

III. UN DÉFICIT MULTIPLIÉ PAR DEUX ENTRE LA PRÉVISION ET L'EXÉCUTION

A. UN DÉFICIT BUDGÉTAIRE DE 141 MILLIARDS D'EUROS

La dégradation du déficit de 74 milliards d'euros entre la loi de finances initiale pour 2009 et le présent projet de loi de finances rectificative s'explique par l'augmentation des dépenses de 16,5 milliards d'euros, la chute de 47,6 milliards d'euros du niveau des recettes, la dégradation de 3,2 milliards d'euros du montant des recettes non fiscales et la baisse de 6,8 milliards d'euros du solde des comptes spéciaux du Trésor.

Evolution des composantes du déficit budgétaire de 2009

(en milliards d'euros)

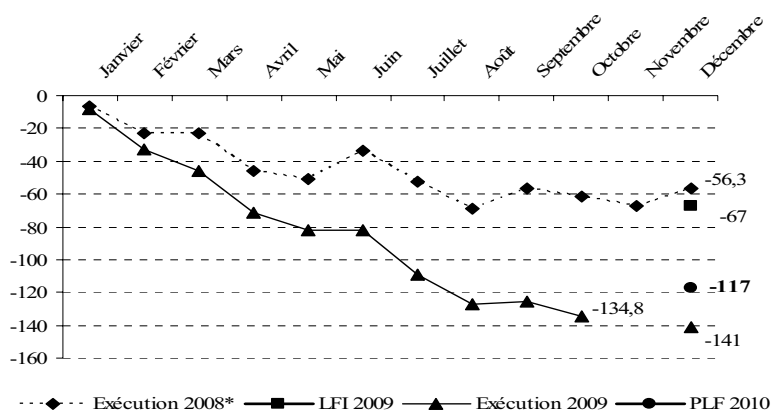
	LFI	LFR3	Evolution en Md€	Evolution en %
Dépenses en norme élargie	348,2	364,7	16,5	5%
<i>dont relance</i>		16,9		
Recettes fiscales nettes	259,4	211,8	-47,6	-18%
<i>dont relance</i>		15,8		
Recettes non fiscales	22,7	19,5	-3,2	-14%
Solde des comptes spéciaux	- 0,8	- 7,6	-6,8	850%
<i>dont relance</i>		6,4		
Déficit	- 66,9	- 140,9	-74	111%
<i>dont relance</i>		39,1		

Source : commission des finances

Le graphique ci-dessous montre que la dégradation a été constatée dès le début de l'année 2009, l'écart avec 2008 se creusant de mois en mois :

Evolution du solde budgétaire de l'Etat en 2009

(en milliards d'euros)

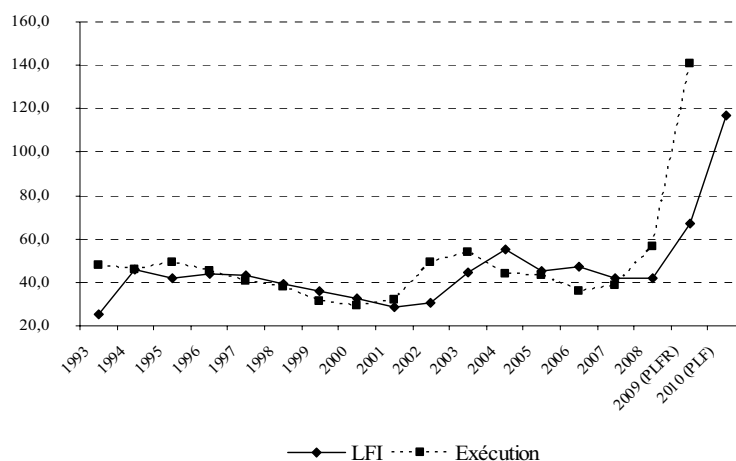


Source : situations mensuelles du budget de l'Etat

Le graphique ci-après confirme le caractère exceptionnel du niveau du déficit :

Le déficit de l'Etat depuis 1993

(en milliards d'euros)



Source : lois de finances

B. UN BESOIN DE FINANCEMENT DE 253 MILLIARDS D'EUROS

Depuis l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, le tableau de financement de l'Etat figure à l'article d'équilibre des lois de finances.

La dégradation du déficit de l'Etat au cours de l'exercice 2009 a conduit à profondément modifier le tableau de financement de l'Etat :

- le besoin de financement est passé de 179,6 milliards d'euros en loi de finances initiale à 252,7 milliards d'euros dans le présent projet de loi de finances rectificative, soit une augmentation de 41 % ;

- cet accroissement de 73,1 milliards d'euros du besoin de financement a été couvert par une augmentation de 30 milliards d'euros des emprunts à moyen et long terme (dont le montant est passé de 135 milliards à 165 milliards d'euros) et par un accroissement de 47,9 milliards de la variation nette des emprunts à moins d'un an. 65 % de l'accroissement du besoin de financement a donc été financé à court terme, en raison du niveau exceptionnellement bas des taux d'intérêt.

Entre 2007 et 2009, le besoin de financement aura été multiplié par 2,5, passant de 104,9 milliards à 252,7 milliards d'euros.

Le tableau de financement de l'Etat

(en milliards d'euros)

	2006	2007	2008	LFI 2009	LFR 1 2009	LFR 2 2009	LFR 3 2009**	PLF 2010***	PLF 10 /LFI 09	PLF 2010/ prévision 09	Prévision 09/LFI 09
Besoins de financement											
Amortissement de dette à long terme	43,2	31,9	39,3	63,6	63	63	62,8	31,6	-50%	-50%	-1%
Amortissement de dette moyen terme	34,4	37,2	58,3	47,4	47,4	47,4	47,4	60,3	27%	27%	0%
Amortissement de dette reprise par l'Etat	2,8	0,6	10,3	1,6	1,6	1,6	1,6	4,1	156%	156%	0%
Variation des dépôts de garantie		0,5	-0,4								
Variation d'autres besoins de trésorerie		0,1	0,1								
Déficit budgétaire	35,4	34,6	56,4	67	86,6	104,4	140,9	117,5	75%	-17%	110%
Total des besoins de financement	115,8	104,9	164	179,6	198,8	216,4	252,7	213,5	19%	-16%	41%
Ressources de financement											
Emissions à moyen et long terme (OAT et BTAN) nettes des rachats	104,1	97,6	128,5	135	145	155	165	175	30%	6%	22%
Annulations de titres d'Etat par la Caisse de la dette publique	7,8		0	2,5	2,5	2,5	0	2,5	0%		
Variation nette des BTF	-29,1	12,2	59,8	20,9	30,1	37,7	68,8	31,1	49%	-55%	229%
Variation des dépôts des correspondants	5,1	2,6	-1,6	0	0	0	-0,7	-3		329%	
Variation du compte au Trésor*	27,8	-8,1	-25,3	19	19	19	15,9	4,8	-75%	-70%	-16%
Variations d'avances de Trésorerie			0,1								
Autres ressources de trésorerie		0,5	2,4	2,2	2,2	2,2	3,7	3,1	41%	-16%	68%
Total des ressources de financement	115,8	104,9	164	179,6	198,8	216,4	252,7	213,5	19%	-16%	41%

* En 2006, cette ligne s'intitulait "Variation du compte au Trésor et divers".

** Après adoption par l'Assemblée nationale

*** Après adoption par le Sénat

Source : commission des finances

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}

Compensation des transferts de compétences aux départements par attribution d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers

Commentaire : le présent article procède à divers ajustements, à titre pérenne ou ponctuel, de la compensation financière due en 2009 aux départements au titre des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales, et imputée sur le produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP).

I. LE DROIT EXISTANT

Les principes juridiques et les modalités techniques régissant la compensation financière **des transferts de compétences dont bénéficient les départements en application**, notamment¹, de la loi n° 2004-809 du 13 août

¹ D'autres dispositions législatives prévoient, en effet, la compensation de compétences transférées aux départements. Il s'agit en particulier de la loi n° 2003-1200 du 18 décembre 2003, portant décentralisation en matière de revenu minimum d'insertion (RMI) et créant un revenu minimum d'activité (RMA) et, plus récemment, de la loi n° 2008-1249 du

2004 relative aux libertés et responsabilités locales, dont le présent article assure la mise en œuvre sans les modifier, ont fait l'objet d'une présentation détaillée à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2008. Votre rapporteur général renvoie donc à son rapport sur ce texte¹ et se bornera ci-après à de simples rappels.

Le dispositif consiste, d'une part, à mettre en place une compensation des transferts de compétences aux départements par **l'affectation de parts du produit de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance**² (TSCA), conformément à l'article 52 de la loi n°2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, et, d'autre part, à prévoir une compensation sous la forme d'une **part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers** (TIPP), sur le fondement de l'article 59 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article, purement technique, procède à plusieurs corrections concernant la part du produit de la taxe intérieure de TIPP transférée aux départements.

Le **I** procède aux ajustements, **pérennes** et habituels, des fractions de tarifs inscrites en **loi de finances pour 2009**. Selon les termes de l'exposé des motifs du présent article, il s'agit essentiellement de prendre en compte le transfert des « *agents participant à l'exercice des compétences transférées dans le domaine des routes départementales, des routes nationales d'intérêt local, du fonds de solidarité pour le logement et des voies d'eau affectés dans des services transférés au 1er janvier 2007 et au 1er janvier 2008* ».

Le **II** concerne des ajustements **non pérennes**, relatifs à la seule année **2009**.

Les 1 et 2 corrigent une erreur matérielle³.

Les 3 à 8 réalisent divers ajustements, relatifs à la compensation de transferts de personnel qui participent à l'exercice des compétences transférées des routes départementales et des routes nationales d'intérêt local. Le 3 et le 4 effectuent respectivement des versements ou des prélèvements de TIPP

1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active (RSA) et réformant les politiques d'insertion.

¹ Voir le rapport n° 91 (2007-2008), tome II, commentaire de l'article 14 (devenu l'article 38 de la LFI pour 2008).

² Taxe perçue sur les conventions d'assurances contre l'incendie, les conventions « navigation maritime et fluviale » et les conventions relatives aux véhicules terrestres à moteur, cf. l'article 1001 du code général des impôts.

³ Il s'agit de corriger l'inversion par la loi de finances rectificative pour 2007 des montants de TIPP des départements de la Seine-Maritime et de la Seine-et-Marne versés au titre de la compensation des postes de personnels techniciens, ouvriers et de service devenus vacants en 2007.

concernant la compensation de postes d'agents devenus vacants avant le transfert de service. Le 5 effectue un versement concernant la compensation de dépenses de fonctionnement. Le 6 d'une part, le 7 et le 8 d'autre part, effectuent respectivement des versements et des prélèvements concernant l'ajustement de la compensation du transfert de personnels au 1^{er} janvier 2008.

Les 9 à 15 prévoient des versements ou prélèvements de TIPP au titre des postes d'agents devenus vacants en 2007 et en 2008 et qui participent à l'exercice des compétences transférées dans le domaine des routes départementales, des routes nationales d'intérêt local, du fonds de solidarité pour le logement et des voies d'eau.

Les 16 et 17 effectuent des versements correspondant à l'indemnisation des jours acquis au titre des comptes épargne-temps par les agents qui concourent à l'exercice des compétences transférées dans le domaine, respectivement, des routes nationales d'intérêt local et des voies d'eau.

Le **III** et le **IV** synthétisent, sous forme de tableau, les modifications apportées par les I et II.

Le **V** corrige une erreur matérielle¹.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. UN AMENDEMENT TECHNIQUE DU GOUVERNEMENT

A l'initiative du **Gouvernement**, l'Assemblée nationale a apporté diverses modifications, de nature **technique**, afin de **prendre en compte les nouvelles données** dont il a pu disposer depuis le dépôt du présent projet de loi de finances rectificative.

Après prise en compte de ces modifications, les ajustements se répartissent conformément au tableau suivant.

¹ Il procède à une modification du cinquième alinéa du III de l'article 52 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, afin de corriger une inversion des années de référence mentionnées dans cet alinéa.

L'ajustement du droit à compensation des départements en 2009

(en euros)

	Fraction de TIPP en pourcentage	Diminution du produit versé	Montant à verser	TOTAL
Ain	1,04448	-49.020	46.161	-2.859
Aisne	0,931249	-95.482	29.688	-65.794
Allier	0,752593	-80.323	71.926	-8.397
Alpes-de-Haute-Provence	0,535336	-62.332	36.937	-25.395
Hautes-Alpes	0,379866	-41.491	8.005	-33.486
Alpes-Maritimes	1,638449	-116.895	145	-116.750
Ardèche	0,752398	-18.990	12.383	-6.607
Ardennes	0,652105	-77.183	64.931	-12.252
Ariège	0,388121	-35.267	24.724	-10.543
Aube	0,726213	-157.396	65.671	-91.725
Aude	0,753383	-39.053	0	-39.053
Aveyron	0,737866	-124.335	4.235	-120.100
Bouches-du-Rhône	2,3871	-189.933	0	-189.933
Calvados	1,04901	-160.006	39.349	-120.657
Cantal	0,459967	-58.330	19.306	-39.024
Charente	0,631937	-89.340	22.668	-66.672
Charente-Maritime	1,009128	-193.162	834	-192.328
Cher	0,623887	-33.040	28.685	-4.355
Corrèze	0,739626	-160.719	7.758	-152.961
Corse-du-Sud	0,200664	-151.130	18.027	-133.103
Haute-Corse	0,210537	-428	0	-428
Côte-d'Or	1,143575	-149.686	37.752	-111.934
Cotes-d'Armor	0,93288	-150.543	7.871	-142.672
Creuse	0,402109	-98.223	3.969	-94.254
Dordogne	0,751093	-91.306	18.434	-72.872
Doubs	0,885551	-125.790	3.767	-122.023
Drome	0,853688	-110.470	7.401	-103.069
Eure	0,98063	-83.571	89.104	5.533
Eure-et-Loir	0,792932	-144.309	13.110	-131.199
Finistère	1,053761	-108.752	0	-108.752
Gard	1,070896	-134.639	0	-134.639
Haute-Garonne	1,662929	-458.091	27.977	-430.114
Gers	0,470788	-69.984	0	-69.984
Gironde	1,83309	-357.707	5.785	-351.922
Hérault	1,284416	-143.708	23.246	-120.462
Ille-et-Vilaine	1,18533	-24.430	7.265	-17.165
Indre	0,504166	-122.431	78.396	-44.035
Indre-et-Loire	0,963364	-76.867	26.436	-50.431
Isère	1,851434	-231.562	62.628	-168.934
Jura	0,641137	-93.026	63.383	-29.643
Landes	0,730123	-51.617	71.371	19.754
Loir-et-Cher	0,591919	-58.033	39.013	-19.020
Loire	1,128339	-135.981	168	-135.813
Haute-Loire	0,597007	-16.052	29.228	13.176
Loire-Atlantique	1,519477	-48.482	31.875	-16.607
Loiret	1,043955	-127.292	35.276	-92.016
Lot	0,594912	-120.401	51.719	-68.682
Lot-et-Garonne	0,496386	-70.851	17.758	-53.093
Lozère	0,396892	-43.819	29.769	-14.050
Maine-et-Loire	1,121979	-137.640	79.782	-57.858
Manche	0,95439	-198.142	93.423	-104.719
Marne	0,920716	-126.883	33.098	-93.785
Haute-Marne	0,578856	-6.334	14.057	7.723
Mayenne	0,552038	-50.577	42.848	-7.729
Meurthe-et-Moselle	1,058866	-149.428	5.867	-143.561
Meuse	0,520337	-89.781	15.338	-74.443
Morbihan	0,945869	-63.041	203	-62.838
Moselle	1,533887	-357.110	27.784	-329.326
Nièvre	0,626316	-79.328	3.767	-75.561
Nord	3,184364	-295.198	10.269	-284.929
Oise	1,087408	-136.199	31.108	-105.091
Orne	0,699346	-45.035	7.870	-37.165
Pas-de-Calais	2,205438	-230.273	0	-230.273
Puy-de-Dôme	1,428256	-212.802	78.247	-134.555

	Fraction de TIPP en pourcentage	Diminution du produit versé	Montant à verser	TOTAL
Pyrénées-Atlantiques	0,949559	-143.599	45.283	-98.316
Hautes-Pyrénées	0,561685	-84.498	7.399	-77.099
Pyrénées-Orientales	0,701463	-37.054	101	-36.953
Bas-Rhin	1,38439	-189.944	65.989	-123.955
Haut-Rhin	0,920796	-37.926	7.736	-30.190
Rhône	2,058319	-188.537	16.293	-172.244
Haute-Saône	0,446416	-89.738	11.100	-78.638
Saône-et-Loire	1,061414	-79.905	39.699	-40.206
Sarthe	1,02879	-62.023	62.395	372
Savoie	1,137212	-90.138	73.718	-16.420
Haute-Savoie	1,279974	-11.350	21.993	10.643
Paris	2,421023	-47.622	0	-47.622
Seine-Maritime	1,71926	-498.298	15.204	-483.094
Seine-et-Marne	1,926214	-17.856	346.966	329.110
Yvelines	1,77587	-369.513	28.767	-340.746
Deux-Sèvres	0,654603	-26.982	4.244	-22.738
Somme	1,001759	-147.116	25.293	-121.823
Tarn	0,671249	-95.578	0	-95.578
Tarn-et-Garonne	0,440755	-164.177	1.749	-162.428
Var	1,369057	-136.040	110.777	-25.263
Vaucluse	0,743311	-143.609	0	-143.609
Vendée	0,921723	-67.852	28.401	-39.451
Vienne	0,675277	-68.834	4.036	-64.798
Haute-Vienne	0,623337	-249.808	12.078	-237.730
Vosges	0,756064	-180.181	8.072	-172.109
Yonne	0,739838	-48.786	22.927	-25.859
Territoire-de-Belfort	0,209547	-34.551	63.665	29.114
Essonne	1,559543	-165.989	56.164	-109.825
Hauts-de-Seine	2,029183	-225.077	59.234	-165.843
Seine-Saint-Denis	1,932643	-169.124	24.163	-144.961
Val-de-Marne	1,508682	-198.805	34.344	-164.461
Val-d'Oise	1,564784	-486.200	70.310	-415.890
Guadeloupe	0,610772	-183.656	43.088	-140.568
Martinique	0,514941	-416.617	0	-416.617
Guyane	0,347685	-288.046	0	-288.046
Réunion	1,368102	-315.145	0	-315.145
Total	100	-13.319.423	3.038.983	-10.280.440

Source : présent projet de loi de finances

Ajoutés aux mouvements initialement intégrés dans la construction du présent projet de loi de finances rectificative, les ajustements ainsi opérés conduisent à diminuer ponctuellement, en 2009, de 10,3 millions d'euros le droit à compensation des départements au titre de la loi du 13 août 2004.

B. LA COMPENSATION DES EMPLOIS DITS « DISPARUS ET VACANTS » AU TITRE DES ANNÉES 2004 À 2006

A l'initiative de notre collègue député Thierry Carcenac, par ailleurs président de la commission consultative d'évaluation des charges (CCEC), l'Assemblée nationale a également adopté, avec un avis **favorable** du Gouvernement et de sa commission des finances, un amendement compensant **immédiatement** les emplois dits « disparus et vacants » au titre des années 2004 à 2006.

Le Gouvernement prévoyait en effet de ne rembourser cette dette que progressivement, selon l'échelonnement suivant : 6,5 millions d'euros en 2010, 4,5 millions d'euros en 2011 et 2,6 millions d'euros en 2011.

Cette compensation s'élève à 10,531 millions d'euros pour les « emplois vacants » et à 2,6 millions d'euros pour les « emplois disparus », soit un total de **13,15 millions d'euros**.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général relève que le présent article ne procède qu'à un **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 donc 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 tient par ailleurs à rappeler que, conformément aux termes exprès de l'article 119 de la loi relative aux libertés et responsabilités locales, et suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, **dans l'hypothèse où les recettes de TIPP affectées aux départements dans ce cadre diminueraient** (pour des raisons étrangères à leur pouvoir de modulation), **l'Etat serait tenu de pourvoir à la compensation de cette perte**, afin de garantir un niveau de ressources équivalent à celui qui se trouvait consacré, avant le transfert, à l'exercice des compétences en cause.

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

ARTICLE 2

Compensation des transferts de compétences aux régions par attribution d'une part du produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers

Commentaire : le présent article procède à divers ajustements, à titre pérenne ou ponctuel, de la compensation financière due en 2009 aux régions à raison des transferts de compétences réalisés sur le fondement de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales, et imputée sur le produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP).

I. LE DROIT EXISTANT

Les principes juridiques régissant la **compensation financière des transferts de compétences** dont bénéficient les collectivités territoriales en application de la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales, **dont le présent article opère la mise en œuvre sans les modifier**, ont fait l'objet d'une présentation détaillée à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2008. Votre rapporteur général renvoie donc à son rapport sur ce texte¹ et se bornera ci-après à de simples rappels.

A. L'ATTRIBUTION DE FRACTIONS DE TARIFS DE LA TIPP

Le dispositif que le présent article vise à actualiser consiste à **faire bénéficier chaque région métropolitaine, comme la collectivité territoriale de Corse, d'une part du produit de la TIPP, par l'attribution d'une fraction des tarifs de cette taxe** perçue sur les quantités de supercarburant sans plomb et de gazole vendues aux consommateurs finals sur le territoire de la région.

Cependant, le niveau des fractions régionales de tarifs de la TIPP ne peut être **fixé de façon définitive qu'une fois connus les montants définitifs** des droits à compensation financière des régions. Ce n'est le cas qu'à la fin de l'année considérée, compte tenu du rythme des transferts de compétences, notamment des transferts du personnel, échelonnés en fonction de l'exercice du droit d'option offert aux agents concernés en termes de position

¹ Voir le rapport n° 91 (2007-2008), tome II, commentaires de l'article 13 et de l'article 14 (devenus les articles 37 et 38 de la loi de finances initiale pour 2008).

administrative¹. Dans cette attente, **le Parlement chaque année, de manière provisionnelle en loi de finances initiale, puis en loi de finances rectificative pour régularisation, doit réviser les fractions de tarifs attribuées aux régions**, en fonction des droits à compensation au titre de l'exercice considéré. L'article 50 de la loi de finances initiale pour 2009 avait ainsi fixé il y a un an le niveau de ces fractions, que le présent article ajuste, sans préjudice des modifications apportées par l'article 18 du projet de loi de finances pour 2010.

Ce dispositif de compensation s'avère par nature **inapplicable aux régions d'outre-mer**, où la TIPP n'est pas perçue². Par conséquent, la seule modalité de compensation consiste, pour elles, en une majoration de la dotation globale de décentralisation (DGD), composante de la mission « Relations avec les collectivités territoriales ».

B. DES FRACTIONS DE TARIFS MODULABLES

Depuis 2007, **il est loisible aux conseils régionaux et à l'assemblée territoriale de Corse de moduler les fractions de tarifs de la TIPP** qui sont attribuées, respectivement, aux régions et à la collectivité territoriale de Corse, au titre de la compensation financière des transferts de compétences. Ce droit de modulation est **limité**, s'agissant de l'essence sans plomb, à plus ou moins 1,77 euro par hectolitre par rapport à la fraction de tarif attribuée et, pour le gazole, à plus ou moins 1,15 euro par hectolitre par rapport à la fraction de tarif attribuée.

Au titre de l'année 2008, vingt régions, sur vingt-deux, ont utilisé la modulation des fractions de tarifs qui leur étaient allouées : seules la collectivité territoriale de Corse et la région Poitou-Charentes se sont abstenues de recourir à cette faculté. La plupart des régions ont modulé leur tarifs jusqu'aux limites maximales autorisées.

En 2009, **la région Poitou-Charentes est la seule région à avoir choisi de ne pas moduler la fraction de tarifs qui lui a été allouée**. Les autres régions ont, quant à elles, continué de moduler leur tarifs jusqu'aux limites maximales autorisées, à l'exception de la collectivité territoriale de Corse qui a préféré rester plus nettement sous le plafond.

¹ L'option permet aux agents des services décentralisés : soit leur maintien dans la fonction publique d'Etat, en position de détachement sans limitation de durée, soit leur intégration dans un cadre de la fonction publique territoriale. Son exercice conditionne le transfert de leur gestion aux collectivités territoriales. Le droit d'option exercé par les fonctionnaires entre le 1^{er} janvier et le 31 août de l'année n prend effet le 1^{er} janvier de l'année n + 1, mais le droit d'option exercé par les fonctionnaires entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre de l'année n prend effet qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année n + 2.

² Les régions d'outre-mer, conformément à l'article 266 quater du code des douanes, perçoivent le produit d'une taxe spéciale de consommation sur les carburants, dont elles fixent le tarif.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. DES RÉGULARISATIONS À TITRE PÉRENNE

Le I du présent article procède aux **ajustements** devenus « traditionnels », en loi de finances rectificative, **des fractions de tarifs de TIPP attribuées aux régions et à la collectivité territoriale de Corse, inscrites en loi de finances initiale**, au titre de la compensation des transferts de compétences organisés par la loi 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 2009, c'est-à-dire pour les transferts intervenus en 2005, 2006, 2007, 2008 et 2009¹.

Compte tenu de ces régularisations à titre pérenne, le droit à compensation des régions au titre de 2009 se trouve **majoré de 6,17 millions d'euros**. Les ajustements ainsi proposés par le présent article prennent en compte la **révision du droit à compensation des transferts intervenus en 2007 et 2008**, ainsi que **les ajustements liés aux transferts opérés en 2009**.

La majoration la plus notable parmi ces compensations a pour origine le **transfert des formations paramédicales et de sages-femmes**, à hauteur de 5,95 millions d'euros pour les seules régions de métropole. Cet ajustement considérable fait suite aux demandes de la Commission consultative d'évaluation des charges (CCEC) s'agissant de la vérification complète des charges réellement supportées par les régions au titre de ces compétences transférées.

B. DES RÉGULARISATIONS PONCTUELLES

Les 1 et 2 du II corrigent une **erreur dans le calcul du droit à compensation des régions Champagne-Ardenne et Franche-Comté** au titre de l'organisation du réseau des centres et points d'information et de conseil sur la validation des acquis de l'expérience. Les montants concernant ces deux régions ont en effet été intervertis s'agissant des dépenses engagées par l'État à ce sujet en 2005. Or, le mode de calcul du droit à compensation repose sur la moyenne actualisée des dépenses de l'Etat lors des trois années précédant le transfert, soit 2003, 2004 et 2005.

Les 3, 4 et 5 ajustent le droit à compensation des régions au titre des **aides versées aux étudiants des formations sanitaires et sociales**, qui s'avèrent sous évaluées depuis 2005, comme l'a montré une mission

¹ Il convient de rappeler que l'article 18 du projet de loi de finances initiale pour 2010 fixe ces fractions de tarifs de TIPP en vue de compenser aux régions les transferts de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010.

interministérielle d'inspection qui a rendu ses conclusions en 2008 et fait l'objet d'une reprise par les travaux du CCEC¹.

Le 6 du II procède à un ajustement de la compensation due aux régions de métropole, à l'exception de l'Alsace², au titre de l'indemnisation des **charges de personnel relatives à la compétence en matière de formation professionnelle continue des jeunes de moins de 26 ans** pour la période 1994-2009. Il apparaît que la dette de l'État s'élève à 105 millions d'euros, mais il a été prévu d'échelonner le remboursement de cette dette sur deux ans, soit un versement de 52,4 millions d'euros en loi de finances rectificative pour 2009 et un second de 52,6 millions d'euros en loi de finances rectificative pour 2010.

Les 7 et 8 du II prévoient, enfin, l'ajustement de la compensation versée en 2008 au titre du **transfert des agents** qui participent à l'exercice des compétences transférées dans le domaine des **lycées maritimes ayant opté pour la fonction publique territoriale**.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté **quatre amendements** au présent article, dont **deux amendements du Gouvernement**. Outre des **modifications rédactionnelles**, ces amendements ont surtout introduit une triple **révision des régularisations proposées pour le droit à compensation des régions**.

A. UNE CORRECTION DES RÉGULARISATIONS À TITRE PÉRENNE

Le I du présent article a été modifié dans le sens d'une **minoration globale, à hauteur de 8,2 millions d'euros, du droit à compensation des régions pour les transferts intervenus en 2009**. Elle résulte de deux mouvements en sens contraire : une majoration de 4,1 millions d'euros pour la compensation de l'allongement de la durée de la formation préparant au diplôme d'éducateur de jeunes enfants d'une part, et une minoration de 12,3 millions d'euros pour rétablir une compensation plus juste des postes de personnels TOS du ministère de l'Éducation nationale³.

Les fractions de tarifs de TIPP attribuées aux régions ont été révisées en conséquence de ces corrections. L'ajustement du droit à compensation des

¹ Il convient de souligner qu'il a été choisi de procéder à un échelonnement du remboursement de la dette de l'État vis-à-vis des régions à ce sujet sur une période de trois ans.

² L'Alsace a déjà été compensée à ce titre en 2008.

³ Il est apparu que ces postes faisaient l'objet d'une double compensation : au titre de leur coût en année pleine, mais aussi au titre de leur coût au prorata temporis en 2007. Alors que cette dernière compensation ne devait avoir lieu qu'en 2007, elle a été prévue à titre permanent par les LFR 2007 et LFI 2008. Il convient donc de supprimer à titre permanent cette surcompensation.

régions pour 2009 proposé par le présent article, tel que modifié par l'Assemblée nationale, est présenté dans le tableau suivant.

Les fractions de TIPP attribuées aux en 2009

(en euros par hectolitre)

RÉGIONS	Gazole	Supercarburant sans plomb
Alsace	4,59	6,49
Aquitaine	4,35	6,16
Auvergne	5,63	7,96
Bourgogne	4,05	5,72
Bretagne	4,53	6,43
Centre	4,24	5,99
Champagne-Ardenne	4,72	6,69
Corse	9,35	13,21
Franche-Comté	5,81	8,22
Île-de-France	11,97	16,91
Languedoc-Roussillon	4,05	5,73
Limousin	7,88	11,13
Lorraine	7,15	10,1
Midi-Pyrénées	4,65	6,59
Nord-Pas de Calais	6,72	9,51
Basse-Normandie	5,04	7,14
Haute-Normandie	5	7,07
Pays de Loire	3,95	5,6
Picardie	5,26	7,45
Poitou-Charentes	4,17	5,9
Provence-Alpes-Côte d'Azur	3,9	5,52
Rhône-Alpes	4,1	5,81

Source : présent projet de loi de finances

B. L'INTRODUCTION DE NOUVELLES RÉGULARISATIONS PONCTUELLES

Les II, III et IV du présent article ont été complétés afin de prévoir **différentes régularisations ponctuelles supplémentaires**. Ces huit modifications conduisent globalement à une **minoration de 11,4 millions d'euros**, qui résulte également de deux mouvements en sens contraire : une majoration de différentes compensations pour un montant de 2,1 millions d'euros et une réduction de deux compensations pour un montant de 13,5 millions d'euros, dont 12,3 millions d'euros s'agissant des postes de personnels TOS du ministère de l'Éducation nationale compensés par erreur en 2008.

C. LA COMPENSATION DES EMPLOIS DITS « DISPARUS ET VACANTS » AU TITRE DES ANNÉES 2004 À 2008

A l'initiative de notre collègue député Thierry Carcenac, par ailleurs président de la commission consultative d'évaluation des charges (CCEC), l'Assemblée nationale a également adopté, avec un avis **favorable** du Gouvernement et de sa commission des finances, un amendement compensant les emplois dits « disparus et vacants » au titre des années 2004 à 2008.

Cette compensation s'élève à 534.371 euros pour les « emplois vacants » et à 1.445 euros pour les « emplois disparus », soit un total de **535.816 d'euros**.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général relève que le présent article ne procède qu'à un **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 donc 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 tient par ailleurs à rappeler que, conformément aux termes exprès de l'article 119 de la loi relative aux libertés et responsabilités locales, et suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, **dans l'hypothèse où les recettes de TIPP affectées aux régions dans ce cadre diminueraient** (pour des raisons étrangères à leur pouvoir de modulation), **l'Etat serait tenu de pourvoir à la compensation de cette perte**, afin de garantir un niveau de ressources équivalent à celui qui se trouvait consacré, avant le transfert, à l'exercice des compétences en cause.

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

ARTICLE 3

Affectation du produit des amendes de police relatives à la circulation routière

Commentaire : le présent article vise à affecter une partie des fonds prélevés sur les recettes des amendes forfaitaires de police au titre de l'année 2009 au Fonds interministériel pour la prévention de la délinquance (FIPD), opérateur placé sous la tutelle de l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (ACSE), afin de financer la réalisation d'actions de prévention de la délinquance.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES PRINCIPES DE LA RÉPARTITION DES AMENDES DE POLICE DE LA CIRCULATION

Le produit des amendes de la police de la circulation fait l'objet d'un traitement différent selon la nature des amendes :

- les **amendes forfaitaires**, payées spontanément par le contrevenant, font, conformément à l'article L. 2334-24 du code général des collectivités territoriales, l'objet d'un prélèvement sur les recettes de l'Etat **au profit des collectivités locales**, réparti par le comité des finances locales (CFL) ;

- les **amendes majorées**, c'est-à-dire celles qui n'ont pas été payées spontanément et ont fait l'objet d'une décision de justice, sont perçues **au profit du budget général de l'Etat**.

La répartition du produit des amendes forfaitaires 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.

En outre, sur le montant des amendes forfaitaires réparti par le CFL au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), les départements bénéficient d'un prélèvement permanent de 30 millions d'euros au titre des amendes des radars automatiques.

Enfin, l'article L.2334-24 du code général des collectivités territoriales précise que le produit des amendes de police réparti au profit des communes et EPCI est une recette de la section d'investissement et doit servir à financer des « *opérations destinées à améliorer les transports en commun et la circulation* ».

B. LE MODE DE RÉPARTITION DES AMENDES DE POLICE AUX COMMUNES ET EPCI

En ce qui concerne les communes et EPCI de **plus de 10.000 habitants**, le CFL leur affecte **directement le produit des amendes**. Par conséquent, les versements du produit des amendes de l'année n sont effectués dans le courant du mois de février n+1, peu après la réunion du CFL.

En ce qui concerne les communes et EPCI de **moins de 10.000 habitants**, le produit des amendes est **réparti par le Préfet, au fur et à mesure des décisions des conseils généraux**, qui établissent la liste des communes et EPCI bénéficiaires et fixent le montant des attributions selon l'urgence et le coût des travaux à effectuer. En fonction du délai de prise de décision du conseil général, les versements du produit des amendes de l'année n peuvent donc être échelonnés tout au long de l'année n+1.

Enfin, la répartition du produit des amendes de l'année n est effectuée **proportionnellement au nombre d'amendes dressées sur les territoires dans le courant de l'année n-1**.

C. LA RÉPARTITION PRÉVUE POUR LES AMENDES DE L'ANNÉE 2009

Pour 2009, la loi de finances initiale a inscrit un montant **prévisionnel de recettes de 700 millions d'euros** sur la ligne 2501 de l'état A annexé, correspondant au produit des amendes forfaitaires de l'année 2009.

Sur ce montant, il convient tout d'abord de prélever :

- la **régularisation définitive du produit des amendes de 2008** :
- 15,3 millions d'euros ;

- la **minoration de 100 millions d'euros** au titre des mesures votées en loi de finances initiale pour 2009, à l'initiative de la commission des finances de l'Assemblée nationale, afin de prélever une partie des amendes de police de 2009 au profit des variables d'ajustement de l'enveloppe fermée des concours financiers de l'Etat aux collectivités territoriales et de limiter ainsi leur diminution.

Le CFL devrait donc disposer, pour la répartition effectuée au début de l'année 2010, de **584,7 millions d'euros**, dont 30 millions d'euros seront directement affectés aux départements et, par conséquent, **554,7 millions d'euros au profit des communes et établissements publics de coopération intercommunale**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose d'**affecter une partie des fonds prélevés sur les recettes des amendes forfaitaires de police**, au titre de l'année 2009, à hauteur de **55 millions d'euros**, à l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (ACSE) afin de financer la réalisation d'actions de prévention de la délinquance dans les conditions définies à l'article L. 2215-2 du code général des collectivités territoriales, c'est-à-dire au **financement du fonds interministériel pour la prévention de la délinquance (FIPD)**.

La loi du 5 mars 2007¹ relative à la prévention de la délinquance a créé au sein de l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances un **fonds interministériel pour la prévention de la délinquance**, destiné à financer la réalisation d'actions dans le cadre des plans de prévention de la délinquance définis à l'article L. 2215-2 du code général des collectivités territoriales et dans le cadre de la contractualisation mise en œuvre entre l'Etat et les collectivités territoriales en matière de politique de la ville définie au dernier alinéa de l'article L. 121-14 du code de l'action sociale et des familles.

Les actions éligibles au FIPD portent notamment sur la **vidéoprotection sur la voie publique** et le raccordement des centres de supervision urbaine aux services de police ou de gendarmerie, en référence au plan national de développement de la vidéo-protection. Toutefois, dans ce cas, il est précisé que la participation de l'Etat aux **frais d'installation ou d'extension des systèmes de vidéoprotection** ne peut excéder un taux de 50 % sauf exception justifiée par les circonstances locales et que seuls les équipements de vidéoprotection donnant **sur la voie publique et ses abords** peuvent être financés.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté le présent article modifié par un amendement proposé par sa commission des finances, qui a reçu un avis défavorable du Gouvernement.

L'amendement adopté a réduit à 35 millions d'euros – au lieu de 55 – le prélèvement opéré sur le produit des amendes de police au produit du FIPD en 2009. Notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général, a indiqué que cette réduction correspondait au maintien au même niveau des prélèvements opérés au profit du FIPD en 2007 et 2008 et permettrait de ne

¹ Loi n° 2007-197.

pas diminuer excessivement la valeur de « point » des amendes de police réparties par le CFL¹.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UNE AFFECTATION CRITIQUABLE

L'affectation proposée par le présent article est critiquable pour plusieurs raisons.

1. Une contribution dont la systématique pose problème

A trois reprises depuis sa création, le FIPD a bénéficié pour son financement d'un prélèvement sur les recettes des amendes forfaitaires de police.

La loi de finances rectificative pour 2006 a attribué au FIPD **50 millions d'euros** tout en précisant explicitement que **cette affectation revêtait un caractère exceptionnel et ne valait que pour une seule année**. Ce sont donc les collectivités territoriales qui ont supporté *in fine*, sur le produit des amendes réparti au titre de 2007, l'affectation de 50 millions d'euros au FIPD.

La loi de finances rectificative pour 2007 a décidé d'affecter au FIPD **35 millions d'euros**, prélevés sur le montant des recettes des amendes au titre de l'année 2007, **mais pris en charge par le budget de l'Etat par un dispositif budgétaire par ailleurs peu orthodoxe**. En effet, l'article 3 de ladite loi de finances dispose explicitement de ne pas retenir le montant de l'affectation au FIPD pour une éventuelle rectification ultérieure du prélèvement sur recettes au profit des collectivités territoriales, une fois connu le produit définitif.

La loi de finances rectificative pour 2008 a attribué au FIPD **35 millions d'euros**, supportés *in fine* par les collectivités territoriales, puisque la mesure de prise en charge par l'Etat, prévue en 2007, n'a pas été renouvelée.

2. La non-conformité aux principes de la LOLF

Comme votre rapporteur général l'avait déjà relevé dans son rapport¹ sur le projet de loi de finances rectificative pour 2008, l'affectation d'une part

¹ C'est-à-dire la recette que représente pour les collectivités territoriales chaque amende constatée sur son territoire, utilisée comme critère de répartition du produit des amendes de police.

du produit des amendes de police, censée être non définitive, mais trois fois renouvelée, n'est **pas conforme aux principes budgétaires de la LOLF** et favorise l'« agencisation ».

En effet, cette affectation correspond à une **affectation permanente de recettes de l'Etat à un organisme d'administration centrale et brouille considérablement la lisibilité des recettes et des dépenses publiques**, tout en privant le Parlement d'une grande partie de son pouvoir de contrôle.

Par ailleurs, votre rapporteur général relève que la ligne 3102 de l'état A du présent projet de loi de finances rectificative, qui retrace le prélèvement sur recettes correspondant aux amendes de police, ne prend pas en compte l'estimation actualisée du produit des amendes de police de 2009, qui ne serait plus que de 636 millions d'euros, en diminution de 64 millions d'euros par rapport au montant prévu en loi de finances initiale.

Il en résultera que **le CFL répartira, au début de l'année 2010, 64 millions d'euros de recettes virtuelles des amendes de police**, qui devront être régularisés sur la prochaine répartition. Comme l'indique notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général de l'Assemblée nationale, dans son rapport² sur le présent projet de loi de finances rectificative, « *il s'agit d'une entorse dommageable à la sincérité de la loi de finances rectificative, dès lors que la recette ne peut être prélevée au-delà de son montant réel* ». Il constate par ailleurs que « *cette présentation rend plus acceptable, à qui lirait trop rapidement la loi de finances rectificative, le prélèvement de 55 millions d'euros proposé au présent article, car elle laisse penser que la recette sera plus élevée qu'elle ne l'est en réalité* ». Votre rapporteur général souscrit entièrement à ces remarques.

3. L'absence de justification précise des besoins du FIPD

D'une part, votre rapporteur général remarque que le FIPD, qui disposait d'un budget de 39 millions d'euros en 2009, reportera entre 1 et 2 millions d'euros de crédits non consommés sur l'année 2010, ce qui atteste de **l'adéquation de ses ressources à ses besoins**.

Par ailleurs, si l'exposé des motifs du présent article indique que l'affectation de 55 millions d'euros au FIPD en 2009 « *doit permettre d'accompagner financièrement les collectivités territoriales qui s'engagent dans le déploiement de dispositifs de vidéoprotection* », seuls 12 millions d'euros ont été consacrés à ces dispositifs de vidéoprotection en 2009 et ce montant ne serait porté, d'après les informations recueillies par votre rapporteur général auprès du ministère en charge du budget, qu'à hauteur

¹ Rapport n° 135 (2008-2009) – Volume 1, de M. Philippe Marini, rapporteur général, fait au nom de la commission des finances, déposé le 16 décembre 2008.

² Rapport n° 2132, treizième législature, de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009.

de 25 à 30 millions d'euros en 2010 pour l'équipement de 75 systèmes municipaux et de 110 établissements scolaires.

Le montant de 55 millions prévu par le projet de loi de finances rectificative initial était donc largement supérieur aux besoins identifiés en matière de vidéoprotection pour l'année 2010.

De ce point de vue, votre rapporteur général ne peut que se satisfaire de la réduction du montant de l'attribution adoptée par l'Assemblée nationale.

4. Les effets du prélèvement sur l'enveloppe fermée des concours de l'Etat aux collectivités territoriales

En outre, votre rapporteur général remarque que ces affectations successives ont un **impact non négligeable sur l'enveloppe fermée des concours de l'Etat aux collectivités territoriales.**

En effet, le produit des amendes de police affecté aux collectivités territoriales fait partie intégrante de la norme de dépenses. Sa hausse – évaluée, pour l'enveloppe fermée de l'année 2009, à 7,7 %, soit 50 millions d'euros – a pour effet automatique de réduire le montant des variables d'ajustement de l'enveloppe fermée et pèse notamment sur la dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP).

Or, comme l'a indiqué notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général de l'Assemblée nationale, lors des débats en séance sur le présent article « *un tiers environ* [des 35 millions d'euros affectés au FIPD l'année dernière] *n'est pas allé aux collectivités territoriales* » et a bénéficié à des associations. Il en résulte que le présent article propose bien un prélèvement sur les recettes des collectivités territoriales qui ne sera pas, *in fine*, intégralement reversé à leur bénéfice *via* les subventions du FIPD.

5. La fin des hausses du produit des amendes forfaitaires

Enfin, votre rapporteur général relève que **le prélèvement de 55 millions d'euros prévu par le présent article dans sa version initiale aurait porté sur un montant des amendes forfaitaires prélevé au profit des communes et EPCI désormais stabilisé.**

En effet, si l'on exclut les prélèvements sur les amendes des radars, dont le mode de répartition est stabilisé depuis 2008, le produit effectif des amendes forfaitaires réparties par le CFL s'est élevé à 635 millions d'euros 2008, 636 millions d'euros en 2009 et la prévision est de 640 millions d'euros dans le projet de loi de finances pour 2010.

Si les prélèvements des années précédentes pouvaient trouver une justification du fait de la forte augmentation du produit des amendes de police, - qui a augmenté de 17 % entre 2004 et 2009 – celle-ci n'est aujourd'hui plus justifiée.

L'amendement adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de sa commission des finances vise ainsi à stabiliser :

- d'une part, l'affectation au FIPD, qui serait maintenue à son montant de 2007 et 2008, soit 35 millions d'euros, au lieu de l'augmenter de 57 % pour le porter à 55 millions d'euros ;

- d'autre part, la valeur de « point » des amendes. Cette valeur de point passerait ainsi de 21,3 euros en 2008 à 18,9 euros en 2009, au lieu des 17,5 euros qu'impliquerait une affectation de 55 millions d'euros au profit du FIPD.

B. L'AMENDEMENT PROPOSÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Il résulte de l'ensemble de ces éléments que **le prélèvement du produit des amendes de police au profit du FIPD ne peut se justifier que dans la mesure où il bénéficie, *in fine*, aux collectivités territoriales.**

C'est pourquoi votre commission des finances vous propose :

- d'une part, de préciser que le montant prélevé sera **exclusivement consacré au soutien financier des collectivités qui s'engagent la mise en place d'un dispositif de vidéoprotection** ;

- d'autre part, de **diminuer le prélèvement à 25 millions d'euros**, la direction du budget ayant indiqué que les besoins prévisionnels du FIPD en 2010 en matière de vidéoprotection étaient de 25 à 30 millions d'euros.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

B. Autres dispositions

ARTICLE 4

Reversement par la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA) du trop-perçu à l'occasion de la reprise de la dette du Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) et apurement partiel de la dette de l'Etat envers ladite caisse

Commentaire : le présent article prévoit, d'une part, le reversement à l'Etat du trop-perçu par la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA) à l'occasion de la reprise de la dette du Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) et, d'autre part, un apurement partiel de la dette de l'Etat envers ladite caisse.

I. LES DERNIÈRES CONSÉQUENCES DE LA REPRISE DE LA DETTE ET DE LA DISPARITION DU FONDS DE FINANCEMENT DES PRESTATIONS SOCIALES DES NON-SALARIÉS AGRICOLES

A. RETOUR SUR LES MESURES PRISES EN 2005, 2007 ET 2009 : LA REPRISE PROGRESSIVE DE LA DETTE CONTRACTÉE PAR LE FFIPSA ET LA SUPPRESSION DU FONDS

1. Une dette partiellement apurée en 2005 et 2007

Le fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles (FFIPSA) a été créé par l'article 40 de la loi de finances pour 2004. Ce fonds avait vocation à remplacer le budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) dont la définition ne répondait plus aux prescriptions de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF). **Le FFIPSA s'est ainsi substitué au BAPSA dans sa mission de garantir le financement des prestations maladie et vieillesse des exploitants agricoles.**

A cette occasion, la dette contractée par le BAPSA a été transférée au FFIPSA. En effet, la loi de finances pour 2004 précitée précisait que les droits et obligations de l'Etat au titre du BAPSA étaient transmis au FFIPSA à compter du 1^{er} janvier 2005. A sa clôture, le 31 décembre 2004, le BAPSA présentait un déficit cumulé de 3,1 milliards d'euros qui a ainsi été inscrit au bilan d'ouverture du FFIPSA sous la forme de fonds propres négatifs.

Cette dette « héritée » du BAPSA a fait l'objet de deux reprises de dette par l'Etat :

- la première, en loi de finances rectificative pour 2005¹, à hauteur de 2,5 milliards d'euros ;

- la seconde, en loi de finances rectificative pour 2007², à hauteur de 619 millions d'euros.

Cependant, en dépit de ces deux opérations de reprise de dette, **la situation financière du FFIPSA a continué à se dégrader** en raison essentiellement du non-versement par l'Etat de la subvention d'équilibre qui lui incombait en vertu de l'article L. 731-4 du code rural. A l'automne 2008, la nouvelle dette contractée par le FFIPSA était ainsi estimée à environ 7,5 milliards d'euros.

Déficits cumulés du FFIPSA depuis 2005

(en milliards d'euros)

	2005	2006	2007	2008
Recettes	14,3	15,0	14,3	14,4
Dépenses	15,7	16,3	16,5	17,0
Solde annuel	- 1,4	- 1,3	- 2,2	- 2,6
Déficit cumulé	- 1,4*	- 2,7	- 4,9*	- 7,5

* Après effet des reprises de dette par l'Etat en 2005 et 2007

Source : lois de financement de la sécurité sociale pour 2008 et 2009

2. Un nouvel apurement en 2009 et la suppression du FFIPSA

Afin de pallier partiellement ces difficultés, des dispositions « miroirs » ont été adoptées, l'année passée, dans le cadre de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 et de la loi de finances pour 2009.

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2009³ a, tout d'abord, **supprimé le FFIPSA** et a **transféré**, à compter du 1^{er} janvier 2009, **la gestion du régime des non-salariés agricoles à la caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA)**. Ce faisant, les droits et obligations du FFIPSA ont été confiés à la CCMSA au 1^{er} janvier 2009.

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 a, par ailleurs, prévu **l'adossement financier de la branche maladie du régime social des non-salariés agricoles à la caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS)**, conformément à la solution retenue pour les salariés agricoles depuis 1963.

¹ Article 117 de la loi de finances rectificative pour 2005.

² Article 83 de la loi de finances rectificative pour 2007.

³ Article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009.

Concrètement, il résulte de ces deux dispositions que la branche maladie des exploitants agricoles est, depuis le 1^{er} janvier 2009, gérée tout au long de l'année par la CCMSA, mais c'est *in fine* la CNAMTS, donc le régime général de la sécurité sociale, qui en assure l'équilibre financier par le versement d'une subvention d'équilibre.

Concomitamment, et afin d'assurer la neutralité de cette opération, à la fois pour la CCMSA et le régime général de la sécurité sociale, la loi de finances pour 2009¹ a :

- d'une part, procédé à **l'apurement de la dette propre du FFIPSA** en prévoyant une nouvelle reprise par l'Etat ;

- d'autre part, décidé d'**affecter** une nouvelle ressource à la CNAMTS au titre **du financement de l'assurance maladie des non-salariés agricoles**, soit l'intégralité du produit de la taxe sur les véhicules de société (TVS).

B. LA CONSTATATION D'UN TROP-PERÇU PAR LA CCMSA À L'OCCASION DE LA REPRISE DE DETTE DU FFIPSA

L'article 61 de la **loi de finances pour 2009**, qui prévoyait la reprise de la dette du FFIPSA par l'Etat, **ne fixait pas le montant précis de cette dette**, celle-ci ne pouvant en effet être connue à l'avance. C'est pourquoi, la loi de finances pour 2009 disposait, de façon générale, que *« la dette contractée au nom du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, sous formes d'ouvertures de crédits à court terme consenties, par voie de convention, par plusieurs établissements bancaires jusqu'au 31 décembre 2008, est transférée à l'Etat »*.

Sur ce fondement, **l'Agence France Trésor (AFT) a procédé à une reprise de dette**, le 31 décembre 2008, **d'un montant de 7,972 milliards d'euros**.

Cependant, à l'issue des opérations d'inventaire intervenues au début de l'année 2009 et de la clôture définitive des comptes du FFIPSA, il s'est avéré que **le montant de la reprise de dette opérée par l'AFT dépassait de près de 371,4 millions d'euros le montant de la dette bancaire effectivement contractée par le FFIPSA**.

Cet écart résulte principalement, selon les données transmises par le ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, d'erreurs techniques et d'erreurs de prévisions de dépenses et de recettes du FFIPSA.

Un excédent de 371,4 millions d'euros a ainsi été versé à la CCMSA à l'occasion du transfert des droits et obligations du FFIPSA à cette

¹ Article 61 de la loi de finances pour 2009.

même caisse, tel que le prévoyait la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à résoudre le problème de ce trop-perçu par la CCMSA, tout en lui laissant *in fine* le bénéfice de ce surplus. En effet, le même article prévoit, d'une part, le reversement à l'Etat de l'excédent perçu par la CCMSA et, d'autre part, la réaffectation de celui-ci à l'apurement partiel des dettes de l'Etat à l'égard de cette même caisse.

A. LE REVERSEMENT À L'ETAT DU TROP-PERÇU PAR LA CCMSA À L'OCCASION DE LA REPRISE DE LA DETTE DU FFIPSA

Le **I** du présent article prévoit, dans un premier temps, le **reversement à l'Etat du trop-perçu par la CCMSA à l'occasion de l'apurement des dettes du FFIPSA.** L'Etat s'étant engagé au delà de ce que la loi de finances pour 2009 l'y autorisait, le surplus perçu par la CCMSA doit en effet lui revenir.

Aussi est-il proposé que le produit de 371.407.125,06 euros enregistré par la CCMSA au titre du transfert du résultat cumulé au 31 décembre 2008 du FFIPSA soit affecté au budget général de l'Etat.

Le **I** du présent article précise que cette opération doit intervenir avant le 15 janvier 2010, soit la fin de la période complémentaire, afin que le **produit de cette rétrocession soit enregistré comme une recette de l'Etat au titre de l'exercice 2009.**

B. LA RÉAFFECTATION DE CE SURPLUS À L'APUREMENT DES DETTES DE L'ETAT À L'ÉGARD DU RÉGIME SOCIAL DES SALARIÉS ET DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Le **II** du présent article prévoit, dans un second temps, la réaffectation à la CCMSA de l'excédent constaté à l'occasion de la reprise de dette du FFIPSA. En effet, l'Etat a souhaité **utiliser le trop-perçu par la CCMSA pour apurer une partie des dettes qu'il détient à l'égard du régime social des salariés et des exploitants agricoles géré par la CCMSA.**

Cette dette s'élève, selon l'état semestriel établi en application de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale, à 504 millions d'euros s'agissant du régime des salariés agricoles et à 38 millions d'euros en ce qui concerne le régime des non-salariés agricoles.

Pour ce faire, le **II** du présent article prévoit **l'affectation à la CCMSA, pour la seule année 2009, d'une fraction du produit de la taxe**

spéciale sur les conventions d'assurance (TSCA)¹, à hauteur d'un montant maximum identique au trop-perçu par la CCMSA à l'occasion de la reprise de dette du FFIPSA, soit 371.407.125,06 euros. Cette taxe est aujourd'hui affectée pour partie au budget général de l'Etat (à hauteur de 2,7 milliards d'euros en 2009) et aux départements (à hauteur de 3,1 milliards d'euros en 2009).

Il est précisé que la fraction de la TSCA ainsi affectée en 2009 à la CCMSA est **destinée à l'apurement partiel des sommes restant dues à la caisse par l'Etat**, et répartie comme suit :

- 37.802.895,46 euros pour le régime des non-salariés des professions agricoles ;

- 333.604.229,60 euros pour le régime des salariés des professions agricoles.

Par cette opération, la dette de l'Etat vis-à-vis du régime des salariés agricoles est ainsi apurée, alors que celle contractée vis-à-vis des exploitants agricoles est ramenée à 170,4 millions d'euros.

Au final, **les deux dispositions du présent article sont neutres financièrement pour l'Etat et la CCMSA**. En effet, le reversement par la CCMSA de 371,4 millions d'euros au budget général vient améliorer le solde de l'Etat en 2009, tandis que le reversement d'une somme identique en apurement de dettes vis-à-vis de la CCMSA vient minorer les recettes fiscales de l'Etat en 2009 à due concurrence.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Outre trois amendements rédactionnels, l'Assemblée nationale a adopté, à l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, et avec l'avis favorable du Gouvernement, un amendement tendant à **ramener, au 11 janvier 2010, la date-butoir à laquelle doit avoir eu lieu le reversement à l'Etat du trop-perçu par la CCMSA**.

Il s'agit d'un amendement tendant à corriger une erreur matérielle : en matière de recettes, la fin de la période complémentaire est close le 11 janvier 2010 et non le 15 janvier 2010.

¹ Article 991 du code général des impôts.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN APUREMENT DE DETTE BIENVENU MALGRÉ UNE MÉTHODE COMPTABLE PEU RIGOUREUSE

Lors de l'examen de la loi de finances pour 2009, votre rapporteur général avait salué les mesures prises en vue d'apurer la dette du FFIPSA. En effet, ce transfert de dette du FFIPSA à l'Etat allait dans le sens des préconisations de la commission des finances et de la Cour des comptes dans ses rapports sur la sécurité sociale de septembre 2005, 2006 et 2007. Il s'inscrivait, plus généralement, dans les efforts menés par le Gouvernement pour assainir les relations entre l'Etat et la sécurité sociale, assainissement qui avait notamment pris deux formes en 2009 :

- d'une part, le transfert à la caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) des déficits cumulés des branches maladie et vieillesse du régime général et du fonds de solidarité vieillesse (FSV), à hauteur de 27 milliards d'euros ;

- d'autre part, l'amélioration de la budgétisation initiale de certaines dépenses en projet de loi de finances pour 2009.

Néanmoins, comme à l'occasion de l'examen des projets de loi de finances rectificative pour 2005 et 2007, votre rapporteur général s'était interrogé sur le traitement comptable de cette question par le Gouvernement. En effet, une nouvelle fois, cette reprise de dette, bien que créant une charge budgétaire – les intérêts précomptés – a été considérée comme une opération de trésorerie en application de l'article 25 de la LOLF et non comme une opération budgétaire¹.

S'agissant du dernier « avatar » intervenu lors de la reprise de dette du FFIPSA à la fin de l'année 2008, et dont il est question dans le présent article, votre rapporteur général s'interroge cette fois – comme d'ailleurs la Cour des comptes dans son rapport sur la sécurité sociale de septembre 2009, sur l'opportunité d'avoir procédé à une opération de reprise de dette avant la clôture définitive des comptes du FFIPSA. Si ce procédé a permis de limiter la durée du portage de la dette du FFIPSA et les coûts qui lui sont associés, il constitue néanmoins une méthode comptable peu rigoureuse.

Quant à la décision d'employer ce trop-perçu à la réduction des dettes de l'Etat à l'égard du régime social des non-salariés et des exploitants agricoles, votre rapporteur général note que cette disposition bienvenue, quoique source de complexité, s'inscrit dans la série de mesures proposées dans le présent projet de loi de finances rectificative visant à apurer une partie des dettes de l'Etat à l'égard des organismes de sécurité sociale².

¹ Sur cette question, votre rapporteur général renvoie aux développements consacrés à ce sujet dans l'exposé général du rapport n° 127 (2007-2008).

² Cf. Exposé général du présent article.

B. UNE QUESTION TOUJOURS EN SUSPENS : LE FINANCEMENT PÉRENNE DE LA BRANCHE VIEILLESSE DU RÉGIME DES NON-SALARIÉS AGRICOLES

Par ailleurs, votre rapporteur général rappelle que si les mesures proposées dans le cadre de la loi de finances pour 2009 et la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 ont permis de trouver **une solution au besoin de financement structurel de la branche maladie du régime social agricole par son intégration financière au régime général, il n'en est rien pour la branche vieillesse de ce régime.**

En effet, en raison de la suppression du FFIPSA, la branche vieillesse du régime des exploitants agricoles ne reçoit plus de subvention d'équilibre et son solde se dégrade très rapidement. Ainsi, en 2009, la branche vieillesse du régime social des non-salariés enregistrera un déficit de 0,9 milliard d'euros et de 1,4 milliard d'euros en 2010¹.

Cette situation de la branche vieillesse des exploitants agricoles a été admise par M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, qui avait déclaré lors de la présentation du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2009 devant la commission des comptes de la sécurité sociale : « *Pour la branche vieillesse, la situation des finances publiques ne permet pas de résoudre dès 2009 l'intégralité des difficultés de financement. Des recettes nouvelles ponctuelles pourront être affectées mais cela ne suffira pas : le Gouvernement s'engage, dans le cadre du point d'étape sur les retraites en 2010, à étudier la question du financement du régime d'assurance vieillesse des non-salariés agricoles* »².

Au titre des mesures « ponctuelles », votre rapporteur général note que l'article 13 du PLFSS pour 2010, déferé au Conseil constitutionnel au moment de l'examen du présent projet de loi, propose de majorer la fraction de droits de tabac accordée à la CCMSA au titre du régime complémentaire obligatoire (RCO) afin de respecter l'engagement du Premier ministre de permettre à davantage de veuves d'exploitants agricoles de bénéficier, au titre de la réversion, de la retraite complémentaire de leur conjoint à compter du 1^{er} janvier 2010.

Toutefois, **le PLFSS pour 2010 ne propose toujours aucune solution pérenne pour le financement de la branche retraite des non-salariés agricoles**, le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, renvoyant à nouveau la question aux

¹ Rapport de la commission des comptes de la sécurité sociale – octobre 2009.

² Intervention de M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, devant la commission des comptes de la sécurité sociale – 29 septembre 2008.

négociations qui auront lieu au cours de l'année 2010 sur le schéma général de financement des retraites¹.

Quant à la branche maladie du régime social agricole, votre rapporteur général rappelle que, **contrairement aux annonces du Gouvernement, son intégration financière au régime général n'a pas été neutre financièrement en 2009**. En effet, comme votre rapporteur général l'avait noté, en raison d'un « effet de ciseaux » entre, d'une part, l'évolution du rendement attendu de la taxe sur les véhicules de société (TVS) affectée à l'assurance maladie et, d'autre part, l'évolution des dépenses de la branche maladie du régime social agricole, la CNAMTS devra verser, dès 2009, une subvention d'équilibre à la branche maladie des non-salariés agricoles, à hauteur de 55 millions d'euros. Celle-ci devrait s'élever à 391 millions d'euros en 2010², creusant ainsi d'autant le déficit du régime général de la sécurité sociale.

Décision de la commission : sous réserve de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ *Intervention de M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, devant la commission des comptes de la sécurité sociale – 1^{er} octobre 2009.*

² *Commission des comptes de la sécurité sociale – rapport d'octobre 2009.*

ARTICLE 5

Affectation du produit du droit de consommation sur les tabacs

Commentaire : le présent article tend à modifier la clef de répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs afin de financer les allègements d'heures supplémentaires et d'apurer une partie des dettes de l'Etat à l'égard de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés.

I. LE DROIT EXISTANT

Le droit à la consommation sur les tabacs manufacturés est prévu par l'article 575 du code général des impôts. En 2009, **son produit devrait s'élever à environ 9,7 milliards d'euros.**

Depuis la loi de finances pour 2008, **l'intégralité de cette somme est reversée à des organismes de protection sociale**, au sens large. Le budget général ne bénéficie plus d'aucune recette de cette accise.

La clef de répartition est fixée par la loi et, à ce titre, **revue annuellement**. Elle a beaucoup fluctué au cours des dernières années tant en termes d'organismes bénéficiaires que de pourcentage du produit qui leur était alloué.

Actuellement, elle est établie par l'article 61 de loi n° 2004-1484 de finances pour 2005 réécrit, en dernier lieu, par l'article 125 de la loi de finances pour 2009. Il prévoit que « *les sommes à percevoir à compter du 1^{er} janvier 2009, au titre du droit de consommation sur les tabacs mentionnés à l'article 575 du code général des impôts* », sont réparties selon les conditions retracées dans le tableau suivant.

L'article 13¹ du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2010, définitivement adopté par le Parlement mais en cours d'examen par le Conseil constitutionnel, fixe la nouvelle répartition à partir du 1^{er} janvier 2010.

¹ *Cet article est commenté dans le rapport pour avis n° 91 (2009-2010) de notre collègue Jean-Jacques Jégou sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010.*

Répartition du droit de consommation sur les tabacs

Organisme bénéficiaire	Objet	Pourcentage	Montant prévisionnel des recettes en 2009 (en millions d'euros)
Caisse centrale de la mutualité sociale agricole	Participation au financement des dépenses de maladie, d'invalidité et de maternité des personnes non salariées des professions agricoles (2° de l'article L. 722-8 du code rural)	18,68 %	1 821
Caisse centrale de la mutualité sociale agricole	Participation au financement du régime d'assurance vieillesse complémentaire obligatoire des personnes non salariées des professions agricoles (art. L. 732-58 du code rural)	1,52 %	148
Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés	Financement des dépenses d'assurance maladie	38,81 %	3 782
Fonds national d'aide au logement	Financement de l'aide personnalisée au logement, de la prime de démenagement, du conseil national de l'habitat et de l'allocation de logement prévue à l'article L. 831-1 du code de la sécurité sociale (art. L. 351-6 du code de la construction et de l'habitation)	1,48 %	144
Fonds de cessation d'activité des travailleurs de l'amiante	Participation au financement de l'allocation de cessation anticipée d'activité (art. 41 de la loi n° 98-1194 de financement de la sécurité sociale pour 1999)	0,31 %	30
Fonds de solidarité	Participation au financement de la prime de retour à l'emploi, de l'allocation de solidarité spécifique et de l'allocation équivalente retraite (art. L. 5423-24 du code du travail)	1,25 %	122
Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés ; Caisse nationale d'allocations familiales ; Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés ; Caisse centrale de la mutualité sociale agricole ; Établissement national des invalides de la marine ; Caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaires ; Caisse autonome nationale de sécurité sociale dans les mines ; Régimes de sécurité sociale d'entreprise de la SNCF et de la RATP	Compensation des allègements généraux de cotisations sociales (art. L. 131-8 du code de la sécurité sociale)	37,95 %	3 699
<i>Source : commission des finances d'après l'annexe au projet de loi de finances rectificative pour 2009</i>		100,00 %	9 746

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LA COMPENSATION DES ALLÈGEMENTS GÉNÉRAUX DE CHARGES SOCIALES SERA EXCÉDENTAIRE EN 2009

Les allègements généraux de charges sociales sont prévus par l'article 9 de la loi n° 2003-47 du 17 janvier 2003 relative aux salaires, au temps de travail et au développement de l'emploi (codifié à l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale). Ces allègements généraux participent d'une politique globale en faveur de l'emploi.

La perte de recettes pour les organismes de sécurité sociale est compensée par l'affectation d'un « panier » de recettes fiscales (art. L. 131-8 du code de la sécurité sociale).

En 2009, il devrait atteindre 23 milliards d'euros tandis que le coût des allègements généraux devrait s'élever à 22,4 milliards d'euros, **soit un excédent prévisionnel estimé à environ 657 millions d'euros.**

La crise économique actuelle a entraîné **un recul de la masse salariale qui conduit également à une baisse des allègements généraux**, ces derniers étant, en effet, concentrés sur les bas salaires, c'est-à-dire les catégories d'emplois les plus durement touchées par la dégradation du marché du travail.

La diminution du coût des allègements généraux n'est pas accompagnée par une diminution des recettes car celles-ci se révèlent moins sensibles à la conjoncture, comme, par exemple, le droit à la consommation sur les tabacs qui constitue une taxe comportementale.

Le présent article tend donc à **réaffecter la plus grande partie de l'excédent dégagé**, soit 589 millions d'euros sur 657 millions d'euros, sur le financement des allègements généraux vers deux nouveaux postes : la **compensation des exonérations des heures supplémentaires** et l'apurement d'une partie **des dettes de l'Etat à l'égard de la caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS).**

Par conséquent, **l'alinéa 7** du présent article diminue le pourcentage du produit du droit de consommation sur les tabacs affecté à la compensation des allègements généraux **de 37,95 % à 31,91 %.**

Il convient de noter que l'excédent n'est pas intégralement réaffecté afin de conserver une réserve de précaution, soit 68 millions d'euros, en vue de tenir compte d'une possible évolution des prévisions.

Par ailleurs, **les alinéas 2 à 6** ne font que répéter le droit existant. En effet, jusqu'à présent, la modification de la clef de répartition consistait en une modification de l'article 61 de la loi de finances pour 2005. Or, le choix a été fait, pour le présent article, de ne pas l'imputer sur la loi de finances pour 2005 précitée. Il constitue donc un article autonome pour lequel il est

nécessaire d'explicitier à nouveau toute la répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs manufacturés.

B. LES ALLÈGEMENTS D'HEURES SUPPLÉMENTAIRES N'ÉTAIENT PAS, JUSQU'À PRÉSENT, COMPENSÉS PAR L'AFFECTATION D'UNE PARTIE DU PRODUIT DU DROIT À LA CONSOMMATION SUR LES TABACS

La loi dite « TEPA » du 21 août 2007 a prévu un dispositif de réduction de cotisations salariales et patronales de sécurité sociale pour les heures supplémentaires et complémentaires (articles L. 241-17 et L. 241-18 du code de la sécurité sociale).

L'article 53 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 dispose que **ces allègements de charges sont compensés « par une affectation d'impôts et de taxes aux caisses et régimes de sécurité sociale »**. Ces impôts et taxes affectés sont, depuis le 1^{er} janvier 2009, les suivants :

- une fraction égale à 87,13 % de la contribution sociale sur les bénéfiques (article 235 ZC *ter* du code général des impôts) ;
- le produit de la taxe sur la valeur ajoutée brute collectée par les producteurs de boissons alcoolisées.

Ce même article précise qu'en cas « *d'écart constaté entre le produit des impôts et taxes affectés [...] et le montant définitif de la perte de recettes résultant des allègements de cotisations sociales [...], cet écart fait l'objet d'une régularisation par la plus prochaine loi de finances suivant la connaissance du montant définitif de la perte* ».

En 2009, la crise économique a particulièrement pesé sur le produit de la contribution sociale sur les bénéfiques. Par conséquent, le « panier » des **recettes fiscales affectées** à la compensation des exonérations liées aux heures supplémentaires **devrait atteindre 2,6 milliards d'euros contre 3,1 milliards d'euros en 2008**.

Le coût des exonérations relatives aux heures supplémentaires et complémentaires, que ce panier fiscal doit financer, **devrait s'élever à 3 milliards d'euros en 2009**. Cette situation crée donc **un besoin de financement à hauteur de 400 millions d'euros** qu'il convient de couvrir par de nouveaux impôts et taxes affectés. C'est, en partie, l'objet du présent article.

Il est à noter que la loi de finances pour 2009 a modifié le « panier » de recettes fiscales défini à l'article 53 mentionné ci-dessus. **La taxe sur les véhicules de sociétés est désormais intégralement affectée à la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole** pour le financement des prestations d'assurance maladie, maternité et invalidité du régime de protection sociale des non-salariés agricoles.

Son produit représente, en 2009, près de 1,1 milliard d'euros. Sans la modification intervenue en loi de finances pour 2009, 50,57 % de ce montant

aurait été affecté à la compensation des exonérations de cotisations sociales sur les heures supplémentaires. Il n'aurait donc pas été nécessaire de procéder à l'ajustement prévu par le présent article.

C. LE FINANCEMENT DES EXONÉRATIONS D'HEURES SUPPLÉMENTAIRES : UNE ANTICIPATION DES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2010

L'alinéa 9 du présent article permet l'affectation de 3,99 % du produit du droit de consommation sur les tabacs, soit 389 millions d'euros, aux organismes de sécurité sociale qui supportent les exonérations d'heures supplémentaires.

L'article 53 de la loi de finances pour 2008, qui définit le « panier » de recettes fiscales affectées à la compensation des exonérations d'heures supplémentaires, est modifié en conséquence afin d'ajouter cette nouvelle recette (alinéas 11 et 12 du présent article).

Compensation des exonérations de cotisations sociales sur les heures supplémentaires en 2009

(en millions d'euros)

	Avant PLFR pour 2009	Après PLFR pour 2009
TVA brute sur les producteurs d'alcools (100 %)	2 014	2 014
Contribution sociale sur les bénéfices (87,13 %)	550	550
Droits tabacs (3,99 %)	–	389
Total recettes	2 564	2 953
Coût des exonérations	2 953	2 953

Source : annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010

S'agissant du financement des exonérations liées aux heures supplémentaires, le présent article propose d'adopter la même solution que le PLFSS pour 2010. Son article 13 prévoit, en effet, qu'une fraction de 1,30 % du produit du droit de consommation sur les tabacs est affectée au panier de recettes fiscales destiné à compenser les exonérations d'heures supplémentaires.

La nouvelle répartition prévue par le PLFSS pour 2010 devrait permettre de couvrir, en 2010, le besoin de financement sur ce poste, soit 130 millions d'euros.

D. UN APUREMENT D'UNE PARTIE DES DETTES DE L'ETAT À L'ÉGARD DE LA CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE MALADIE DES TRAVAILLEURS SALARIÉS

L'alinéa 10 du présent article transfère 2,05 % du produit du droit de consommation sur les tabacs, soit 200 millions d'euros, à la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés afin d'apurer une partie des dettes de l'Etat à l'égard de la sécurité sociale.

Il convient de relever que cette affectation est exceptionnelle et limitée à l'année 2009 et participe des mesures de l'ensemble du présent projet de loi destinées à réduire les dettes de l'Etat à l'égard des organismes de sécurité sociale pour un total de 1,9 milliard d'euros.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté deux amendements rédactionnels. Elle a également adopté un amendement rectifiant une erreur matérielle permettant d'assurer la coordination avec les dispositions votées dans le PLFSS pour 2010.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION

Votre rapporteur général estime que le présent article **procède à des ajustements bienvenus**, en partie identique aux dispositions du PLFSS pour 2010, et récapitulés dans le tableau ci-dessous.

Tableau récapitulatif de la répartition du produit du droit de consommation sur les tabacs suite aux modifications apportées par le projet de loi de finances rectificative pour 2009 et le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010

(en millions d'euros)

	LFI pour 2009		PLFR pour 2009		PLFSS pour 2010	
	Pourcentage	Montant prévisionnel	Pourcentage	Montant prévisionnel	Pourcentage	Montant prévisionnel
CCMSA	18,68 %	1 821	18,68 %	1 821	18,68 %	1 861
CCMSA – RCO	1,52 %	148	1,52 %	148	1,89 %	188
CNAM – TS	38,81 %	3 782	38,81 %	3 782	38,81 %	3 866
FNAL	1,48 %	144	1,48 %	144	1,48 %	147
FCAATA	0,31 %	30	0,31 %	30	0,31 %	31
Fonds de solidarité	1,25 %	122	1,25 %	122	1,25 %	125
Allègements généraux	37,95 %	3 699	31,91 %	3 110	36,28 %	3 614
Heures supplémentaires	0,00 %	0	3,99 %	389	1,30 %	129
Dette sociale	0,00 %	0,00 %	2,05 %	200	0,00 %	0
Total	100,00 %	9 746	100,00 %	9 746	100,00 %	9 961

Source : commission des finances, d'après les annexes au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 et au projet de loi de finances rectificative pour 2009

La **réduction des dettes de l'Etat**, en particulier à l'égard de la sécurité sociale, est **une priorité absolue**, car elle permet notamment d'alléger les besoins de trésorerie de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) particulièrement sollicitée en 2009 et 2010.

De même, la réaffectation des excédents dégagés sur le financement des allègements généraux vers le financement de la compensation des exonérations de cotisations sociales sur les heures supplémentaires relève, tout simplement, de la **bonne gestion**.

Cette nouvelle répartition, effectuée en fin d'exercice, révèle toutefois un problème de fond sur la compensation à l'euro près sur les heures supplémentaires. L'attribution d'une partie du produit du droit de consommation sur les tabacs constitue une solution opportune tant pour 2009, avec le présent article, que pour 2010, avec le PLFSS puisqu'un excédent pourra être dégagé sur les allègements généraux.

Pour autant, dans un contexte de moindre dynamisme des recettes fiscales, un besoin structurel de financement sur ce poste pourrait se dessiner. Il conviendrait, dès lors, d'examiner des solutions plus durables pour financer cette compensation.

Naturellement, pour la commission des finances, la bonne solution serait de réduire progressivement la compensation des allègements généraux de charges sociales pour dégager des marges de manœuvre budgétaires.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 6

Clôture du compte de commerce « Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement »

Commentaire : le présent article définit les modalités de clôture du compte de commerce « Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement » et du partage de leur trésorerie, lorsque celle-ci est positive.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LES CONSÉQUENCES FINANCIÈRES DU TRANSFERT AUX DÉPARTEMENTS DES PARCS DE L'ÉQUIPEMENT

1. L'origine du compte de commerce

Le compte de commerce¹ « Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement » a été créé par l'article 69 de la loi de finances pour 1990 (n° 89-935 du 29 décembre 1989) afin de **retracer les opérations industrielles et commerciales effectuées par les directions départementales et régionales de l'équipement.**

Exécutées en **régie**, ces opérations prennent la forme de prestations de services d'entretien et de gestion d'équipements professionnels, de travaux routiers et de fourniture de matériaux produits ou acquis en vue de la revente. Les prestations et fournitures sont **facturées** par le parc de l'équipement selon un barème actualisé annuellement. Les domaines principaux d'intervention des parcs sont :

1) l'exploitation et l'entretien des **routes** (entretien des chaussées, de la signalisation et des glissières de sécurité, des dépendances, fauchage, curage des fossés, arasement d'accotements, déneigement, salage, maintenance et

¹ Selon l'article 22 de la LOLF, « Les comptes de commerce retracent des opérations de caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'État non dotés de la personnalité morale. Les évaluations de recettes et les prévisions de dépenses de ces comptes ont un caractère indicatif. Seul le découvert fixé pour chacun d'entre eux a un caractère limitatif. Sauf dérogation expresse prévue par une loi de finances, il est interdit d'exécuter, au titre de ces comptes, des opérations d'investissement financier, de prêts ou d'avances, ainsi que des opérations d'emprunt. »

développement du réseau radio, des dispositifs électroniques et électromagnétiques de surveillance du trafic...) ;

2) la location et la maintenance sur les **véhicules** et les **engins** (camions, tracteurs, hélicoptères, saleuses-saumureuses, chasse-neige et fraises à neige, balayeuses, élagueuses, équipements de réalisation de signalisation...);

3) le **contrôle** et **l'analyse de la qualité** des matériaux et liants utilisés pour les chaussées, l'analyse des sols, les essais sur routes ;

4) la **vente** de produits et de matériaux (agrégats et liants hydrocarburés) ;

5) pour l'ensemble des régions, les activités industrielles et commerciales de **diffusion d'informations routières** effectuées par les directions régionales de l'équipement

Le ministre chargé de l'équipement est l'ordonnateur principal du compte de commerce. L'essentiel des prestations fournies étant réalisé à l'échelon départemental, le compte est divisé en **sous-comptes** dont le préfet est ordonnateur secondaire ou, par délégation, le directeur départemental de l'équipement.

2. Les conséquences de la loi du 26 octobre 2009

L'article 1^{er} de la loi n° 2009-1291 du 26 octobre 2009, relative au transfert aux départements des parcs de l'équipement et à l'évolution de la situation des ouvriers des parcs et ateliers, **transfère ces parcs aux départements** et à certaines collectivités¹. Le transfert intervient dès l'année 2010 et au plus tard le 1^{er} janvier 2011². La même loi dispose que **les modalités de partage de la trésorerie de chaque parc de l'équipement seront, lorsque cette trésorerie est positive, prévues par une loi de finances**.

Les articles 18 et 19 de la loi du 26 octobre 2009 déterminent également les modalités dans lesquelles la trésorerie disponible est calculée et partagée.

La trésorerie doit être positive « **après déduction des dettes et des créances** » et après prise en charge, par le compte de commerce, du « **coût de remise en état des terrains utilisés par le parc** ». Ce coût correspond essentiellement aux opérations de **dépollution** rendues nécessaires par

¹ Collectivité territoriale de Corse, départements et régions d'outre-mer, à l'exception de la Guyane, cf. infra.

² Les transferts de services auront lieu au 1^{er} janvier 2010 ou au 1^{er} janvier 2011 au plus tard. Le transfert des parcs de l'équipement nécessite la conclusion d'une convention entre le représentant de l'Etat dans le département et le président du conseil général afin de définir la consistance du service ou de la partie de service à transférer, ainsi que le nombre et la nature des emplois à transférer.

certaines activités fortement polluantes auxquelles se livrent les parcs (production d'enrobés notamment). Le transfert s'apparentant à une cession, un diagnostic de pollution est rendu obligatoire par l'article L. 125-7 du code de l'environnement.

Le reliquat disponible est ensuite partagé entre l'Etat et la collectivité, cette dernière recevant une part calculée « *au prorata des facturations ayant donné lieu à paiement au parc par la collectivité dans les facturations totales pendant les trois années précédant le transfert* ». Ainsi, si un département a été le donneur d'ordre de prestations correspondant à 60 % des montants facturés au cours des trois années précédant le transfert, il recevra 60 % de la trésorerie disponible.

Schéma récapitulatif des modalités de partage de la trésorerie des parcs

Trésorerie du parc

+ créances non recouvrées
- dettes non apurées
- coûts éventuels de dépollution

= Solde > 0



Versement à la **collectivité** au prorata de sa part, en tant que donneur d'ordre, dans les **factures** émises par le parc au cours des trois années précédant le transfert.



Reliquat à l'**Etat**

Source : commission des finances

B. LES MODALITÉS RETENUES POUR LA CLÔTURE DU COMPTE

1. La clôture du compte

Le **I** du présent article **clôt**, au 31 décembre 2011, le compte de commerce « Opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement ». Par coordination, il abroge l'article 69 de la loi de finances pour 1990, qui l'a institué. En pratique, chaque sous-compte départemental fera l'objet d'une clôture au gré des transferts des parcs, jusqu'à la date butoir du 31 décembre 2011.

2. Les modalités de calcul et de versement de la trésorerie disponible aux départements

En conséquence des articles 18 et 19 de la loi du 26 octobre 2009, le **II** du présent article précise que la trésorerie disponible est calculée après déduction :

1) des dettes et des créances inscrites dans la comptabilité des parcs de l'équipement à la date de leur transfert. L'article précise en outre que les dettes non apurées et les créances non recouvrées au 31 décembre 2011 sont reprises au sein du **budget de l'Etat** ;

2) du coût de la **remise en état** des terrains résultant des diagnostics de dépollution qui doivent être effectués avant le transfert des parcs.

Selon l'évaluation préalable de l'article, *« une première estimation prévoit un transfert d'un peu moins de 40 parcs de l'équipement sur les 99 parcs existants au 1^{er} janvier 2010. (...) La trésorerie à partager (...) est estimée à 94,3 millions d'euros, dont 62 millions d'euros pour les départements, 31,5 millions d'euros pour l'Etat et 0,8 million d'euros pour les autres collectivités territoriales »*. Cette estimation ne tient toutefois pas compte des éventuels **coûts de dépollution** à la charge du compte de commerce (*cf. infra*).

Selon le **III** du présent article, *« le versement de la part de trésorerie revenant aux collectivités sera effectué en deux fois : un premier versement équivalent à 50 % de la trésorerie sera attribué, à titre d'avance, au 30 juin de l'année du transfert du parc à la collectivité ; le solde de la trésorerie sera versé au plus tard au 31 décembre 2011 »*.

3. Le cas particulier de la Guyane

Le **IV** dispose enfin que les biens, droits et obligations du parc de **Guyane** sont repris au sein du **budget général de l'Etat** à compter du 1^{er} janvier 2011. En effet, le parc de Guyane **ne fera pas l'objet d'un transfert** au département, dans la mesure où son activité s'effectue **essentiellement pour le compte de l'Etat** (soit 82 % contre 15 % pour le département). De fait, seuls 20 kilomètres de routes nationales ont été transférés au département de la Guyane, alors que la voirie d'Etat y représente un total de 442 kilomètres.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général prend acte du dispositif proposé et se félicite, en particulier, que le présent article prévoie le versement d'un acompte de 50 % aux collectivités dans les six mois suivant le transfert du parc de l'équipement. Cet acompte permet d'accompagner le transfert du parc d'un **transfert financier rapide**, la détermination du solde permettant ensuite d'ajuster le montant à verser en cas de créance ou de dettes restant à recouvrer ou à apurer.

S'agissant du coût des **opérations de dépollution**, qui devra s'imputer sur la trésorerie disponible avant clôture du compte, les services compétents du ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer font valoir que la direction générale des infrastructures, des transports et de la mer effectuera un **examen technique** systématique des devis de travaux. Par ailleurs, ces travaux ne sont conduits qu'en cas de **changement d'affectation** du terrain.

Ces éléments devraient donc contribuer à **limiter** le coût global de la dépollution, qui ne devrait pas excéder 10 millions d'euros pour l'ensemble des parcs.

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, trésorerie et plafond d'autorisation des emplois

Commentaire : le présent article traduit l'incidence sur l'équilibre prévisionnel du budget 2009 des dispositions proposées par le présent projet de loi de finances rectificative.

Le déficit inscrit dans le projet de loi de finances initiale pour 2009 s'établissait à 67 milliards d'euros. Il a été porté à 86,8 milliards d'euros par la première loi de finances rectificative pour 2009, puis à 104,4 milliards d'euros par la deuxième loi de finances rectificative pour 2009. Estimé entre 125 milliards et 130 milliards d'euros lors du débat d'orientation des finances publiques tenu en juillet 2009, la prévision de déficit pour 2009 associé à l'examen du projet de loi de finances pour 2010 s'élevait à 141 milliards d'euros, montant conservé par le présent projet de loi de finances rectificative.

Après passage à l'Assemblée nationale, le présent article prévoit un déficit de 140,9 milliards d'euros.

Le besoin de financement s'établit ainsi à 252,7 milliards d'euros, contre 252,8 dans le texte initial du présent article.

Le plafond de variation de la dette négociable de l'Etat d'une durée supérieure à un an est fixé à 54,8 milliards d'euros, contre 24 milliards d'euros en loi de finances initiale pour 2009, soit plus de deux fois moins.

Le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'Etat en 2009 reste inchangé à 2.120.830 équivalents temps plein travaillé (ETPT).

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 2009

CRÉDITS DES MISSIONS

ARTICLE 8

Budget général : ouvertures et annulations de crédits

Commentaire : le présent article propose, au titre des missions du budget général pour 2009, des ouvertures et 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 propose, après examen par l'Assemblée nationale, d'ouvrir au titre des missions du budget général pour 2009, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant respectivement à 116.133.532.173 euros et à 16.159.548.652 euros.

Le présent article propose également, après examen par l'Assemblée nationale, d'annuler au titre des missions du budget général pour 2009, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant respectivement à 6.285.047.722 euros et de 6.309.579.652 euros.

Sur le plan formel, les ouvertures et les annulations figurent pour la première fois, dans une loi de finances rectificative, au sein du même article. Cette novation a pour objet de remédier à une difficulté identifiée lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative d'avril 2009, qui avait conduit à l'ajout, après l'état B et l'état B', d'un état B''. Cette opération avait fait l'objet de l'explication suivante dans le rapport général⁴² :

⁴² Rapport n° 306 (2008-2009) de M. [Philippe Marini](#), fait au nom de la commission des finances.

« La novation « technique » introduite par le présent article

« La création d'un état législatif annexé supplémentaire constitue une novation rendue nécessaire par la présentation spécifique des projets de loi de finances rectificative. De fait, ces derniers séparent traditionnellement les ouvertures de crédits supplémentaires et les annulations de crédits en deux articles différents renvoyant à deux états annexés distincts (états B et B').

« Ce mode de présentation, combiné aux règles de recevabilité financière des amendements, peut être regardé comme malcommode ou restrictif à l'égard des amendements de crédits d'origine parlementaire. En effet, la scission des ouvertures et annulations en deux articles et deux états est difficilement compatible avec le dépôt d'amendements de redéploiement de crédits tels qu'ils existent pour la loi de finances initiale.

« Il conviendrait, en toute rigueur, pour procéder à un tel redéploiement, de déposer deux amendements de crédits ouvrant, d'une part, des crédits sur l'article d'ouverture et annulant, d'autre part, des crédits à due concurrence sur l'article d'annulation. La recevabilité financière des amendements s'appréciant toutefois au niveau de chaque amendement, l'amendement d'ouverture de crédits serait inévitablement déclaré contraire à l'article 40 de la Constitution.

« Ces contraintes ont conduit nos collègues députés à créer un article et un état additionnels (B'') au moyen d'amendements créant et annulant simultanément des crédits. Si cette initiative garantit l'exercice plein et entier du droit d'amendement parlementaire, elle conduit toutefois à une présentation complexe et déconsolidée des mouvements de crédits au sein du projet de loi.

*« Dans ces conditions, votre rapporteur général juge **souhaitable que le Gouvernement et les commissions des finances des deux assemblées travaillent à une évolution de la présentation des projets de loi de finances rectificative**, qui permettrait le dépôt d'amendements de redéploiements de crédits tels qu'ils sont libellés pour les projets de loi de finances initiale. Un article et un état unique pour les ouvertures et les annulations de crédits pourrait constituer une solution techniquement satisfaisante et favorable à l'initiative parlementaire. »*

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

ARTICLE 9

Comptes spéciaux : ouvertures et annulations de crédits

Commentaire : le présent article propose, au titre des comptes spéciaux pour 2009, des ouvertures et annulations 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 comptes spéciaux pour 2009, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant à 4.090.000 euros et de procéder à des annulations à hauteur de 5.160.300.000 euros.

En outre, il est proposé d'ouvrir aux ministres, au titre des comptes de concours financiers, des autorisations d'engagement et de crédits de paiement supplémentaires s'élevant à 1.236.520.000 euros.

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

TITRE II
RATIFICATION DE DÉCRETS D'AVANCE

ARTICLE 10

**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 proposait, dans sa rédaction initiale, la ratification de **deux décrets d'avance** (décret d'avance n° 2009-862 du 13 juillet 2009 et décret d'avance n° 2009-1398 du 9 novembre 2009) intervenus postérieurement à la loi n° 2009-431 de finances rectificative du 20 avril 2009. Chaque projet de décret d'avance a été transmis pour avis à votre commission des finances en application de l'article 13 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001.

A l'initiative du Gouvernement, le présent article a été modifié par l'Assemblée nationale pour prévoir également la ratification du décret d'avance n° 2009-1512 du 8 décembre 2009.

Votre commission des finances a émis un avis favorable sur les deux premiers projets de décret lorsqu'ils lui ont été soumis et, pour la première fois, un avis défavorable sur le dernier.

Les avis de votre commission des finances sont reproduits en annexe au présent commentaire.

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

ANNEXE

AVIS DE LA COMMISSION DES FINANCES SUR LES DÉCRETS D'AVANCE INTERVENUS EN 2009

Avis sur le décret d'avance n° 2009-862 du 13 juillet 2009

Sur la base d'un rapport de motivation du Gouvernement dont elle souhaite qu'il soit publié au Journal officiel, la commission des finances du Sénat a examiné, au regard des conditions posées par la loi organique relative aux lois de finances, un projet de décret d'avance portant ouverture et annulation de 303,1 millions d'euros en autorisations d'engagement et de 384,9 millions d'euros en crédits de paiement.

Sur la base des analyses contenues dans la note explicative ci-jointe⁴³, elle a constaté que :

1. Le plafond de 1 % pour les crédits ouverts n'est pas dépassé ;
2. L'équilibre budgétaire défini par la loi de finances initiale pour 2009, voté par le Parlement, n'est pas affecté, et que l'ouverture des crédits susmentionnés, dès lors qu'elle est gagée par des annulations d'un même montant, n'appelle pas le dépôt d'un projet de loi de finances rectificative ;
3. L'urgence à ouvrir, au titre des dépenses précitées, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement correspondants est indiscutable, sauf en ce qui concerne l'ouverture de 46,17 millions d'euros de crédits sur le programme 204 « Prévention et sécurité sanitaire » de la mission « Santé » (cf. point 6 infra) ;
4. Les mesures relatives à l'indemnisation des collectivités touchées par des calamités naturelles, les mesures d'aide à l'Afghanistan et au Pakistan, la compensation de la baisse du prix des carburants dans certains départements d'outre-mer, le financement de la compagnie française pour l'exposition de Shanghai 2010 et celui des opérations de recherche à la suite de la catastrophe aérienne du 1^{er} juin 2009, revêtent bien - à la différence de celles mentionnées au point 5 infra - un caractère imprévisible ;
5. En revanche, les ouvertures de crédits relatives aux opérations immobilières du ministère de la défense ne présentent pas ce caractère d'imprévisibilité incontestable, **à partir du moment où la crise immobilière rendait difficile, dès le vote de la loi de finances initiale (LFI) pour 2009, la mise en place de la structure de portage ;**

⁴³ http://www.senat.fr/commission/fin/evenements/decret_avance_juin09.html#note

6. S'agissant de l'achat de masques de protection contre la grippe A / H1N1 prévu au titre du programme 204 susmentionné, elle émet de nettes réserves quant à l'imprévisibilité de ces acquisitions qui semblent moins résulter de l'urgence que de la mauvaise gestion des stocks de produits de santé constitués en cas de pandémie. Il s'agit, en effet, de renouveler, pour partie, des stocks périmés dont la date de péremption était connue au moment du vote de la LFI pour 2009. Par ailleurs, ces masques, dont la date de validité est dépassée, ne seront pas détruits, mais conservés, dans la mesure où leur efficacité a été démontrée.

En ce qui concerne ce dernier point, la commission des finances déplore les difficultés rencontrées pour obtenir des chiffres précis et cohérents sur l'évaluation des nouveaux besoins. Elle invite le Gouvernement à procéder au recensement rapide et complet de l'ensemble de ses stocks et à trancher rapidement la question du sort à réserver aux produits périmés. Enfin, elle estime qu'un bilan de l'action de l'Etablissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS) devra être mené une fois le risque pandémique passé, afin d'apprécier l'utilité réelle de cette agence.

Sous réserve de ces observations, la commission des finances du Sénat a émis un avis favorable au présent projet de décret d'avance.

Avis sur le décret d'avance n° 2009-1398 du 9 novembre 2009

Sur la base d'un rapport de motivation du Gouvernement dont elle souhaite qu'il soit publié au Journal officiel, la commission des finances du Sénat a examiné, au regard des conditions posées par la loi organique relative aux lois de finances, un projet de décret d'avance portant ouverture de 656,1 millions d'euros en autorisations d'engagement et de 577,6 millions d'euros en crédits de paiement.

Sur la base des analyses contenues dans la note explicative ci-jointe⁴⁴, elle a constaté que :

1. le plafond de 1 % pour les crédits ouverts n'est pas dépassé, compte tenu du décret d'avance déjà intervenu en cours d'exercice ;

2. l'équilibre budgétaire défini par la loi de finances initiale pour 2009, voté par le Parlement, n'est pas affecté, et que l'ouverture des crédits susmentionnés, dès lors qu'elle est gagée par des annulations d'un même montant, n'appelle pas le dépôt d'un projet de loi de finances rectificative ;

3. l'urgence à ouvrir, au titre des dépenses précitées, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement correspondants est indiscutable ;

4. les mesures relatives au financement de l'organisation de la campagne de vaccination contre la grippe A (H1N1), à la couverture d'une partie du coût de la pollution qui a touché le département de la Loire en 2008 ou bien aux conséquences de la tempête Klaus, revêtent bien – à la différence de celles mentionnées au point 5 ci-dessous – un caractère imprévisible ;

5. en revanche, certaines ouvertures de crédits ne présentent pas ce caractère d'imprévisibilité incontestable ; il s'agit :

- des crédits de la mission « Immigration, asile et intégration » : la dotation budgétaire correspondante a été excessivement sous-évaluée en loi de finances initiale pour 2009, comme cela avait été relevé par le rapporteur spécial dès l'examen du projet de loi de finances pour 2009 ;

- des crédits du compte de concours financiers « Avances au fonds d'aide à l'acquisition de véhicules propres » pour lesquels le dépassement, s'il est la conséquence du succès du « bonus », tient aussi à une sous-évaluation des besoins en loi de finances initiale ;

- des crédits de la mission « Défense » ouverts pour faire face au surcoût des OPEX, dont la provision inscrite dans la loi de finances initiale, bien que plus réaliste que précédemment, était manifestement insuffisante, comme cela avait été souligné par les rapporteurs spéciaux lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2009.

⁴⁴ http://www.senat.fr/commission/fin/decret_avance/note_explicative.pdf

6. En ce qui concerne le gage des ouvertures destinées au financement des OPEX, la commission souligne le retour à des pratiques critiquables et, à ce stade, non-conformes à la loi de programmation militaire 2009-2014. En effet :

- il s'agit de l'annulation à due concurrence de crédits d'équipement ;

- la loi de programmation militaire 2009-2014 prévoit que, « en gestion, les surcoûts nets non couverts par la provision (surcoûts hors titre 5 nets des remboursements des organisations internationales) seront financés par prélèvement sur la réserve de précaution interministérielle » ;

- en conséquence, il conviendra que la prochaine loi de finances rectificative rouvre les crédits d'équipement concernés, en « gageant » cette réouverture par l'annulation de crédits, qui devraient être prélevés sur d'autres missions.

La commission sera particulièrement attentive, à l'avenir, à la prise en compte de ses observations ci-dessus, en particulier s'agissant des missions « Défense » et « Immigration, asile et intégration ». Elle déplore que le financement des OPEX se soit à nouveau écarté des principes de bonne gestion auxquels le Parlement est attaché.

Dans ce contexte, la commission a cependant émis un avis favorable au présent projet de décret d'avance.

Avis sur le décret d'avance n° 2009-1512 du 8 décembre 2009

En se fondant sur un rapport de motivation du Gouvernement dont elle souhaite qu'il soit publié au Journal officiel, la commission des finances du Sénat a examiné, au regard des conditions posées par la loi organique relative aux lois de finances, un projet de décret d'avance portant ouverture de 65 millions d'euros en autorisations d'engagement et en crédits de paiement. Ces crédits sont destinés à financer les besoins de trésorerie du budget annexe « Contrôle et exploitation aériens » (BACEA) via une augmentation du montant de l'avance octroyée en 2009 par l'Agence France Trésor à la Direction générale de l'aviation civile (DGAC).

Sur la base des analyses contenues dans la note explicative ci-jointe⁴⁵, elle a constaté que :

1. le plafond de 1 % pour les crédits ouverts n'est pas dépassé, compte tenu des deux décrets d'avance déjà intervenus en cours d'exercice (juin et octobre 2009) ;

2. l'équilibre budgétaire défini par la loi de finances initiale pour 2009, voté par le Parlement, n'est pas affecté, et que l'ouverture des crédits susmentionnés, dès lors qu'elle est gagée par des annulations d'un même montant, n'appelle pas le dépôt d'un projet de loi de finances rectificative ;

3. l'urgence à ouvrir, au titre des dépenses précitées, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement correspondants est indiscutable ;

4. les nouveaux besoins de trésorerie de la DGAC en fin d'exercice revêtent bien un caractère imprévisible, eu égard à l'aggravation de la crise du transport aérien – et donc à la diminution des recettes du budget annexe – en cours d'exercice ;

5. en revanche, le recours à une avance du Trésor remboursable sur huit ans pour couvrir un décalage de trésorerie de quelques jours constitue une solution inadaptée. Il conviendrait donc de réfléchir à la mise en place d'un instrument plus souple, mobilisable à très court terme (moins d'une semaine) et dont le coût serait moindre que le paiement d'intérêts sur une durée allant jusqu'à huit ans.

Sous le bénéfice de ces observations, la commission a émis un avis défavorable au présent projet de décret d'avance, compte tenu de la dérive insoutenable de l'endettement du budget annexe et du caractère inapproprié du mode de financement proposé alors qu'il ne s'agit de couvrir que quelques jours de trésorerie.

⁴⁵ http://www.senat.fr/commission/fin/decret_avance/note_explicative_nov2009.pdf

TITRE III

DISPOSITIONS PERMANENTES

I. MESURES FISCALES NON RATTACHÉES

A. Lutter contre la fraude

ARTICLE 11

Levée du secret professionnel entre les ministères financiers et le ministère de l'intérieur dans le cadre des activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité juridique

Commentaire : le présent article prévoit que soient effectuées de manière spontanée, et non plus comme actuellement sur demande seulement, par dérogation à la règle du secret professionnel, les transmissions d'informations de l'administration fiscale et des douanes aux agents et officiers de police judiciaire, comme y sont déjà obligés ces derniers au bénéfice des ministères financiers.

I. LE DROIT EXISTANT

A. L'OBLIGATION DE SECRET PROFESSIONNEL DES AGENTS DES MINISTÈRES FINANCIERS

L'obligation de secret professionnel est fondée sur l'article 226-13 du code pénal, qui dispose que « *la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15.000 euros d'amende* ».

L'applicabilité de cet article est expressément précisée :

- d'une part, envers les agents de l'**administration fiscale**, par l'article L. 103 du livre des procédures fiscales (LPF) – aux termes duquel l'article 226-13 précité 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* » ;

- d'autre part, en ce qui concerne les agents de l'**administration des douanes**, par l'article 59 *bis* du code des douanes – selon lequel « *sont tenus au secret professionnel, dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 226-13 du code pénal, les agents des douanes ainsi que toutes personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou de leurs attributions à exercer à quelque titre que ce soit des fonctions à l'administration centrale ou dans les services extérieurs des douanes ou à intervenir dans l'application de la législation des douanes* ».

B. LES DÉROGATIONS À L'OBLIGATION DE SECRET PROFESSIONNEL DES AGENTS DES MINISTÈRES FINANCIERS

1. Vue d'ensemble

De **nombreuses dérogations** ont été aménagées par le législateur afin de délier de leur obligation au secret professionnel les détenteurs d'une information relevant de l'article 226-13 précité du code pénal. L'article 226-14 de ce code, d'ailleurs, mentionne en termes exprès que « *l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret* ».

Certaines de ces dérogations revêtent une **portée générale**. Ainsi, notamment, conformément à l'article 40 du code de procédure pénale, « *toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ».

D'autres dérogations au secret professionnel sont **spécifiques à une catégorie professionnelle**. En ce qui concerne les **agents de l'administration fiscale et des douanes**, ces régimes propres d'exception sont fixés par les articles L. 113 et suivants du LPF, au profit de certaines autorités ou instances administratives, de collectivités publiques, des autorités judiciaires et des juridictions, des officiers ministériels, d'autorités et organismes chargés de l'application de la législation sociale, ainsi que d'organismes divers.

Au total, **environ soixante-dix situations distinctes de levée totale ou, le plus souvent, partielle du secret professionnel** des agents des ministères financiers sont prévues. Par exemple :

- le ministre chargé des finances est tenu d'autoriser les agents placés sous son autorité à répondre aux questions ou convocations du Médiateur de la République, et ces agents sont tenus d'y répondre ou déférer (article L. 115) ;

- les agents de l'administration fiscale et des douanes sont tenus de communiquer les documents de service qu'ils détiennent aux agents, ayant au moins le grade d'inspecteur, qui appartiennent à d'autres administrations des finances et sont chargés d'établir des impôts et droits (article L. 117) ;

- lorsque des contribuables réclament à l'Etat, aux départements, aux communes ou aux établissements publics administratifs des indemnités dont le montant dépend de leurs bénéfices ou revenus ou de la valeur de leurs biens, les collectivités publiques intéressées ainsi que les experts appelés à fournir un rapport sur ces demandes peuvent recevoir de l'administration des impôts ou des douanes la communication des déclarations et des évaluations fournies par ces contribuables pour l'établissement ou la liquidation d'un impôt (article L 122) ;

- les agents des services financiers sont déliés du secret professionnel à l'égard des magistrats de la Cour des comptes, des chambres régionales des comptes ainsi que des rapporteurs auprès de la Cour de discipline budgétaire et financière, à l'occasion des enquêtes effectuées par ces magistrats dans le cadre de leurs attributions (article L. 140) ;

- les agents des administrations fiscales doivent communiquer aux organismes chargés de la gestion d'un régime obligatoire de sécurité sociale ou de l'attribution de la protection complémentaire en matière de santé les informations nominatives nécessaires à l'appréciation des conditions d'ouverture et de maintien des droits aux prestations, au calcul de celles-ci, à l'appréciation des conditions d'assujettissement aux cotisations et contributions, ainsi qu'à la détermination de l'assiette et du montant de celles-ci et à leur recouvrement (article L 152).

En outre, les règles de droit commun de levée du secret professionnel sont rappelées. En particulier :

- le procureur de la République, un juge d'instruction ou un tribunal peuvent obtenir de l'administration la communication des renseignements utiles de nature financière ou fiscale (article L. 141 A) ;

- lorsqu'une plainte a été portée par l'administration contre un redevable et qu'une information a été ouverte, les agents de l'administration sont déliés du secret professionnel vis-à-vis du juge d'instruction (article L. 142).

2. Le cas de la « lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique »

L'article L. 135 L du LPF que vise le présent article dispose que, « ***dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, les agents de la direction générale de la comptabilité publique, de la direction générale des douanes et droits indirects, de la direction générale des impôts et de la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes doivent répondre aux demandes formulées par les officiers et agents de police judiciaire concernant les renseignements et documents de nature financière, fiscale ou douanière, sans que puisse être opposée l'obligation au secret*** ».

Cette disposition a été introduite par la loi n° 2002-1094 du 29 août 2002 d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure, dans le contexte de la **mise en place des groupements d'intervention régionaux (GIR)**, destinés à lutter contre l'économie souterraine et divers trafics. A cet égard, il convient d'observer deux points :

- d'une part, la notion de « **lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique** » ne recoupe exactement ni les catégories du droit pénal, ni celles du droit fiscal. Le premier comprend notamment la notion d'activité illicite, laquelle porte atteinte à l'ordre public, par définition, mais pas nécessairement à la sécurité publique. Le second ne connaît par ailleurs que les notions d'activité occulte ou de manquement à une obligation déclarative ;

- d'autre part, la rédaction précitée se réfère à un état de **l'organisation administrative qui, depuis la loi du 29 août 2002, a évolué**. En particulier, en avril 2008, la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) et la direction générale des impôts (DGI) ont été fusionnées sous la forme de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Suivant le même article dans sa rédaction complétée par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, « ***dans ce même cadre*** [la « lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique »], ***les officiers et agents de police judiciaire doivent communiquer aux agents des quatre directions précitées tous les éléments susceptibles de comporter une implication de nature financière, fiscale ou douanière, sans que puisse être opposée l'obligation au secret*** ».

La levée du secret professionnel concerne, ici, les agents et officiers de police judiciaire, par dérogation à l'article 11 du code de procédure pénale qui énonce que, « *sauf dans le cas où la loi en dispose autrement et sans préjudice des droits de la défense, la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction est secrète* », et que « *toute personne qui concourt à cette procédure est tenue au secret professionnel dans les conditions et sous les peines des articles 226-13 et 226-14 du code pénal* » précités.

De la sorte, le législateur, a mis en place une **dérogation asymétrique à l'obligation de secret professionnel**, entre l'administration fiscale et les douanes d'une part et les agents et officiers de police judiciaire d'autre part. En effet :

- d'une côté, **la transmission de renseignements et documents par les agents des ministères financiers aux agents et officiers de police judiciaire se trouve subordonnée à la demande préalable de ces derniers**. Les agents de l'administration fiscale et des douanes sont tenus d'y répondre, mais ils ne peuvent procéder spontanément à la communication. Leur obligation de secret professionnel n'est donc levée qu'en fonction de l'initiative de la police judiciaire ;

- de l'autre côté, **il est fait obligation aux agents et officiers de police judiciaire de communiquer les éléments en cause, le cas échéant de manière spontanée, à l'administration fiscale et aux douanes.** La levée du secret professionnel de ces agents est donc indépendante de l'initiative des ministères financiers.

Il convient de noter que la rédaction de l'article L. 135 L du LPF est intégralement reprise par l'article 59 *quater* du code des douanes, dans le cadre des dispositions de ce code relatives aux immunités, sauvegarde et obligations des agents des douanes.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à modifier les articles précités L. 135 L du LPF et 59 *quater* du code des douanes, en vue d'harmoniser le régime ci-dessus présenté de dérogation à l'obligation de secret professionnel entre l'administration fiscale et les douanes d'une part et les agents et officiers de police judiciaire d'autre part. Il est ainsi proposé **que soient effectuées de manière spontanée, et non plus comme actuellement sur demande seulement, les transmissions aux agents et officiers de police judiciaire des renseignements et documents détenus par l'administration fiscale et les douanes**, de la même manière que les agents et officiers de police judiciaire s'y trouvent obligés au profit des ministères financiers.

Les transmissions, de part et d'autre, se feraient désormais spontanément comme sur demande. Cette mesure s'appliquerait à compter du 1er janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, **adopté sans modification par l'Assemblée nationale**, vise de façon opportune à « fluidifier » **les échanges d'informations, entre les ministères financiers et la police judiciaire**, dans le cadre de la « lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique ».

En effet, il s'agit d'éviter que la transmission d'informations de l'administration fiscale ou des douanes soit nécessairement subordonnée à la formulation d'une demande préalable par un agent ou un officier de police judiciaire. Une telle demande suppose que la police se trouve en mesure d'estimer que les ministères financiers détiennent le renseignement ou le document utile à son enquête ; en pratique, par conséquent, l'exploitation des éléments effectivement détenus par l'administration peut ne pas être optimale

pour la poursuite des activités en cause. Le présent article est de nature à améliorer cette situation.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 12

Alignement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes

Commentaire : le présent article tend à assujettir au régime fiscal des activités occultes l'ensemble des activités illicites et à exclure les activités occultes non soumises à la TVA du bénéfice du régime des micro-entreprises (en ce qui concerne les bénéficiaires industriels et commerciaux) ou du régime déclaratif spécial (en ce qui concerne les bénéficiaires non commerciaux).

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE RÉGIME DES ACTIVITÉS OCCULTES

Par référence aux dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales (LPF), **un contribuable exerce une activité dite « occulte » dès lors qu'il n'a pas rempli ses obligations déclaratives de revenus dans les délais légaux et n'a pas procédé à l'immatriculation de son activité auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) ou du greffe du tribunal de commerce compétent. L'activité occulte n'est reconnue que si les deux conditions sont remplies, cumulativement.**

Il convient de préciser que l'absence de déclaration au titre d'un impôt d'une activité par ailleurs déclarée au titre d'un autre impôt n'est pas considérée comme permettant de qualifier d'occulte cette activité. A l'inverse, une déclaration de revenu global sans déclaration spéciale professionnelle ou dépourvue de la mention de revenus catégoriels est de nature à entraîner la qualification d'une activité comme occulte.

Lorsque l'activité occulte est constituée, **le droit fiscal sanctionne cette situation en excluant le contribuable en cause du bénéfice de certaines mesures de faveur et en lui appliquant des dispositions plus rigoureuses que celles du droit commun**, notamment sous l'aspect procédural.

1. L'exclusion du bénéfice de certaines mesures de faveur

L'activité occulte prive le redevable du bénéfice des dispositifs suivants :

- **la franchise en base de TVA** (article 293 B du code général des impôts [CGI], qui dispense du paiement de la TVA les assujettis réalisant un

chiffre d'affaires inférieur à certains seuils, proches des seuils conditionnant le bénéfice du régime des micro-entreprises – cf. ci-dessous) ;

- **les régimes simplifiés d'imposition** (article 302 *septies* A du CGI, organisant un régime simplifié de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 763.000 euros en ce qui concerne les entreprises de vente ou à 230.000 euros en ce qui concerne les prestataires de services ; et article 302 *septies* A *bis* du même code, fixant un régime simplifié d'imposition des BIC pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur aux seuils conditionnant le bénéfice du régime simplifié précité de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires) ;

- **le régime en faveur des micro-entreprises *lato sensu***, y compris le régime déclaratif spécial, mais seulement **dans la mesure où ces régimes sont fermés aux contribuables qui ne bénéficient pas de la franchise en base de TVA** et, donc, aux assujettis à la TVA exerçant une activité occulte (article 50-0 du GCI, qui prévoit l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux [BIC] des entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur, selon la nature de leur activité, à 80.000 ou 32.000 euros, sur la base de leur chiffre d'affaires diminué d'un abattement fixé, en principe, à 71 % ; et article 102 *ter* du même code, qui prévoit l'imposition des bénéfices non commerciaux [BNC] de contribuables percevant de tels bénéfice à hauteur d'un montant annuel n'excédant pas 32.000 euros, sur la base du montant brut des recettes annuelles diminué d'une réfaction forfaitaire de 34 %).

2. L'application de dispositions plus rigoureuses

L'activité occulte entraîne l'application au redevable des dispositions suivantes :

- **l'aggravation de la majoration d'impôt au titre du défaut de déclaration.** La majoration d'impôt encourue en cas de défaut ou de retard des déclarations prévues (article 1728 du CGI) est de 10 % en l'absence de mise en demeure du redevable par l'administration fiscale ou en cas de dépôt de la déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, de 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, mais de **80 %** si une activité occulte est découverte ;

- **l'allongement de la période maximale d'examen de la situation fiscale.** L'examen contradictoire, par l'administration fiscale, de la situation des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu (article L. 12 du LPF), en principe, ne peut s'étendre sur une durée supérieure à un an. Cette durée est portée à **deux ans** en cas de découverte, en cours du contrôle, d'une activité occulte ;

- **le report de la prescription du droit de reprise.** Le droit de reprise de l'administration fiscale, en vertu duquel elle peut réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement de l'impôt, ne peut

s'exercer, en principe, que jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Le délai est prolongé de deux années en cas de fraude ayant donné lieu au dépôt d'une plainte par l'administration (à la condition que les personnes poursuivies ne bénéficient ni d'une relaxe, ni d'un non-lieu), et il est porté à **dix ans** après l'année au titre de laquelle l'imposition est due en ce qui concerne les activités occultes¹. Ce report de prescription concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu (article L. 169 du LPF), la taxe professionnelle (article L. 174 de ce code) et les taxes assises sur le chiffre d'affaires, notamment la TVA (article L. 176 du même code) ;

- **le durcissement du régime de la taxation d'office**. Le défaut ou le retard des déclarations prévues ouvre la possibilité de taxer d'office le redevable, l'administration fiscale évaluant elle-même le montant de l'impôt dû, à charge pour l'intéressé de démontrer, le cas échéant, le caractère excessif de ce montant (article L. 66 du LPF). Cette procédure, en principe, n'est pas applicable si le contribuable régularise sa situation dans un délai de trente jours suivant sa mise en demeure par l'administration. Toutefois, dans plusieurs hypothèses, en particulier si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un CFE ou auprès du greffe d'un tribunal de commerce – ce qui vise les activités occultes –, **la mise en demeure préalable n'est pas nécessaire pour taxer d'office au titre de l'impôt sur les sociétés ou des taxes sur le chiffre d'affaires**.

B. LA DISTINCTION ENTRE ACTIVITÉS OCCULTES ET ACTIVITÉS ILLICITES

Eu égard à la faible probabilité qu'une activité illicite, comme telle pénalement sanctionnée, fasse l'objet d'une immatriculation auprès d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe d'un tribunal de commerce², l'administration a longtemps considéré que toute activité illicite non déclarée constituait, en termes de droit fiscal, une activité occulte. Cependant, la jurisprudence a récemment remis en cause cette interprétation, et a obligé à distinguer les notions, en estimant que **le détournement de fonds par un salarié, activité bien sûr illicite, ne peut cependant être qualifié d'activité occulte, dans la mesure où il n'est pas au nombre des activités qui doivent être enregistrées** auprès d'un CFE ou du greffe d'un tribunal de commerce³.

¹ Le délai d'exercice du droit de reprise a d'abord été fixé à six ans par la LFI pour 1997. L'allongement à dix ans résulte de la LFR pour 2008. Cette mesure a été adoptée par coordination avec les dispositions relatives au droit de reprise visant des revenus en provenance d'un paradis fiscal.

² Il convient de rappeler que, conformément à l'article 40 du code de procédure pénale, tout fonctionnaire doit informer le procureur de la République des crimes et délits dont il a connaissance dans l'exercice de ses fonctions.

³ Conseil d'Etat, 4 février 2008, *Woelfle* (req. n° 304253) ; Cour administrative d'appel de Bordeaux, 4 juin 2008, *Bérino* (req. n° 06-02303).

Bien que les décisions en cause aient été rendues sous l'empire d'anciennes dispositions légales, le raisonnement paraît transposable aux dispositions en vigueur, puisqu'il s'en tient à la lettre de la définition d'une activité occulte fixée par le livre des procédures fiscales. Il en résulte qu'actuellement, l'administration fiscale ne peut plus appliquer sans risque de contentieux, aux activités illicites pourtant dissimulées par l'absence de déclaration, le régime prévu pour les activités occultes.

En d'autres termes, **les activités occultes licites se trouvent soumises à un régime fiscal plus rigoureux que des activités illicites**. Le présent article, à titre principal, entend mettre fin à ce paradoxe.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'ASSUJETTISSEMENT AU RÉGIME DES ACTIVITÉS OCCULTES DE L'ENSEMBLE DES ACTIVITÉS ILLICITES

Dans sa rédaction initiale, le présent article visait à compléter la définition actuelle des activités occultes, ci-dessus rappelée, pour y inclure les activités passibles d'une peine privative de liberté égale ou supérieure à un an et dont les revenus n'ont pas été déclarés à l'administration fiscale. L'Assemblée nationale a étendu cette proposition à toutes les activités illicites non déclarées (cf. *infra*, III). En conséquence, les développements ci-après mentionnent cette seule notion, sans précision quant au quantum de la peine encourue.

Le IV du présent article tend ainsi à modifier l'article L. 169 précité du LPF, de sorte qu'une activité occulte soit désormais définie comme une activité pour laquelle **le contribuable n'a pas déposé, dans le délai légal, les déclarations** qu'il était tenu de souscrire **et** (cumulativement) qui, **soit n'a pas été enregistrée par un CFE** ou le greffe du tribunal de commerce, **soit constitue une activité illicite**.

Formellement, cette modification vise le report de la prescription du droit de reprise de l'administration applicable, en cas d'activités occultes, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Les V et VI du présent article procèdent de même, respectivement, en matière de taxe professionnelle et de taxes assises sur le chiffre d'affaires.

Par le jeu des renvois de références, le IV précité affecte également les dispositions qui, en pareil cas, privent du bénéfice de la franchise en base de TVA et des régimes simplifiés d'imposition, prévoient une majoration d'impôt spécifique au titre du défaut de déclaration, et allongent la durée maximale de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. Le III du présent article vise la dispense de mise en demeure pour la taxation d'office au titre de l'impôt sur les sociétés ou des taxes assises sur le chiffre d'affaires.

B. L'EXCLUSION DES ACTIVITÉS OCCULTES NON SOUMISES À LA TVA DU BÉNÉFICE DES RÉGIMES EN FAVEUR DES MICRO-ENTREPRISES

Comme on l'a souligné ci-dessus, le **régime des micro-entreprises** (en ce qui concerne les BIC) et le **régime déclaratif spécial** (en ce qui concerne les BNC), actuellement, ne sont fermés aux contribuables qui exercent une activité occulte que dans la mesure où ces contribuables se trouvent assujettis à la TVA.

Les I et II du présent article, **en prenant en compte les contribuables non assujettis à la TVA**, visent à **généraliser à tous les cas d'activités occultes**, au sens nouveau ici proposé, **l'empêchement de bénéficier de ces régimes**.

C. LES RÈGLES D'ENTRÉE EN VIGUEUR

Le VII du présent article précise le régime d'entrée en vigueur de celui-ci :

- les dispositions relatives aux régimes concernant les micro-entreprises au sens large entreront en vigueur à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 ;

- les dispositions visant la dispense de mise en demeure préalable à une taxation d'office seront applicables aux procédures de contrôle engagées à compter du 1^{er} janvier 2010 ;

- les dispositions relatives au délai d'exercice du droit de reprise seront applicables aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009.

III. LES MODIFICATIONS APPORTEES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'**initiative de notre collègue député Gilles Carrez**, rapporteur général, au nom de la commission des finances, et avec l'avis favorable du Gouvernement, l'Assemblée nationale, ainsi qu'il a été précisé ci-dessus, a **étendu à l'ensemble des activités illicites** non déclarées à l'administration fiscale, indépendamment du quantum de peine encourue, **la proposition du présent article d'intégrer les activités illicites dans la définition des activités occultes**. En effet, comme on l'a signalé, la rédaction initiale ne visait que les activités passibles d'une peine privative de liberté égale ou supérieure à un an.

Des **dispositions de coordination** ont été introduites à cette occasion, donnant lieu aux II *bis* et II *ter* du présent article.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article tend avant tout à remédier à une situation juridique peu satisfaisante, dans laquelle des activités illicites peuvent se trouver soumises à un régime fiscal moins sévère que les activités occultes licites. Il doit être approuvé à ce titre, de même que l'initiative de l'Assemblée nationale de regarder comme des activités occultes toutes les activités illicites non déclarées à l'administration fiscale, et pas seulement celles qui entraînent une peine d'emprisonnement égale ou supérieure à un an, comme le proposait la rédaction initiale.

Cette dernière, en effet, conduirait à maintenir un traitement fiscal plus favorable pour certaines activités illicites que pour les activités occultes licites. Au plan pratique, l'enjeu de la modification apportée par nos collègues députés reste modeste, dans la mesure où il est difficile d'identifier des activités lucratives illicites qui ne soient pas passibles d'une peine d'emprisonnement d'au moins un an. Cependant, sous l'angle des principes, il paraît cohérent de prendre en compte l'ensemble des activités illicites, quelle que soit la lourdeur de la peine qui les sanctionne.

Une exigence de cohérence similaire justifie l'exclusion de toutes les activités occultes du bénéfice du régime des micro-entreprises (pour les BIC) et du régime déclaratif spécial (pour les BNC), à laquelle procède le présent article alors que le droit fiscal en vigueur conduit sans justification de fond à ne pénaliser, en ce domaine, que les activités occultes soumises à la TVA.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 13

Lutte contre les activités lucratives non déclarées

Commentaire : le présent article vise à lutter contre les activités lucratives non déclarées et illicites. D'une part, il crée une présomption de revenus pour les personnes qui se livrent à certains trafics délictueux et, d'autre part, il élargit à ces activités le champ d'application de la procédure de flagrance fiscale. En outre, dans ce cadre, l'Assemblée nationale, à l'initiative du Gouvernement, a introduit un dispositif de taxation forfaitaire en fonction du train de vie.

I. LA SITUATION ACTUELLE

A. LA DIFFICULTÉ D'IMPOSER LES REVENUS PROVENANT DE TRAFICS ILLICITES

En droit, rien n'empêche l'imposition de revenus issus d'activités lucratives non déclarées et illicites – par exemple, le trafic de stupéfiants, d'armes, de produits de contrefaçon, d'alcool ou de tabac –, notamment par l'application d'une taxation d'office, à l'initiative de l'administration, sur le fondement de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales (LPF).

Toutefois, cette imposition est souvent très difficile à mettre en œuvre au plan pratique, faute pour l'administration de pouvoir établir l'assiette d'un revenu provenant d'une activité délictueuse, par nature occulte, en l'absence de comptabilité, de factures ou de mouvements sur des comptes bancaires. Les seuls éléments tangibles, généralement, sont la marchandise saisie qui a fait l'objet de l'infraction ou les biens qui ont servi à commettre celle-ci.

En outre, l'administration fiscale, dans ce cadre, s'appuie à l'ordinaire sur le résultat de procédures judiciaires achevées ou sur le point de l'être. Dans ces conditions, le contrôle intervient tardivement par rapport à la date de commission des infractions ou du constat de celles-ci, ce qui conduit fréquemment à l'impossibilité de localiser les redevables ou leur patrimoine.

B. L'IMPOSSIBILITÉ DE METTRE EN ŒUVRE LA FLAGRANCE FISCALE ENVERS DES ACTIVITÉS ILLICITES

La procédure de flagrance fiscale fixée par l'article L. 16-0 BA du LPF (disposition issue de la LFR du 25 décembre 2007) permet d'exercer un **contrôle** en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxes assises sur le chiffre d'affaires **au titre d'une période pour laquelle**

aucune des obligations déclaratives de l'intéressé n'est échue et, au besoin, d'effectuer des **saisies conservatoires**, sans autorisation judiciaire préalable, à hauteur d'un montant représentatif des impôts afférents à la période en cours, dans le cas où :

- un contribuable se livre à une activité professionnelle,
- l'administration constate au moins un fait caractérisant la fraude (activité occulte¹, délivrance ou comptabilisation de factures fictives, répétition d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées ou utilisation frauduleuse d'un logiciel de comptabilité, ou infraction à la législation sociale en matière de travail dissimulé),
- et les circonstances révèlent une menace pour le recouvrement d'une créance fiscale.

Ces dispositions sont complétées par un régime d'**amendes** défini par l'article 1740 B du code général des impôts (CGI). Par ailleurs, des garanties sont prévues pour le contribuable qui, dans le délai de huit jours à compter de la réception, peut introduire en référé un recours contre le procès-verbal de flagrance fiscale et/ou un recours contre la décision de saisies conservatoires. Le juge des référés doit se prononcer sous quinze jours, le caractère sérieux du doute sur la régularité des procédures étant laissé à son appréciation par la loi.

La flagrance fiscale, cependant, **ne peut légalement être mise en oeuvre que dans le cadre des procédures de contrôle dites « entrantes »** prévues par le LPF : le droit de visite et de saisie (article L. 16 B), le droit d'enquête (article 80), la vérification sur place de la TVA (article L. 13) et le contrôle en matière de TVA pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition (article L. 16 D), ou le contrôle inopiné (article L. 47).

Or, si ces procédures peuvent effectivement se trouver diligentées à l'encontre d'entreprises éphémères, elles restent **en pratique inapplicables envers des contribuables qui se livrent à des trafics illicites**. C'est uniquement à la suite d'informations obtenues dans le cadre d'un droit de communication ou de la levée du secret professionnel, par la police ou les autorités judiciaires, que l'administration a connaissance d'informations relatives à ces activités. La flagrance fiscale ne peut donc leur être opposée.

De même, les omissions ou insuffisances déclaratives liées à la réalisation de trafics illégaux n'entrent pas dans les critères de fraude susceptibles de justifier l'engagement de cette procédure de flagrance.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à lever les deux obstacles ci-dessus exposés que rencontre l'administration fiscale pour lutter contre les activités lucratives délictueuses.

¹ Sur cette notion, cf. ci-dessus le commentaire de l'article 12 du présent PLFR.

A. LA CRÉATION D'UNE PRÉSUMPTION DE REVENUS À L'ENCONTRE DES PERSONNES SE LIVRANT À CERTAINS TRAFICS ILLICITES

En vue de résoudre la difficulté pratique d'imposer les revenus issus de trafics illicites, le présent article tend à introduire un nouvel article 1649 *quater-0 B bis* dans le CGI.

Ce texte établit une **présomption de revenus à l'encontre des personnes dont une procédure judiciaire** (enquête menée à la suite de la constatation d'un flagrant crime ou délit, enquête préliminaire, instruction préparatoire, obligatoire ou facultative) **a constaté qu'elles ont eu la libre disposition d'un bien faisant l'objet d'une des infractions pénales suivantes**, ou ayant permis ou visant leur réalisation :

- les crimes et délits de **trafic de stupéfiants** ;
- les crimes en matière de **fausse monnaie** ;
- les crimes et délits relatifs à la législation sur les **armes** ;
- les délits au regard de la réglementation sur les **tabacs** et les **alcools** ;
- le délit de **contrefaçon**.

Cette information devra avoir été portée à la connaissance de l'administration fiscale par le ministère public à l'occasion d'une instance devant les juridictions civiles ou criminelles, par l'autorité judiciaire dans le cas où celle-ci disposerait d'indications de nature à faire présumer une fraude fiscale, ou par des agents de police judiciaire dans le cadre d'échanges de renseignements avec les services fiscaux, par levée du secret professionnel¹.

Les personnes en cause, sauf pour elles à apporter la preuve contraire, seront présumées avoir perçu un **revenu équivalent à la valeur vénale du bien considéré**. Lorsque plusieurs personnes ensemble auront eu la disposition de biens illicites, la base de ce revenu, sauf preuve contraire, sera répartie proportionnellement entre elles.

Le revenu ainsi défini sera **imposable au titre de l'année au cours de laquelle la disposition du bien aura été constatée**, dans les conditions du **droit commun de l'impôt sur le revenu**, et assujetti à la contribution sociale généralisée (CSG) et à la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS). Ces dispositions entreront en vigueur à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

B. L'APPLICATION DE LA FLAGRANCE FISCALE AUX MÊMES ACTIVITÉS ILLICITES

Le présent article vise également à permettre que la procédure de flagrance fiscale soit applicable à certaines activités lucratives illicites.

¹ Cf. ci-dessus le commentaire de l'article 11 du présent PLFR.

A cet effet, il modifie l'article L. 16-0 BA, précité, du LPF, pour prévoir que **les agents des services fiscaux pourront mettre en œuvre la flagrance fiscale sur le fondement d'informations délivrées à la suite d'une procédure judiciaire**, de même nature que celles que mentionne l'article 1649 *quater-0 B bis* que le présent article tend à insérer dans le CGI, comme il a été exposé ci-dessus. La transmission de ces informations devra avoir été réalisée suivant les mêmes modalités (par le ministère public, par l'autorité judiciaire ou par des agents de police judiciaire) que celles que prévoit ledit article ; les activités susceptibles de faire l'objet de la procédure de flagrance seront également les mêmes que celles visées par celui-ci (trafic de **stupéfiants, fausse monnaie**, infractions à la législation sur les **armes**, délits au regard de la réglementation sur les **tabacs** et les **alcools, contrefaçon**).

Dans ce cadre, **le montant des saisies conservatoires sera égal au montant des revenus déterminés au regard de la valeur vénale des biens objet du trafic** ou l'ayant permis ou y visant. Les droits et garanties du contribuable seront identiques à ceux, précités, applicables dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale existante.

III. LES APPORTS DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a substantiellement modifié le présent article.

A. DES PRÉCISIONS VISANT À DONNER LEUR PLEIN EFFET À LA LUTTE CONTRE LES ACTIVITÉS ILLICITES

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général, au nom de la **commission des finances**, et avec l'**avis favorable du Gouvernement**, l'Assemblée nationale a adopté deux mesures tendant à optimiser la lutte contre les activités lucratives non déclarées et illicites que poursuit le présent article.

D'une part, la **présomption de revenus instituée par le présent article** pour des personnes se livrant à certains trafics délictueux a été **étendue au cas de la disposition d'une somme d'argent, produit direct d'une des infractions visées**, alors que la rédaction initiale s'en tenait aux biens faisant l'objet de ces infractions ou ayant permis ou visant leur réalisation. L'imposition pourra donc être effectuée sur la base du montant en cause.

D'autre part, il a été précisé que la **majoration d'impôt à hauteur de 80 %**, pour défaut de déclaration, **en cas d'activité occulte** (article 1728 du CGI) sera bien **applicable dans le cadre d'une imposition fondée sur la présomption de revenu instituée par le présent article**.

B. L'EXPLICITATION DES GARANTIES DES CONTRIBUABLES DANS LA MISE EN ŒUVRE DU PRÉSENT ARTICLE

L'Assemblée nationale, avec l'avis favorable de la commission des finances, a également adopté trois **amendements présentés par le Gouvernement** en vue d'indiquer explicitement les **garanties offertes aux contribuables** dans la mise en œuvre du présent article.

En premier lieu, la notion de « disposition » des biens faisant l'objet des infractions concernées ou ayant permis ou visant leur réalisation, qui déclenchera la présomption de revenus de trafics illicites, a été précisée comme « libre disposition », de sorte que **la mesure vise les seules personnes ayant réellement tiré un revenu d'activités délictueuses**. En effet, celles qui n'auront eu que la garde temporaire des biens ne seront pas imposées à ce titre.

En deuxième lieu, le **régime de la « preuve contraire »** que **pourront apporter les personnes faisant l'objet de la présomption de revenus** issus de trafics illicites a été développé. Les intéressés pourront établir cette preuve par **tout moyen**. Ils pourront ainsi présenter des éléments justifiant qu'ils n'avaient pas la libre disposition des biens en cause, qu'ils ont déclaré les revenus ayant servi à acquérir ces biens, ou qu'ils les ont acquis à crédit.

En troisième lieu, la **mise en œuvre de la présomption de revenus** créée par le présent article a été **expressément subordonnée au visa d'un agent supérieur de l'administration fiscale** (agent de catégorie A détenant le grade qui sera déterminé par un décret en Conseil d'Etat). Il a été disposé **de même en ce qui concerne l'application de la procédure de flagrance fiscale** attachée à ce dispositif.

C. L'INTRODUCTION D'UN DISPOSITIF DE TAXATION FORFAITAIRE EN FONCTION DU TRAIN DE VIE

Enfin, à l'**initiative du Gouvernement** et avec l'avis favorable de la commission des finances, l'Assemblée nationale a introduit dans le présent article un régime spécifique de **taxation forfaitaire en fonction du train de vie**.

Un nouvel article 1649 *quater-0 B bis* serait introduit dans le CGI à cette fin. Il prévoit que, **si l'administration est informée par la police judiciaire**, dans le cadre des échanges de renseignements légalement prévus par levée du secret professionnel, **de la disposition par un contribuable des éléments de patrimoine suivants, elle peut, en cas de « disproportion marquée »** entre le train de vie de ce contribuable et ses revenus, **porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire**, déterminée en appliquant à ces éléments le barème ci-après :

- cinq fois la valeur locative cadastrale de la **résidence principale**, déduction faite de la valeur des locaux ayant un caractère professionnel ;

- cinq fois la valeur locative cadastrale des **résidences secondaires**, avec la même déduction que précédemment ;
- la valeur de la **voiture automobile** destinée au transport de personne, neuve, avec abattement de 50 % après trois ans d'usage ;
- la valeur de la **motocyclette de plus de 450 cm³**, neuve, avec le même abattement que précédemment;
- le montant des dépenses de **clubs de sports et de loisirs** ;
- le montant des dépenses de **voyages, séjours en hôtels, locations saisonnières** et dépenses y afférentes ;
- la valeur des **appareils électroménagers, équipements en son, hifi et vidéo et matériels informatiques**, neufs, si cette valeur excède 1.000 euros ;
- la valeur vénale des articles de **joaillerie et métaux précieux**.

La somme forfaitaire déterminée en application du barème précité est majorée de 50 % lorsque le contribuable a disposé de plus de quatre des éléments susmentionnés. Il est précisé que **la « disproportion marquée » entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus « est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration [...] est, pour l'année d'imposition, au moins égale au double du montant du revenu net global déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement ».**

Le texte indique en termes exprès que le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus, l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie. Par ailleurs, comme cela a été précisé pour les autres dispositifs du présent article, la décision de mettre en œuvre cette taxation forfaitaire en fonction du train de vie se trouve subordonnée au visa d'un agent supérieur de l'administration fiscale (agent de catégorie A détenant le grade qui sera déterminé par un décret en Conseil d'Etat).

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article concrétise une partie du protocole d'accord signé en septembre 2009, entre le ministère chargé de l'intérieur et le ministère chargé du budget, dans le cadre du « Plan banlieue » porté par le Gouvernement. De fait, la lutte contre les activités lucratives non déclarées et illicites qu'il vise à soutenir concerne, au premier chef, les trafics souterrains existant dans les quartiers urbains dits « sensibles ». Un renforcement de la coopération entre les services de police judiciaire et l'administration fiscale, que traduit notamment l'article 11 du présent PLFR, accompagne ce dispositif, situé au carrefour de la répression des atteintes à l'ordre public et de la promotion du civisme fiscal.

De façon opportune, en effet, les mesures ici proposées tendent à compléter les outils juridiques dont disposent les services fiscaux en matière d'assiette et de contrôle, afin de remédier aux difficultés actuelles pour imposer les revenus issus d'activités délictuelles et appliquer, en la matière, la procédure de flagrance fiscale. Un signe concret de ces difficultés a été donné par les résultats d'une enquête menée, en octobre 2008, pour recenser les affaires d'activités illicites traitées par l'administration fiscale (contrôles en cours ou instances contentieuses en cours ou non prescrites) : seulement 185 dossiers de trafics de stupéfiants, 29 dossiers de vente de produits contrefaits et 36 dossiers de jeux illicites ont alors été dénombrés.

Votre rapporteur général relève que, selon l'annexe « Evaluations préalables » jointe au présent PLFR, **aucun** coût n'est associé à la mise en œuvre des nouvelles procédures prévues par le présent article. Les opérations de contrôle, en effet, doivent être réalisées à moyens constants, par redéploiement d'effectifs spécifiquement affectés à l'exercice de la lutte contre la fraude fiscale liée à des agissements délictuels.

En revanche, ces dispositions sont de nature à améliorer le recouvrement fiscal. Dans la mesure où l'on vise, en l'occurrence, des activités occultes par nature, le gain potentiel est difficile à anticiper de façon chiffrée. Cependant, à titre d'illustration, on peut relever qu'en 2008, dans le cadre de la poursuite des crimes et délits liés au trafic de stupéfiants, à la contrefaçon et à la contrebande de tabac, la valeur des biens saisis en France a représenté 847 millions d'euros.

Du reste, au vu de l'expérience, un élargissement de la liste des infractions concernées par le présent article (limitée, en l'état, au trafic de stupéfiants, à la fausse monnaie, aux infractions à la législation sur les armes, à la contrebande de tabac et d'alcools, ainsi qu'à la contrefaçon) pourra être proposé (par exemple pour les jeux illicites, les trafics d'organes...).

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 13 bis (nouveau)

**Répression de la fraude à la réglementation fiscale
éditée par les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution
et la collectivité de Nouvelle-Calédonie**

Commentaire : introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, le présent article tend à fixer le régime de répression de la fraude à la réglementation fiscale éditée par les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution et la collectivité de Nouvelle-Calédonie.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article L. 561-15 du code monétaire et financier (CMF), issu de l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, **oblige les organismes financiers à déclarer à TRACFIN** (« traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins », cellule de renseignement financier nationale régie par les articles L. 561-23 et suivants du CMF) **les sommes inscrites dans leurs livres ou les opérations portant sur des sommes dont elles savent ou peuvent soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme.** A ce titre sont visés, notamment, les faits constitutifs de **fraude fiscale** au sens du code général des impôts (CGI).

L'ordonnance précitée a été rendue applicable, avec les adaptations nécessaires, aux **collectivités régies par l'article 74 de la Constitution** (soit actuellement Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon et Wallis-et-Futuna), ainsi qu'à la collectivité de **Nouvelle-Calédonie**, par l'ordonnance n° 2009-865 du 15 juillet 2009.

De la sorte, pour la mise en œuvre de l'article L. 561-15, précité, du CMF dans ces collectivités auxquelles le CGI n'est pas applicable¹, est notamment considérée comme une infraction de **fraude fiscale, en ce qui concerne les personnes et organismes qui relèvent de la réglementation fiscale établie localement, le fait de s'être soustrait frauduleusement ou d'avoir tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement en tout ou partie des impôts prévus par cette réglementation** (CMF, articles L. 711-19 pour Saint-Barthélemy et Saint-Martin, L. 725-3 pour Saint-Pierre-et-Miquelon, L. 735-3 pour Mayotte, L. 745-13 pour la

¹ Les contribuables résidant dans ces collectivités mais imposés en métropole ou dans les départements et les régions d'outre-mer relèvent du CGI.

Nouvelle-Calédonie, L. 755-13 pour la Polynésie française et L. 765-13 pour Wallis-et-Futuna).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a été **introduit par l'Assemblée nationale, à l'initiative du Gouvernement** et avec l'avis favorable de la commission des finances. Il tend à modifier le CMF afin de fixer le **régime de répression de la fraude à la réglementation fiscale édictée par les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution et la collectivité de Nouvelle-Calédonie**, telle que définie par l'ordonnance précitée du 15 juillet 2009.

A. LA TRANSMISSION D'INFORMATIONS À L'ADMINISTRATION FISCALE LOCALE PAR TRACFIN

Le **I** du présent article prévoit la possibilité de **transmission par TRACFIN, à l'administration fiscale locale, d'informations relatives à des faits de blanchiment de fraude à la réglementation fiscale locale**. En un tel cas, **l'administration locale sera tenue de transmettre lesdites informations au procureur de la République**, après avoir obtenu l'avis conforme de la commission des infractions fiscales. Celle-ci, en effet, se trouve expressément chargée de se prononcer sur le caractère *« raisonnablement suffisant »* des soupçons de fraude fiscale dont il s'agit.

Ces dispositions sont **similaires au dispositif visant le cas où TRACFIN transmet des informations à l'administration fiscale nationale**, qui peut les utiliser pour l'exercice de ses missions (article L. 561-29 du CMF).

B. L'ENCADREMENT DES POURSUITES DE LA FRAUDE À LA RÉGLEMENTATION FISCALE LOCALE

Le **III** du présent article organise la **procédure des poursuites de la fraude à la réglementation fiscale locale**, en prévoyant l'**applicabilité des principales modalités existant au plan national** : le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du **caractère intentionnel** de l'infraction ; la plainte de l'administration est subordonnée à l'**avis conforme de la commission des infractions fiscales** ; les plaintes sont déposées par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, sans qu'il y ait lieu de mettre préalablement le contribuable en demeure de régulariser sa situation ; les plaintes, en principe, peuvent être déposées jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise, et devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté (livre des procédures fiscales, article L. 227, L. 228, et L. 229, premier et troisième alinéas de l'article L. 230 et premier alinéa de l'article L. 231).

Toutefois, par dérogation à ces dispositions, **les autorités compétentes pour saisir la commission des infractions fiscales et pour porter plainte devront être désignées par un décret.**

C. LA DÉFINITION DES PEINES APPLICABLES À LA FRAUDE À LA RÉGLEMENTATION FISCALE LOCALE

Le II du présent article définit le quantum des sanctions pénales réprimant la fraude à la réglementation fiscale locale. Il est identique à celui des peines prévues pour réprimer la fraude fiscale au sens du CGI : les faits en cause sont passibles d'une amende de 37.500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque ces faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur encourt une amende de 75.000 euros et un emprisonnement de cinq ans. Toutefois, ces dispositions ne sont applicables, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le montant de 153 euros.

En outre, toute personne condamnée à ce titre peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

Dans tous les cas, le tribunal ordonne la **publication** intégrale ou par extraits des jugements afférents, dans le *Journal officiel* et dans les journaux désignés par lui, ainsi que leur affichage intégral ou par extraits, pendant trois mois, sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune du domicile du contribuable condamné et sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ce contribuable. Les frais de la publication et de l'affichage sont intégralement à la charge de ce dernier.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article constitue la **mesure d'adaptation de la législation relative à la répression de la fraude fiscale requise par la situation législative particulière dans laquelle se trouvent les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution et la collectivité de Nouvelle-Calédonie.** Son introduction dans le présent PLFR, au sein des divers articles tendant à améliorer la lutte en la matière, est donc pleinement légitime.

Au demeurant, votre rapporteur général relève que, *mutatis mutandis*, **les règles fixées par le présent article pour les collectivités précitées sont équivalentes à celles applicables au plan national**, notamment en ce qui concerne la procédure des poursuites de la fraude et le régime des peines applicables. Ces dispositions assureront ainsi, aux services fiscaux locaux, des prérogatives comparables à celles dont jouit l'administration fiscale de l'Etat et, aux contribuables relevant de ces services, les mêmes garanties que celles qui bénéficient à tout contribuable.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

B. Lutter contre les paradis fiscaux

ARTICLE 14

Mesures de lutte contre les Etats ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert

Commentaire : le présent article vise à renforcer les moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'encontre des Etats ou territoires non coopératifs. A cette fin, il propose de définir dans la loi la notion d'Etat ou de territoire non coopératif, de durcir le régime fiscal applicable aux transactions réalisées avec de tels Etats ou territoires, de refuser le bénéfice du régime des sociétés mères et filiales à raison de distributions faites par des entités qui y sont situées et d'accroître la transparence des transactions au sein des groupes internationaux.

I. UN CONTEXTE FAVORABLE À LA LUTTE CONTRE LES ETATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

A. UNE PRÉOCCUPATION RÉCURRENTÉ, RAVIVÉE PAR LA CRISE FINANCIÈRE INTERNATIONALE

1. Les travaux « anciens » de l'OCDE

Comme indiqué dans le commentaire de l'article 28 (devenu l'article 52 de la loi) du projet de loi de finances rectificative pour 2008¹, au cours de la seconde moitié des années 1990, les Etats membres de l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE) ont pris conscience de l'importance que prenaient les déplacements de matière imposable, et notamment de ceux qui n'étaient pas accompagnés d'une modification de même ampleur de la localisation des activités économiques. Dès 1998, l'OCDE a publié un rapport sur « la concurrence fiscale dommageable » résultant à la fois de l'existence de régimes préférentiels mis en oeuvre au sein de certains Etats de l'Organisation et des pratiques anti-concurrentielles de nombreux territoires et Etats non-membres qui pouvaient être qualifiés de « paradis fiscaux ».

Quatre critères ont été dégagés : la quasi-absence d'une fiscalité directe, la faiblesse des activités économiques locales, l'opacité des règles

¹ *Rapport Sénat n° 135 (2008-2009).*

fiscales applicables et appliquées, et l'absence de transmission d'informations aux administrations fiscales des autres pays. L'OCDE a également annoncé qu'elle allait dresser une liste d'Etats et de territoires à l'encontre desquels ses membres seraient invités à appliquer des mesures de rétorsion et des dispositifs anti-abus. En 2000, elle a ainsi publié un rapport sur « *les progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables* » qui établissait une **liste de 35 Etats ou territoires remplissant les critères de paradis fiscal**.

L'OCDE a, par la suite, souhaité que les paradis fiscaux prennent des engagements en termes de transparence et d'échange de renseignements, en indiquant qu'elle entendait **privilégier le dialogue** plutôt que les mesures de rétorsion., ce qui fut fait, la plupart du temps, sur la base d'un modèle d'accord d'échange de renseignements, couvrant à la fois la fraude et l'évasion fiscales.

2. Le nouvel élan donné par le G 20

Dans un contexte de crise financière internationale aiguë, Le sommet du G 20 qui s'est tenu à Londres le 2 avril 2009 a fait de la lutte contre les Etats et territoires non coopératifs une priorité.

A partir de listes des Etats et territoires en question publiées par l'OCDE **les dirigeants du G 20 ont émis le souhait, dans leur communiqué final, de sanctionner les Etats ou territoires qui se soustrairaient aux standards internationaux de transparence en matière fiscale**. Le communiqué évoque, en particulier, un **renforcement des obligations déclaratives** de la part des contribuables et des institutions financières concernant les transactions en relation avec un Etat ou territoire non coopératif, une **augmentation de la retenue à la source pour une gamme élargie de versements** à destination de ces mêmes Etats ou territoires ainsi que **l'impossibilité de déduire des frais payés à un bénéficiaire qui y résiderait ou y serait établi**.

Réaffirmant ses positions précédentes, le sommet du G 20 de Pittsburgh (24 et 25 septembre 2009), a émis le souhait que **les mesures de rétorsion à l'encontre des Etats ou territoires non coopératifs soient appliquées à compter du mois de mars de l'année 2010**.

B. EN FRANCE, UN RENFORCEMENT DE LA LUTTE INITIÉE PAR LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE DU 30 DÉCEMBRE 2008

Pour ce qui concerne la France, l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008¹ a initié un renforcement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales transitant par les « paradis fiscaux » selon deux volets :

¹ Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

- **l'allongement de trois à dix ans du délai de prescription** des impositions directes en cas de non-respect des obligations déclaratives prévues aux articles 123 *bis*, 209 B, 1649 A et 1649 AA du code général des impôts, lorsqu'elles concernent un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires (soit une clause de levée du secret bancaire). Ces obligations concernent en particulier la détention de comptes bancaires, la déclaration des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France et le transfert de bénéficiaires dans ces pays et territoires ;

- la **réévaluation des amendes** applicables auxdits manquements. Le montant des amendes pour non-déclaration de compte bancaire à l'étranger a ainsi été porté de 750 euros à 1.500 euros, et à **10.000 euros** lorsque le compte bancaire est détenu dans un Etat ou territoire qui ne permet pas l'accès aux informations bancaires. Une amende identique de 1.500 euros est prévue en cas de non-déclaration, par les établissements financiers, d'avances remboursables ne portant pas intérêt.

II. LE DROIT EXISTANT

A. LA NOTION D'ETAT À RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ

Le droit actuel ne distingue pas les Etats étrangers selon un degré de coopération en matière bancaire ou fiscale. En revanche, certaines dispositions relatives aux relations financières entre des personnes, physiques ou morales, résidentes ou établies en France, et un **Etat ou territoire étranger « à régime fiscal privilégié »**.

Cette notion est définie au deuxième alinéa de l'article 238 A du code général des impôts : pour entrer dans ce cadre, une personne doit être soumise à un régime fiscal privilégié si elle ne sont pas imposables dans son Etat ou territoire ou si elle y est assujettie « ***à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont [elle aurait été redevable] dans les conditions de droit commun en France, si [elle y avait été domiciliée ou établies]*** ». C'est donc la situation particulière de la personne, et non l'écart d'imposition dans l'absolu, qui est pris en compte, les éventuels avantages fiscaux dont elle aurait bénéficié en France n'étant pas envisagés.

Il est à noter que cette rédaction, issue de l'article 104 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004, est bien plus précise que la rédaction antérieure, aux termes de laquelle ce régime s'appliquait aux personnes

« assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France »¹.

B. L'IMPOSITION DES FLUX DIRECTS ENTRE LES RÉSIDENTS FISCAUX FRANÇAIS ET LES PAYS À FISCALITÉ PRIVILÉGIÉE

1. La non déductibilité des charges

Aux termes des premier et troisième alinéas de l'article 238 A du code général des impôts précité, **les sommes payées ou dues par une personne physique ou morale, établie en France au profit de personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un Etat où elles bénéficient d'une fiscalité privilégiée**, ainsi que les versements réalisés sur un compte bancaire tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée, **ne sont admises en charges déductibles qu'à la condition pour le débiteur de prouver que les dépenses correspondent à des opérations réelles** et qu'elles ne présentent un caractère ni anormal ni exagéré.

Sont précisément citées les « *intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services* ».

La charge de la preuve revient donc au contribuable pour ce qui concerne le caractère réel, ni anormal ni exagéré des opérations qu'ils financent dans les Etats ou territoires considérés. En revanche, c'est bien à l'administration fiscale qu'il revient de démontrer que cet Etat ou territoire applique au contribuable en question une fiscalité privilégiée par rapport à celle qu'il aurait subie en France.

2. L'imposition des bénéfices des personnes physiques à raison de leurs droits sur les entités qu'elles détiennent dans des pays à fiscalité privilégiée

Issu de l'article 101 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, l'article 123 *bis* du code général des impôts établit le principe de **l'imposition en France des revenus acquis à une personne physique au titre de ses droits, représentant une détention d'au moins 10 %, sur les bénéfices ou les résultats non distribués par des entités**

¹ La jurisprudence administrative présumait alors que ce régime s'appliquait dès lors que le bénéficiaire était redevable d'un impôt inférieur à au moins un tiers à celui qu'il aurait eu à supporter en France.

juridiques¹ établies dans un Etat ou un territoire où elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A précité, lorsque l'actif ou les biens de ladite entité sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Il s'agit donc de l'équivalent, pour les personnes physiques, des dispositions applicables aux entreprises du fait de l'article 209 B du même code, évoqué ci-dessous.

L'article 123 *bis* précise que le résultat bénéficiaire ou les revenus positifs de la personne morale sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique résidente de France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

D'autre part, pour l'application de cet article, le montant du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique est déterminé par application aux résultats imposables retraités de l'entité, du pourcentage des droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une chaîne de participation dans cette structure. Ce revenu doit figurer dans la déclaration d'ensemble après déduction éventuelle de l'impôt étranger². La personne physique est également assujettie au titre du revenu de capitaux mobiliers en cause aux prélèvements sociaux.

C. L'IMPOSITION DES NON RÉSIDENTS

1. La retenue à la source sur les rémunérations versées à des non-résidents

Les articles 182 A, 182 A *bis* et 182 B du code général des impôts définissent l'imposition d'une **retenue à la source payée par le débiteur** à plusieurs catégories de revenus :

- les **salaires, pensions et rentes viagères** de source française servis **à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France**. Selon le niveau des revenus, le III de l'article 182 A fixe des taux de 0, 12 et 20 % ;

- les **revenus non salariaux versés à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente** en rémunération des activités professionnelles relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux. Aux termes du II de l'article 182 B, le taux applicable s'élève à 33 1/3 % ;

- les **produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur** ou par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales ou les produits de la propriété industrielle ou commerciale et droits assimilés, lorsque les bénéficiaires n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente. Le taux applicable s'élève à 33 1/3 % ;

¹ L'article 123 bis vise les personnes morales, les organismes, les fiducies ou les institutions comparables.

² A condition que celui-ci soit comparable à l'impôt sur les sociétés français.

- les sommes payées en **rémunérations de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente**, là aussi à un taux de 33 1/3 % ;

- les salaires ou toutes sommes payés à raison des prestations sportives fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente, pour un taux réduit de 15 % ;

- les salaires ou toutes sommes payés à raison des prestations artistiques fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente, là aussi à un taux de 15 %.

2. La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

Le 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts prévoit que **les revenus distribués par une société française, à des personnes physiques ou morales non résidentes, font l'objet d'une retenue à la source**. Le montant de la retenue à la source est fixé à l'article 187 du même code, sous réserve des conventions internationales, à :

- **18 %** pour les dividendes et distributions assimilées perçus par des personnes physiques domiciliées dans un **Etat membre de la Communauté européenne** ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant signé avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- **25 % dans les autres cas.**

3. Le prélèvement forfaitaire sur les produits de placement à revenu fixe

a) La règle générale

Selon les dispositions du III de l'article 125 A du code général des impôts, **un prélèvement forfaitaire est appliqué sur les produits de placement à revenu fixe¹** dont le débiteur est établi ou domicilié en France, s'ils sont encaissés par des personnes n'ayant pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social. Cette rédaction couvre donc à la fois le champ des personnes physiques et des sociétés.

Les taux applicables sont les taux de droit commun, énumérés au III *bis* du même article, la règle générale étant celle du **taux de 18 %**.

¹ Ces produits sont définis dans cet article comme les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, les obligations, les titres participatifs, les bons et autres titres de créances, les dépôts, les cautionnements et comptes courants, les bons du Trésor et assimilés, les bons de caisse et les bons de capitalisation.

Le II de l'article 125-0 A du même code définit le **régime spécifique applicable aux produits des bons ou contrats de capitalisation**, c'est-à-dire de l'assurance-vie. Le taux du prélèvement est fixé à 60 % lorsque le bénéficiaire ne révèle pas son identité ou son domicile fiscal ou, dans le cas contraire :

- à 35 % lorsque la durée du contrat a été inférieure à quatre ans ;
- à 15 % lorsque cette durée a été égale ou supérieure à quatre ans¹.

b) Les exceptions et les exonérations

Toutefois, la règle définie ci-dessus admet diverses exceptions.

Ainsi, d'une part, plusieurs **conventions internationales** dont la France est partie définissent des taux réduits de prélèvement, voire des exonérations².

D'autre part, **divers types de produits sont exonérés**. Tel est ainsi le cas :

- **des obligations et titres participatifs**, titres de créances négociables parts de fonds communs de créances ou de titrisation et les produits exonérés d'impôt sur le revenu ;

- **des produits de certains emprunts contractés à l'étranger par des personnes morales françaises** ou des fonds communs de créances ou de titrisation français (aux termes de l'article 131 *quater* du code général des impôts).

Au bout du compte, outre les bons ou contrats de capitalisation, les produits réellement frappés par le prélèvement sont les **boni de liquidation** des fonds communs de titrisation et les intérêts des **créances non assimilables à des emprunts**³.

D. LA PRÉVENTION ET LA SANCTION DE L'ÉVASION FISCALE DES ENTREPRISES

Deux importantes dispositions du code général des impôts visent à prévenir – ou du moins à rendre plus difficiles – les montages d'optimisation tendant à détourner hors de France des bénéfices imposables.

¹ Des taux différents sont prévus pour les anciens contrats, en particulier les contrats antérieurs à 1990.

² Il est, notamment, à noter que les personnes fiscalement domiciliées à Monaco qui ne sont pas assimilées à des Français domiciliés en France sont exonérées de prélèvement sur les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants encaissés par les établissements de crédit établis dans la principauté de Monaco, dans le cadre de leur activité professionnelle. Sont également exonérés sur les intérêts d'obligations les résidents des États dont l'émission est liée au Trésor français par un compte d'opération monétaire.

³ Par exemple les intérêts consécutifs au différé de paiement d'une vente, les intérêts des comptes courants d'associés et les intérêts moratoires se rattachant à une créance.

1. Les versements de rémunérations pour services rendus

L'article 155 A vise à lutter contre les **montages ayant pour but la perception de sommes via des sociétés interposées** (« sociétés écrans ») afin de les faire échapper à l'impôt français. Cet article prévoit l'imposition en France des sommes perçues par une personne physique ou morale établie hors de France en **rémunération de services rendus** par un ou plusieurs prestataires établis en France lorsque :

- ces derniers contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;
- ou lorsqu'ils n'établissent pas que le bénéficiaire exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

Cette imposition peut « *en tout état de cause* » être mise en oeuvre lorsque la personne qui perçoit la rémunération est établie dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée.

2. L'article 209 B, cœur du dispositif de lutte contre l'évasion fiscale

L'article 209 B, réformé par l'article 104 de la loi de finances pour 2005 pour garantir sa conformité au droit conventionnel et communautaire, entend dissuader les montages par lesquels une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (IS) **localise tout ou partie de ses bénéfices dans une entité juridique qu'elle détient ou une entreprise qu'elle exploite, établie dans un Etat ou territoire étranger à fiscalité privilégiée**. Les termes d'« *entité juridique* » permettent de couvrir un champ très large, soit toute personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable.

En revanche lorsque cette entité est établie dans un Etat membre de l'Union européenne, le régime ne s'applique que si la détention ou l'exploitation de l'entité est regardée comme constitutive « *d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* », conformément à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes¹. Les implantations communautaires sont donc *de facto* quasiment préservées, dans la mesure où il est généralement très difficile de rapporter la preuve de ce caractère artificiel.

Ce type de dispositif n'est naturellement pas propre à la France et des pays tels que l'Allemagne, l'Espagne, le Royaume-Uni ou les Etats-Unis appliquent des régimes équivalents.

Les bénéfices ou revenus actifs réalisés par une telle entité sont ainsi, dans certaines conditions de détention directe (plus de la moitié des actions,

¹ En particulier l'arrêt « Cadbury Schweppes plc » du 12 décembre 2006.

parts, droits financiers ou droits de vote) ou indirecte, **réputés** constituer des revenus de capitaux mobiliers de la personne morale établie en France. Une « **clause de sauvegarde** » est toutefois prévue puisque les bénéfices et revenus positifs de l'entité provenant d'une « **activité industrielle ou commerciale effective** » bénéficient d'une présomption de non-applicabilité.

Une **dérogation** à cette clause est prévue si l'un ou l'autre des deux seuils suivants est franchi :

- un seuil de « **revenus passifs** » : si les bénéfices de l'entité étrangère proviennent pour plus de 20 % de la gestion, du maintien ou de l'accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues pour son propre compte ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance. Le même seuil s'applique à la cession ou la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique ;

- un seuil de « **prestations intra-groupe** » : si ces bénéfices proviennent pour plus de la moitié, des opérations ci-dessus et de la fourniture de prestations de services internes, y compris financiers, à un groupe d'entreprises avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance.

La présomption est toutefois restaurée si la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entité étrangère ont **principalement un effet autre** que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Lorsque les produits ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique comprennent des dividendes, intérêts ou redevances qui proviennent d'un Etat ou territoire tiers, les retenues à la source qui ont été réalisées sont **imputables sur l'IS dû en France** dans la proportion des droits détenus dans l'entité. Cette imputation est toutefois logiquement subordonnée à la condition que ces produits proviennent d'un Etat ou territoire coopératif.

L'article 209 B, comme l'article 123 *bis* mentionné *supra*, comporte également des obligations déclaratives spécifiques. L'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 a porté le délai de reprise à **dix ans** en cas de non-respect de ces obligations.

Le nombre de contrôles réalisés sur le fondement de cet article est relativement stable mais porte sur des **montants croissants** : 14 contrôles en 2005 (portant sur un montant global de 13,06 millions d'euros), 6 contrôles en 2006 (38,1 millions d'euros), 13 contrôles en 2007 (60,3 millions d'euros) et 14 contrôles sur les neuf premiers mois de 2008 (75,4 millions d'euros, dont plus des trois quarts sur deux dossiers relatifs à des implantations à Hong Kong et Jersey).

E. LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES

Le régime fiscal des sociétés mères, qui remonte à 1920 et est défini aux articles 145, 146 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, **quel que soit leur Etat d'implantation**. 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 %.

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 les **trois conditions** suivantes :

- 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 –, ou, pour les groupes bancaires mutualistes, lorsque le montant de la participation est supérieur ou égal à 22,8 millions d'euros. Ce régime se révèle donc favorable et dérogoire 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 ;

- enfin les titres doivent avoir été **conservés pendant un délai de deux ans**. En cas de non-respect du délai de conservation, la société participante est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été exonérée indûment, majoré de l'intérêt de retard.

Les produits nets déductibles sont non seulement les dividendes régulièrement distribués, mais encore les bonis de liquidation, les distributions de réserve, 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.

L'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005 a apporté plusieurs assouplissements à ce régime, avec une **simplification des conditions formelles de détention des titres**¹, la possibilité d'appliquer ce régime dès la première année de détention des titres, une meilleure neutralité des opérations de restructuration placées sous le régime de faveur des fusions de l'article 210 A du code général des impôts, et

¹ L'obligation de souscrire l'engagement de détention de deux ans a été supprimée pour les titres de participation non souscrits à l'émission. L'obligation de détention des titres pendant au moins deux ans a cependant été maintenue et étendue aux titres souscrits à l'émission.

l'extension de son champ d'application aux titres dépourvus de droits de vote¹ tels que les actions de préférence.

F. L'ENCADREMENT ET LA DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT

1. Un enjeu majeur pour les Etats et les entreprises multinationales

Les prix de transfert, pratiqués au titre des échanges internationaux de biens, services ou actifs incorporels entre sociétés dépendantes ou membres d'un même groupe, participent du quotidien fiscal et financier des entreprises multinationales et représentent une part déterminante du commerce mondial². Ils peuvent cependant fournir de larges opportunités d'optimisation ou de fraude fiscale, compte tenu des importants écarts potentiels de taxation entre Etats d'implantation. **L'évaluation de ces prix de transfert est en effet un enjeu budgétaire**, dans la mesure où ils peuvent être manipulés et artificiellement gonflés (à l'achat) ou minorés (à la vente) pour transférer des revenus vers des filiales établies dans des Etats à fiscalité avantageuse.

Ce risque implique que l'administration fiscale soit en mesure de contrôler la réalité des tarifications, de s'assurer que les bases fiscales déclarées par les entreprises multinationales reflètent bien l'activité économique effective, et de disposer d'informations précises sur les flux transnationaux. Cette démarche devient naturellement **problématique en présence de filiales situées dans des Etats ou territoires non coopératifs**, qui ne pratiquent pas ou peu l'échange d'informations. L'information de l'administration repose alors essentiellement sur la documentation que lui fournissent les entreprises.

L'enjeu est national mais aussi international, puisqu'il s'agit aussi de limiter les risques de double imposition qui peuvent résulter d'un différend entre deux pays sur la détermination de la rémunération de leurs transactions internationales. L'OCDE réalise ainsi d'importants travaux et son conseil a adopté une première version des « **Principes applicables en matière de prix de transfert** » en 1995. Ces principes, au premier rang desquels figure celui de « pleine concurrence », sont régulièrement actualisés et ont été complétés en 1996-1999 par des lignes directrices sur les services intra-groupe, les actifs incorporels, les accords de répartition de coûts et les accords préalables de prix.

¹ Dès lors que la société détient au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice.

² Dans une étude de juillet 2009 (« Commerce intragroupe, fiscalité et prix de transferts : une analyse sur données françaises »), l'INSEE estimait par exemple qu'en France, un tiers des exportations et un quart des importations ont été réalisées en 1999 à destination ou en provenance de filiales d'une même multinationale. En outre, le commerce intragroupe a représenté en 1999 près de 70 % des échanges réalisés par les filiales de groupes industriels internationaux situées en France.

Au niveau européen, la direction générale sur la fiscalité et l'Union douanière anime également un **forum conjoint sur les prix de transfert**, créé en juin 2002 et qui a donné lieu à l'adoption par le Conseil, le 27 juin 2006, d'un **code de conduite** sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne¹.

2. Les dispositions du droit fiscal français

Le régime français d'encadrement et de documentation des prix de transfert repose essentiellement sur les articles 57 du code général des impôts et L. 13 B du livre des procédures fiscales, qui tendent à **prévenir les transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes ou entre lesquelles existe un lien de contrôle**², l'entreprise française étant contrôlée ou contrôlante. Ces notions de contrôle et de dépendance ne sont pas définies et peuvent donc être appréciées en droit, par exemple au regard de la définition du contrôle prévue par l'article L. 233-16 du code de commerce, ou en fait. La condition de dépendance ou de contrôle n'est toutefois pas exigée lorsque le transfert a été réalisé dans un Etat ou territoire à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.

L'article 57 prévoit, dans certaines conditions, de rapporter aux résultats de l'entreprise française les bénéfices qu'elle a indirectement transférés **par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ou « par tout autre moyen »**³. L'administration doit ainsi démontrer l'existence et le montant des avantages et transferts octroyés à l'entreprise étrangère – sauf lorsqu'elle est située dans un pays à fiscalité privilégiée (renversement de la charge de la preuve) – et les liens de dépendance de fait ou de droit qui la lient à la société française. Les dispositions de l'article 57 ont été appliquées à **357 reprises en 2008**, pour une base imposable de 2,67 milliards d'euros⁴.

L'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, introduit par la loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, prévoit que l'administration fiscale peut **demander certaines informations et documents** lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, elle a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices. Ces informations portent sur :

¹ Ce code de conduite fut initialement publié dans une communication de la Commission européenne adoptée le 10 novembre 2005.

² Soit « les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France » ou « d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France ».

³ Parmi ces moyens peuvent figurer le versement de redevances disproportionnées, l'octroi d'un prêt à des conditions très avantageuses (remboursement ou taux d'intérêt applicable), la renonciation au paiement des intérêts d'un prêt ou des transactions reposant sur un prix d'une immobilisation inférieur à sa valeur vénale.

⁴ Les principaux dossiers ont concerné des bénéfices transférés en Belgique, au Canada, à Hong-Kong, au Luxembourg, aux Pays-Bas et en Suisse.

- la **nature des relations** entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;

- la **méthode de détermination des prix** des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière réalisées avec ces entités, les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;

- les **activités exercées** par ces entreprises, sociétés ou groupements, liées aux opérations précitées ;

- le **traitement fiscal** réservé à ces opérations de transfert.

Ces demandes doivent être précises et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause. L'entreprise vérifiée dispose d'un **délaï de réponse de deux mois**, qui peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois. L'existence d'un avantage fait présumer le transfert de bénéfices, mais **l'entreprise peut apporter la preuve contraire** en démontrant que l'avantage répondait à des nécessités industrielles et commerciales, telles que le soutien à une filiale en difficulté.

Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'administration lui adresse une **mise en demeure** d'apporter des compléments de réponse dans un délai de trente jours, qui rappelle également les sanctions applicables en cas de défaut de réponse. Dans ce cas, les bases d'imposition concernées sont évaluées par l'administration fiscale à partir des éléments dont elle dispose et selon une procédure contradictoire. Selon le degré de précision des informations disponibles, le montant des produits imposables peut être déterminé par incorporation directe des bénéficiaires transférés ou par la **méthode dite des « comparables »**, c'est-à-dire par rapprochement avec les transactions d'entreprises similaires exploitées dans des conditions normales.

L'article 1735 du code général des impôts prévoit une **amende de 10.000 euros par exercice** visé par la demande. La **procédure d'abus de droit**, prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, peut également s'appliquer puisqu'elle permet à l'administration de requalifier des actes juridiques et opérations présentant un caractère fictif ou répondant à une motivation exclusivement fiscale.

Afin de permettre aux entreprises de mieux sécuriser leurs schémas de facturation interne, la procédure des **accords préalables de prix de transfert** (APP), assimilable à un rescrit, a été mise en place par une instruction du 7 septembre 1999. La garantie d'absence de rehaussement d'impositions antérieures a été confortée par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004, qui a légalisé cette procédure d'accord préalable de l'administration fiscale.

Cet accord peut avoir été conclu **dans un cadre conventionnel** avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à

éliminer les doubles impositions, ou de manière **unilatérale** avec le seul contribuable, donc sans pouvoir être opposé à l'administration d'un autre Etat.

III. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LA DÉFINITION D'UNE LISTE FRANÇAISE D'ETATS OU TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

Le présent article propose une véritable innovation, à savoir **la définition, dans le droit français, des Etats et territoires non coopératifs** (ETNC), auxquels pourraient s'appliquer des dispositions législatives et fiscales spécifiques. A cet effet, le **A** du **I** de cet article vise à insérer un article 238-0 A au sein du code général des impôts définissant les ETNC.

Le texte proposé instaure une procédure en deux temps : tout d'abord, l'établissement d'une liste des ETNC au 1^{er} janvier 2010 puis les modalités de révision annuelle de ladite liste.

1. Une liste initiale des ETNC qui reflète le cadre international

Aux termes du 1^o du texte proposé pour l'article 238-0 A du code général des impôts, **la liste initiale des ETNC, valable à compter du 1^{er} janvier 2010, est fixée par un arrêté** des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères à partir des critères suivants. Les Etats ou territoires en question doivent cumulativement :

- **ne pas être membres de la Communauté européenne** ;
- avoir fait l'objet d'un **examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques** (OCDE) au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale ;
- **ne pas avoir, au 1^{er} janvier 2010 conclu avec la France, non plus qu'avec au moins douze États ou territoires, une convention d'assistance administrative** permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

Une telle définition vise à ne pas isoler la démarche française mais, au contraire, à l'insérer dans le contexte global de lutte coordonnée contre les ETNC. Il en résulte **un projet de liste relativement restrictif**, qui pourrait comprendre 23 Etats ou territoires (voir ci-dessous). Il est à noter, en particulier, que **l'inscription sur la liste « blanche » de l'OCDE permet de ne pas figurer sur la liste française initiale des ETNC**. Or, certains Etats ou territoires ayant figuré sur une liste « grise » ou « noire » en sont sortis en concluant des conventions avec des pays n'ayant qu'un faible poids économique, voire des pays figurant également sur la liste « noire » ou une liste « grise » de l'OCDE.

**Liste grise de l'OCDE et liste française prévisionnelle
des Etats ou territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2010**

Liste de l'OCDE	Liste française possible	Observations
Andorre		Signature d'un accord d'échange de renseignements le 22/09/2009
Anguilla	Anguilla	
Antigua et Barbuda	Antigua et Barbuda	
Bahamas		Signature d'un accord d'échange de renseignements le 07/12/2009.
Belize	Belize	
Brunei	Brunei	
Chili	Chili	
Costa Rica	Costa Rica	
Dominique	Dominique	
Grenade	Grenade	
Guatemala	Guatemala	
Iles Cook	Iles Cook	
Iles Marshall	Iles Marshall	
Iles turques et caïques		Signature d'un accord d'échange de renseignements le 12/10/2009
Liberia	Liberia	
Liechtenstein		Signature d'un accord d'échange de renseignements le 22/09/2009
Malaisie		Signature d'une convention le 12/11/2009
Montserrat	Montserrat	
Nauru	Nauru	
Niue	Niue	
Panama	Panama	
Philippines	Philippines	
Saint-Kitts et Nevis	Saint-Kitts et Nevis	
Sainte-Lucie	Sainte-Lucie	
Saint-Vincent et les Grenadines	Saint-Vincent et les Grenadines	
Samoa	Samoa	
Singapour		Signature d'une convention le 13/11/2009
Uruguay	Uruguay	
Vanuatu	Vanuatu	

Source : Direction générale des finances publiques

**2. Des modalités d'évolution de la liste des ETNC qui s'attachent
davantage au point de vue strictement français**

En revanche, **les modalités de révision annuelle** de la liste des ETNC, définies au 2° du texte proposé pour l'article 238-0 A du code général des impôts, **obéissent à des critères plus proches de l'attitude des Etats ou territoires en question à l'égard de la France.**

En effet, à compter du 1^{er} janvier 2011, ladite liste est révisée, là encore par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères, dans les conditions suivantes.

Sont retirés de la liste les Etats ou territoires :

- **qui ont nouvellement conclu avec la France une convention d'assistance administrative** permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

- qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative et **dont le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale estime qu'ils procèdent à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.**

A l'inverse, sont ajoutés de la liste les Etats ou territoires :

- qui ont conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou **la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française ;**

- qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative et dont le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale estime qu'ils ne procèdent pas à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.

L'évolution de la liste répond donc à une double logique. D'une part, un point de vue strictement français, centré sur **la conclusion et la mise en œuvre effective d'une convention d'assistance administrative** permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française. D'autre part, **en l'absence d'une telle convention, un alignement sur la position du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale** créé par la décision du conseil de l'OCDE en date du 17 septembre 2009.

3. L'entrée en vigueur

Comme indiqué précédemment, **la première liste d'ETNC doit prendre effet au 1^{er} janvier 2010.** Le V du présent article précise que **les Etats ou territoires ayant signé avec la France, avant le 1^{er} janvier 2010, une convention** d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties **ne sont pas inscrits à cette date sur la liste** des États ou territoires non coopératifs, même si cette convention n'est pas entrée en vigueur à cette date. **En revanche, ils devront être inscrits sur cette liste au 1^{er} janvier 2011 si la convention n'était pas entrée en vigueur à cette date.**

Le tableau suivant donne la liste des Etats ou territoires entrant dans cette catégorie à ce jour.

**Etats ou territoires avec lesquels une convention signée ou paraphée
n'est pas encore entrée en vigueur**

Etat ou territoire	Date de paraphe	Date de signature
Suisse		27/08/2009
Belgique		07/07/2009
Luxembourg		03/06/2009
Malte		28/08/2008
Bahreïn		07/05/2009
Jersey		23/03/2009
Guernesey		24/03/2009
Ile de Man		26/03/2009
Iles vierges britanniques		17/06/2009
Aruba	09/09/2009	
Antilles néerlandaises	10/09/2009	
Bahamas		10/12/2009
Saint Marin		22/09/2009
Andorre		22/09/2009
Iles Caïman		05/10/2009
Gibraltar		24/09/2009
Liechtenstein		22/09/2009
Bermudes		12/10/2009
Iles Turks et Caïcos		12/10/2009
Taiwan	23/09/2009	
Hong Kong	14/10/2009	
Malaisie		12/11/2009
Singapour		13/11/2009

Source : Direction générale des finances publiques

Enfin, aux termes du texte proposé pour le 3° de l'article 238-0 A du code général des impôts, **les dispositions du code général des impôts relatives aux ETNC, détaillées ci-après, ne s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à cette liste au 1^{er} janvier d'une année, qu'au 1^{er} janvier de l'année suivante.** En revanche, elles cessent immédiatement de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste.

B. L'IMPOSITION DES FLUX DIRECTS ENTRE LES RÉSIDENTS FISCAUX FRANÇAIS ET LES PAYS À FISCALITÉ PRIVILÉGIÉE

1. La non déductibilité des charges

Le N du I du présent article tend à modifier l'article 238 A du code général des impôts de façon à **instaurer un régime spécifique aux ETNC au regard de la déductibilité des sommes qui y sont versés** par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies en France.

A cet effet, le 1° du N tend à préciser, au sein du premier alinéa de l'article 238 A, que le dispositif actuel, détaillé précédemment, s'applique pour les sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales

domiciliées ou établies dans des Etats ou territoires qui ne sont pas des ETNC au sens de l'article 238 *bis-0 A* du code général des impôts.

Le 2° du N vise à insérer un nouvel alinéa relatif aux sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans des ETNC. Cet alinéa reprend les dispositions de l'alinéa précédent, tout en **durcissant la nature de la preuve que doit apporter le contribuable pour procéder à la déduction des charges concernées.**

Ainsi, outre la réalité des opérations correspondant aux dépenses ainsi que leur caractère ni anormal ni exagéré (c'est-à-dire le dispositif actuel, s'appliquant aux pays non ETNC), **le contribuable doit également prouver qu'elles ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.** En d'autres termes, le contribuable doit prouver qu'il n'y a pas d'intention d'évasion, ni dans l'objet, ni dans les conséquences.

D'autre part, le B du I du présent article tend à compléter l'article 54 *quater* du code général des impôts. Actuellement, cet article dispose que les entreprises doivent fournir le relevé de leurs frais généraux à l'appui de la déclaration de leurs résultats, dès lors que leur montant dépasse un plancher fixé par arrêté. Il est proposé d'ajouter à cette déclaration le relevé détaillé des dépenses relevant du deuxième alinéa de l'article 238 A, c'est-à-dire des dépenses effectuées dans les ETNC.

2. La réforme du régime d'imposition des bénéficiaires des personnes physiques à raison de leurs droits sur les entités qu'elles détiennent à l'étranger

Le E du I du présent article vise à réformer l'article 123 *bis* du code général des impôts, relatif à l'imposition des personnes à raison de leurs droits sur les entreprises qu'elles détiennent à l'étranger, quand leur participation dans lesdites entités dépasse 10 %. L'objectif poursuivi est double :

- d'une part, **assurer la compatibilité de cet article avec le droit européen**, sur le modèle des dispositions de l'article 209 B du même code, applicables aux sociétés soumises à l'IS ;

- d'autre part, introduire **des dispositions spécifiques lorsqu'une entité détenue par un contribuable français est établie dans un ETNC.**

Ainsi, tandis que les 1°, 2° et 3° du E du I visent à insérer des améliorations purement rédactionnelles au sein de l'article 123 *bis* précité, le 4° du E du I propose d'insérer un 4 *bis* et un 4 *ter* dans ce même article.

Le 4 *bis* tend à établir un **principe de non imposition lorsque l'entité est établie dans un Etat de la Communauté européenne**, sauf si l'exploitation ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote, constitue un montage artificiel dont l'objet serait de contourner la législation fiscale française. Il s'agit là de dispositions miroirs par rapport à ce

qui existe, pour les entreprises soumises à l'IS, du fait du II de l'article 209 B précité.

Enfin, aux termes du texte proposé pour le 4^{ter}, **la condition de 10 % de détention impliquant l'imposition en France est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un ETNC** au sens de l'article 238-0 A du même code ou en a reçu d'elle. Il reviendrait donc au contribuable de prouver que sa participation dans l'entité concernée est inférieure à 10 % pour éviter cette imposition.

C. L'IMPOSITION DES NON-RÉSIDENTS

1. La retenue à la source sur les rémunérations versées à des non-résidents

Le **J** du **I** du présent article propose de compléter l'article 182 B du code général des impôts précité par un III aux termes duquel le taux de la **retenue à la source est porté à 50 %** :

- lorsque la rémunération de diverses prestations de services¹ est payée à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC au sens du nouvel article 238-0 A du même code ;

- ainsi que lorsque les sommes et produits rémunérant des prestations de toute nature sont payés à des personnes, domiciliées ou établies dans un ETNC et que, au cours d'une vérification de comptabilité, le débiteur n'apporte pas la preuve que ces sommes et produits correspondent à des opérations réellement effectuées.

Il s'agit donc de **frapper, sous condition de domiciliation dans un ETNC, les prestations de service à l'exclusion des rémunérations assimilables à des traitements et salaires.**

2. La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

Le **K** du **I** du présent article vise à rétablir un 2 au sein de l'article 187 du code général des impôts précité de façon à instaurer **un nouveau taux de retenue à la source de 50 %** applicable aux revenus du 2 de l'article 119 *bis* précité², **dès lors que ces produits sont payés dans un ETNC** au sens du nouvel article 238-0 A du même code, indépendamment de la nationalité du bénéficiaire effectif est un résident fiscal français.

¹ C'est-à-dire des activités professionnelles relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, des droits d'auteur, de la propriété industrielle ou commerciale et droits assimilés, et des prestations sportives fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente.

² C'est-à-dire les revenus distribués par une société française, à des personnes physiques ou morales non résidentes.

Par coordination, le 1° du **K** prévoit l'application des taux de droit commun, c'est-à-dire, comme indiqué précédemment, de 18 % ou de 25 %, sous réserve des dispositions du nouveau 2.

De même, le **D** du **I** du présent article modifie le 2 de l'article 119 *bis* pour :

- d'une part et par coordination, renvoyer pour le taux de la retenue à la source à l'article 187 et non plus au seul 1 dudit article ;

- compléter le premier alinéa relatif au champ de la retenue à la source afin de viser, non seulement les produits qui bénéficient à des personnes non domiciliées ou établies en France, mais aussi ceux qui sont payés hors de France dans un ETNC.

Le **P** du **I** tend également à adapter à sa nouvelle rédaction la référence à l'article 187 au sein de l'article 1783 A du même code, relatif aux amendes sanctionnant le non-respect de diverses dispositions fiscales.

Enfin, aux termes du 4° du **VI** du présent article, ces nouvelles dispositions entreront en vigueur à compter du 1^{er} mars 2010.

3. Le prélèvement forfaitaire sur les produits de placement à revenu fixe

Le présent article propose une évolution sensible du droit en la matière, **en ne distinguant plus, comme actuellement, le régime applicable en fonction de la nature du revenu ou produits, mais uniquement du caractère coopératif ou non de l'Etat ou territoire de destination.**

Le 1° du **G** du **I** du présent article propose ainsi une nouvelle rédaction du III de l'article 125 A du code général des impôts, aux termes de laquelle le prélèvement à la source est obligatoirement applicable aux revenus et produits, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A. Curieusement, la rédaction originelle de l'article ne faisait référence qu'aux revenus visés au II de l'article 125 A relatifs à certains placements tels que les bons du Trésor ou les comptes sur livret, en oubliant de viser une grande quantité de revenus, énumérés au I du même article. L'Assemblée nationale a corrigé cette erreur de référence (voir *infra*). Le 2° du **G** propose d'ajouter un 11° au III *bis* de l'article 125 A, afin qu'un taux de 50 % soit applicable à ces revenus et produits.

Pour ce qui concerne les bons et contrats de capitalisation, c'est-à-dire l'assurance-vie, régis par l'article 125-0 A du même code, le **F** du **I** du présent article propose :

- d'une part, de « rapatrier » au sein de cet article (dans un II *bis*) le principe de l'application obligatoire du prélèvement aux produits qui bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou qui ne sont

pas établies en France, à la suite des changements rédactionnels de l'article 125 A précité ;

- d'autre part, d'instaurer un **taux de prélèvement de 50 %, lorsque les produits bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un ETNC** au sens de l'article 238-0 A quelle que soit la durée du contrat. Il est noté que, le domicile du bénéficiaire étant connu, c'est ce lieu qui détermine l'application ou non du taux de 50 %, à l'inverse de la rédaction proposée pour le III de l'article 125.

Par coordination avec ces nouvelles dispositions, le **H** du **I** du présent article vise à abroger l'article 131 *quater* du même code. En effet, la dérogation que régit cet article à l'article 125 A en exonérant du prélèvement les emprunts contractés hors de France par les personnes morales et les fonds communs de créances ou de titrisation français, ne se justifie plus. Désormais, comme pour tous les produits et revenus, ces emprunts ne seraient plus soumis au prélèvement, sauf si les produits de ces emprunts sont payés dans un ETNC, auquel cas un taux de 50 % leur serait appliqué.

Le **L** du présent article vise à établir une coordination rédactionnelle entre l'article 199 *ter* du code général des impôts et l'article 125 A précité tel que modifié par le G du présent article.

Tel est également l'objet du **III** du présent article s'agissant de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale afférents en prélèvements sociaux sur le patrimoine.

Enfin, aux termes du **VI** du présent article, les F, G, H et L du I du présent article entreraient en vigueur au 1^{er} janvier 2010 pour les engagements souscrits à compter de cette date (**2°** du **VI**). Il en irait de même pour la coordination dans le code de la sécurité sociale opérée par le M du présent article (**5°** du **VI** du présent article). En revanche, pour les engagements souscrits avant cette date, donc le stock de bons, contrats ou emprunts, les nouvelles dispositions ne s'appliqueraient qu'à compter du 1^{er} janvier 2011 (**2°** du **VI**). Ce délai d'un an vise à permettre aux personnes physiques ou morales ayant contracté des dettes auprès de personnes résidant dans des ETNC de s'adapter à ces nouvelles dispositions.

D. L'ACTUALISATION DE DEUX RÉGIMES RELATIFS AUX FILIALES OU ENTITÉS JURIDIQUES ÉTABLIES À L'ÉTRANGER

Les **I** et **M** du **I** du présent article actualisent deux régimes importants des entités soumises à l'IS, soit celui des sociétés mères et filiales (produits perçus en France de filiales sises en France ou à l'étranger) et le dispositif de lutte contre l'évasion fiscale réalisée par le transfert de bénéfices vers une entreprise ou entité juridique établie dans un pays à régime fiscal privilégié.

1. Le régime des sociétés mères et filiales

Le **I** du **I** du présent article complète le 6 de l'article 145 du code général des impôts, relatif aux exclusions du régime des sociétés mères et filiales, par un **j** relatif aux produits des titres d'une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens du nouvel article 238-0-A. **Les sociétés imposées en France ne pourront donc plus déduire de leur bénéfice imposable les produits perçus de leurs filiales (au sens fiscal) établies dans un Etat ou territoire figurant sur la « liste française ».**

Le 3° du **VI** du présent article prévoit que ces nouvelles contraintes sont applicables aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.**

2. Le renforcement du dispositif anti-évasion de l'article 209 B

Le dispositif de lutte contre l'évasion fiscale dans les pays à fiscalité privilégiée, prévu par l'article 209 B du code général des impôts (*cf. supra*), est substantiellement modifié par le **M** du **I** du présent article pour tirer les conséquences de la création d'une liste nationale des Etats et territoires non coopératifs. Le 5° du **VI** prévoit que ces nouvelles dispositions s'appliquent à **compter du 1^{er} janvier 2010.**

Le 1° **renforce les conditions d'imputation sur l'IS acquitté en France des retenues à la source** opérées sur les dividendes, intérêts ou redevances perçus par une entreprise ou entité juridique sise à l'étranger qui verse des produits à la personne morale assujettie en France. Il prévoit ainsi que l'imputation n'est possible que si ces dividendes, intérêts et redevances proviennent de France ou d'un Etat ou territoire (les territoires n'étant pas visés dans l'actuelle rédaction) **qui n'est pas considéré comme non coopératif** au sens du nouvel article 238-0 A, précité.

Ainsi qu'il a été expliqué plus haut, cette condition est plus stricte que la seule présence d'une clause d'assistance administrative en vue de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, puisqu'elle tient compte de la réalité de l'échange d'informations et non pas du seul fondement juridique ni des seuls cas visés par la convention.

La condition supplémentaire relative à l'existence d'une **convention d'élimination des doubles impositions** en matière d'imposition sur les revenus avec le pays ou territoire considéré est logiquement maintenue, eu égard à la situation traitée.

Les 2° et 3° réorganisent et modifient les dispositions relatives à la « **clause de sauvegarde** » (existence d'une activité industrielle ou commerciale effective) pour prévoir de nouvelles restrictions en cas d'établissement dans un pays ou territoire non coopératif.

Le 2° du **M** recentre le III de l'article 209 B sur son premier alinéa, relatif à la non-imposition en cas d'activité industrielle ou commerciale

effective. Les actuels deuxième, troisième et quatrième alinéas, qui constituent une dérogation à la clause de sauvegarde et tendent donc au rétablissement de l'imposition des bénéfices et revenus positifs, sont regroupés dans un nouveau III *bis*. Leur rédaction est également modifiée pour établir une **distinction en fonction du caractère coopératif ou non** (au sens du nouvel article 238-0-A) de l'Etat ou du territoire d'implantation de l'entreprise ou de l'entité juridique. Les bénéfices ou revenus positifs transférés sont ainsi **imposables** :

- lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ne relevant pas de la nouvelle liste française, mais que les seuils actuels (*cf. supra*) de revenus passifs ou de prestations intra-groupe sont franchis, soit respectivement 20 % et 50 %. Les alinéas afférents à ces seuils sont repris dans leur rédaction actuelle ;

- en cas d'établissement dans un ETNC, si la personne morale établie en France ne peut démontrer que les bénéfices ou revenus n'excèdent pas les deux seuils précités. Il y a donc **renversement de la charge de la preuve** en présence d'une telle implantation, et cette preuve du non-franchissement de ces seuils vient conditionner le bénéfice de la clause de sauvegarde mentionnée *supra*.

Enfin le 3° du **M** crée un III *ter* reprenant la « **clause générale** » de **non-imposition** qui figure actuellement dans le b du III de l'article 209 B pour l'appliquer au nouveau III *bis*. Si les seuils précités sont franchis, la personne morale française n'est **pas imposée** dès lors qu'elle démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique étrangère n'ont pas « **pour objet principal** » de permettre la localisation de ses bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

E. LES OBLIGATIONS D'INFORMATION ET DE DOCUMENTATION DES SOCIÉTÉS

1. Les nouvelles obligations de transparence sur les prix de transfert

Le **II** du présent article complète les dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux obligations de documentation des entreprises sur les prix de transfert afférents à des transactions réalisées avec des entités associées établies à l'étranger (selon les critères prévus par l'article 57 du code général des impôts, précité) par des **dispositions spécifiques aux grandes entreprises et aux transferts dans des ETNC**.

a) Une obligation continue de transparence pour les grandes entreprises

Le **A** du **II** crée un nouvel article L. 13 AA qui instaure une obligation spécifique de documentation des prix de transfert pour les grandes entreprises. Par coordination, le **C** du **II** limite le champ d'application de l'actuel article L. 13 B, précité, aux autres entreprises.

Les personnes morales relevant de ce nouvel article L. 13 AA sont désormais soumises à une **obligation permanente de transparence sur une politique de prix de transfert conçue de manière large**. Elles doivent ainsi tenir à la disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de **transactions de toute nature** réalisées avec des entreprises associées au sens de l'article 57 précité. Ces entreprises sont celles avec lesquelles elles entretiennent des liens de dépendance ou de contrôle, soit une notion beaucoup plus large que celle de groupe fiscal.

Aux termes du I du nouvel article L. 13 AA, les personnes assujetties à cette obligation sont les personnes morales établies en France répondant aux cinq critères alternatifs suivants :

- disposer d'un chiffre d'affaires annuel hors taxe ou d'un actif brut (ce qui permet notamment de couvrir les banques, qui ne réalisent pas à proprement parler de chiffre d'affaires) supérieur ou égal à **400 millions d'euros** ;

- **détenir** à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, **plus de la moitié du capital ou des droits de vote** d'une entité juridique constituée en France ou hors de France et satisfaisant à la première condition quantitative. L'entité juridique est entendue de manière large puisqu'il s'agit de toute personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable ;

- réciproquement, **être directement ou indirectement détenue** à la clôture de l'exercice, pour plus de la moitié du capital ou des droits de vote, par une entité juridique satisfaisant à la première condition ;

- bénéficiaire de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* du code général des impôts, soit celui relatif au **régime du bénéfice mondial consolidé**. Dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation sont soumises à la nouvelle obligation ;

- enfin appartenir à un **groupe relevant du régime de l'intégration fiscale** prévu à l'article 223 A du code général des impôts (sur ce régime, *cf.* le commentaire de l'article 22 du présent projet de loi), lorsque ce groupe comprend au moins une personne satisfaisant à l'une des quatre premières conditions.

Le II du nouvel article L. 13 AA prévoit que le contenu de la documentation sera fixé par un **décret en Conseil d'Etat**.

Le III de cet article dispose que cette documentation globale **ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction**, et qu'elle doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité. Si elle n'est pas mise à sa disposition à cette date ou se révèle incomplète, l'administration adresse à la personne morale concernée une **mise en demeure** de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, soit le délai habituellement retenu. Cette mise en demeure précise la nature des documents ou compléments attendus et indique

la nature des sanctions encourues (*cf. infra*) en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

b) Une obligation de documentation complémentaire pour les transactions réalisées dans les Etats et territoires non coopératifs

Dans la continuité de la création d'une liste nationale des ETNC, le **B** du **II** du présent article insère dans le livre des procédures fiscales un nouvel article L. 13 AB, qui prévoit une obligation de documentation complémentaire lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un tel Etat ou territoire.

Cette documentation est établie pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, et **son contenu est fixé par décret en Conseil d'Etat**. Le second alinéa du nouvel article L. 13 AB prévoit également que les obligations relatives à la mise à disposition des documents et à l'éventuelle mise en demeure s'appliquent à cette documentation complémentaire.

Par **coordination**, le **C** du **I** du présent article insère, dans le troisième alinéa de l'article 57 du code général des impôts, relatif à l'évaluation des bases d'imposition en cas de défaut de réponse à une demande de documentation sur les prix de transfert, une référence aux nouveaux articles L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales.

c) La sanction encourue en cas d'absence de réponse ou de réponse partielle

Le **O** du **I** du présent article insère un nouvel article 1735 *ter* dans le code général des impôts, qui **renforce les sanctions** encourues en cas de manquement à la mise en demeure décrite *supra*, au titre des nouvelles obligations documentaires. En cas de défaut de réponse ou de réponse partielle du contribuable, l'amende est au minimum de 10.000 euros pour chaque exercice vérifié ou, si le montant correspondant est supérieur, **peut atteindre 5 % du montant des bénéfices transférés**, en fonction de la gravité des manquements. Cette amende peut donc être beaucoup plus élevée que celle, de 10.000 euros par exercice vérifié, prévue par l'article 1735 pour le régime général de demande de renseignements sur les prix de transfert.

Par coordination, le **D** du **II** modifie l'article L. 80 E du livre des procédures fiscales pour prévoir que ces amendes seront appliquées par un agent de catégorie A.

Conformément au 1° du **VI** du présent article, les nouvelles obligations de documentation et les sanctions y afférentes s'appliquent aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010**.

2. L'actualisation des obligations d'information des établissements de crédit

A l'initiative de la commission des finances de l'Assemblée nationale, une nouvelle **obligation de reporting des banques françaises sur leurs relations avec les « paradis fiscaux »** a été opportunément insérée dans l'article 7 de la loi du 18 juin 2009 relative à l'organe central des caisses d'épargne et des banques populaires. Cet ajout constituait une généralisation du dispositif analogue qui avait été adopté dans la loi du 20 avril 2009 de finances rectificative pour 2009 pour les établissements de crédit ayant bénéficié des concours de la Société de financement de l'économie française (SFEF).

Le nouvel article L. 511-45 du code monétaire et financier prévoit ainsi que dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé de l'économie, les établissements de crédit publient en annexe à leurs comptes annuels des informations sur leurs implantations et leurs activités dans les Etats ou territoires qui n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Par cohérence, le **IV** du présent article modifie cet article L. 511-45 pour viser désormais les implantations et activités dans les ETNC au sens de l'article 238-0-A du code général des impôts, précité. **Ce champ est plus restreint que l'actuel**, mais il convient de relever que les grandes banques françaises seront soumises aux nouvelles obligations de documentation sur leur politique de prix de transfert, qui s'appliquent à tout Etat ou territoire d'implantation d'entités liées, et sont renforcées pour les Etats et territoires non coopératifs.

IV. LES MODIFICATIONS APPORTEES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Outre six amendements rédactionnels, trois amendements de coordination et un amendement de rectification¹, l'Assemblée nationale a adopté plusieurs amendements touchant au fond du dispositif proposé.

¹ Comme indiqué précédemment, il s'agit de préciser que le prélèvement s'applique bien à l'ensemble des produits de placement à revenu fixe à destination des ETNC et non aux seuls produits de placements du type « bons du Trésor », visés aux articles 6 quater et 6 quinquies de l'annexe IV du code général des impôts.

A. SUR LA DÉFINITION DES ETNC

Tout d'abord, s'agissant de la **définition des ETNC**, l'Assemblée nationale a, à l'initiative de sa commission des finances, adopté des amendements visant à :

- apporter une **précision sur les conditions de retrait de la liste** des Etats ou territoires avec lesquels la France disposerait, au 1^{er} janvier d'une année, d'une convention dont les stipulations ou la mise en oeuvre ne permettait pas ou n'ont en pratique pas permis de considérer que cette convention permettait d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, mais qui répondrait à cette condition au 1^{er} janvier d'une année ultérieure. Ainsi, dans la rédaction proposée, le retrait ne s'appliquerait pas qu'aux Etats ou territoires ayant nouvellement conclu une convention avec la France, mais aussi à ceux qui auraient conclu un avenant avec la France pour modifier les stipulations de la convention, ainsi qu'à ceux qui ont diligenté des procédures pour que l'échange de renseignement devienne effectif (par exemple en modifiant leur droit interne) ;

- **prévoir l'ajout sur la liste française des ETNC des Etats ou territoires auxquels France a proposé de conclure une convention d'assistance administrative permettant l'échange de renseignements avant le 1^{er} janvier de l'année précédente et qui n'ont pas donné suite à cette proposition.** Il s'agit de conforter la priorité donnée à l'appréciation par la France, non seulement de la qualité de la coopération avec les États ou territoires avec lesquels elle dispose d'une convention, mais aussi de la bonne volonté des États et territoires à conclure une convention si cela leur est demandé ;

- **motiver non seulement l'ajout mais également le retrait d'un Etat ou territoire de la liste française des ETNC.**

B. SUR LA FISCALITÉ DES PERSONNES AYANT LEUR DOMICILE FISCAL EN FRANCE À RAISON DE LEURS RELATIONS AVEC LES ETNC

1. Sur la déductibilité des sommes versées dans des ETNC

L'Assemblée nationale a adopté, à l'initiative de sa commission des finances, un amendement visant à permettre la non déduction des sommes visées à l'article 238 A du code général des impôts lorsqu'elles sont payées ou dues à des personnes domiciliées dans un ETNC, que ces personnes y soient ou non soumises à un régime fiscal privilégié.

En effet, dans la rédaction initiale du N du I du présent article, ces deux conditions (non coopération et régime fiscal privilégié) étaient cumulatives pour entrer dans le champ de la non déductibilité des charges, ce qui n'apparaissait pas très cohérent avec le reste du dispositif proposé, qui se

focalise uniquement sur la notion d'ETNC au sens du nouvel article 238-0 A du code général des impôts.

2. Sur le régime d'imposition des bénéficiaires des personnes physiques à raison de leurs droits sur les entités qu'elles détiennent à l'étranger

A l'initiative de sa commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à **limiter au seul constituant d'une entité établie dans un ETNC la présomption de détention de ladite entité au-delà de 10 %** (et donc du caractère imposable des bénéfices de cette entité).

En effet, la rédaction initiale de l'article, qui visait à la fois le constituant et les éventuels autres bénéficiaires (par exemple les enfants du constituant) risquaient d'aboutir à une double taxation des mêmes produits. L'Assemblée a tiré la conséquence du caractère plus aisément « traçable » du constituant, qui est donc, de ce fait, le meilleur « point d'entrée » pour l'administration fiscale vis-à-vis de l'entité.

C. SUR L'IMPOSITION DES NON-RÉSIDENTS

1. Sur la retenue à la source s'appliquant aux rémunérations versées à des non-résidents

L'Assemblée nationale a adopté, à l'initiative du Gouvernement, un amendement tendant à exclure de la majoration à 50 % du taux de la retenue à la source les « *sommes, y compris les salaires [...] correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France* »¹ payées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC.

En effet, le Gouvernement s'est attaché, de manière générale, à exclure les revenus actifs, correspondant à des prestations réelles, des dispositions « punitives » instaurées par le présent article car ils ne visent pas à opérer des schémas d'optimisation. Ainsi, on peut supposer que le choix d'un ténor chilien pour un spectacle à l'Opéra de Paris ne saurait être fait pour des raisons purement fiscales et il n'y a, dès lors, pas de raison d'appliquer une retenue majorée à 50 % à la rémunération de ce ténor.

¹ Visées au d du I de l'article 182 B du code général des impôts. D'autres revenus du même type, en particulier les prestations artistiques, sont visées (au taux de 15 %) à l'article 182 A bis du même code.

2. L'instauration d'une retenue à la source de 50 % s'appliquant aux plus-values réalisées par des personnes résidant ou établies dans des ETNC

A l'initiative de sa commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à insérer un *N bis*, un *N ter* et un *N quater* au sein du I du présent article.

Ainsi, les articles 244 *bis* A et 244 *bis* B du code général des impôts serait modifiés afin **d'appliquer une majoration à 50 % de la retenue à la source pour les plus-values réalisées par les résidents établis dans des ETNC**. Ce taux majoré s'appliquerait, par exemple, si une fondation établie dans un ETNC, dont le bénéficiaire effectif est inconnu, le cas échéant résident français, cède des immeubles ou des titres français.

Une coordination rédactionnelle est établie avec l'article 164 B du même code.

3. Sur l'application de la retenue à la source sur les produits des emprunts contractés dans des ETNC par des personnes morales françaises

A l'initiative de sa commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à simplement modifier la rédaction de l'article 131 *quater* du code général des impôts (que le **H** du **I** du présent article proposait initialement d'abroger) afin de **maintenir une dérogation au prélèvement pour les emprunts contractés avant le 1^{er} janvier 2010, en excluant les produits des emprunts renouvelés à compter de cette date**. L'entrée en vigueur de ces dispositions a donc été modifiée pour prévoir l'application de cette modification dès 2010 sans distinguer les emprunts contractés avant ou après le 1^{er} janvier 2010.

D. LES NOUVELLES DISPOSITIONS RELATIVES À LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE ET AU CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT

A l'initiative de nos collègues députés membres de la mission d'information sur les paradis fiscaux, l'Assemblée nationale, outre des amendements rédactionnels, a substantiellement modifié le nouveau dispositif de l'article 209 B du code général des impôts et précisé les obligations de documentation afférentes aux prix de transfert.

1. Le renforcement du régime de preuve à la charge des entreprises en cas de transfert de bénéfices

Comme il a été développé *supra*, le présent article prévoit que les entités ou entreprises constituées ou établies dans un ETNC **peuvent échapper à l'imposition** dans les conditions de l'article 209 B :

- si elles ont une activité industrielle ou commerciale effective (application de la « clause de sauvegarde »), la **charge de la preuve contraire reposant sur l'administration** ;

- si certains **seuils de revenus passifs ou prestations intragroupes** ne sont pas franchis, la charge de la preuve incombant alors désormais à la société française ;

- dans ces deux cas et en application de la « **clause générale** » d'exemption d'imposition, la personne morale française peut apporter la preuve, comme aujourd'hui, que **l'objet principal** des opérations n'est pas de permettre la localisation dans un pays ou territoire à fiscalité privilégié.

L'amendement adopté par l'Assemblée nationale, avec l'avis favorable du Gouvernement, apporte deux importantes modifications :

- il dissocie clairement le cas de figure où l'entité qui bénéficie d'un régime fiscal privilégié est établie dans un ETNC, en prévoyant dans ce cas que **l'inversion de la charge de la preuve concerne aussi bien les proportions de revenus passifs et prestations intragroupe, que l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale effective** ;

- il maintient la possibilité de demeurer hors du champ de l'article 209 B en cas de franchissement des proportions précitées mais en reprenant la rédaction actuelle, qui est plus stricte que celle proposée par le présent article puisqu'elle ne vise pas uniquement l'objet de la localisation mais aussi **son effet**. La clause générale d'exemption de l'imposition s'applique donc si la personne morale française démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique ont principalement **un objet et un effet autre que de permettre la localisation de ses bénéfices** dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié **et** qui est non coopératif.

2. L'imposition des plus ou moins-values à long terme issues d'un ETNC

Avec l'avis favorable du Gouvernement, l'Assemblée nationale a adopté un amendement insérant un nouveau *M bis* qui tend à exclure, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, l'application du régime des plus ou moins-values à long terme en cas de **cession de titres de sociétés établies dans un ETNC**. Sont ainsi concernées les plus-values imposées à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % ainsi que celles afférentes aux titres de participation, exonérées d'IS sous réserve d'une quote-part de frais et charges

de 5 % (imposée au taux normal). Les plus-values correspondantes sont donc imposées au taux normal de l'IR ou de l'IS.

Comme c'est aujourd'hui le cas pour les plus-values imposées à des taux différents, il est également prévu une « **tunnellisation** » des moins-values afférentes à des titres ainsi exclus, qui ne peuvent s'imputer exclusivement que sur des plus-values également exclues du régime des plus ou moins-values à long terme.

3. La légalisation du contenu de la documentation sur les prix de transfert

L'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à préciser la notion d' « **entreprises associées** » établies ou constituées hors de France, qui entrent dans le champ du régime de documentation des prix de transfert. En effet, cette notion ne figure pas à l'article 57 du code général des impôts, précité, auquel les obligations de documentation font référence. Est donc substituée à cette notion celle d' « **entités juridiques liées** » au sens du 12 de l'article 39 du même code, soit lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entité française et l'entité étrangère, liens réputés exister :

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

Avec l'avis favorable du Gouvernement, nos collègues députés ont surtout opportunément intégré dans la loi – et non plus renvoyé à un décret en Conseil d'Etat – le **contenu de la documentation générale et spécifique** sur les prix de transfert, que les grandes entreprises doivent tenir à la disposition de l'administration. Le contenu de la documentation complémentaire, afférente aux transactions réalisées avec des entités constituées ou établies dans un ETNC, est également précisé. La documentation comprend ainsi, en premier lieu, des informations **générales** sur le groupe d'entreprises associées, soit :

- une description générale de l'**activité** déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;
- une description générale des **structures juridiques et opérationnelles** du groupe d'entreprises associées, comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans des transactions contrôlées ;
- une description générale des **fonctions exercées et des risques assumés** par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée ;

- une liste des **principaux actifs incorporels** détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire, en relation avec l'entreprise vérifiée ;

- une description générale de la **politique de prix de transfert** du groupe.

Cette documentation inclut également des informations **spécifiques** concernant l'entreprise vérifiée, soit :

- une description de **l'activité** déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

- une description des **opérations** réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances ;

- une liste des **accords de répartition de coûts** ainsi qu'une copie des **accords préalables en matière de prix de transfert** et des **rescrits** relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ;

- une présentation de la ou des **méthodes de détermination des prix de transfert** dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;

- lorsque la méthode choisie le requiert (soit en cas de recours à la méthode des comparables), une analyse des **éléments de comparaison** considérés comme pertinents par l'entreprise.

La documentation complémentaire comprend quant à elle **l'ensemble des documents comptables** qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat.

V. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

En premier lieu, **votre rapporteur général se félicite de l'économie générale du présent article**, qui reflète fidèlement les engagements pris par la France aux côtés de ses partenaires du G 20. La lutte contre les ETNC doit prendre un nouvel essor, ce qui implique que des sanctions concrètes trouvent à s'appliquer à l'encontre des acteurs qui ne jouent pas le jeu de la coopération et de la transparence.

De telles dispositions rejoignent d'ailleurs pleinement le souhait exprimé par les 24 parlementaires membres du groupe de travail Assemblée nationale – Sénat sur la crise financière internationale¹. Elles apparaissent également cohérentes avec les recommandations du riche rapport

¹ Les recommandations de ce groupe de travail sont consultables à l'adresse suivante : http://www.senat.fr/groupe_travail_situation_financiere/travaux.html

d'information publié sur le sujet par la commission des finances de l'Assemblée nationale en septembre 2009¹.

Il faut cependant être conscient des limites du dispositif proposé, qui **ne concerne que les flux directs entre la France et les ETNC**. Dès lors, il pourrait être contourné par un transit *via* des pays tiers. Mais, loin d'empêcher l'action au niveau national, **ces limites doivent être une incitation à encourager nos partenaires (singulièrement ceux du G 20) à suivre la même voie**. Il est clair que seule une action coordonnée d'un grand nombre de pays, dont les principales économies du monde, peut aboutir à la disparition des « trous noirs » de la finance mondiale.

A. LA LOGIQUE ET LES LIMITES D'UNE LISTE FRANÇAISE DES ETNC

C'est ainsi que **l'établissement d'une liste purement française des ETNC présente à la fois un caractère réaliste et paradoxal**. Réaliste car, dans un premier temps, elle sera très proche de la liste de l'OCDE (et d'ailleurs plus réduite) et s'incrira donc bien dans le mouvement international précédemment décrit. Réaliste aussi parce que sa réactualisation prendra en compte l'attitude concrète des différents Etats et territoires à l'égard de l'administration fiscale française : ce n'est pas en signant des accords avec des micro-Etats, voire avec d'autres Etats sous surveillance, que le Belize doit sortir du champ des ETNC pour la France.

Le caractère paradoxal vient de l'absolue nécessité, soulignée ci-dessus, **d'une coordination des efforts menés à l'encontre des ETNC**, ce qui implique une définition commune des Etats ou territoires devant entrer dans ce champ. La liste française ne vivra donc, en pratique, que si elle est partagée au moins par les principaux partenaires de la France, condition indispensable pour que notre législation nationale ne soit pas contournée.

Votre rapporteur général observe que la rédaction proposée pour le nouvel article 238-0 A du code général des impôts, définissant les ETNC en droit français, privilégie une vision franco-française, ce qu'ont encore renforcé les apports, au demeurant utiles, de l'Assemblée nationale. Sans qu'il soit nécessaire de revenir sur ce sujet, il appartiendra au Gouvernement de prendre en compte, pour la révision annuelle de la liste, le caractère opérant de l'inclusion de tel ou tel Etat en fonction de son statut pour nos principaux partenaires. En effet, **il serait dommageable la crédibilité de notre action de procéder à des inscriptions dénuées de toute portée réelle**.

¹ Rapport d'information Assemblée nationale n° 1902 (XIII^{ème} législature).

B. FISCALITÉ DES FLUX À DESTINATION DES ETNC : DE NÉCESSAIRES PRÉCISIONS SUR LES CONSÉQUENCES POUR LES ÉMETTEURS D'OBLIGATIONS

Si une retenue à la source de 50 % sur les flux financiers à destination des ETNC semble de bonne politique et correspond aux orientations exprimées par le sommet du G 20 de Londres, **les conséquences d'une telle mesure pour les émetteurs d'obligations méritent d'être étudiées de près.**

Dans l'immédiat, **une entrée en vigueur des nouvelles dispositions dès le 1^{er} janvier 2010 risquerait de causer de sérieuses difficultés pour le lancement d'opérations déjà très avancées.** En effet, dans le cadre de ces émissions, jusqu'à présent exonérées du fait des dispositions de l'article 131 *quater* du code général des impôts, la documentation à l'égard des investisseurs devra être modifiée et la correcte interprétation des nouvelles règles devra être assurée. **Un report au 1^{er} mars 2010 laisserait un délai suffisant aux différents acteurs pour se préparer convenablement à cette évolution législative,** tout en étant, par ailleurs, cohérents avec la date d'entrée en vigueur des mesures « anti-ETNC » préconisée par le sommet du G 20 de Pittsburgh. **Un amendement en ce sens sera donc proposé.**

De manière plus générale, **les émetteurs ne maîtrisent pas les échanges d'obligations sur les marchés, ni donc leur transfert éventuel dans un ETNC.** Il conviendra donc que le Gouvernement s'exprime en séance publique sur le traitement de ces situations, notamment s'il revient à l'émetteur de supporter le coût de la retenue à la source. Certes, ces observations générales méritent d'être tempérées, du moins dans un premier temps, par le poids économique relativement faible des Etats et territoires qui devraient figurer sur la liste primitive des ETNC au regard du droit français.

C. DES PRINCIPES SAINS D'ENCADREMENT DE L'IMPOSITION DES RÉSIDENTS DES ETNC

S'agissant de l'imposition des personnes résidentes ou établies dans des ETNC, votre rapporteur général relève leur **grande cohérence, avec une généralisation du principe d'un prélèvement à la source de 50 %** pour tous les types de versements ou de revenus, à l'exception (justifiée) des flux correspondant au règlement de prestations actives.

De ce point de vue, l'Assemblée nationale a fait œuvre utile en procédant à l'ajout d'une imposition au même taux de 50 % des plus-values, qu'il n'était pas logique d'écarter du dispositif.

D. UNE PLUS GRANDE TRANSPARENCE DES MONTAGES ET TRANSFERTS POTENTIELLEMENT OPTIMISANTS

Votre rapporteur général approuve les aménagements apportés au dispositif anti-évasion fiscale de l'article 209 B et au régime « mères-filles »,

dont nos collègues députés ont renforcé le caractère dissuasif et la cohérence, comme la mise en œuvre d'une imposition au taux normal des plus-values à long terme nées de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC.

La « clause de sauvegarde » sur le caractère effectif et prépondérant de l'activité industrielle et commerciale exercée par l'entité liée a été maintenue pour **préserver les facultés des entreprises françaises de conquérir de nouveaux marchés** et de participer à des appels d'offres ; il est en revanche logique que la preuve de cette activité incombe à la société lorsque les transactions ont lieu dans un ETNC.

S'agissant enfin de la **documentation sur la politique de prix de transfert**, votre rapporteur général juge que les nouvelles obligations de transparence et d'information sont de nature à mieux garantir le respect des principes établis par l'OCDE et la prévention des montages d'optimisation – dont les prix de transfert sont un des vecteurs principaux – au sein des groupes internationaux. Il est également pertinent de préciser dans la loi le contenu des informations générales et spécifiques, qui figurait dans une version initiale du présent article mais avait été jugé de nature réglementaire.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 14 bis (nouveau)

Procédure judiciaire d'enquête fiscale

Commentaire : introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de la commission des finances, le présent article tend à instituer une procédure d'enquête judiciaire menée par des agents des services fiscaux habilités et dirigés par le parquet, pour les cas de fraude fiscale recourant à l'utilisation de faux ou de comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs (« paradis fiscaux »).

I. LE DROIT EXISTANT

En application de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF), le dépôt de plainte par l'administration, tendant à l'application de sanctions pénales pour fraude fiscale, est subordonné à l'avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF), commission administrative actuellement rattachée au ministère chargé du budget. A ce titre, la CIF a pour mission d'examiner les affaires qui lui sont soumises « *par le ministre chargé des finances* ».

L'article 1741 A du code général des impôts (CGI) précise que la CIF est composée de conseillers d'Etat et de conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou à la retraite, et présidée par un conseiller d'Etat. Le président et les membres de la commission, ainsi que leurs suppléants, sont nommés par décret pour trois ans. Ils sont tenus au secret professionnel.

En pratique, la CIF examine, chaque année, **environ un millier de dossiers**. L'administration fiscale, pour obtenir l'avis favorable de la commission au dépôt de la plainte envisagée, doit établir que les faits sont suffisamment graves pour saisir les tribunaux.

Par ailleurs, l'article L. 228, précité, du LPF impose que **les contribuables en cause soient avisés de la saisine de la CIF**. A cette occasion, celle-ci doit les inviter à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'ils jugeraient nécessaires.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a été **introduit par l'Assemblée nationale**, qui l'a voté **à l'unanimité**, sur l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général, au nom de la **commission des finances**, et Didier Migaud, président, Jean-Pierre Brard, Henri Emmanuelli, Jean-François Mancel et Nicolas Perruchot. La proposition a fait l'objet d'un **avis favorable du Gouvernement**, après l'adoption de plusieurs sous-amendements présentés par celui-ci.

A titre principal, il s'agit de **permettre l'octroi de pouvoirs de police judiciaire à des agents des services fiscaux, en vue d'enquêtes portant sur les cas de fraude fiscale les plus graves**. Dans cette perspective, le présent article organise le secret des travaux de la CIF dans l'hypothèse où les preuves de la fraude risqueraient d'être altérées, et adapte le régime de prescription du droit de reprise de l'administration fiscale.

A. LE SECRET DES TRAVAUX DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES EN CAS DE RISQUE DE DÉPÉRISSEMENT DES PREUVES DES FRAUDES LES PLUS GRAVES

Le **I** du présent article tend à modifier l'article L. 228, précité, du LPF.

En premier lieu, afin de tenir compte de l'organisation gouvernementale actuelle et de la distinction entre deux ministères financiers, il substitue le ministre chargé du *budget* au ministre chargé des *finances* comme autorité de saisine de la CIF.

En second lieu, et surtout, il prévoit que **la CIF examine l'affaire dont le ministre chargé du budget la saisit, sans que le contribuable soit avisé de cette saisine ni informé de l'avis de la commission, lorsque le ministre a fait valoir des « présomptions caractérisées » d'infraction fiscale « pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves »** et qui a eu **recours à l'utilisation de faux** (fausse identité ou faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou « *toute autre falsification* »¹) **ou de comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs** (« paradis fiscaux »²). Cette seconde série de cas vise expressément :

- « 1° [...] *l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française*³ » ;

- « 2° [...] *l'interposition, dans un Etat ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable* ».

¹ La rédaction, sur ce point, résulte d'un sous-amendement du Gouvernement, qui a de la sorte recentré le champ d'application du présent article sur les cas de fraude les plus graves, alors que la proposition initiale de nos collègues députés visait, de façon très large, « une falsification ou [...] toute autre manoeuvre impliquant un montage destiné à égarer l'administration ».

² Cf. le commentaire, ci-dessus, de l'article 14 du présent PLFR.

³ Rédaction issue d'un sous-amendement du Gouvernement.

B. L'HABILITATION D'AGENTS DES SERVICES FISCAUX POUR DES ENQUÊTES JUDICIAIRES PORTANT SUR LES FRAUDES LES PLUS GRAVES

Le **II** du présent article tend à instituer une **procédure d'enquête judiciaire** menée par des agents des services fiscaux spécialement habilités, **pour les fraudes fiscales les plus graves**, correspondant aux cas précités. La mesure est **inspirée des enquêtes judiciaires auxquelles peuvent procéder certains agents des douanes**, dans les conditions prévues par l'article 28-1 du code de procédure pénale¹.

A cette fin, le présent article introduit, dans le code de procédure pénale, un nouvel article 28-2 organisé en six paragraphes.

En application du paragraphe I, des **agents des services fiscaux** de catégories A et B, spécialement **désignés par arrêté du ministre chargé de la justice et du ministre chargé du budget pris sur l'avis conforme d'une commission** administrative (dont la composition et le fonctionnement seront déterminés par décret en Conseil d'Etat), pourront être **habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire** du juge d'instruction. Ces agents auront compétence – « *uniquement* », précise le texte² – pour **rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions fiscales résultant de l'utilisation de faux ou de comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs**, au sens des dispositions, ci-dessus présentées, introduites par le I du présent article dans l'article L. 228 du LPF.

Le paragraphe II prévoit que les agents des services fiscaux ainsi désignés devront, pour mener des enquêtes judiciaires et recevoir des commissions rogatoires, y être **habilités *personnellement*, par décision du procureur général** près la cour d'appel du siège de leur fonction. L'habilitation sera accordée, suspendue ou retirée dans les conditions que fixera un décret en Conseil d'Etat. En cas de décision de suspension ou de retrait de l'habilitation, dans le mois suivant la notification de cette décision, l'agent concerné pourra demander au procureur général de la rapporter. En ce cas, le procureur général devra statuer dans le délai d'un mois ; à défaut, son silence vaudra rejet de la demande. Dans le délai d'un mois à partir du rejet de cette demande, l'agent concerné pourra former un recours devant la commission prévue par le code de procédure pénale (article 16-2) pour les cas de refus, de suspension ou de retrait d'habilitation décidé envers un officier de police judiciaire³.

¹ Dispositions issues de la loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale, plusieurs fois modifiées, en dernier lieu par la loi n° 2007-1544 du 29 octobre 2007 de lutte contre la contrefaçon.

² Précision introduite par un sous-amendement du Gouvernement.

³ Cette commission est composée de trois magistrats du siège de la Cour de cassation, ayant le grade de président de chambre ou de conseiller. Ils sont désignés annuellement, en même temps que trois suppléants, par le bureau de la Cour de cassation.

Le paragraphe III dispose que les agents des services fiscaux ainsi habilités seront **exclusivement dirigés par le procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et le contrôle de la chambre de l'instruction**, dans les conditions prévues par le code de procédure pénale (articles 224 à 230) pour les agents et officiers de police judiciaire. Ils seront placés **au sein du ministère de l'intérieur**¹.

Le paragraphe IV prévoit l'**applicabilité aux procédures judiciaires d'enquête fiscale** créées par le présent article de certaines dispositions du code de procédure pénale en matière de **flagrant délit** (deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67) et d'**enquête préliminaire** (articles 75 à 78). Dans le cas où l'enquête procédera de l'initiative, non du procureur de la République, mais d'un juge d'instruction, seront également applicables les dispositions du même code afférentes aux **interceptions de correspondances** émises par la voie des télécommunications (articles 100 à 100-7) et aux commissions rogatoires (articles 152 à 155). Par ailleurs, pour des raisons de sécurité, les agents concernés seront autorisés à déclarer comme leur domicile l'adresse du siège du service dont ils dépendent.

Le paragraphe V fixe la règle selon laquelle **ces agents ne pourront accomplir d'autres actes que ceux prévus par le code de procédure pénale dans le cadre des faits dont ils auront été saisis** par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire. Le paragraphe VI précise qu'ils **ne pourront participer à une procédure de contrôle fiscal pendant la durée de leur habilitation judiciaire**. En outre, en vue de prévenir d'éventuels conflits d'intérêts, un régime d'incompatibilité est prévu :

- d'une part, ces agents ne pourront effectuer d'enquêtes judiciaires sur des faits pour lesquels ils auront antérieurement participé à un contrôle fiscal ;

- d'autre part, symétriquement, après la fin de leur habilitation judiciaire, ils ne pourront participer à un contrôle fiscal portant sur des faits dont ils auront été saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire.

C. LA SUSPENSION DU DÉLAI DE PRESCRIPTION DU DROIT DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION EN CAS DE PROCÉDURE JUDICIAIRE D'ENQUÊTE FISCALE

Le droit de reprise de l'administration fiscale, en vertu duquel elle peut réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans

¹ Précision introduite par un sous-amendement du Gouvernement, afin d'éviter de créer un service de police judiciaire au sein des services fiscaux. Dans le même esprit de préservation de la cohérence de l'organisation administrative, un autre sous-amendement du Gouvernement a supprimé les dispositions de la proposition initiale de nos collègues députés qui tendaient à permettre au procureur de la République ou au juge d'instruction de constituer des unités temporaires composées d'officiers de police judiciaire, d'agents des douanes et d'agents des services fiscaux.

l'établissement de l'impôt, ne peut s'exercer, en principe, que jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Le délai est prolongé de deux années en cas de fraude ayant donné lieu au dépôt d'une plainte par l'administration (à la condition que les personnes poursuivies ne bénéficient ni d'une relaxe, ni d'un non-lieu). Ce report de prescription concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu (article L. 169 du LPF), la taxe professionnelle (article L. 174 de ce code) et les taxes assises sur le chiffre d'affaires, notamment la TVA (article L. 176 du même code).

Le **III** du présent article adapte ce régime de prescription pour le **cas où l'administration, dans le délai de reprise, a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale**, telle que l'organise le présent article suivant les modalités ci-dessus présentées. En pareille hypothèse, conformément au nouvel article L. 188 B du LPF créé à cet effet, **les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise pourront, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suivra la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suivra celle au titre de laquelle l'imposition est due.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article est directement **issu des travaux de nos collègues députés auteurs du rapport d'information déposé en septembre 2009 sur les paradis fiscaux¹** : parmi les propositions de ce rapport figurait celle de « *créer un service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet* ». La conception juridique de ce dispositif s'est d'ailleurs appuyée sur des projets du Gouvernement, allant dans le même sens, à l'étude depuis plus d'un an.

La possibilité ainsi aménagée que des agents des services fiscaux exercent des pouvoirs de police judiciaire constitue une **innovation majeure en faveur de la lutte contre la fraude fiscale la plus grave** – notamment celle qui exploite des comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs –, source d'une évasion fiscale estimée à plusieurs dizaines de milliards d'euros. **On peut espérer des résultats tangibles de cette modernisation, qui dote opportunément la France d'un outil dont disposent déjà de nombreux Etats** en Europe, tels que l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, l'Italie et les Pays-Bas, ainsi que les Etats-Unis.

En effet, le présent article vise à dépasser les blocages auxquels conduit l'exigence d'informer les contribuables intéressés de la saisine de la

¹ *Rapport d'information n° 1902 (Assemblée nationale, XIII^e législature) de nos collègues députés Didier Migaud, président, Gilles Carrez, rapporteur général, Jean-Pierre Brard, Henri Emmanuelli, Jean-François Mancel et Nicolas Perruchot.*

commission des infractions fiscales en vue du dépôt d'une plainte de l'administration, alors même que celle-ci ne dispose pas de tous les moyens d'investigation nécessaires à l'établissement des preuves. L'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, au contraire, suppose de pouvoir **enquêter rapidement, le cas échéant sur la base de présomptions, et dans le secret afin de préserver les éléments de preuve.**

D'autre part, **la complexité croissante des montages destinés à réaliser une fraude fiscale requiert la collaboration d'experts des services fiscaux avec les services de police judiciaire.** Au reste, de ce point de vue, le présent article, comme on l'a signalé plus haut, ne fait que permettre à l'administration fiscale ce que la loi a autorisé depuis une dizaine d'années pour l'administration des douanes.

En outre, votre rapporteur général souligne que **les nouveaux pouvoirs ainsi reconnus aux services fiscaux sont accompagnés de toutes les garanties nécessaires pour les contribuables.** D'abord, la règle de l'avis conforme de la CIF, pour le dépôt d'une plainte de l'administration fiscale, est maintenue : le présent article ne fait que permettre le secret des travaux de la commission, en cas de présomptions d'infractions graves pour lesquelles il existe un risque d'altération des preuves. Ensuite, comme on l'a noté, les agents des services fiscaux qui pourront effectuer une enquête fiscale selon des méthodes judiciaires devront être désignés conjointement par les ministres chargés du budget et de la justice, et personnellement habilités par l'autorité judiciaire ; leur intervention sera placée sous cette dernière, exclusivement. Enfin, cette activité spécifique est dûment encadrée, notamment par une claire séparation avec le contrôle fiscal.

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

C. Moderniser les administrations fiscale et douanière et leurs relations avec les usagers

ARTICLE 15

Modification du calendrier déclaratif et de paiement de la TGAP

Commentaire : le présent article décale les dates de déclaration et de paiement de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) afin de permettre à ses redevables de prendre en compte les modifications récentes de son régime.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) est recouvrée au moyen de trois acomptes qui interviennent **l'année au titre de laquelle la taxe est due**. Aux termes de l'article 266 *undecies* du code des douanes, cette taxe est déclarée par les redevables « *au plus tard le 10 avril de chaque année* » et les « *acomptes font l'objet d'un paiement au plus tard les 10 avril, 10 juillet et 10 octobre* ».

Depuis sa création dans le cadre de la loi de finances pour 1999 (n° 1998-1266 du 31 décembre 1998), la TGAP a fait l'objet de modifications prises dans le cadre de **quinze lois successives**. Les dernières modifications en date, de portée substantielle, sont intervenues dans le cadre de la loi de finances pour 2009, qui a notamment remanié en profondeur la TGAP pesant sur les déchets ménagers et assimilés.

Sur les quinze textes modifiant la TGAP depuis 2000, quatorze ont été des **lois de finances**¹. En raison de l'adoption par définition tardive de ces textes, combinée à la nécessité pour les services de l'Etat d'adapter les instructions douanières, **les redevables ont pu, en toute bonne foi, éprouver des difficultés à remplir correctement leurs déclarations pour le 10 avril**. A titre d'exemple, le bulletin officiel des douanes tirant les conséquences de la réforme de la TGAP sur les déchets n'a été publié que le 31 mars 2009, les assujettis ne disposant que d'une dizaine de jours pour assimiler plus de 150 pages de réglementation nouvelle.

¹ La seule exception étant constituée par la loi sur l'eau et les milieux aquatiques, qui a supprimé l'assiette « Produits antiparasitaires » de la TGAP, pour lui substituer une redevance spécifique, affectée aux agences de l'eau.

Cette relative insécurité juridique a suscité des difficultés d'application dont les conséquences ont été l'augmentation du nombre de **redressements** notifiés par les services douaniers.

Dans ces conditions, et à la demande des professionnels concernés, le présent article **décale de 20 jours**, à compter de 2010, les dates de déclaration et de paiement de la TGAP. La déclaration interviendra désormais avant le 30 avril et les acomptes seront dus les 30 avril, 31 juillet 31 octobre.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général **approuve** le réaménagement du calendrier déclaratif et de paiement de la TGAP. Bien que l'instabilité chronique du régime de cette taxe ne doive pas être considérée comme une fatalité, les modifications proposées sont de nature à **fiabiliser les déclarations transmises aux services de l'Etat et à améliorer les relations de ces derniers avec les professionnels assujettis**.

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

ARTICLE 16

Introduction d'une procédure contradictoire dans le code des douanes

Commentaire : le présent article tend à introduire une procédure contradictoire dans le code des douanes national, en faveur de toute personne destinataire d'une décision, en application du code des douanes communautaire, lorsqu'elle est défavorable ou quand elle notifie une dette relative aux ressources propres de l'Union européenne.

I. LE DROIT EXISTANT

Le code des douanes national comme le code des douanes communautaire en vigueur ne prévoit aucune procédure organisant un échange contradictoire avant¹ la prise d'une décision défavorable à l'encontre d'un opérateur.

En revanche, les jurisprudences communautaire et nationale se sont prononcées sur le respect des droits de la défense dans la phase préalable à la prise de décision.

Confirmant une jurisprudence antérieure², la cour de justice des communautés européennes, dans un arrêt « Sopropé » du 18 décembre 2008³, a réaffirmé qu'en vertu du respect des droits de la défense, les personnes destinataires de décisions qui font grief doivent pouvoir faire connaître utilement leur point de vue, quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision.

En l'absence de disposition spécifique du droit communautaire de mise en œuvre du principe des droits de la défense, il appartient au droit national de l'organiser.

¹ La possibilité d'être entendu afin de contester une décision défavorable est organisée par les codes des douanes nationale et communautaire. Cf. article 441 du code des douanes (Commission de conciliation et d'expertise douanière), article 236 du code des douanes communautaire (mécanisme de remise), article 239 du même code (mécanisme de remboursement), article 220 2. b. du même code (remise de la dette pour erreur des autorités douanières), et article 460 du code des douanes (comité du contentieux fiscal douanier et d'échange).

² Cf. CJCE, 8 mars 2007, Gerlach, C-44/06. [...] l'État membre dont dépend le bureau de départ ne saurait accorder au principal obligé le délai de trois mois pour apporter la preuve de la régularité de l'opération de transit [...] après l'adoption de la décision de procéder au recouvrement des droits à l'importation lors de la procédure de réclamation introduite contre cette décision, [...] et viole le droit du principal obligé [...] de faire connaître utilement son point de vue sur la régularité de l'opération de transit, avant l'adoption de la décision de recouvrement dont il est destinataire et qui affecte de manière sensible ses intérêts.

³ CJCE, 18 décembre 2008, Sopropé, C-349/07.

Cet arrêt a pour objet une demande de décision préjudicielle sur l'interprétation du principe du respect des droits de la défense. La société avait invoqué l'insuffisance du délai pour faire valoir ses observations dans le cadre d'une procédure de recouvrement *a posteriori* des droits de douane¹. La cour de justice a considéré, en l'espèce, qu'un délai de huit à quinze jours respecte l'effectivité des droits de la défense.

Extrait de l'arrêt Sopropé du 18 décembre 2008

La cour de justice des communautés européennes précise dans le considérant 33 de l'arrêt Sopropé du 18 décembre 2008, que « *les droits fondamentaux font partie intégrante des principes généraux du droit dont la Cour assure le respect.* »

Puis la cour de justice affirme au considérant 36 que « *le respect des droits de la défense constitue un principe général du droit communautaire qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief.* »

En conséquence, elle relève au considérant 37 qu'« *en vertu de ce principe les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision. À cet effet, ils doivent bénéficier d'un délai suffisant* ».

La cour de justice conclut en indiquant au considérant 38 que « *cette obligation pèse sur les administrations des Etats membres lorsqu'elles prennent des décisions entrant dans le champ d'application du droit communautaire, alors même que la législation communautaire applicable ne prévoit pas expressément une telle formalité.* »

Source : Cour de justice des communautés européennes

La Cour de cassation a, quant à elle, jugé dans un arrêt du 27 octobre 2009² que la cour d'appel a statué à bon droit en relevant que les droits de la défense et le principe du contradictoire ont été respectés parce que les responsables d'une société importatrice et le commissionnaire en douane avaient assisté à la rédaction du procès-verbal de notification d'infraction les concernant et avaient pu faire valoir leurs observations.

¹ La société portugaise Sopropé avait bénéficié d'un traitement douanier préférentiel durant deux années en raison de l'importation de chaussures du Cambodge. Les autorités douanières portugaises ont constaté que les certificats d'origine sur lesquels reposait le bénéfice du système de préférences généralisées étaient falsifiés. L'administration portugaise a donc notifié à la société son droit à être entendue sous un délai de huit jours, puis a conclu au remboursement de la dette douanière.

² Pourvoi n° C 08-16.870. Une société de commerce de viande en gros a obtenu la délivrance de deux certificats d'importation ouvrant droit à l'importation à taux réduit d'un certain nombre de veaux de Pologne. Estimant que cette opération d'importation avait été réalisée par une autre société, l'administration des douanes a dressé à l'encontre de la société et du commissionnaire en douanes un procès verbal de constat d'une infraction douanière qualifiée de manœuvre ayant pour but ou pour effet d'obtenir un avantage à l'importation, puis a émis deux avis de mise en recouvrement.

La Cour de cassation a jugé non fondé le moyen selon lequel les parties n'avaient ni disposé du délai nécessaire pour faire valoir utilement leurs avis ni qu'elles aient eu connaissance de tous les éléments du dossier.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à instaurer, dans le code des douanes national, une procédure contradictoire et préalable à certaines prises de décisions. Il s'agit des **décisions** rendues par l'administration des douanes, en application du code des douanes communautaire, qui **soit, sont défavorables** soit qui **notifient une dette douanière, *stricto sensu***, c'est-à-dire une dette due au titre des ressources propres de l'Union européenne.

La personne à l'encontre de qui cette décision est sur le point d'être prise a le droit **d'être entendue par l'administration** afin de faire valoir ses observations.

Le présent article insère un chapitre V au titre de II du code des douanes intitulé « procédure préalable à la prise de décision : le droit d'être entendu ».

Le nouvel article 67 A dispose que préalablement à la notification d'une décision prise en application du droit communautaire, qui est défavorable à l'opérateur ou qui notifie une dette douanière, l'administration fait connaître à la personne concernée par écrit la décision envisagée, les motifs et les informations la fondant. Cette personne dispose d'un délai de trente jours pour faire valoir, par écrit, ses arguments.

Le nouvel article 67 B prévoit que lorsqu'une dette douanière est notifiée à la suite d'un contrôle douanier, la procédure peut être faite de manière orale, sans application du délai de un mois précité. Cependant, la personne concernée est informée qu'elle peut demander une procédure écrite. Lorsque la procédure est orale, le service consigne sur un registre le fait que le droit d'être entendu a été respecté.

Le nouvel article 67 C précise que les délais impartis à l'administration des douanes pour la prise des décisions sont suspendus à compter de la date d'envoi ou de la remise de la communication des motifs à la personne jusqu'à la réception de ses observations, et au plus tard jusqu'à l'expiration du délai de trente jours.

Enfin, **le nouvel article 67 D** énumère les décisions ne donnant pas lieu à l'application de la procédure contradictoire :

- les décisions de rejet des demandes manifestement irrecevables ;
- les décisions de notifier une infraction ou de procéder à un contrôle ;

- la délivrance des renseignements tarifaires contraignants et des renseignements contraignants sur l'origine, décision fondée sur l'article 12 du code des douanes communautaire¹ ;

- les décisions relatives à l'attribution d'un contingent sur le fondement de l'article 20 § 5 du code des douanes communautaire² ;

- les décisions relatives aux avis de mise en recouvrement (AMR) concernant le recouvrement de créances impayées arrivées à échéance³ conformément à l'article 345 du code des douanes, à l'exception de celles qui ont été constatées à la suite d'une infraction ;

- les décisions qui interviennent à la suite de l'émission d'un AMR ou d'une décision de justice⁴;

- les décisions prises en raison d'un risque sanitaire portant atteinte à l'environnement, à la santé humaine, animale ou des végétaux.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général se déclare favorable à l'introduction, dans le code des douanes national, d'une procédure contradictoire préalable à la prise d'une décision défavorable. Elle favorise non seulement les **droits de la défense** mais également la **sécurité juridique**.

A. UNE NÉCESSAIRE MISE EN CONFORMITÉ PAR RAPPORT À LA JURISPRUDENCE COMMUNAUTAIRE

Tout d'abord, cet article tend à mettre en conformité les dispositions nationales avec la jurisprudence communautaire « Sopropé », réaffirmant l'obligation pour l'administration de respecter les droits de la défense et en particulier le principe du contradictoire, avant de prendre un acte qui fait grief.

En outre, votre rapporteur général relève que cette modification du code des douanes est nécessaire afin d'éviter que les avis de mise en recouvrement concernant les ressources propres de l'Union européenne, émis sans procédure contradictoire préalable, ne soient contestés pour non respect de ce principe.

¹ Cf. article 20 du code des douanes communautaire modernisé.

² Cf. article 33 § 4 du code des douanes communautaire modernisé.

³ Exemple : le cas d'un commissionnaire qui continue à dédouaner mais dont le crédit d'enlèvement s'avère insuffisant.

⁴ i.e procédures de recouvrement forcé généralement fondées sur la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution.

Il constate que, à ce jour, les avis de mise en recouvrement, contestés sur ce fondement, représentent un montant global de l'ordre de 14 millions d'euros (tous droits et taxes confondus).

B. UNE AVANCÉE EN MATIÈRE DES DROITS DE LA DÉFENSE

Votre rapporteur général se félicite de l'organisation de ce principe dans le code des douanes national. Il constitue une avancée en termes de droits de la défense. Ce principe n'a pas pu être, à ce jour, systématiquement appliqué en l'absence de texte le prévoyant.

Il juge raisonnable le délai de trente jours. Il doit permettre, d'une part, au bénéficiaire de faire part de ses observations à l'administration sur les éléments que cette dernière entend utiliser pour fonder sa décision et, d'autre part, à l'administration d'en prendre connaissance et d'en tenir compte.

C. UNE INTRODUCTION DU PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE AVANT TOUTE DÉCISION DÉFAVORABLE, EN DEUX TEMPS

Votre rapporteur général constate que la mise en œuvre du principe du contradictoire préalable a été limitée dans un premier temps aux décisions appliquant les dispositions du code des douanes communautaire ou notifiant une dette au titre des ressources propres de l'Union européenne.

Toute personne pourra faire connaître ses observations préalablement à un acte tel que le refus de procédure simplifiée, de régime économique, de remise ou de remboursement de la dette douanière, ou bien les décisions notifiant les ressources propres.

Il observe que **les décisions qui ne relèvent pas de l'application du droit communautaire ne sont pas couvertes par le dispositif.**

Il s'agit, d'une part des activités de contrôle de la fiscalité nationale telles que la taxe générale sur les activités polluantes ou la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers, mais aussi les décisions prises en matière de contributions indirectes.

Ne sont pas concernées, d'autre part, par le nouveau dispositif **les décisions de notifier une infraction** fondée sur le droit national ou un texte communautaire tel que les droits anti-dumping, les franchises douanières ou une décision d'embargo.

En effet, **le présent article procède à une mise en conformité par rapport au droit communautaire existant**, tel qu'issu de la jurisprudence « Sopropé » qui ne concerne que le champ communautaire, *stricto sensu*.

Il convient de souligner que l'article 16 § 4 du **code des douanes communautaire modernisé prévoit la même obligation pour l'ensemble des décisions défavorables**, fondées sur la réglementation douanière communautaire, **que l'administration a l'intention de prendre**.

Cependant, **cette version modernisée du code ne rentrera en vigueur qu'à partir du 1^{er} juillet 2013**. Les dispositions d'application sont en cours de discussion au sein du comité du code des douanes communautaire.

Votre rapporteur général a reçu l'assurance que l'extension du domaine d'application du principe du contradictoire préalable serait engagée sur ce domaine, dès la finalisation de ces dispositions d'application.

D. DES EXCLUSIONS JUSTIFIÉES

Votre rapporteur général a examiné avec attention les exclusions mentionnées au nouvel article 67 D.

Outre les décisions fondées sur le droit national dont on vient de voir qu'elles sont exclues du dispositif dans l'attente de la publication des dispositions d'application, **certaines des décisions prises au titre du droit communautaire ne sont également pas soumises aux dispositions du présent article**.

Il s'agit des décisions fondées sur l'article 12 du code des douanes communautaire, c'est-à-dire la délivrance de renseignements tarifaires contraignants ainsi que celles relatives à l'attribution d'un contingent sur le fondement de l'article 20 § 5 du même code. Elles sont en effet soumises au principe du contradictoire spécifiquement organisé par ces articles.

S'agissant des avis de mise en recouvrement concernant des créances impayées arrivées à échéance, cette exclusion est justifiée par la nature comptable de ces avis. Le commissionnaire en douane bénéficie d'un crédit d'enlèvement pour les droits et taxes dus pour l'ensemble des biens qu'il a dédouanés au cours du mois. Il peut ainsi régler en fin de mois ces droits et taxes dont il a reconnu préalablement la validité en procédant à leur imputation quotidienne sur un compte. Une procédure contradictoire n'est donc pas utile.

Il en va de même pour les **décisions qui interviennent à la suite d'un avis de mise en recouvrement**, telle qu'une inscription du privilège de la créance de l'Etat ou **d'une décision de justice**. Le contradictoire a déjà eu lieu.

Enfin, l'absence d'application du présent article aux décisions prises **en raison d'un risque sanitaire** se justifie par le caractère urgent que la situation peut représenter.

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

ARTICLE 17

Création d'une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises

Commentaire : le présent article tend à rendre obligatoire la transmission par voie électronique de la déclaration d'échanges de biens pour les expéditions ou les introductions, réalisées au cours de l'année civile précédente, dont le montant dépasse le seuil de 2,3 millions d'euros hors taxes.

I. LE DROIT EXISTANT : LA TRANSMISSION DE LA DEB SUR LA BASE DU VOLONTARIAT

A. L'OBLIGATION DE DÉPOSER UNE DÉCLARATION D'ÉCHANGE DE BIENS (DEB)

Les échanges commerciaux dans l'Union européenne (UE) s'effectuent librement, sans formalité et sans contrôle aux frontières.

Cependant, toute personne établie, domiciliée ou identifiée en France, assujettie à la TVA et réalisant des échanges intracommunautaires, doit déposer¹ mensuellement une déclaration d'échange de biens (DEB) auprès du service des douanes.

Cette déclaration indique l'ensemble des mouvements² de marchandises communautaires (ou de marchandises provenant de pays tiers à l'UE mais ayant acquitté les droits et taxes à l'importation), qui circulent entre la France métropolitaine et un autre Etat membre.

La circulation de biens entre Etats membres de l'UE donne lieu à deux types de mouvements :

- d'une part, les **flux d'introduction**, quand il s'agit d'une arrivée de marchandises communautaires sur le territoire national, par opposition à l'importation quand le bien provient d'un pays tiers ;

- d'autre part, les **flux d'expédition**, en cas d'envoi de biens à partir de la France vers un pays de l'UE, par opposition à l'exportation lorsque la marchandise est destinée à un pays situé hors de l'UE.

La DEB vise à comptabiliser, par nature de flux, les mouvements de marchandises. Ce document constitue à la fois une déclaration fiscale qui alimente une base de recoupement ainsi qu'une déclaration périodique statistique, nécessaire à l'établissement des données du commerce extérieur.

¹Cf. article 289 C du code général des impôts et article 467 du code des douanes.

² Le flux physique déclenche le dépôt d'une DEB et non le flux financier ou l'émission d'une facture.

Exemples d'échanges concernés par le dépôt d'une DEB

- les échanges intracommunautaires de produits soumis à accises ;
- les marchandises importées en France, dont le dédouanement a donné lieu au paiement des droits et taxes et qui sont expédiées vers un autre Etat membre (flux d'expédition) ;
- les marchandises importées dans un Etat membre, dont le dédouanement a donné lieu au paiement des droits et taxes dans cet Etat et qui sont introduites en France (flux d'introduction) ;
- les marchandises communautaires expédiées de France vers un autre Etat membre, à partir duquel elles sont exportées (flux d'expédition).

Sont notamment dispensés du dépôt des déclarations, les particuliers ainsi que les opérateurs qui réalisent un montant annuel d'introductions inférieur à 150.000 euros par année civile¹.

Le niveau d'information à fournir dans une DEB dépend du niveau d'obligation de l'opérateur ainsi que de la nature du flux, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Introduction : Arrivée de marchandises communautaires sur le territoire national	Niveau d'obligation	Expédition : Envoi de marchandises à partir de la France vers un pays de l'Union européenne
Pas de déclaration	4	Dès le premier euro Déclaration simplifiée
À partir de 150 000 euros Déclaration simplifiée	3	À partir de 150.000 euros Déclaration simplifiée
À partir de 230 000 euros Déclaration détaillée	2	À partir de 460.000 euros Déclaration détaillée
À partir de 2.300.000 euros Déclaration détaillée	1	À partir de 2.300.000 euros Déclaration détaillée

Source : administration des douanes

¹ La DEB visant les flux intracommunautaires soumis à TVA, sont notamment exclus les échanges entre Etats membres de marchandises tierces circulant sous le régime de transit externe , les échantillons commerciaux gratuits, Cf. Bulletin officiel des douanes « échanges de biens entre états membres de la communauté européenne-déclaration » BO douanes 6793, DA 09-006 du 23 janvier 2009.

B. UNE TRANSMISSION ÉLECTRONIQUE DE LA DEB SUR UNE BASE VOLONTAIRE

La déclaration mensuelle doit être adressée au centre interrégional de saisie des données (CISD) dont le déclarant relève, au plus tard le dixième jour ouvrable suivant le mois de référence¹. Puis le centre la transmet à la direction nationale des statistiques du commerce extérieur (DNSCE).

Lors de la création de la DEB en 1993, le choix a été laissé aux entreprises de transmettre cette déclaration sur support papier ou par voie informatique.

Dans un premier temps, l'administration a eu recours au minitel afin d'inciter les entreprises à abandonner les formulaires papier. Puis des outils ont été développés et mis à leur disposition gratuitement, sur une base volontaire par le service des douanes. Il s'agit :

- du **logiciel communautaire (IDEP/CN8)** fourni sur CD-Rom par les CISD et la DNSCE ;

- de la **téléprocédure**, créée le 19 juillet 2001, « DEB sur le Web » renommée le 1^{er} octobre 2008 « Deb sur Prodou@ne »².

Il convient de souligner que le logiciel IDEP/CN8 s'adresse prioritairement aux déclarants transmettant plus de 40 lignes de déclarations d'échanges de biens par mois alors que la téléprocédure est plus appropriée pour les entreprises transmettant moins de 40 lignes.

Les déclarants utilisant la transmission de DEB par voie électronique doivent signer une convention type avec le centre de collecte de rattachement (CISD ou DNSCE).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à créer une obligation de souscrire par voie électronique la DEB pour les déclarants les plus importants, en termes d'introductions et d'expéditions de marchandises.

Le I de cet article tend à modifier le 3 de l'article 289 C du code général des impôts afin d'y **prévoir la transmission obligatoire par voie électronique de la DEB** lorsque le redevable « *a réalisé au cours de l'année civile précédente des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à 2.300.000 euros, ou atteint ce seuil en cours d'année* ».

¹ La période de référence correspond au mois civil au cours duquel la TVA est devenue exigible au titre des livraisons et des acquisitions intracommunautaires de biens, c'est-à-dire soit le 15 du mois suivant celui de la réalisation du fait générateur, soit la date de la facture lorsque celle-ci est délivrée avant le 15 du mois suivant celui de la réalisation du fait générateur.

² Accessible sur <http://pro.douane.gouv.fr>

Le 2 du II vise à modifier à l'identique l'article 467 du code des douanes.

Le 3 du II prévoit l'application d'une amende de 15 euros, en cas de non respect de l'obligation de souscription par voie électronique. Le total des amendes mises en recouvrement ne peut être ni inférieur à 60 euros ni supérieur à 150 euros.

Le 2 du II actualise la référence au règlement communautaire prévoyant la déclaration.¹

Le III prévoit une entrée en vigueur du dispositif au 1^{er} juillet 2010.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général se déclare favorable à la création d'une obligation de transmission par voie électronique de la déclaration d'échanges de biens pour les grandes entreprises.

La dématérialisation du formulaire récapitulant mensuellement l'ensemble des flux de marchandises intracommunautaire **est conforme à la vie des affaires** ainsi qu'à la nécessaire **modernisation de l'action administrative**.

D'une part, la transmission électronique allège l'accomplissement de cette formalité administrative pour les déclarants. Elle leur permet de saisir les DEB en mode interactif, d'effectuer des recherches à partir de mots clés et d'accéder à la nomenclature européenne des produits ainsi qu'aux taux de change et de conversion des monnaies.

D'autre part, cette obligation vise à améliorer la qualité des données dans la perspective de l'établissement des statistiques du commerce extérieur et des procédures de contrôle.

Elle devrait surtout avoir pour effet de **réduire les délais ainsi que les coûts de traitement des déclarations par l'administration**, engendrés par la gestion d'un grand nombre de formulaires papier. L'économie estimée par les travaux de la MRCA² (Mesure et Réduction de la Charge Administrative) est de l'ordre de 835.000 euros. L'administration des douanes doit en effet procéder au traitement de 4,6 millions de lignes chaque année.

Il apparaît que **l'incitation sur une base volontaire à déposer électroniquement les DEB a atteint ces limites**. En dépit d'efforts continus des services douaniers, certaines entreprises demeurent réticentes à cette

¹ Il substitue la référence de l'article 5 du règlement (CE) n°638/2004 du 31 mars 2004 à l'article 13 du règlement (CEE) n°3330-91 du 7 novembre 1991.

² Audit commandé par la direction générale de la modernisation.

dématérialisation. 62 000 entreprises sur 96.000 ont recours à ce procédé. L'administration des douanes estime que **3.000 entreprises supplémentaires devraient s'y soumettre aux termes du nouveau dispositif.**

Enfin, votre rapporteur général relève **le montant retenu de 2,3 millions d'euros** déterminant cette obligation est **doublement pertinent.**

D'une part, il **correspond au seuil de la déclaration détaillée.**

D'autre part, il **ne concerne que les entreprises les plus importantes**, qui disposent des moyens informatiques pour procéder à ce dépôt électronique.

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

ARTICLE 18

Elargissement de l'obligation de dépôt par procédé informatique de la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués (IFU) par un fonds de placement immobilier

Commentaire : le présent article vise à étendre l'obligation de procéder par la voie informatique, pour la déclaration sous la forme de l'imprimé fiscal unique (IFU), aux tiers déclarants d'opérations sur valeurs mobilières ou de revenus distribués par un fonds de placement immobilier qui ont souscrit, au titre de l'année précédente, une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus égal ou supérieur à 15.000 euros.

I. LE DROIT EXISTANT

Conformément à l'article 242 *ter* du code général des impôts (CGI), les personnes qui assurent le **paiement de revenus de capitaux mobiliers** sont tenues de déclarer à l'administration fiscale l'identité et l'adresse des bénéficiaires ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable, le revenu brut soumis à un prélèvement libératoire et le montant dudit prélèvement, enfin le montant des revenus exonérés. De même, en application de l'article 242 *ter* B du même code, les personnes qui assurent la mise en **paiement de revenus distribués par un fonds de placement immobilier** doivent déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires, ainsi que le détail du montant imposable.

Suivant les dispositions réglementaires, ces déclarations de « **tiers déclarants** » (par rapport aux bénéficiaires des revenus considérés) se font sous la forme de l'**imprimé fiscal unique** (IFU). Cependant, les dispositions législatives précitées du CGI prévoient expressément que **les tiers déclarants qui ont souscrit au moins cent déclarations au cours de l'année précédente doivent transmettre leurs déclarations selon un procédé informatique**. En pratique, les IFU déposés sous format « papier » ne représentent que 1,5 % des déclarations, mais ils correspondent à 75 % des dividendes déclarés (pour un montant global d'environ 2 milliards d'euros de revenus distribués).

Les informations ainsi transmises à l'administration fiscale permettent à celle-ci d'établir la **déclaration de revenus** dite « **pré-remplie** » (DPR) des particuliers. Dans ce cadre, en effet, le montant des revenus de capitaux mobiliers est directement reporté par l'administration, depuis la déclaration des revenus de l'année 2008.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à compléter les articles 242 *ter* et 242 *ter* B, précités, du CGI, afin d'étendre l'obligation de procéder par la voie informatique, pour leur déclaration à l'administration fiscale sous la forme de l'IFU, aux tiers déclarants d'opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués par un fond de placement immobilier qui ont souscrit, au titre de l'année précédente, une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus égal ou supérieur à 15.000 euros.

Cette mesure s'appliquerait aux déclarations transmises à compter du 1^{er} janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, **adopté sans modification par l'Assemblée nationale**, poursuit le but d'**améliorer la fiabilité et l'exhaustivité des informations** relatives aux revenus de capitaux mobiliers ou distribués par un fond de placement immobilier figurant sur la déclaration pré-remplie de revenus des particuliers, ainsi que la **rapidité de leur collecte** par l'administration fiscale. La gestion du calendrier de préparation et de diffusion des déclarations pré-remplies devrait s'en trouver optimisée.

En outre, d'après l'annexe « Evaluations préalables » jointe au présent PLFR, l'extension proposée de l'obligation de déclaration par procédé informatique devrait permettre de **réduire les coûts de préparation et de saisie des déclarations supportés par l'Etat**. L'économie en résultant est estimée à hauteur de **200.000 euros** (sur une base de 170.000 bénéficiaires, le coût d'exploitation unitaire, pour l'administration, étant évalué à 1,2 euros).

En revanche, la mise en place de ce dispositif n'entraînerait **aucun coût nouveau pour les tiers déclarants** concernés (dont le nombre est évalué à 50.000). Ces derniers, en effet, pourront saisir leurs déclarations en ligne, sur le site Internet de l'administration fiscale, sans être obligés de s'équiper d'un logiciel informatique particulier.

Il convient de préciser que le seuil du montant global de revenus à partir duquel l'obligation du présent article est fixée (15.000 euros) répond à des considérations d'efficacité. En effet, **une généralisation de cette obligation ou l'instauration d'un seuil plus faible ne donnerait pas lieu à une économie substantielle** pour l'Etat, **mais pourrait constituer une contrainte pour de « petits » déclarants**. En revanche, le seuil retenu devrait permettre de sécuriser la collecte en ce qui concerne les revenus importants, des contrôles étant instaurés par la direction générale des finances publiques (DGFIP) sur les données essentielles à l'identification des bénéficiaires.

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

ARTICLE 19

Elargissement de l'obligation de dépôt informatique à la déclaration des commissions, courtages, ristournes et honoraires (DAS 2)

Commentaire : le présent article tend à obliger à transmettre par la voie informatique, à l'administration fiscale, la déclaration « DAS 2 » que doit remplir toute personne physique qui, à l'occasion de l'exercice de sa profession, verse à des tiers des commissions, courtages, ristournes ou honoraires et qui a souscrit, au cours de l'année précédente, une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires.

I. LE DROIT EXISTANT

Conformément à l'article 240 du code général des impôts (CGI), **les personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires ou gratifications, doivent déclarer ces sommes** à l'administration fiscale. Cette disposition permet à l'administration de contrôler les montants déclarés par les bénéficiaires.

La déclaration doit être déposée dans le courant du mois de janvier de chaque année, pour les rémunérations versées au cours de l'année précédente. Suivant les dispositions réglementaires, elle doit être faite au moyen de l'**imprimé « DAS 2 »**, fourni par l'administration. **Les « tiers déclarants »** (par rapport aux bénéficiaires des revenus considérés) **peuvent choisir**, librement, de procéder soit par la remise d'un support **« papier »**, soit par la voie **« dématérialisée » informatique**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à compléter l'article 89 A du CGI, dont la rédaction en vigueur prévoit que, lorsqu'un tiers déclarant a souscrit, au cours de l'année précédente, une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires, sa déclaration annuelle des salaires, pensions ou rentes viagères qu'il a versés doit être transmise à l'administration fiscale par la voie informatique exclusivement. Il s'agit, de même, d'**obliger à transmettre par la voie informatique la déclaration « DAS 2 »** précitée, que doit remplir toute personne physique qui, à l'occasion de l'exercice de sa profession, verse à des tiers des commissions, courtages, ristournes ou honoraires, **si cette personne a souscrit, au cours de l'année précédente, une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires.**

La mesure s'appliquerait aux déclarations transmises à compter du 1^{er} janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, **adopté sans modification par l'Assemblée nationale**, poursuit le **but d'alléger la charge de gestion administrative** afférente aux déclarations, par les personnes physiques, des commissions, courtages, ristournes ou honoraires qu'elles versent à l'occasion de l'exercice de leur profession.

En effet, ces déclarations, lorsqu'elles sont souscrites sur un support « papier », doivent en pratique faire l'objet d'une saisie, assurée par les centres de saisie informatique (CSI) de la direction générale des finances publiques (DGFIP). La lecture optique des formulaires qui est mise en œuvre dans ce cadre nécessitant d'importants travaux de préparation, le traitement des déclarations ne peut être assuré dans son intégralité. De fait, certaines déclarations ne sont pas intégrées dans les fichiers de l'administration fiscale.

L'obligation proposée de déclaration par la voie informatique pour les personnes ayant souscrit, l'année précédente, une déclaration de deux cents bénéficiaires au moins, **devrait faciliter cette tâche et favoriser l'exhaustivité de l'alimentation des fichiers administratifs** en la matière. En effet, d'après l'annexe « Evaluations préalables » jointe au présent PLFR, le présent article concernerait 14 % des tiers déclarants qui ont actuellement recours à un support « papier », soit 650 personnes, lesquelles ne représentent que 0,05 % du total des tiers déclarants mais tout de même 435.800 lignes de déclarations.

En outre, la mesure devrait donner lieu à une **réduction des coûts de gestion supportés par l'Etat**, estimée à hauteur de plus de **870.000 euros** (sur la base d'une évaluation du coût d'exploitation unitaire, pour l'administration, de 2 euros).

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

ARTICLE 20

Extension du champ d'application des téléprocédures en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'impôt sur les sociétés (IS) et de taxe sur les salaires (TS)

Commentaire : le présent article a pour objet d'abaisser de 760.000 euros à 500.000 euros, au 1^{er} octobre 2010, puis à 230.000 euros, au 1^{er} octobre 2011, le seuil au-delà duquel les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont obligés de déclarer et de régler par voie électronique les sommes dues au titre de cette taxe. L'obligation de télérèglement sera également applicable, au-delà des mêmes seuils, à l'impôt sur les sociétés (IS) et à la taxe sur les salaires (TS), ainsi qu'aux demandes de remboursement des crédits de TVA.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

1. Le régime de droit commun

Les redevables de la TVA soumis au régime de droit commun¹ sont **tenus d'envoyer ou de déposer** chaque mois² une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration et indiquant, pour le mois précédent, d'une part, le montant total des opérations réalisées et, d'autre part, le détail des opérations taxables.

Les déclarations sont en principe souscrites sur **support papier**, au moyen de l'imprimé CA3, et déposées en un seul exemplaire. Les imprimés papiers à utiliser sont normalement ceux adressés chaque mois aux redevables par la direction générale des impôts (DGI)³, en double exemplaire (les redevables en conservant un à titre de copie).

¹ Des règles spéciales sont prévues en matière de déclaration et de paiement de la TVA pour les redevables relevant du régime simplifié, du régime de la TVA immobilière ou placés sous le régime simplifié agricole.

² Cependant, lorsque le montant de la taxe exigible est inférieur à 4.000 euros, ils sont admis à déposer leur déclaration par trimestre civil.

³ La TVA à l'importation, en application de l'article 1695 du code général des impôts (CGI), est toutefois perçue comme en matière de douane. Les dispositions du présent article ne lui sont en tout état de cause pas applicables.

Toutefois, les entreprises disposant d'un système informatique leur permettant d'éditer, avec une qualité d'impression suffisante (*via* une imprimante laser notamment), des déclarations de chiffre d'affaires conformes aux modèles administratifs **peuvent éditer leurs propres formulaires à l'aide de logiciels d'édition agréés**. Les entreprises **peuvent également télécharger** l'imprimé CA3, son annexe n° 3310 A et sa notice sur le site internet de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

S'agissant du **paiement de la TVA exigible**, les redevables dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année civile précédente est inférieur à 760.000 euros hors taxes peuvent se libérer de l'impôt exigible par des virements ou des versements en numéraire, par chèque bancaire ou postal, ainsi que par mandat-compte émis au profit du receveur des impôts compétent.

2. L'obligation de déclarer et de régler la TVA par la voie électronique

a) La mise en place de TéléTVA

Depuis le 1^{er} mai 2001, en application des articles 1649 *quater* B *quater* et 1695 *quater* du code général des impôts (CGI), certains redevables ont l'obligation d'envoyer leur **déclaration de TVA par voie électronique (télédéclaration)** et **d'acquitter cette taxe par la même voie (télé règlement)**. Par ailleurs, les entreprises non tenues à cette obligation peuvent opter pour un tel système.

A cet effet, dans le cadre du **développement de l'administration fiscale électronique**, la DGI a mis en place un service dénommé **TéléTVA**. Pour utiliser ce service, les redevables concernés doivent déposer auprès de la recette des impôts un dossier de souscription dans lequel ils indiquent la filière technique qu'ils vont utiliser.

En effet, TéléTVA offre **deux procédures** pour la transmission de données :

- la procédure dite d'« échange de formulaires informatisés » (EFI), accessible sur internet à partir du portail du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Pour utiliser cette procédure, le redevable doit obligatoirement acquérir un **certificat numérique** qui lui permet d'authentifier sa signature ;

- la procédure dite d'« échange de données informatisées » (EDI), plus adaptée aux personnes qui établissent et transmettent un grand nombre de déclarations de TVA (les cabinets comptables, les organismes de gestion agréés ou les groupes de sociétés notamment). Avec cette procédure, c'est un **prestataire EDI habilité par la DGFIP** qui transmet les données. Celui-ci est soit un mandataire agissant pour le compte du redevable, soit le redevable lui-même.

Les instructions fiscales du 21 décembre 2000 (13 K-11-00, BOI n° 230 du 28 décembre 2000) et du 11 septembre 2001 (13 K-11-01, BOI n° 171 du 25 septembre 2001) précisent les modalités d'utilisation de TéléTVA.

b) Les redevables concernés

Le champ d'application de TéléTVA a été progressivement élargi.

A l'origine, l'obligation de télédéclaration et de télérèglement était limitée aux entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent était supérieur à 15 millions d'euros hors taxes. Ce seuil a été abaissé, par l'article 116 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, à 1,5 million d'euros au 1^{er} janvier 2006, puis à 760.000 euros à compter du 1^{er} janvier 2007.

Par ailleurs, **l'obligation de télédéclaration a également été élargie** par l'article 32 de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000 et l'article 28 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004. Elle s'impose aux entreprises qui, quel que soit leur chiffre d'affaires, appartiennent à l'une des catégories suivantes :

- les personnes physiques ou morales ou les groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est **supérieur à 400 millions d'euros (1°)** ;

- les personnes physiques ou morales ou les groupements de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, **plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement mentionné au 1° (2°)** ;

- les personnes morales ou les groupements de personnes de droit ou de fait dont **plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue** à la clôture de leur exercice, directement ou indirectement, par une personne ou un groupement mentionné au 1° (3°) ;

- les sociétés bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* du CGI¹ ainsi que toutes les personnes morales imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation (4°) ;

- les personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI² lorsque celui-ci comprend au moins une personne mentionnée aux 1°, 2°, 3° et 4°.

Il s'agit en pratique des redevables relevant de la direction des grandes entreprises (DGE) du ministère des finances, de l'économie et de l'industrie.

¹ L'article 209 quinquies du CGI est relatif au régime du bénéfice mondial et au bénéfice consolidé.

² L'article 223 A du CGI est relatif au régime des groupes de sociétés.

Actuellement, environ **715.000 entreprises** déclarent et règlent la TVA par l'intermédiaire de TéléTVA, soit 20 % des 3,45 millions d'entreprises françaises.

c) Les sanctions applicables

En application de l'article 1738 du CGI, « *le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes ou de payer un impôt par virement, téléversement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé ou du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement* ».

En cas d'envoi tardif de la télédéclaration ou de paiement tardif de la TVA par un autre moyen de paiement, seules les **sanctions de droit commun**, respectivement prévues à l'article 1728¹ et 1731² du CGI, sont applicables.

B. LES RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE D'IS

En application de l'article 1649 B *quater* B *quater* du CGI, « *les déclarations d'impôt sur les sociétés et leurs annexes relatives à un exercice sont souscrites par voie électronique lorsque le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à 15 millions d'euros hors taxes* ».

La télédéclaration s'applique également, quel que soit leur chiffre d'affaires, aux **entreprises relevant de la DGE** (cf. *supra*) ainsi qu'aux centres de gestion agréés et aux associations agréées pour les déclarations de résultat de leurs adhérents.

Cette télédéclaration dite « transmission des données fiscales et comptables » (TDFC) est **très répandue** : 50 % des entreprises soumises à un régime réel d'imposition l'ont utilisée durant la campagne déclarative 2008.

Son taux d'utilisation devrait atteindre **65 % à la fin de la campagne déclarative 2009** et dépasser largement 70 % à la fin de la campagne déclarative 2010.

S'agissant du **paiement de l'IS**, aux termes de l'article 1681 *septies* du CGI, l'obligation de téléversement ne s'applique qu'aux seules entreprises relevant de la DGE. Celles dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 760.000 euros sont, en application du 3 de l'article 1681 *quinquies* du CGI, obligées d'effectuer leur paiement *via* un virement direct sur le compte du Trésor à la Banque de France. Quant aux autres entreprises, elles peuvent utiliser les moyens de paiement traditionnels (chèque, numéraire...).

¹ Intérêt de retard et majoration de 10 %.

² Intérêt de retard et majoration de 5 %.

C. LES RÈGLES APPLICABLES À LA TS

En matière de TS, seules les **9.000 entreprises relevant de la DGE** doivent l'acquitter par télérèglement, en application de l'article 1681 *septies* précité.

Quant aux **autres entreprises**, dès lors que le montant de la taxe excède 50.000 euros, elles ont obligation, aux termes du même article, de la régler par virement direct sur le compte du Trésor public à la Banque de France.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article **élargit le champ d'application des téléprocédures** :

- « verticalement » **par l'abaissement des seuils de l'obligation de télédéclaration et de télérèglement de la TVA** ;
- « horizontalement » par l'application de **l'obligation de télérèglement à l'IS et à la TS**.

A. L'ABAISSEMENT DU SEUIL DE L'OBLIGATION DE TÉLÉDÉCLARATION ET DE TÉLÉRÈGLEMENT DE LA TVA

Actuellement fixé à 760.000 euros de chiffre d'affaires hors taxes, le seuil de l'obligation de télédéclaration de la TVA mentionné à l'article 1649 B *quater* B du CGI est abaissé en deux temps :

- à **500.000 euros à compter du 1^{er} octobre 2010** (alinéa 1 et 2) ;
- puis à **230.000 euros à compter du 1^{er} octobre 2011** (alinéa 10).

Par **coordination**, les mêmes seuils sont substitués au seuil de 760.000 euros prévu par l'article 1695 *quater* du CGI s'agissant de l'obligation de télérèglement de la TVA (alinéa 3).

B. L'ÉLARGISSEMENT DE L'OBLIGATION DE TÉLÉDÉCLARATION À LA DEMANDE DE REMBOURSEMENT DES CRÉDITS DE TVA

L'alinéa 2 du présent article aménage la rédaction du III de l'article 1649 *quater* B *quater* précité afin que **l'obligation de télédéclaration, selon les mêmes seuils, s'applique également aux demandes de remboursement des crédits de TVA**.

C. L'ÉLARGISSEMENT DE L'OBLIGATION DE TÉLÉRÈGLEMENT À L'IS ET À LA TS

En application des alinéas 4, 5, 6 et 13 du présent article, l'obligation de télérèglement de l'IS et de la TS est applicable :

- à compter du 1^{er} octobre 2010, aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est **supérieur à 500.000 euros** ;
- à compter du 1^{er} octobre 2011, aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est **supérieur à 230.000 euros**.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN ACCROISSEMENT SIGNIFICATIF DU NOMBRE D'ENTREPRISES CONCERNÉES PAR LES TÉLÉPROCÉDURES

Selon les estimations transmises par le ministère de l'économie, des finances et de l'emploi, l'abaissement du seuil de l'obligation de **télédéclaration de la TVA** présente un impact important sur le nombre d'entreprises concernées : **194.000 entreprises supplémentaires** passeront par les téléprocédures dans un premier temps, **puis 508.000 autres** dans un deuxième temps.

Au total, au 1^{er} octobre 2011, le nombre d'entreprises utilisant **TéléTVA aura doublé par rapport à 2009**.

De même, toujours selon les estimations du ministère de l'économie, des finances et de l'emploi, **341.000 entreprises supplémentaires** seront concernées dans un premier temps par le **télérèglement à l'IS et à la TS, puis 175.000 autres** dans un deuxième temps.

Au total, au 1^{er} octobre 2011, le nombre d'entreprises utilisant le télérèglement aura été **multiplié par vingt par rapport à 2009**.

Il convient, en outre, de souligner que le présent article n'élargit pas le champ de l'obligation de **télédéclaration en matière d'IS**. Non seulement celle-ci est déjà largement répandue (cf. *supra*) mais les gains de productivité pour l'administration résultant d'un abaissement du seuil apparaissent peu significatifs, dès lors que les déclarations de résultats des entreprises déposées sous forme papier sont traitées par la DGFIP au moyen de systèmes de lecture optique.

B. LES AVANTAGES ATTENDUS DE L'EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DES TÉLÉPROCÉDURES

Il apparaît, tout d'abord, **cohérent**, dès lors que le champ de la télédéclaration de la TVA est considérablement élargi par le présent article, de supprimer la possibilité pour les entreprises de déposer une demande papier de remboursement des crédits de TVA. Cette possibilité compliquerait en effet la tâche des services de la DGFIP, et notamment ceux de la DGE, qui devrait traiter lesdites demandes de remboursement papier alors même que toutes les entreprises qu'elle gère sont soumises à l'obligation de télédéclaration.

Par ailleurs, l'extension des téléprocédures devrait décharger le service des impôts des entreprises de **tâches répétitives** de gestion, de saisie et de stockage des déclarations papier et des paiements. Le gain est estimé à **304 emplois équivalent temps plein travaillé (ETPT)**.

En outre, les services gestionnaires devraient être en mesure, en s'appuyant sur la dématérialisation des procédures, de parvenir à une organisation plus rationnelle des travaux de gestion, dans le sens d'un **meilleur service aux entreprises**.

Enfin, le remplacement de la transmission des déclarations et des actes de paiement sous forme papier par des téléprocédures devrait permettre de **réduire les coûts environnementaux** liés à la fabrication, à l'impression, au transport et au traitement par les entreprises et l'administration de 4,6 millions de déclarations de TVA, de 2,3 millions de paiements de TVA et de 1,3 million de paiements d'IS et de TS.

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

ARTICLE 21

Réforme du statut des conservateurs des hypothèques

Commentaire : le présent article tend à habiliter le Gouvernement à prendre par la voie d'une ordonnance, sur le fondement de l'article 38 de la Constitution, les mesures relevant du domaine de la loi de finances que requiert l'abrogation du régime des conservateurs des hypothèques décidée par le Conseil des ministres du 10 juin 2009. Ces mesures visent à instituer, à compter du 1^{er} janvier 2013, une taxe, au profit de l'Etat, due par les usagers du service de la publicité foncière aux mêmes conditions que l'actuel salaire des conservateurs des hypothèques, et à substituer en la matière, à compter de la même date, la responsabilité de l'Etat à celle des conservateurs.

I. LA SITUATION ACTUELLE

A. LA MISSION DES CONSERVATIONS DES HYPOTHÈQUES

1. Le service de la publicité foncière

Le régime de la publicité foncière, fixé par les décrets n° 55-22 du 4 janvier 1955 et n° 55-1350 du 14 octobre 1955, vise à assurer la conservation et la délivrance d'informations juridiques relatives aux droits réels immobiliers. Dans ce cadre, les **354 conservations des hypothèques**, réparties sur l'ensemble du territoire et aujourd'hui **rattachées à la direction générale des finances publiques (DGFIP)**, sont chargées :

- d'une part, de **garder la trace des droits** existants, transmis ou constitués **sur les immeubles** et des charges qui grèvent la propriété immobilière ;

- d'autre part, d'**informer** les personnes intéressées sur le statut juridique des immeubles ou la situation patrimoniale des personnes. Cette fonction s'exerce principalement au bénéfice des notaires, en vue de la préparation de leurs actes.

À cet effet, pour chaque commune de leur ressort, les conservations tiennent un « **fichier immobilier** ». Ce registre officiel des propriétés immobilières et de certains droits attachés, notamment les hypothèques, est destiné à assurer la publicité juridique des actes afférents. La publicité ainsi réalisée garantit la sécurité juridique des transactions, dans la mesure où l'inscription au fichier constitue un élément de preuve. Cependant, **les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle sont soumis à**

un régime spécifique : la publicité foncière y est assurée au moyen d'un « livre foncier », dont la tenue est confiée aux tribunaux d'instance.

2. La collecte fiscale relative aux transactions immobilières

Par ailleurs, les conservations des hypothèques, pour leur circonscription, constituent le « **guichet fiscal unique** » des **transactions immobilières**. Elles assurent à ce titre la perception des droits d'enregistrement et de mutation, de la TVA immobilière et de l'imposition des plus-values immobilières.

En 2008, les conservations ont ainsi collecté 12,8 milliards de recettes fiscales.

B. LE STATUT DES CONSERVATEURS DES HYPOTHÈQUES

1. La fonction de conservateur des hypothèques

Chaque conservation des hypothèques se trouve placée sous l'autorité d'un conservateur des hypothèques, dont le corps a été créé par un édit du 17 juin 1771 et dont le statut se trouve toujours régi par une loi du 21 ventôse an VII (11 mars 1799). Aux termes de l'article 878 du code général des impôts (CGI), les conservateurs des hypothèques sont chargés :

- d'une part, de l'exécution des formalités civiles prescrites pour la publicité des privilèges et des hypothèques et des autres droits sur les immeubles et de l'exécution de la formalité dite « fusionnée » de publicité foncière et d'enregistrement ;

- d'autre part, de la perception des taxes exigibles à l'occasion de ces formalités.

De cette façon, dans le ressort territorial de son administration, le conservateur des hypothèques est notamment responsable de :

- la **publication, au fichier immobilier**, des documents déposés à la conservation, et du **contrôle de la régularité de ces documents**. En cas d'irrégularités de nature à compromettre la fiabilité du fichier, le conservateur est fondé à opposer un refus de dépôt et le rejet de la demande de publication, les conditions de ce refus d'une formalité de publicité foncière étant encadrées de façon précise par les dispositions législatives et réglementaires ;

- la **conservation de la documentation** ainsi déposée et publiée ;

- la **délivrance** aux intéressés, en pratique principalement les notaires, **d'une copie des actes** publiés et des documents conservés.

2. Une responsabilité assumée en propre

Dans ses fonctions relatives à la publicité foncière, par fiction juridique, **le conservateur des hypothèques est réputé agir**, non pas comme le fonctionnaire qu'il est pourtant, mais **comme un préposé extérieur à l'administration, en tant que tel civilement responsable** d'éventuelles erreurs commises dans le service de la publicité foncière. Le cas échéant, il assume donc personnellement, sur ses propres deniers, la charge résultant d'actions en justice visant à contester les refus de dépôt et rejets de publication à la conservation des hypothèques, ou mettant en jeu sa responsabilité sur le fondement de l'article 1382 du code civil, pour toute faute survenue dans l'exercice de sa mission.

La responsabilité du conservateur peut être engagée jusqu'à l'expiration d'un délai de **dix ans après la cessation de ses fonctions**.

3. Une rémunération directement reçue des usagers

En contrepartie de sa responsabilité propre et, théoriquement, des dépenses qu'il expose pour le fonctionnement de sa conservation, **le conservateur des hypothèques reçoit un salaire directement perçu auprès des usagers** du service de la publicité foncière, conformément à l'article 879 du CGI. Ce salaire a la nature d'une créance civile ; **son tarif est établi par la voie réglementaire** ; il se décompose comme indiqué ci-après.

Toutefois, **sur ce salaire, l'Etat effectue un prélèvement visant à couvrir les dépenses qu'il assume** pour l'exécution du service. Ainsi, en 2008, les conservateurs des hypothèques ont reçu des usagers une rémunération globale de 560,7 millions d'euros, dont 516 millions (soit 92 %) ont été prélevés par l'Etat.

- D'une part, le conservateur perçoit un **salaire au titre de la publication**, par la conservation des hypothèques, de tout acte portant transfert ou constitution de droits réels immobiliers. Ce salaire est proportionnel et varie selon l'objet de l'acte ; on distingue ainsi :

- le **salaire** dit « **de publication** », versé à l'accomplissement soit d'une formalité unifiée d'enregistrement et de publicité foncière relative à la vente d'un immeuble, soit d'une formalité civile de publicité foncière, notamment dans le cas d'une donation immobilière. Il correspond à un tarif fixé au taux unique de 0,10 % du prix ou de l'évaluation des immeubles ou des droits immobiliers visés par la publication. Un tarif minimum est prévu, à hauteur de 15 euros ;

- le **salaire** dit « **d'inscription** », dû lors de l'accomplissement de la formalité d'inscription d'un droit hypothécaire ou d'un privilège. Il est liquidé au taux unique de 0,05 % sur les sommes ou les valeurs de la créance garantie, énoncée au bordereau ;

- le **salaire** dit « **de mention** », qui s'applique dans le cas de radiations d'une inscription d'hypothèque au tarif de 0,10 %, avec un tarif minimum de 15 euros, et pour les déclarations de cession d'antériorité et de subrogation au tarif est de 0,05 %, avec un tarif minimum de 8 euros.

• D'autre part, le conservateur perçoit un **salaire forfaitaire versé lors de la transmission de documents**, dont le tarif varie entre six et trente euros en fonction de la nature de ces documents.

C. LA RÉFORME ANNONCÉE

1. L'abrogation du statut de conservateur des hypothèques

Le Conseil des ministres du 10 juin 2009 a décidé d'abroger, à compter de 2013, le régime actuel des conservateurs des hypothèques. En conséquence, le ministère chargé du budget a annoncé qu'il ne serait plus nommé de conservateur à partir de 2012, et que **ce statut serait remplacé par celui de « chef de service de la publicité foncière », soumis aux règles générales du statut de la fonction publique**, en particulier en ce qui concerne la rémunération.

Cette réforme vise à mettre fin à la « curiosité » institutionnelle que représente le statut de conservateur des hypothèques¹. Elle **tend à prolonger la modernisation de l'organisation administrative engagée par la création, en avril 2008, de la DGFIP** dont dépendent les conservations des hypothèques.

2. Une réponse aux critiques émises par la Cour des comptes

L'abrogation du statut de conservateur des hypothèques met également en œuvre une **recommandation formulée de longue date par la Cour des comptes**. Celle-ci, en effet, a régulièrement critiqué la persistance d'un régime atypique, qu'elle juge archaïque au regard des exigences d'une gestion efficace des ressources humaines². En effet, elle a notamment relevé que :

- le produit des tarifs, précités, qui sont appliqués aux usagers du service de la publicité foncière, est présenté comme un salaire du conservateur justifié par les frais qu'il engage. Or, d'une part, la majeure partie de ce produit se trouve immédiatement reversée à **l'Etat**. C'est bien ce dernier qui, concrètement, **assure le fonctionnement des conservations des hypothèques, dont les agents, comme le conservateur lui-même, sont des fonctionnaires**. D'autre part, ces **tarifs n'ont pas été révisés, malgré les**

¹ *La réforme ne concerne pas les deux départements d'Alsace ni la Moselle, en égard au régime spécial de la publicité foncière dont ces départements bénéficient, comme il a été indiqué ci-dessus.*

² *Cf. en dernier lieu le rapport public annuel de la Cour des comptes pour 2008, p. 435.*

gains de productivité obtenus grâce à la dématérialisation des échanges d'actes et de données entre les notaires et les conservations des hypothèques, à partir de la mise en œuvre progressive, depuis 2006, du logiciel « Télé@ctes » ;

- **le statut de conservateur des hypothèques, en pratique, permet d'offrir chaque année, à une centaine d'agents de l'administration fiscale, dix-huit ou trente-six mois avant leur départ en retraite, un poste dont l'attractivité repose sur un niveau de rémunération élevé et une majoration des droits à pension.** Pour l'année 2006, le niveau de rémunération nette annuelle d'un conservateur a été évalué par la Cour des comptes à 113.740 euros, les rémunérations constatées s'étalant de 55.000 à 245.000 euros. Pour la même année, la pension annuelle brute versée aux conservateurs a été évaluée, en moyenne, à 40.380 euros, soit un montant supérieur de près de 5.000 euros à la pension qu'ils auraient reçue s'ils n'avaient pas été nommés conservateurs. Ce niveau de rémunération et de pension est présenté comme la **contrepartie d'une potentielle mise en cause de la responsabilité personnelle des conservateurs, mais il n'existe pas d'évaluation de ce risque financier.**

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article tend à **habiliter le Gouvernement à prendre par la voie d'une ordonnance**, sur le fondement de l'article 38 de la Constitution, **les mesures relevant du domaine de la loi de finances que requiert l'abrogation du régime des conservateurs des hypothèques** décidée par le Conseil des ministres du 10 juin 2009. Ces mesures consistent :

- d'une part, dans la **création, pour une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2013, d'une taxe, au profit de l'Etat, due par les usagers du service de la publicité foncière.** Le présent article précise que cette taxe serait instituée « **aux mêmes conditions d'assiette, de tarif, de contrôle et de recouvrement** » que l'actuel salaire, qu'elle remplacerait, versé par les usagers aux conservateurs des hypothèques ;

- d'autre part, dans la **substitution, à compter de la même date, de la responsabilité de l'Etat à celle des conservateurs des hypothèques, « tant dans l'exécution du service public de la publicité foncière que dans les obligations en résultant et des droits et biens qui les garantissent ».** Le présent article prévoit expressément que ce transfert doit se faire « **sans remettre en cause le service rendu à l'utilisateur** ».

L'habilitation du Gouvernement à intervenir par ordonnance est demandée pour **six mois** à compter de la publication de la loi de finances rectificative qui résultera du présent projet. Le présent article dispose que le projet de loi de ratification de l'ordonnance devra être déposé devant le Parlement, au plus tard, le dernier jour du troisième mois suivant la publication de ce texte.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UNE RÉFORME OPPORTUNE

Le présent article, **adopté sans modification par l'Assemblée nationale**, marque la **première étape du processus législatif auquel doit donner lieu la réforme des conservations des hypothèques** décidée, à l'horizon de l'année 2013, par le Gouvernement. Il convient d'approuver cette réforme, dans son principe, eu égard aux critiques qu'appelle la situation existante, telles que la Cour des comptes a pu les exprimer et ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus. Au plan des modalités, il s'agit d'**adapter le service public de la publicité foncière en préservant la continuité et la qualité de ce service, et en n'engendrant ni une hausse de son coût pour les usagers, ni une perte de recettes pour l'Etat**.

Votre rapporteur général, en effet, souligne que la taxe dont le présent article prévoit la création au profit de l'Etat est destinée à compenser la perte de ressources qu'entraînera la disparition du salaire des conservateurs des hypothèques. D'une part, la taxe constituera la contrepartie de la fin du système de prélèvement, par l'Etat, sur ce salaire. D'autre part, elle couvrira la charge liée au contentieux de la publicité foncière que supportent actuellement les conservateurs, ainsi que la rémunération des responsables des services déconcentrés de la publicité foncière qui les remplaceront.

B. UN RECOURS JUSTIFIÉ À L'ORDONNANCE

Deux séries d'éléments justifient le **choix du Gouvernement de recourir à l'article 38 de la Constitution** pour élaborer cette réforme.

En premier lieu, le droit relatif aux conservations des hypothèques s'avère constitué de **nombreux textes**, et les modifications juridiques à mettre en œuvre sont donc importantes. Les principales viseront les articles 2450 et suivants du code civil, les articles 878 et suivants du CGI, la loi du 21 ventôse an VII et les décrets précités de 1955.

En second lieu, l'abrogation du statut des conservateurs des hypothèques, en s'inscrivant dans la démarche de modernisation administrative dont participe la création de la DGFIP, procède d'une rénovation de la **gestion prévisionnelle des effectifs et du déroulement des carrières** dans la fonction publique. La réflexion sur les modalités d'encadrement de cette réforme doit être poursuivie à l'occasion de la préparation de l'ordonnance envisagée.

Le choix d'inscrire le présent article au sein d'une loi de finances rectificative, quant à lui, répond essentiellement à des préoccupations de calendrier. Il devrait permettre d'**engager le plus tôt possible l'élaboration de la réforme**, comme il est souhaitable. Votre commission des finances, lors de son examen du présent PLFR, a d'ailleurs donné à votre rapporteur général le « mandat » d'étudier **une proposition qui permettrait une entrée en vigueur de cette réforme dès 2012.**

Du reste, votre rapporteur général observe que **l'habilitation demandée par le présent article, assortie des conditions précises adéquates, est bornée à des mesures relevant du domaine des lois de finances** – la création d'une imposition et un transfert de responsabilité à l'Etat. Elle ne couvre pas la complète dévolution à l'Etat des missions qui incombent actuellement aux conservateurs des hypothèques. Cet aspect devra donc faire l'objet d'autres dispositions législatives.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 21 bis (nouveau)

Ajustement des dispositifs de la « taxe poids lourds »

Commentaire : le présent article, adopté à l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, apporte des précisions au dispositif de collecte et de contrôle de l'éco-redevance sur les poids lourds, et élargit à l'échelon régional le bénéfice de la réduction de taux au titre de la périphéricité européenne.

I. LES PRINCIPALES MODALITÉS DE LA « TAXE POIDS LOURDS »

L'article 153 de la loi de finances pour 2009¹ a introduit une taxe sur les véhicules de transport de marchandises, dite « taxe poids lourds » ou « éco-redevance poids lourds », qui doit entrer en vigueur sur le territoire national **au plus tard le 31 décembre 2011** et faire l'objet d'une expérimentation en Alsace au plus tard le 31 décembre 2010.

A. L'EXPÉRIMENTATION EN ALSACE

1. Le champ d'application et les caractéristiques de la taxe

L'article 285 *septies* du code des douanes dispose que les véhicules de transport de marchandises dont le poids est supérieur ou égal à douze tonnes et qui utilisent certains itinéraires routiers sont soumis à une taxe à titre expérimental dans la région Alsace et jusqu'au 31 décembre 2012. Sont **exclus** du paiement de la taxe les véhicules d'intérêt général prioritaires, les véhicules et matériels agricoles et les véhicules militaires.

Le réseau routier concerné est composé des autoroutes, routes nationales ou routes appartenant à des collectivités territoriales **pouvant constituer des itinéraires alternatifs à des autoroutes à péage**. Un décret en Conseil d'Etat, pris après avis des collectivités territoriales pour les routes leur appartenant, détermine la liste des routes et autoroutes concernées.

La taxe est due par les **propriétaires** des véhicules, et le cas échéant, par le **locataire** ou le **sous-locataire** d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location. Il est prévu que le **propriétaire est solidairement responsable du paiement** de la taxe ainsi que, le cas échéant, de la majoration

¹ Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008.

de retard applicable, un décret venant préciser les conditions particulières qui en découlent pour le loueur.

Le fait générateur est le franchissement d'un **point de tarification**¹, et l'assiette de la taxe est constituée par la longueur des sections de tarification empruntées par le véhicule. Le **taux** kilométrique de la taxe est compris entre **0,015 euro et 0,2 euro par essieu et par kilomètre**. Il est fixé par arrêté conjoint des ministres chargés des transports et du budget lorsque la voie relève du domaine public de l'Etat, et sur avis de la collectivité territoriale lorsque la voie relève de son domaine public. Il est modulé en fonction de la catégorie du véhicule (correspondant à son nombre d'essieux et à son poids total autorisé en charge), de la classe d'émission de CO₂ et du niveau de congestion de la section de tarification.

2. La liquidation, le paiement et l'affectation de la taxe

Lorsqu'ils empruntent le réseau national faisant l'objet de la taxation, les véhicules doivent disposer d'un **équipement électronique embarqué** permettant l'enregistrement automatique, à chaque franchissement d'un point de tarification, des éléments nécessaires à la liquidation de la taxe. Deux cas se présentent :

- lorsque le redevable a passé un contrat avec une société habilitée lui fournissant un **service de télépéage** et le matériel électronique embarqué, la taxe est liquidée et son montant est communiqué à la société précitée au plus tard le dixième jour de chaque mois, pour les trajets effectués le mois précédent. La société peut acquitter la taxe pour le compte du redevable, selon des modalités fixées par arrêté conjoint des ministres chargés des transports et du budget ;

- dans les autres cas, la taxe est liquidée et son montant est communiqué dans les mêmes délais au redevable.

La taxe est recouvrée par l'administration des douanes et droits indirects, avec une **majoration de 10 %** en cas de retard de paiement. La taxe est acquittée au plus tard le dixième jour du mois suivant la liquidation par la société fournissant les services de télépéage, si le redevable a passé un contrat de télépéage, et dans les autres cas par le redevable.

En cas de manquement, les poursuites et sanctions sont les suivantes :

- une **taxation forfaitaire** égale au produit du taux kilométrique pour une distance forfaitaire de 130 km. En cas de récidive dans les trente jours, la taxe forfaitaire est doublée. Le redevable a cependant la possibilité d'apporter la preuve de la distance réellement parcourue sur le réseau taxable par le

¹ Le réseau concerné est découpé en sections de tarification d'une longueur maximum de 15 km. A chaque section est associé un point de tarification, définis les uns comme les autres par arrêté conjoint des ministres chargé des transports et du budget.

véhicule en manquement. Lorsque cette preuve est apportée, la taxation forfaitaire est alors abandonnée pour une **taxation réelle** ;

- une **amende** maximale de 750 euros est également prévue.

Les irrégularités peuvent être constatées par les agents des douanes, de la police nationale, de la gendarmerie nationale et du contrôle des transports terrestres.

S'agissant des voies appartenant au réseau routier national, le produit de la taxe est affecté à l'Agence de financement des infrastructures de transports de France (**AFITF**). Pour le réseau routier appartenant aux **collectivités territoriales**, l'Etat leur rétrocède le produit de la taxe, déduction faite des frais d'assiette et de recouvrement.

B. LA GÉNÉRALISATION À L'ENSEMBLE DU TERRITOIRE NATIONAL

L'article 153 de la loi de finances pour 2009 a modifié le chapitre II du titre X du code des douanes, intitulé « *Taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises* » et qui comprend les articles 269 à 283 *quinquies*. Ce dispositif entre en vigueur au plus tard le 31 décembre 2011, rendant alors caduc celui relatif à l'expérimentation menée en Alsace.

1. Un champ d'application et un taux modifiés

Aux termes de l'article 270 du code des douanes, le réseau routier qu'empruntent les véhicules de transport de marchandises soumis à la taxe est constitué des routes et autoroutes métropolitaines appartenant au domaine public routier national, **à l'exception** :

- des routes et autoroutes soumises à péages ;
- des itinéraires n'appartenant pas au réseau transeuropéen¹ et sur lesquels le niveau de trafic des véhicules assujettis, antérieur à l'entrée en vigueur de la taxe, est « *particulièrement bas* » ;
- et des routes appartenant à des collectivités territoriales lorsqu'elles supportent ou sont susceptibles de supporter un report significatif de trafic en provenance des voies taxées.

La liste des itinéraires qui relèvent de ces exceptions est fixée par un décret en Conseil d'Etat.

Les types de véhicules assujettis sont les mêmes que ceux relevant de l'expérimentation en Alsace, à l'exception de leur poids, qui doit être **supérieur à 3,5 tonnes**. Les redevables (propriétaire, locataire ou sous-locataire), le fait générateur et l'assiette sont inchangés.

¹ *Au sens de la décision n° 1692/96/CE du Parlement européen et du Conseil, du 23 juillet 1996, sur les orientations communautaires pour le développement du réseau transeuropéen de transport.*

En revanche, le taux kilométrique de la taxe pourra être plus élevé puisqu'il sera compris **entre 0,025 et 0,2 euro**. Il demeure modulé en fonction du nombre d'essieux, de la classe d'émission EURO du véhicule et de la congestion de la section de tarification.

Il est également prévu une **réduction des taux de 25 % pour les départements métropolitains classés dans le décile le plus défavorisé selon leur périphéricité au sein de l'espace européen**, appréciée au regard de leur éloignement des grandes unités urbaines européennes de plus d'un million d'habitants. Un décret en Conseil d'Etat fixe la liste de ces départements.

Comme dans le cas de l'expérimentation en Alsace, le produit de la taxe est affecté à l'AFITF et rétrocédé par l'Etat aux collectivités territoriales pour l'usage du réseau routier leur appartenant.

2. Les modalités de paiement de la taxe et de sanction des infractions

La liquidation de la taxe donnera lieu à la **généralisation de l'équipement électronique embarqué** pour les véhicules assujettis (article 276 du code des douanes). Les véhicules immatriculés hors de France devront également disposer d'un tel équipement lorsqu'ils rouleront sur le réseau routier relevant de la taxe.

La liquidation et le paiement se font dans les mêmes délais et conditions que pour l'expérimentation en Alsace. **La taxe est ainsi payée par le redevable ou par la société de télépéage** avec laquelle le redevable a passé un contrat, au plus tard le dixième jour du mois suivant la liquidation. Une **incitation à la contractualisation** est prévue puisque les redevables ayant conclu un tel contrat de télépéage bénéficieront d'un **abattement** sur la taxe due, déterminé par arrêté, pour tenir compte des économies de gestion réalisées.

Les articles 281 à 283 *ter* du code des douanes précisent les modalités de **recherche, de constatation, de sanction et de poursuite des infractions**. Celles-ci peuvent être recherchées et constatées par les agents des douanes, de la police nationale, de la gendarmerie nationale ou du contrôle des transports.

Lorsqu'il est constaté une irrégularité ou une omission ayant pour but ou pour résultat d'éluder ou de compromettre le recouvrement de la taxe, les modalités de taxation forfaitaire ou réelle, doublée en cas de récidive, et d'amende de 750 euros sont les mêmes que pour le dispositif expérimental. Le forfait est cependant actualisé au regard de la superficie du territoire métropolitain et porte sur une **distance de 500 km** au lieu de 130 km.

C. LES MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DANS LE CADRE D'UN PARTENARIAT PUBLIC-PRIVÉ

De manière novatrice, le III de l'article 153 de la loi de finances pour 2009, précité, a autorisé l'Etat à confier à un ou plusieurs prestataires extérieurs l'essentiel des missions afférentes à la taxe (excepté la constatation et la sanction des infractions), soit :

- le financement, la conception, la réalisation, l'exploitation, l'entretien et la maintenance du **dispositif technique nécessaire à la mise en oeuvre de la taxe**, y compris le dispositif de traitement automatisé et la mise à disposition des équipements électroniques embarqués ;

- la collecte de l'ensemble des informations nécessaires à l'établissement de la taxe, et la **liquidation** de son montant ;

- la communication aux redevables et aux sociétés habilitées fournissant un service de télépéage du montant de taxe due ;

- le **recouvrement** des sommes facturées aux redevables ou aux sociétés concernées, et la notification de l'avis de rappel le cas échéant ;

- le financement, la conception, la réalisation, l'exploitation, l'entretien et la maintenance des **appareils de contrôle automatique** permettant de détecter les véhicules en infraction et la constatation des manquements au regard de la taxe détectés par ces appareils.

L'Etat contrôle le ou les prestataires extérieurs par des investigations dans les locaux du prestataire, destinées à s'assurer notamment de la fiabilité du dispositif technique et des traitements mis en oeuvre dans l'exercice des missions. Il est prévu que les personnels du prestataire soient **agrés** par le préfet du département du siège social du prestataire et tenus au **secret professionnel**.

Le prestataire est seul responsable de la collecte de la taxe vis-à-vis de l'administration des douanes, et fournit une garantie financière assurant dans tous les cas le versement au comptable des douanes désigné des sommes facturées. Il est prévu que les recettes collectées pour le compte de l'Etat font l'objet d'une comptabilité distincte. Le cas échéant, le prestataire transmet aux agents des douanes les éléments permettant de mettre en oeuvre les procédures de **recouvrement forcé**.

Enfin, la Cour des comptes peut vérifier les opérations afférentes aux recettes collectées par le prestataire.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article, introduit à l'initiative du Gouvernement, ajuste les deux dispositifs de la « taxe poids lourds » – expérimental (prévu par l'article 285 *septies* du code des douanes) et national –, afin d'apporter des

modifications de cohérence, de sécuriser les modalités de liquidation et de paiement de la taxe (en particulier par l'instauration d'une avance), d'élargir la notion de « périphéricité » qui détermine la réduction des taux applicables, et de mieux garantir l'efficacité du contrôle et du recouvrement de la taxe.

Le **II** du présent article prévoit une **entrée en vigueur différenciée** selon que les dispositions concernent l'expérimentation de la taxe dans la région Alsace ou sa généralisation au plus tard le 31 décembre 2011.

A. LES MODIFICATIONS AFFÉRENTES AUX REDEVABLES, À LA LIQUIDATION ET AU PAIEMENT DE LA TAXE

Le **A** du **I** du présent article modifie l'article 285 *septies* pour préciser qu'un **décret en Conseil d'Etat**, et non plus un arrêté conjoint des ministres chargés des transports et du budget, détermine les catégories de véhicules (selon le nombre d'essieux) en fonction desquelles le taux de la taxe est modulé. Il apporte également une modification rédactionnelle sur l'amende encourue en cas de manquement au regard de la taxe.

Le **B** précise que la taxe est due non par le seul propriétaire des véhicules assujettis, mais **solidairement par le propriétaire, le conducteur ou tout utilisateur**, et en cas de crédit-bail ou de location, solidairement par le locataire ou le sous-locataire, le conducteur ou tout utilisateur.

Par simplification et cohérence, le 1° du **C** modifie le 1 de l'article 275 du code des douanes pour prévoir que le taux kilométrique de la taxe est fonction de la catégorie du véhicule, celle-ci étant déterminée par un décret en Conseil d'Etat – qui n'est pas prévu dans la rédaction actuelle – en fonction du nombre d'essieux et du poids total autorisé en charge.

Le **D** modifie les articles 276 et 285 *septies* du même code pour **sécuriser les modalités de liquidation** de la taxe expérimentale ou nationale :

- il est précisé que les informations collectées au moyen des équipements électroniques embarqués homologués **font foi jusqu'à preuve du contraire** ;

- lorsque le redevable n'a pas passé de contrat de télépéage avec une société habilitée, il est désormais prévu qu'il doit constituer une **avance sur taxe** préalablement à l'emprunt du réseau routier taxable. Comme dans le droit actuel, la taxe est ensuite liquidée et son montant est communiqué au redevable au plus tard le dixième jour de chaque mois, sur le fondement de l'ensemble des trajets taxables qu'il a réalisés au cours du mois précédent et pour lesquels il a utilisé l'équipement électronique embarqué.

- afin de couvrir deux nouveaux cas que sont l'arrêt d'activité du véhicule assujetti et l'insuffisance de l'avance constituée, un nouvel alinéa prévoit que la liquidation de la taxe et la communication du montant dû par le redevable sont effectués **lors de la restitution de l'équipement électronique**

embarqué, ou dès lors que l'avance est insuffisante pour couvrir les trajets taxables réalisés.

- il est également précisé que les modalités de liquidation sont fixées par un décret en Conseil d'Etat.

Par coordination avec ces dispositions, le **E** modifie l'article 279 et le VI de l'article 285 *septies*, relatifs au paiement de la taxe, pour prévoir qu'outre les dispositions actuelles (paiement au plus tard le dixième jour du mois suivant la liquidation), la taxe est acquittée par le redevable **lors de la restitution de l'équipement électronique embarqué ou dès que l'avance est insuffisante**. De même, il est inséré un alinéa selon lequel le paiement s'effectue **par imputation de l'avance**.

B. L'APPRECIATION REGIONALE DE LA PERIPHERICITE

Le 2° du **C** du **I** modifie le 2 de l'article 275 du code des douanes, relatif à la réduction de 25 % des taux kilométriques pour les départements métropolitains classés dans le décile le plus défavorisé selon leur périphéricité au sein de l'espace européen. **L'application de ce tarif minoré est élargie** puisqu'elle est rendue applicable aux **régions** comportant au moins un département métropolitain répondant au critère de périphéricité. Concrètement, l'ensemble de la région Bretagne bénéficierait ainsi de la réduction des taux.

C. LES PRECISIONS SUR LES INFRACTIONS ET LES MODALITES DE CONTRÔLE

Le **F** insère deux alinéas dans l'article 281 et le 1 du VII de l'article 285 *septies* du code des douanes pour **préciser la nature des manquements**. Comme dans le droit actuel, est ainsi constitutive d'un manquement toute irrégularité ayant pour but ou pour résultat d'éluder ou de compromettre le recouvrement de la taxe. Il est ajouté que la circulation du redevable sur le réseau taxable alors que l'avance sur taxe est insuffisante est également constitutive d'un manquement.

Le 1° du **H** insère une modification de cohérence dans le premier alinéa de l'article 281, relatif à la sanction des manquements.

Le **G** modifie le 2 du VII de l'article 285 *septies*, relatif à la taxe expérimentale, pour :

- tenir compte, par coordination, des dispositions précitées sur la nature des manquements ;

- et compléter le régime de sanction en précisant que le montant de la taxe forfaitaire ou réelle est doublé en cas d'existence d'un autre manquement au cours des trente derniers jours. Les 2° et 3° du **H** procèdent de même pour la taxe nationale.

Le **I** propose, par coordination, une nouvelle rédaction de l'article 283 qui substitue le terme « *manquement* » aux termes « *toute omission ou irrégularité ayant pour but ou pour résultat d'é luder ou de compromettre le recouvrement de la taxe* ».

Enfin le **J** prévoit que les agents de l'Etat habilités disposent des pouvoirs d'investigation et de constatation nécessaires pour mettre en œuvre et **percevoir** (donc le cas échéant sur place) l'amende de 750 euros.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve ces mesures d'adaptation et de sécurisation de l'éco-redevance sur les poids lourds, qui permettront également de clarifier le dispositif sur lequel les candidats à l'appel d'offres relatif au partenariat public-privé pourront se positionner.

Il déplore cependant que le Gouvernement n'ait pas encore remis au Parlement le rapport prévu par l'article 153 de la loi de finances pour 2009. Cet article prévoit en effet que dans les douze mois suivant la promulgation de la loi de finances, soit **d'ici la fin de l'année 2009**, le Gouvernement transmet aux commissions des finances et des affaires économiques des deux assemblés un **rapport présentant l'état d'avancement** et, le cas échéant, les résultats de l'expérimentation de la taxe poids lourds, et **les études d'impact par région** relatives à la généralisation de cette taxe à l'ensemble du territoire et au coût de sa collecte.

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

D. Adapter notre droit à l'environnement juridique communautaire

ARTICLE 22

Aménagement du régime de l'intégration fiscale

Commentaire : le présent article modifie très substantiellement le régime de l'intégration fiscale, prévu par les articles 223 A à 223 U du code général des impôts, pour tirer les conséquences de l'arrêt *Société Papillon* rendu par la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) le 27 novembre 2008, apporter divers aménagements sans lien direct avec cette jurisprudence et procéder à des coordinations et mesures de cohérence. Les dates d'application sont différenciées et des conditions particulières de réclamation contentieuse sont prévues pour bénéficier des nouvelles dispositions.

I. LE RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE ET LA NOUVELLE JURISPRUDENCE COMMUNAUTAIRE

A. LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DU 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 1988¹ et a été aménagé à de nombreuses reprises, notamment par la loi de finances rectificative pour 2006. Il fait l'objet d'une utilisation croissante par les groupes d'entreprises.

Ce régime **optionnel**² 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

¹ Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987.

² Pour une durée de **cinq ans**, renouvelable par tacite reconduction pour la même période.

façon permanente ou temporaire, et les filiales de droit étranger, qui **font en quelque sorte « écran »** à l'intégration de sous-filiales résidentes en France. Cette disposition a cependant été **remise en cause par la Cour de justice des communautés européennes** (*cf. infra*).

La société mère ne peut être détenue, directement ou indirectement, à 95 % ou plus par une autre personne morale française soumise à l'IS. *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 % par une société non soumise à l'IS, telle qu'une holding constituée sous forme de société civile et redevable de l'impôt sur le revenu. De même, un dépassement temporaire du seuil de 95 % par la société détentrice de la société mère est possible, sous réserve que la situation soit régularisée avant la clôture de l'exercice au cours duquel ce dépassement a eu lieu.

La société intégrante choisit librement, 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 d'ensemble du groupe

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 bénéficiaires 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 dû 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 **l'exclusion de certains éléments, maintenus au niveau de chaque société, et plusieurs retraitements destinés à éviter les doubles impositions ou déductions**, portant notamment sur la

globalisation des plus-values nettes à long terme dégagées par les sociétés du groupe à l'occasion de cessions externes, l'exclusion des déficits d'une filiale antérieurs à son entrée dans le groupe, ou la déduction des produits distribués par les autres sociétés du groupe, non constitutifs de dividendes (lorsque s'applique le régime des sociétés mères et filiales).

3. Le traitement des opérations intra-groupe

De même, certaines **opérations intra-groupe sont retraitées**, tant dans un objectif de neutralité fiscale que d'éviction de schémas d'optimisation abusive. On peut ainsi relever les neutralisations suivantes, développées *infra* :

- les **doubles déductions** : le déficit d'une filiale est rapporté au résultat d'ensemble, mais les provisions pour dépréciation (de titres de portefeuille par exemple), pour créances douteuses ou pour risque (cautions intra-groupe par exemple) sur d'autres sociétés du groupe, constituées après l'entrée de la filiale dans le groupe, sont réintégrées dans le résultat imposable d'ensemble. **La reprise ultérieure des provisions est en revanche déduite**, sous réserve que les sociétés concernées soient toujours dans le périmètre d'intégration ;

- les **cessions intra-groupe** d'immobilisations ou de titres : la plus-value dégagée par la société cédante est incluse dans son résultat propre et déduite du résultat d'ensemble et de la plus-value nette d'ensemble constatée l'année de cession. Les suppléments d'amortissement dégagés par la société cessionnaire sont réintégrés annuellement dans le résultat d'ensemble ;

- les **aides interentreprises** (abandons de créances et subventions directes ou indirectes entre sociétés du groupe) : elles ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble et doivent être récapitulées dans un document, les omissions donnant lieu à une amende de 5 %, ramenée à 1 % lorsque les aides sont déductibles. **La neutralisation cesse lorsque le bien est cédé hors du groupe ou lorsque la société cédante ou cessionnaire sort du groupe** (*cf. infra*). Si l'aide est remboursée dans les cinq années qui suivent son octroi et que les deux sociétés concernées sont encore membres du groupe, les conséquences de ce remboursement sont neutralisées au niveau du résultat d'ensemble ;

- 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-groupe n'ouvrant pas droit au régime des mères et filiales précité sont pour leur part retranchés du résultat d'ensemble.

4. Le dispositif anti-abus dit « amendement Charasse »

Le dispositif anti-abus dit de « **l'amendement Charasse** », prévu par l'article 223 B, prévoit dans certains cas une limitation de la déductibilité des

intérêts d'une dette d'acquisition au sein d'un groupe fiscal, afin d'éviter les schémas d'optimisation dans le cadre d'un « **rachat à soi-même** » *via* une holding. Ce dispositif trouve particulièrement à s'appliquer dans les opérations de rachat de sociétés avec effet de levier, dites « *leveraged buy-out* » (LBO), qui recourent à l'intégration fiscale afin de permettre l'imputation des frais financiers de la société cible sur les résultats de la holding d'acquisition.

Les frais financiers sont donc rapportés au résultat d'ensemble du groupe pendant une certaine durée, quels que soient la chronologie et les modalités de l'acquisition et de l'intégration fiscale, lorsque le cédant et l'acquéreur sont liés par un contrôle au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce ou contrôlés par une tierce personne¹. Plusieurs assouplissements sont toutefois prévus, notamment en cas de rétrocession, de changement effectif de contrôle ou de cession intra-groupe.

Ce dispositif a été modifié, notamment à l'initiative du Sénat par l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2006, qui a **réduit de quinze à huit ans la durée de réintégration** pour la rendre plus cohérente avec la durée moyenne des emprunts, et a précisé la notion de contrôle.

5. La neutralité et la continuité économique des fusions intra-groupe

La **neutralité des opérations de fusion intra-groupe**², placées sous le régime spécial des fusions, a également été assurée par l'article 112 de la loi de finances pour 2006³, qui a permis d'assimiler la fusion intra-groupe à une **opération purement intercalaire** et d'assurer la continuité économique de la société absorbante, compte tenu de l'absence de modification réelle de la consistance du groupe. Cette neutralité n'était auparavant pas assurée, dans la mesure où la fusion était juridiquement assimilée à une sortie du groupe de la société absorbée. Les aménagements suivants ont ainsi été apportés :

- le **maintien de la neutralisation des abandons de créances** consentis entre sociétés du groupe et des plus ou moins-values dégagées à l'occasion de cessions intra-groupes. Une limitation du montant ainsi neutralisé a toutefois été introduite afin d'éviter un contournement du dispositif. La « déneutralisation », c'est-à-dire l'imposition des plus ou moins-values, subventions et abandons de créance au niveau du résultat d'ensemble,

¹ *Le septième alinéa de l'article 223 B dispose ainsi que « lorsqu'une société a acheté (...) les titres d'une société qui devient membre du même groupe **aux personnes qui la contrôlent**, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement (...), les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble **sont rapportées à ce résultat** pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe ».*

² *Cette neutralité n'était auparavant pas assurée, dans la mesure où la fusion était juridiquement assimilée à une sortie du groupe de la société absorbée.*

³ *Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005.*

est simplement reportée jusqu'à la sortie du groupe de la filiale absorbante ou de la dernière société absorbante ;

- la suppression du retraitement de la quote-part pour frais et charges prévue en cas de sortie du groupe, et la déneutralisation de la quote-part réintégrée par la société bénéficiaire et afférente aux dividendes provenant des résultats antérieurs à l'entrée de la société distributrice dans le groupe.

6. La sortie d'une filiale et la cessation du groupe

En cas de sortie du groupe d'une filiale ou sous-filiale¹, certaines mesures de neutralisation fiscale de la filiale et du groupe sont rétroactivement remises en cause par une **déneutralisation**, susceptible de majorer le résultat d'ensemble du groupe.

Au niveau de la filiale sortante, 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.

Au niveau du groupe, **le résultat d'ensemble est susceptible d'être majoré dans le cadre de la déneutralisation d'opérations**, qui sont dès lors réimposées :

- les abandons de créances et subventions, consentis entre sociétés du groupe au cours des cinq exercices précédant la sortie et qui ont été déduits du résultat d'ensemble, sont réintégrés, que la société sortante ait consenti l'avantage ou en ait bénéficié. Lorsque ces aides étaient fiscalement déductibles, l'incidence est nulle ;

- les subventions indirectes résultant de cessions intra-groupe, 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, sont réintégrées dans le résultat, quand bien même les cessions auraient été réalisées et les sommes déduites antérieurement aux cinq exercices précédant la sortie du groupe.

Enfin le groupe cesse d'exister **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

¹ Par exemple en cas de décision de la société mère de l'exclure du périmètre d'intégration, de diminution de la participation de celle-ci en-deçà du seuil de 95 %, de dénonciation expresse de l'option, de modification du régime fiscal de la filiale ou de disparition par absorption ou fusion (y compris avec une autre société du groupe).

échéant de la société qui l'a absorbée), des majorations ou minorations liées au départ de chaque société membre.

Le 6 de l'article 223 L du code général des impôts organise 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. LA NOUVELLE JURISPRUDENCE « PAPILLON » DE LA CJCE

Saisie d'une **demande de décision préjudicielle** sur l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, l'article 43) relatif à la liberté d'établissement, introduite par le Conseil d'Etat le 10 juillet 2007, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a rendu un important arrêt *Société Papillon* le 27 novembre 2008, qui a donné lieu à d'abondants commentaires.

Durant les années d'imposition en cause, soit les exercices 1989 à 1991, la société *Papillon* détenait indirectement 99,99 % des parts de la société française *Kiron SARL*, par l'intermédiaire de la société **néerlandaise** *Artist Performance and Communication* dont elle détenait l'intégralité du capital. La société *Papillon* a opté pour le régime d'intégration fiscale et a inclus dans le périmètre du groupe *Kiron SARL* ainsi que plusieurs filiales de cette dernière, également résidentes de France.

L'administration fiscale a cependant refusé à *Papillon* le bénéfice de ce régime au motif qu'elle ne pouvait constituer un groupe intégré avec des sociétés détenues indirectement par l'intermédiaire d'une société résidente aux Pays-Bas, et a donc redressé *Papillon* à hauteur des bénéfices propres qu'elle avait déclarés, sans possibilité de compensation avec les déficits des autres sociétés intégrées.

Lors de l'examen de l'affaire devant la CJCE, l'administration fiscale a soutenu que la différence de traitement au regard du bénéfice de l'intégration fiscale, selon que la filiale intermédiaire est ou non établie en France, est justifiée par une différence objective de situation, par la **nécessité d'empêcher une éventuelle double prise en compte des pertes** dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, et par la **nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal** français¹.

La CJCE a toutefois rejeté les deux premiers arguments, et a invalidé le troisième argument, nonobstant la légitimité de l'objectif poursuivi, au motif que **les dispositions du code général des impôts ne respectent pas les principes de nécessité et de proportionnalité**. En effet, les sociétés établies en France privées du bénéfice du régime de l'intégration fiscale ne sont pas

¹ Ce type d'argument est traditionnellement invoqué par les Etats membres, en tant que raison impérieuse d'intérêt général, pour justifier des restrictions aux libertés communautaires d'établissement ou de prestation de services.

autorisées à fournir les pièces justificatives permettant d'établir qu'il n'existe aucun risque de double emploi des pertes né de l'interposition d'une société non résidente¹.

La CJCE a donc conclu que « *l'article 52 du traité CE (...) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un Etat membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet Etat membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit Etat, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre Etat membre* ».

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose de tirer les conséquences de l'arrêt *Société Papillon* de la CJCE, précité, en apportant deux catégories d'aménagements substantiels :

- la définition du périmètre du groupe fiscal est modifiée pour permettre l'intégration de sociétés détenues *via* des sociétés établies dans d'autres Etats européens, ces dernières étant désignées comme « *sociétés intermédiaires* » **sans être pour autant fiscalement comprises dans le périmètre du groupe** ;

- les **règles de retraitement** – soit la neutralisation puis la déneutralisation – **des flux financiers entre sociétés du groupe** (dividendes, subventions et abandons de créances, plus-values de cessions...) **sont adaptées**, de même que le cas de cessation d'un groupe dont les sociétés intègrent un nouveau groupe, afin d'isoler les opérations assimilables à des opérations intra-groupe au sein des sociétés intermédiaires, ces dernières étant considérées comme « transparentes » pour l'application des retraitements.

Le présent article complète également la réforme par des **mesures** (dont certains assouplissements) **qui ne sont pas liées à la nouvelle jurisprudence**. Il prévoit enfin une date d'application distincte selon que les dispositions découlent ou non de la nouvelle jurisprudence, et un régime particulier pour les **réclamations contentieuses** qui permettront à certaines entreprises de bénéficier rétroactivement des aménagements liés à cet arrêt.

¹ Les points 60 à 62 de l'arrêt disposent ainsi :

« En conséquence, cette législation fait obstacle, en toutes circonstances, à ce que ces sociétés résidentes prouvent l'absence de double emploi de pertes dans le cadre du régime de l'intégration fiscale.

« Il en résulte que **des mesures moins restrictives à la liberté d'établissement existent pour atteindre l'objectif** consistant à garantir la cohérence du régime fiscal.

« Partant, **les dispositions du CGI en cause au principal vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif** et ne sauraient, dès lors, être justifiées par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal. ».

A. L'IMPACT DE LA NOUVELLE JURISPRUDENCE COMMUNAUTAIRE SUR L'APPRÉCIATION DU PÉRIMÈTRE DU GROUPE

1. La continuité de l'intégration des sociétés détenues *via* des sociétés intermédiaires

Le **I** du présent article modifie l'article 223 A du code général des impôts, qui fixe les principes et le périmètre du régime d'intégration fiscale. Il apporte diverses modifications rédactionnelles et de terminologie et précise le périmètre des structures éligibles à ce régime, pour **permettre l'interposition de sociétés ou établissements stables non soumis à l'IS en France** et qui, sans être des sociétés membres du groupe, permettent d'intégrer des sous-filiales.

Il s'agit donc d'assurer la **neutralité**, dans l'appréhension de la chaîne de détention des entités éligibles au groupe fiscal, **de toute structure disposant de la personnalité fiscale**, société ou établissement stable, résidente en France ou à l'étranger.

Le a) du **1°** du **I** modifie ainsi le premier alinéa de l'article 223 A pour permettre l'application du régime de groupe lorsque la société mère détient **indirectement** au moins 95 % du capital de sociétés du groupe dans les deux cas suivants :

1) par l'intermédiaire d'**établissements stables membres du groupe**, qui forment avec les sociétés l'ensemble désigné par les termes « **sociétés du groupe** ». Rappelons que les établissements stables disposent la personnalité fiscale, mais pas nécessairement de la personnalité juridique. Ces établissements stables de sociétés françaises ou étrangères ne sont aujourd'hui pas expressément mentionnés par la loi, mais **sont admis par la doctrine**, dans la mesure où ils présentent les mêmes caractéristiques fiscales qu'une société française ;

2) *via* des sociétés ou établissements stables que la société mère détient à au moins 95 %, dans les mêmes conditions que les sociétés du groupe¹, mais qui à la différence des précédentes structures **ne sont pas des sociétés du groupe** (*ie.* non imposées à l'IS) et sont désignées sous la nouvelle appellation de « **sociétés intermédiaires** ». La détention par la société mère doit être continue au cours de l'exercice mais peut être directe, indirecte par des sociétés du groupe, ou indirecte par d'autres sociétés intermédiaires.

Des sociétés membres d'un groupe fiscal pourront donc être détenues par d'autres sociétés membres de ce groupe ou de simples sociétés intermédiaires non membres, de sorte que **la chaîne de détention n'est plus interrompue par ces structures intermédiaires**, qui peuvent être des entités

¹ Soit une détention directe ou indirecte et de manière continue au cours de l'exercice. La détention indirecte peut être étalée sur plusieurs niveaux de filiales et sous-filiales, dès lors que le seuil minimal de 95 % est respecté.

résidant à l'étranger et répondant à la condition de seuil de détention directe ou indirecte. La **détention « en zigzag »** est également couverte, soit l'interposition de sociétés intermédiaires étrangères en alternance dans la chaîne de détention de deux sociétés françaises membres du groupe.

2. Les conditions de qualification des sociétés et d'exercice de l'option

Le a) du 5° du I complète les dispositions du sixième alinéa de l'article 223 A, relatif au critère fiscal de détermination des sociétés membres du groupe, pour prévoir que seuls peuvent être également membres du groupe les **établissements stables qui ont donné leur accord**, à l'instar des sociétés dans le régime actuel.

De même, le b) du 5° introduit **trois conditions analogues relatives à la qualification de société intermédiaire**. Seules peuvent être qualifiées comme telles les sociétés et établissements stables qui :

- ont donné leur **accord** pour cette qualification, à l'instar des sociétés du groupe ;
- sont soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés ;
- sont imposées dans un **Etat européen** (de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen) **coopératif**, donc 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 fiscales (*cf.* le commentaire de l'article 14 du présent projet de loi).

Le 6° du I complète le septième alinéa de l'article 223 A, relatif à **l'alignement des exercices fiscaux** des sociétés du groupe et à la durée de l'option pour le régime de l'intégration fiscale, pour :

1) Etendre l'obligation de concordance des dates d'ouverture et de clôture des exercices aux **sociétés intermédiaires**, afin de préserver la cohérence du régime fiscal de groupe (a) du 6°).

2) Préciser le **délai de formulation de l'accord** des sociétés et établissements stables pour être considérées comme membres du groupe ou sociétés intermédiaires du groupe, en distinguant deux situations (b) du 6°) :

- dans le cas « classique », l'accord doit être formulé au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui où la société devient membre du groupe ou une société intermédiaire du groupe ;

- en cas d'acquisition des titres d'une société du groupe ou d'une société intermédiaire, l'accord de la société doit être formulé dans les trois mois de l'acquisition de ses titres. Cette disposition concerne avant tout la

société intermédiaire et vise à permettre le maintien dans le groupe de la société française qu'elle détient.

3) Etendre aux accords formulés par les sociétés intermédiaires le régime de **renouvellement par tacite reconduction** au bout de cinq exercices consécutifs, sauf dénonciation par ces sociétés au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration des résultats (c) du 6°).

3. Les dispositions de coordination et de cohérence

Par **coordination**, le 2° et le a) du 3° du I du présent article introduisent les mêmes dispositions dans les deuxième et troisième alinéas de l'article 223 A, relatifs aux régimes spécifiques :

- des **groupes d'assurance ou de prévoyance** dont les filiales ne sont pas dotées d'un capital mais établissent des comptes combinés et détenant des filiales capitalisées. Ces dernières pourront désormais être non seulement détenues par des entités du groupe, mais encore par des sociétés intermédiaires elles-mêmes détenues directement ou indirectement à 95 % au moins par les entités du périmètre de combinaison ;

- et des **trois grands réseaux bancaires mutualistes**¹. Ce régime avait été en particulier introduit par l'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2008 de décembre 2008² pour tenir compte de leur structure capitalistique en « pyramide inversée », l'organe central étant en tout ou partie détenu par les caisses qui forment le réseau. Le même élargissement qu'évoqué *supra* est proposé.

Le 4° du I complète le quatrième alinéa du même article, relatif au **mode de calcul du taux de détention du capital** et qui prévoit qu'il est fait abstraction de certains titres, soit ceux émis dans le cadre de plans d'émission d'actions gratuites et d'options d'achat ou de souscription d'actions (« stock-options ») ou d'augmentations de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise (articles L. 3332-18 à L. 3332-24 du code du travail). L'exclusion de ces titres est limitée à 10 % du capital de la société émettrice.

Sont ainsi éligibles aux mêmes modalités de calcul les titres émis dans les conditions prévues « **par une réglementation étrangère équivalente** », ce qui permet de couvrir, le cas échéant, les émissions de titres réalisées par les sociétés intermédiaires de droit étranger. L'équivalence porte également sur le délai spécifique de conservation³ par un salarié, même s'il a cessé ses fonctions, des actions gratuites dont il est fait abstraction pour le calcul du taux de détention.

¹ Soit le nouveau groupe Caisse d'épargne-banque populaire, le Crédit agricole et le Crédit mutuel.

² Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

³ Prévu au deuxième alinéa du I de l'article L. 225-197-1 du code de commerce.

Le 7° du I du présent article complète le huitième alinéa de l'article 223 A, relatif aux **obligations annuelles de notification**, par la société mère, de la liste des sociétés membres du groupe ou qui cessent d'en être membres, afin d'étendre ces obligations aux sociétés intermédiaires.

Enfin le 1° du VII du présent article modifie le d du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, qui permet notamment le maintien de la qualité de société mère¹ si elle vient à être détenue directement ou indirectement à plus de 95 % et de manière temporaire au cours d'un exercice mais que ce seuil n'est plus atteint à la clôture dudit exercice. Il est précisé que la détention indirecte est opérée par l'intermédiaire de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Exemples de constitution de groupes « Papillon »

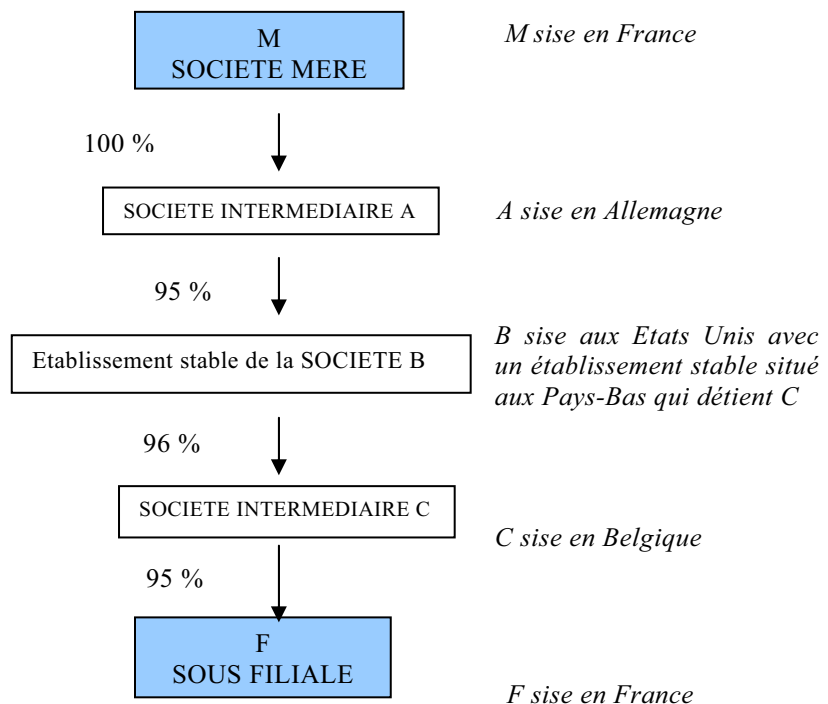
Le principe retenu est le maintien hors du groupe des sociétés étrangères interposées, qualifiées de « sociétés intermédiaires », sans que cela fasse obstacle à l'inclusion des sous-filiales françaises dans le périmètre de la société mère française.

Exemples :

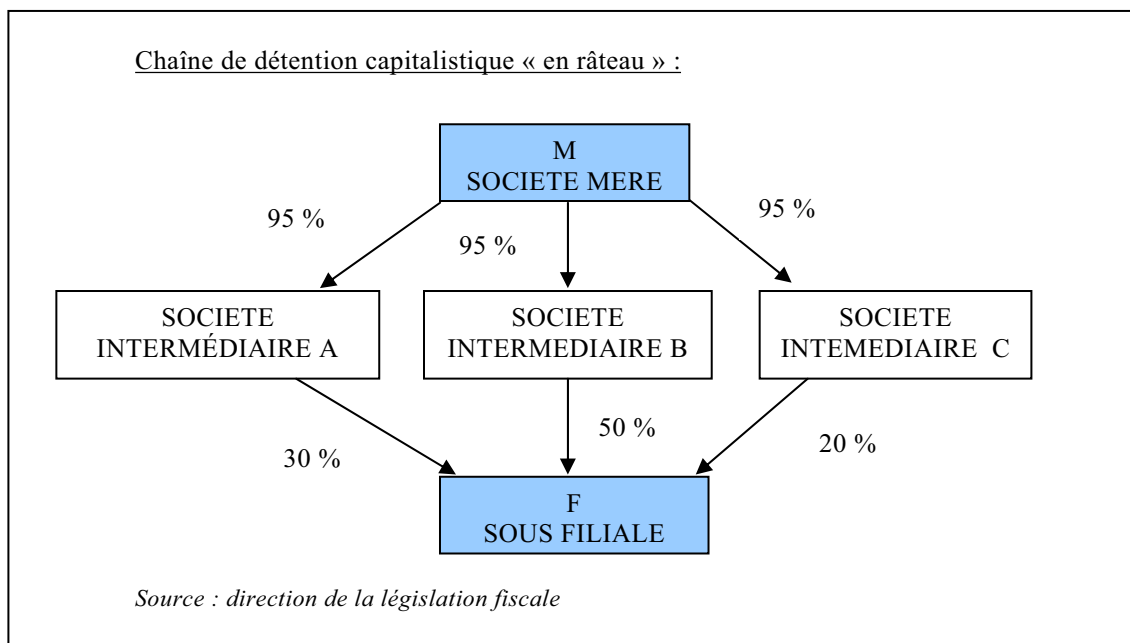
M est une société mère française, les sociétés A, B et C sont étrangères et satisfont aux critères énoncés ci-dessus, F est une sous-filiale française détenue conjointement par A, B et C.

sociétés membres du groupe fiscal français

Chaîne de détention capitalistique continue :



¹ A la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.



B. L'ADAPTATION DES MESURES DE RETRAITEMENT DES FLUX INTRA-GROUPE

Dans la continuité des conséquences de la jurisprudence « *Papillon* », les **II, III, V, VI, VIII et IX** du présent article aménagent le régime de prise en compte des opérations intra-groupe dans le résultat d'ensemble et dans la plus ou moins-value nette à long terme du groupe (*cf. supra*) afin :

- d'étendre les retraitements **aux sociétés du groupe détenues directement ou indirectement par une ou plusieurs sociétés intermédiaires** – ces dernières étant considérées comme transparentes pour appréhender les flux et opérations –, sous réserve que la société mère apporte la **preuve que les opérations en cause sont bien intra-groupe** ;

- d'appréhender les sociétés intermédiaires au regard de la substance économique du groupe, en particulier pour l'application du dispositif anti-abus de « l'amendement Charasse », pour qualifier les opérations qui doivent être considérées comme intra-groupe ou hors du groupe.

Des exemples concrets de retraitements sont présentés à la fin de chaque sous-partie.

1. Les produits et dividendes perçus des filiales

Dans le régime actuel, l'article 223 B du code général des impôts tend à faciliter la « remontée » des produits intra-groupe dans le résultat d'ensemble en prévoyant :

- la déduction de la quote-part de frais et charge de 5 % comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans

une autre société du groupe, lorsque les participations sont éligibles au régime des sociétés mères et filiales¹ ;

- et par parallélisme, une déduction du résultat d'ensemble pour les produits de participations qui n'ouvrent pas droit à ce régime.

Les 2° et 3° du **II** du présent article modifient ces modalités pour assurer le **maintien de la neutralisation** de la quote-part de frais et charges ou des produits des participations (selon que celles-ci relèvent ou non du régime des sociétés mères et filiales) lorsque la société du groupe est détenue par une société intermédiaire. Le résultat de la société mère est diminué de la quote-part ou des produits à la condition que la société apporte la **preuve** :

- que ces éléments proviennent bien de produits de participations versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice ;

- qu'ils n'ont pas déjà fait l'objet de mesures de neutralisation au titre du régime mère-fille ou hors de ce régime.

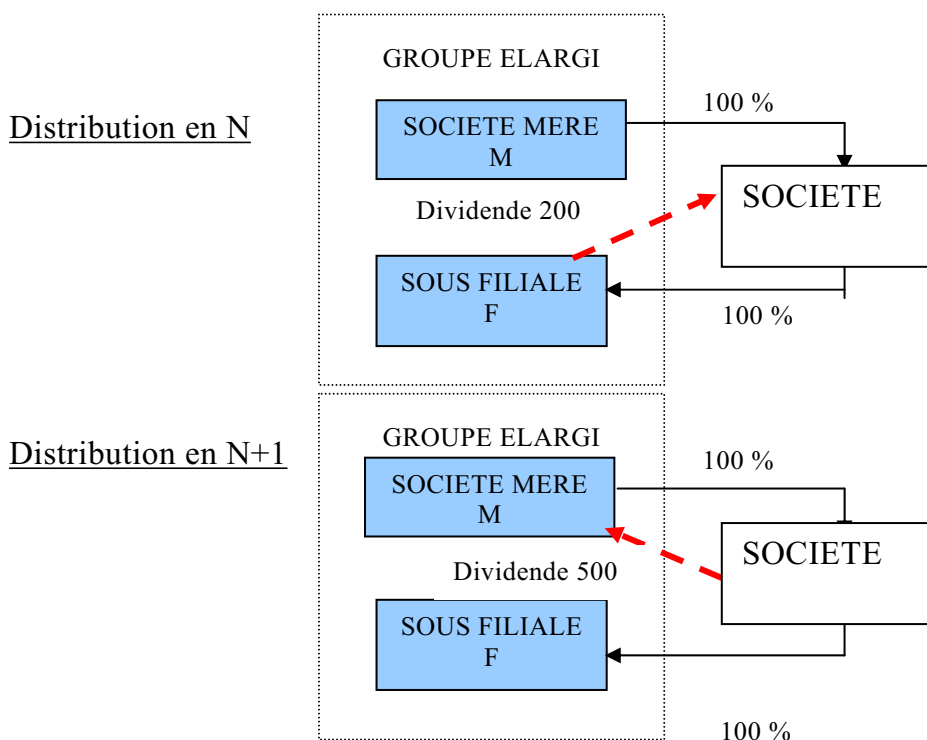
¹ Le régime optionnel des sociétés mères et filiales, prévu par le 1 de l'article 145 du code général des impôts, permet en effet à la société mère de retrancher de son résultat d'ensemble les produits nets perçus de ses filiales, minorés d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

Exemples

Les dividendes reçus par une société du groupe *via* la société étrangère interposée, comme des dividendes de source française, font l'objet des neutralisations au résultat d'ensemble prévues aux deuxième et troisième alinéas de l'article 223 B du code général des impôts, selon qu'ils sont éligibles ou non au régime des sociétés mères chez la société qui les a perçus.

Cas simple de distribution :

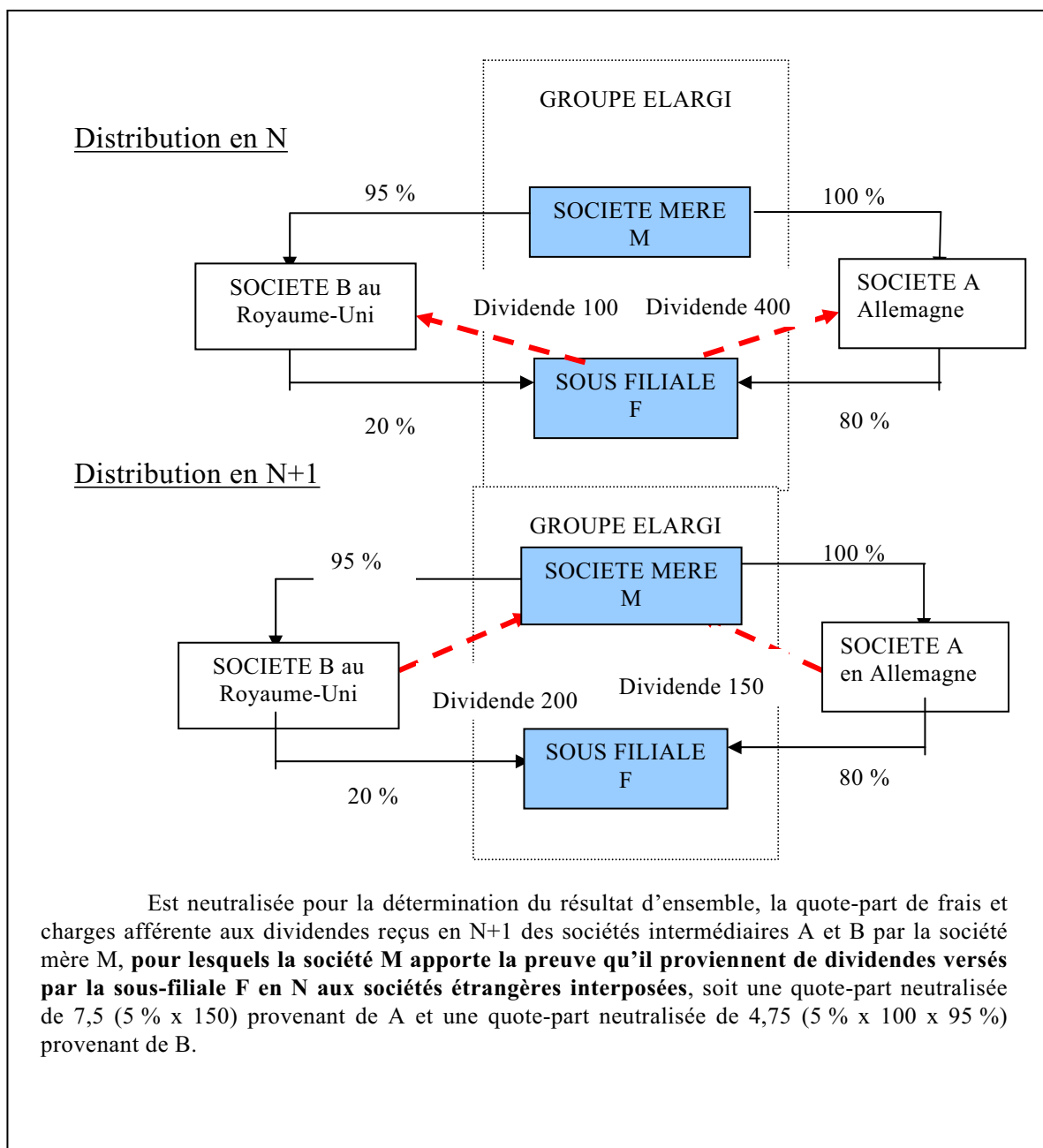
- La sous filiale F entre dans le groupe en N-1.
- Une distribution est effectuée par F au profit de A en N pour 200.
- Une distribution est effectuée par A au profit de M en N+1 pour 500.



La quote-part sur le dividende reçu par M, soit $500 \times 5\%$, est **neutralisée à hauteur du montant pour lequel M apporte la preuve qu'il provient de F**, soit $200 \times 5\%$.

Cas de distribution complexe :

- La sous filiale F entre dans le groupe en N-1.
- F distribue 500 de dividendes à ses associés A et B en N, soit : 400 pour A ($80\% \times 500$) et 100 pour B ($20\% \times 500$).
- En N+1, A distribue 150 et B distribue 200.



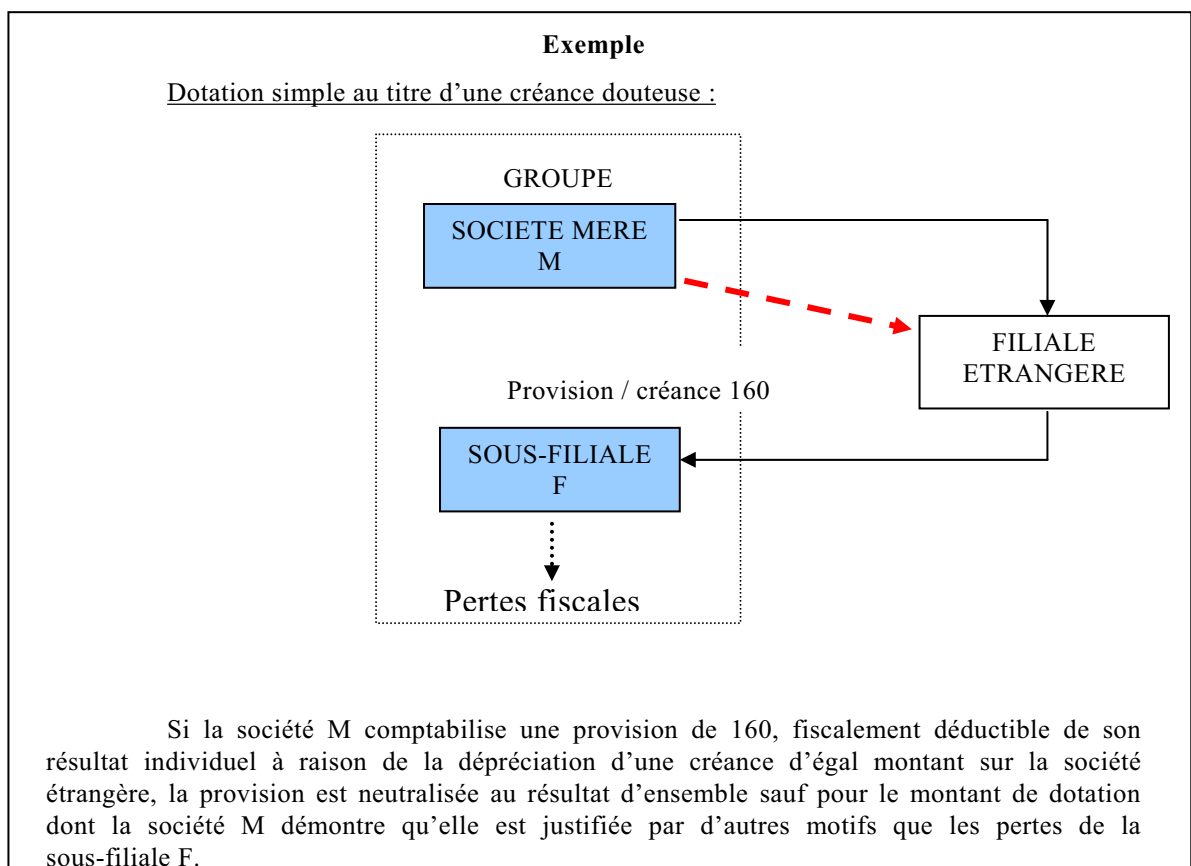
2. Les provisions sur créances, titres et risques

Aux termes de l'article 223 B précité, le régime d'intégration fiscale prévoit la **réintégration** dans le résultat d'ensemble des dotations aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des dépréciations de créances, titres (autres que les titres de participations éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme) et risques qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe. Cette réintégration est logique dès lors que les pertes et dépréciations de créances ont déjà été prises en compte. **La reprise ultérieure est en revanche déduite du résultat**, pour autant que les deux sociétés en cause soient encore membres du groupe.

Le 4° du II prévoit ainsi l'intégration dans le résultat d'ensemble des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société du groupe à raison des créances, risques et titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme qu'elle détient sur une **société intermédiaire**. De manière analogue, le 1° du III du présent article modifie l'article 223 D du code général des impôts pour traiter l'impact de provisions constituées sur des **titres de participation** éligibles au régime des plus et moins-values à long terme, qui viennent majorer la plus-value ou minorer la moins-value nette d'ensemble.

Ce principe de non-déductibilité de la provision est écarté pour la fraction de la dotation dont la société-mère apporte la **preuve** qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement (soit *via* une société intermédiaire), aux pertes de sociétés du groupe, et qui n'a donc pas à être soumise au mécanisme de « neutralisation-déneutralisation ».

Le b du 4° du II et le 2° du III procèdent aux coordinations nécessaires dans les articles 223 B et 223 D précités, pour assurer la déneutralisation (minoration du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou majoration de la moins-value nette) des provisions constituées sur des sociétés intermédiaires qui ont été neutralisées.



3. Les subventions et abandons de créances intra-groupe

Dans le régime actuel, le sixième alinéa de l'article 223 B prévoit que l'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe **n'est pas pris en compte** (ni imposé ni déduit) **pour la détermination du résultat d'ensemble**. Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon. La société mère est également tenue de joindre à la déclaration du résultat de chaque exercice un état des abandons de créances ou subventions consentis aux sociétés du groupe.

L'article 223 R dispose également qu'en cas de remboursement de l'aide intra-groupe dans les cinq années qui suivent son octroi, et si les deux sociétés sont encore membres du groupe, les conséquences en sont neutralisées au niveau du résultat d'ensemble comme si la subvention n'avait pas existé. Le régime est en revanche moins favorable pour les subventions indirectes émanant de cessions d'immobilisations ou de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.

Le 6° du II applique le même principe du retraitement aux subventions et abandons de créances, sauf preuve à la charge de la société mère. Une subvention ou un abandon de créances consenti par une société du groupe **à une société intermédiaire** n'est donc **pas réintégrée** au résultat d'ensemble, sauf la fraction qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la **preuve** qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, à des pertes au sein du groupe.

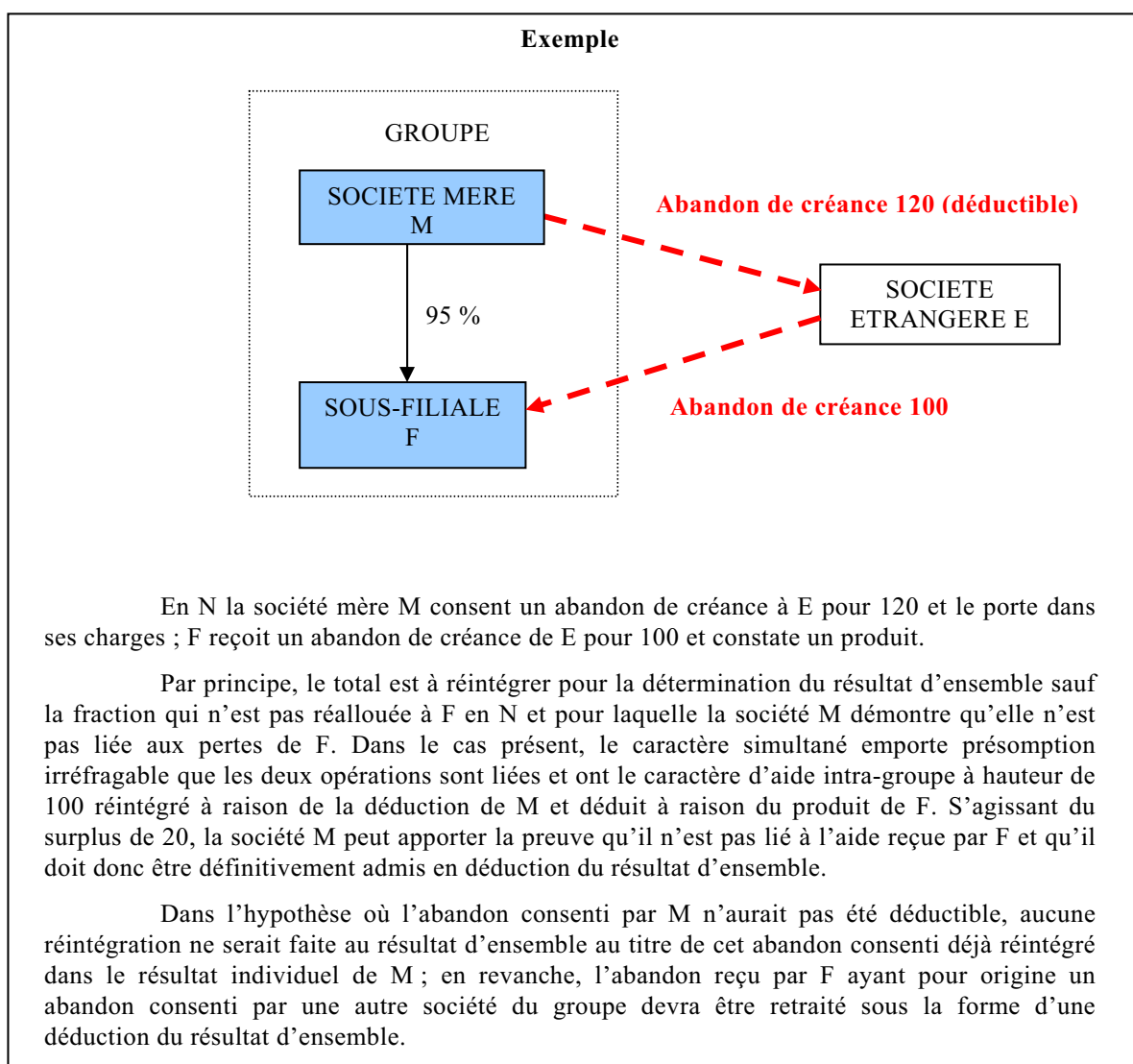
De même, une subvention ou un abandon de créances consenti par une société intermédiaire **à une société du groupe** n'est pas pris en compte, pour la seule fraction des montants pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient effectivement d'un abandon de créances ou d'une subvention directe ou indirecte consenti au cours du même exercice à cette société intermédiaire.

La société intermédiaire est donc « transparente » : la subvention ou l'abandon de créances, considéré aux niveaux de la société du groupe qui le consent *via* une société intermédiaire et de celle qui le reçoit d'une telle société, ne vient donc pas, respectivement, minorer ou majorer le résultat d'ensemble, sauf s'il est assimilable à une aide hors groupe qui doit être, respectivement, déduite ou imposée.

Les **obligations déclaratives et de suivi** (soit les deux dernières phrases du sixième alinéa de l'article 223 B) sont quant à elles supprimées par le 6° du II pour être transférées à l'article 223 Q du code général des impôts, relatif à l'ensemble des obligations déclaratives de la société mère et complété par le VIII du présent article (*cf. infra*).

L'article 223 I, relatif au traitement des déficits subis par une société avant son entrée dans le groupe, prévoit que ceux-ci ne sont imputables que sur son bénéfice, et non sur le résultat d'ensemble porté par la société mère. Il en est de même pour les moins-values nettes à long terme, imputables sur ses seules plus-values nettes à long terme. Ce bénéfice ou cette plus-value nette à long terme est notamment diminué, le cas échéant, du montant des profits ou des plus-values à long terme qui résultent des abandons de créances consentis par une autre société du groupe.

Le 1° du VI du présent article modifie l'article 223 I pour couvrir les subventions directes et indirectes et les abandons de créances consentis à ou par des sociétés intermédiaires et qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, en application des dispositions décrites *supra*.



4. Le dispositif anti-abus dit « amendement Charasse »

Les 7°, 8° et 9° du II du présent article adaptent le dispositif de limitation des « rachats à soi-même », décrit *supra*, pour tenir compte de la qualité des sociétés intermédiaires. Celles-ci ne sont en effet pas membres du groupe fiscal mais dès lors qu'elles sont parties prenantes dans l'acquisition ou la cession de titres de sociétés du groupe ou d'autres sociétés intermédiaires, **elles doivent être considérées comme participant de la substance économique du groupe**, en particulier dans le cadre du dispositif anti-abus.

Le a) du 7° du II supprime la date de déclenchement du dispositif, soit le 1^{er} janvier 1988, qui n'a plus vocation à s'appliquer. Le b) du 7° permet l'application de « l'amendement Charasse » lors de l'acquisition des titres d'une société qui appartient déjà au groupe ou des titres d'une société intermédiaire. En effet, le régime actuel ne permet pas de réintégrer les charges financières lorsqu'une société A acquiert les titres d'une société intermédiaire B qui détient une société C déjà membre du groupe.

Le dispositif anti-abus prévoit la réintégration des charges financières **lorsque la société acquise ne devient pas membre du groupe mais que sa substance économique est maintenue dans le groupe**, soit le cas où la société acquise fusionne avec la société acquéreuse ou avec une société membre ou qui devient membre du groupe de l'acquéreuse. Le 8° du II permet d'étendre cette configuration aux sociétés intermédiaires, soit lorsque la société directement ou indirectement (*via* une autre société interposée) rachetée « n'est pas » membre du groupe.

Le montant des charges à réintégrer est déterminé **en fonction du prix d'acquisition des titres**. En présence d'une société intermédiaire, il convient cependant de retenir non pas le prix d'acquisition de cette société, mais celui de la ou des filiales françaises indirectement acquises. Le c) du 7° du II adapte donc les modalités de calcul en prévoyant que le prix d'acquisition soit le cas échéant limité à la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise.

Enfin le 9° du II permet d'interrompre la réintégration des charges financières lorsque la société indirectement acquise, *via* une société intermédiaire, **sort du groupe**.

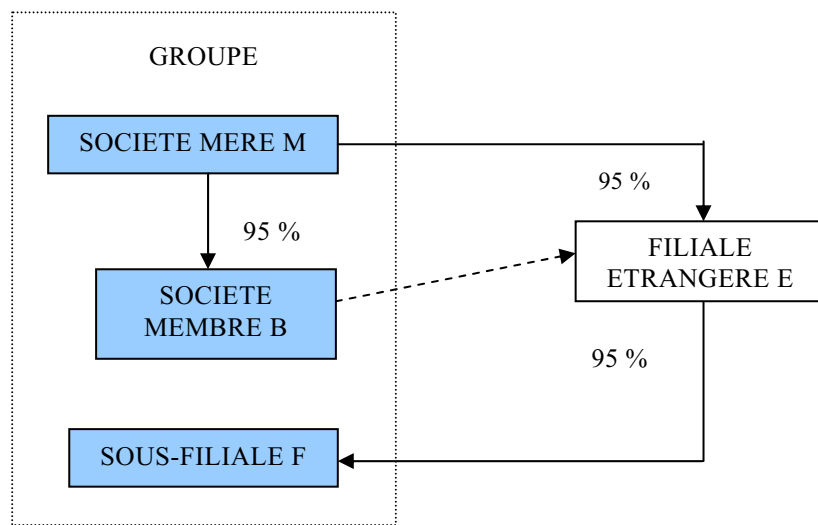
Exemple

La société B, filiale intégrée au groupe dont M est la société mère, acquiert 95 % du capital de la sous-filiale française F auprès de la société étrangère interposée E. Les sociétés E et B sont contrôlées par la société M, la cession revêt donc la nature d'une acquisition « à soi-même ».

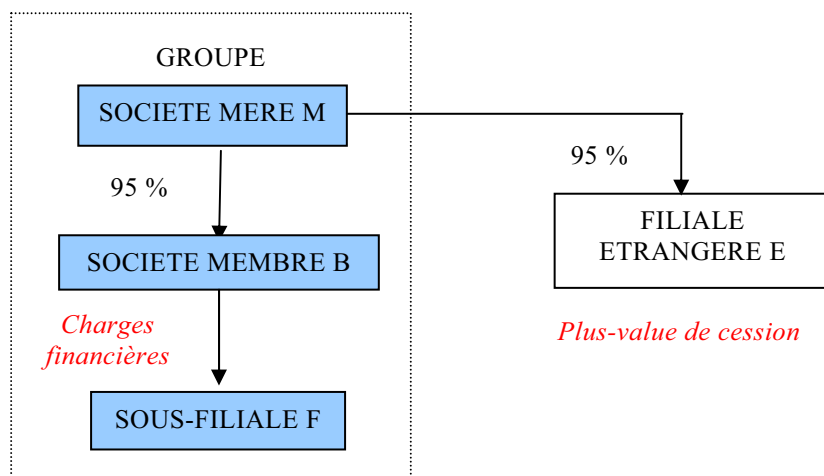
E réalise une plus ou moins value de cession hors groupe (à l'étranger) tandis que B supporte les frais d'acquisition de ces titres qui impactent le résultat d'ensemble du groupe.

Une quote-part des charges financières déduites du résultat d'ensemble et correspondant à cette cession sera réintégrée selon les modalités prévues par le septième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts.

Situation avant l'acquisition des titres de F par B :



Situation après l'acquisition des titres de F par B :



5. Les intérêts non déduits en application du régime de lutte contre la sous-capitalisation

Le régime de lutte contre la sous-capitalisation, fixé par l'article 212 du code général des impôts, prévoit des règles spécifiques pour l'imputation des intérêts différés des sociétés membres d'un groupe. Le régime de droit commun prévoit la **non-déductibilité** au titre de l'exercice **de la fraction des intérêts qui excède trois limites cumulatives** ayant trait à l'endettement global (une fois et demi le montant des capitaux propres), à la couverture des intérêts (25 % du résultat courant avant impôts) et aux intérêts reçus des sociétés liées. La fraction non-déductible peut toutefois être admise en déduction au titre des exercices ultérieurs, dans certaines conditions.

Un groupe fiscalement intégré est considéré comme une entité unique au regard de ce régime, ce qui donne lieu à des opérations complexes. Il faut tout d'abord calculer la différence entre les intérêts différés réels de chaque société du groupe et les intérêts différés « fictifs » résultant de l'application de la limite de couverture des intérêts exposée plus haut. Est alors admise en déduction du résultat d'ensemble la fraction qui excède la somme des différences, pour chaque société, entre les intérêts versés à des sociétés liées non membres du groupe et la limite de couverture des intérêts. Chacun des deux termes de la différence est également retraité selon les aménagements propres au régime de groupe.

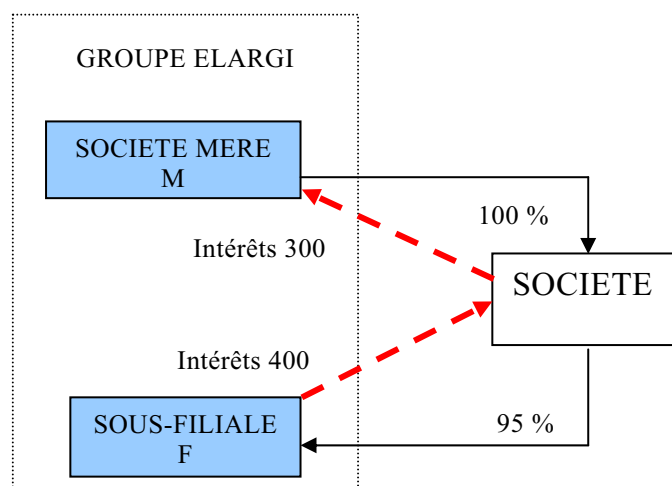
Les **10°** et **11°** du **II** du présent article adaptent ce régime à la nature juridique des sociétés intermédiaires, qui sont des sociétés liées non membres du groupe, en appliquant **le même régime d'absence de retraitement sauf preuve rapportée par la société mère que les opérations en cause sont intra-groupe**. Il est ainsi prévu que la somme des intérêts versés à des sociétés liées non membres du groupe est minorée de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire si la société mère apporte la preuve que cette fraction a été reversée au cours de l'exercice à une société du groupe.

Le **11°** tire les conséquences des nouvelles dispositions prévues (*cf. supra*) en cas de perception de dividendes d'une société intermédiaire pour la **détermination du résultat courant avant impôts**, auquel s'applique la limite de couverture des intérêts. Ce résultat est minoré des dividendes perçus d'une société intermédiaire dont le montant ou le montant de la quote-part y afférente – selon que les dividendes sont ou non perçus dans le cadre du régime mère-fille – est retranché du résultat d'ensemble. Cette disposition découle de la preuve qu'aura apportée la société mère pour bénéficier du retraitement.

Exemple

Pour l'application des règles prévues à l'article 223 B du code général des impôts en matière de sous-capitalisation, les intérêts versés par F à A seront considérés comme intra-groupe à hauteur du montant versé au cours du même exercice par A à M, soit 300.

Le solde d'intérêts versés par F, soit 100, sera considéré comme hors groupe.



6. Les plus et moins-values de cession intra-groupe

Le régime de neutralisation des plus et moins-values de cessions intra-groupe d'immobilisations ou de titres est fixé par l'article 223 F du code général des impôts. La plus-value dégagée par la société cédante est ainsi **neutralisée** en n'étant pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession, et **déneutralisée** lors de la sortie du groupe de la filiale cédante ou cessionnaire ou en cas de cession hors du groupe¹ (majoration du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble). Un dispositif analogue est prévu pour la quote-part de frais et charges afférente aux titres éligibles au régime des plus-values à long terme, mais la déneutralisation n'est pas applicable aux apports réalisés sous le régime de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

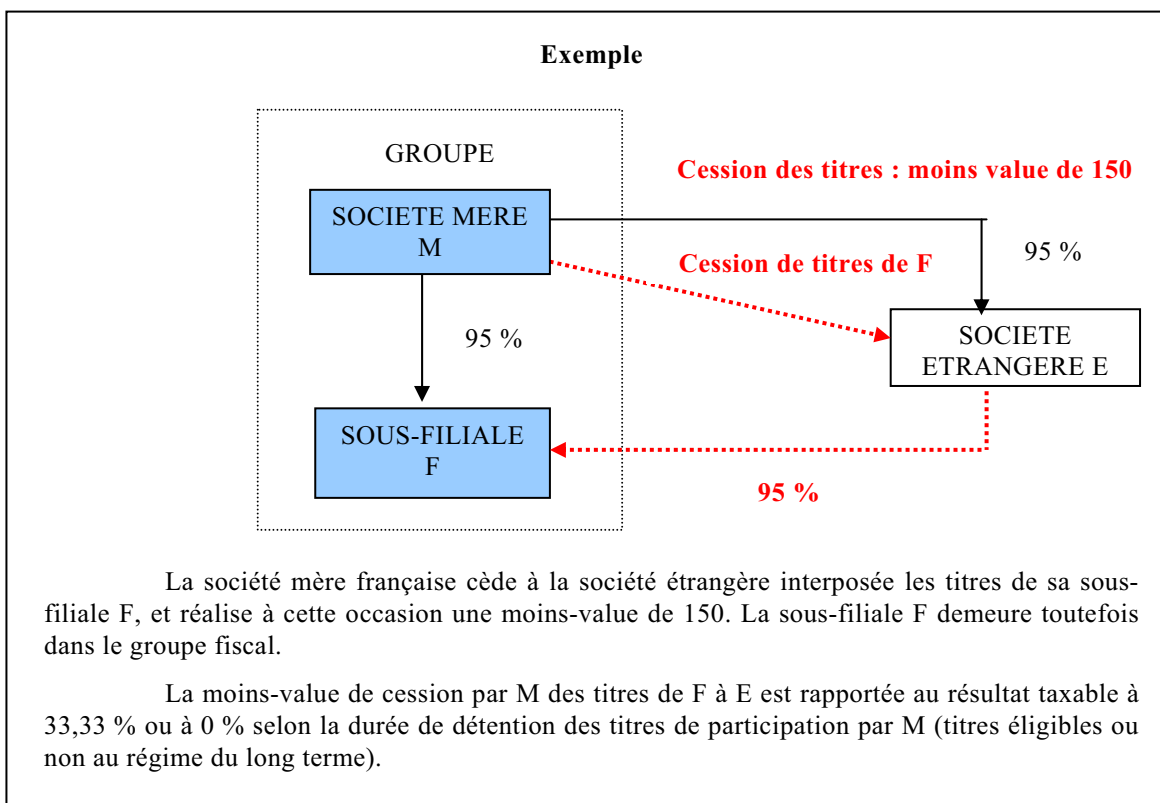
Poursuivant la prise en compte de la nouvelle jurisprudence, le V du présent article modifie les premier et troisième alinéas de l'article 223 F, respectivement relatifs à la neutralisation et à la déneutralisation :

- le 1^o du V applique la **neutralisation** à la fraction du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble afférent à la cession par une société du groupe à **une société intermédiaire** de titres d'une autre

¹ Pour les biens amortissables, les suppléments d'amortissement pratiqués par la société cessionnaire sont réintégrés dans le résultat d'ensemble lors de chaque exercice.

société du groupe. Seuls les titres sont appréhendés puisqu'ils sont susceptibles d'affecter la consistance économique du groupe ;

- le 2° du V étend la **déneutralisation** aux cas de sortie du groupe d'une société détenue par une société intermédiaire¹ et de cession hors du groupe² de titres d'une société qui demeure dans le groupe par une société intermédiaire. La société dont les titres sont cédés demeurant dans le groupe, la fraction afférente à cette cession est déneutralisée puisque la société cédante n'est pas, sur le plan fiscal, membre du groupe.



Le 1° du IX du présent article modifie l'article 223 R du même code, relatif aux conséquences de la sortie du groupe d'une société ou de la cessation du régime de groupe, pour **étendre au cas de fusion avec une société intermédiaire** le fait que la déneutralisation n'est pas applicable en cas de fusion placée sous le régime spécial précité.

7. Le regroupement des obligations déclaratives

Le VIII du présent article complète le premier alinéa de l'article 223 Q du code général des impôts afin d'y rapatrier les obligations de suivi et de déclaration, par la société mère, des subventions et abandons de créances

¹ Ce qui peut être le cas si le seuil de 95 % est franchi à la baisse par la société intermédiaire ou par celle qui détient cette société.

² Soit à une société autre qu'une société intermédiaire ou une société membre du groupe.

(*cf. supra*), et de les compléter par le suivi des plus-values de cession intra-groupe et par les nombreux retraitements (désignés par le terme de « *rectifications* ») induits par le présent article pour les sociétés du groupe qui sont détenues par une société intermédiaire.

Par coordination, le **X** du présent article opère un renvoi à cet état prévu à l'article 223 Q dans l'article 1763 du code général des impôts relatif aux sanctions en cas d'omission (soit une amende correspondant à 5 % des sommes omises).

8. La cessation du groupe et l'imputation des déficits sur une base élargie

Le dépassement du seuil de 95 % de détention de la société mère par une autre société soumise à l'IS ou l'absorption de la société mère entraîne logiquement la dissolution du groupe. L'ancienne société mère et tout ou partie de ses filiales peuvent cependant, dès l'ouverture de l'exercice suivant, intégrer le groupe dont est membre la nouvelle société mère. Le 5 de l'article 223 I du code général des impôts prévoit que l'éventuel déficit d'ensemble du groupe dissout peut être imputé, selon un système dit « de base élargie », **sur les résultats des filiales qui ont intégré le nouveau groupe**¹.

Le 3° du **VII** du présent article insère dans le 6 de l'article 223 L un i consistant en un **nouveau cas de dissolution d'un groupe suivie d'une intégration** (totale ou partielle) **dans un nouveau groupe**, et le 2° du **VI** lui applique le système d'imputation sur une base élargie. Le nouveau cas concerne ainsi les sociétés mères dont le capital est détenu ou vient à être détenu (par rachat) à au moins 95 % par une autre personne morale soumise à l'IS, directement ou indirectement **via une ou plusieurs sociétés intermédiaires**, et le cas échéant des sociétés soumises à l'IS.

La société mère devenue sous-filiale de la personne morale peut alors **constituer un groupe avec ses propres filiales** (première option dans l'exemple ci-dessous), ou **rejoindre**, le cas échéant avec ses propres filiales, **le nouveau groupe** dont la personne morale qui la détient est société mère (seconde option). Les conditions et obligations déclaratives en sont équivalentes à celles déjà existantes :

- l'option pour le régime d'intégration fiscale est exercée au plus tard lors du dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui d'application de l'option. Elle est accompagnée d'un document qui précise l'identité des sociétés qui intègrent le nouveau groupe et la durée du premier exercice des sociétés du groupe ainsi formé ;

¹ Le 5 de l'article 223 I prévoit ainsi que « la fraction du déficit qui n'a pu être reportée au titre d'un exercice (...) peut, dans la mesure où ce déficit correspond à celui de la société mère absorbée ou à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, s'imputer sur les résultats (...) des sociétés mentionnées ci-dessus »

- la durée de ce premier exercice peut être inférieure ou supérieure à douze mois ;

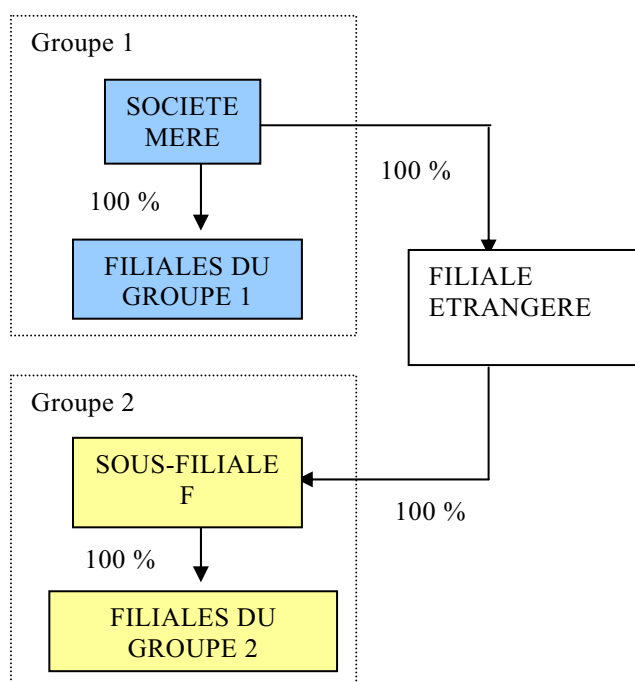
- le groupe de l'ancienne société mère cesse d'exister à la date de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel est exercée l'option. L'ancienne société mère ajoute alors au résultat d'ensemble de cet exercice les sommes dont la réintégration est prévue du fait de la sortie du groupe des sociétés qui le composaient.

Par coordination, le b) du 4° du II et le 2° du III font référence à ce nouveau cas dans le quatrième alinéa de l'article 223 B et dans le quatrième alinéa de l'article 223 D relatifs à la déneutrialisation des provisions.

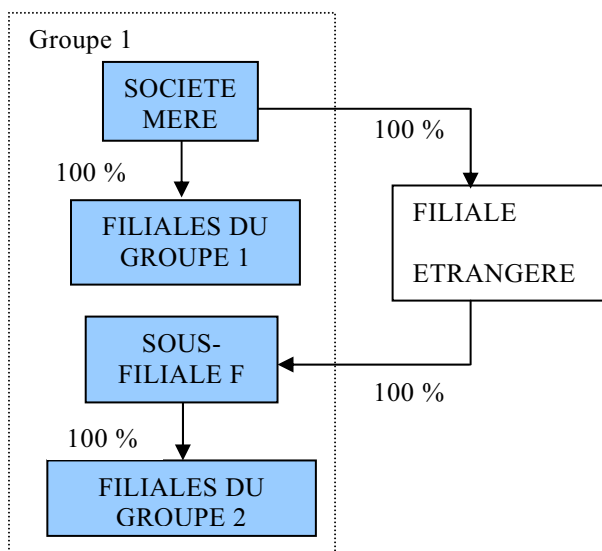
Exemples

Dans l'hypothèse où une société française tête de groupe est détenue à plus de 95 % par une société étrangère répondant à la définition de société intermédiaire, et se trouve sous-filiale d'une autre mère française, le nouveau régime laisse à la sous-filiale le choix de rejoindre, le cas échéant avec ses propres filiales, le groupe formé par la société faitière, ou de demeurer en dehors de ce groupe et créer le cas échéant son propre groupe fiscal avec ses propres filiales, voire avec d'autres sous-filiales détenues par une société étrangère interposée.

Option 1 : la sous-filiale F poursuit en tant que mère du groupe 2



Option 2 : la sous-filiale F met fin au groupe 2 et rejoint le groupe fiscal 1



Dans ce cas le groupe de la sous-filiale F cesse. Le nouveau i du 6 de l'article 223 L du code général des impôts permet d'atténuer certaines conséquences de cette cessation.

C. LES DISPOSITIONS SANS LIEN AVEC LA JURISPRUDENCE « PAPILLON »

Le présent article introduit un certain nombre de dispositions, dont des mesures d'assouplissement sur le périmètre du groupe, qui ne sont pas liées aux conséquences de la jurisprudence « *Papillon* » et viennent ainsi consolider la réforme globale du régime de groupe proposée par le présent article.

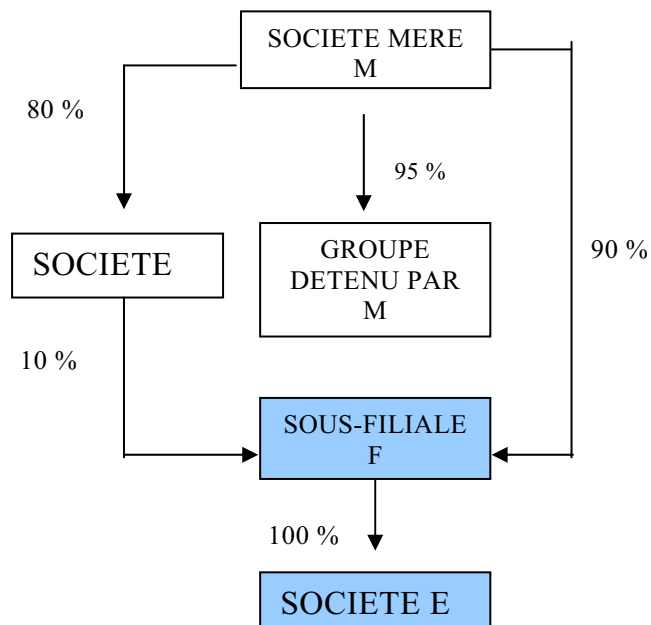
1. Une dérogation nouvelle à l'éligibilité des sociétés mères

Le b du 1° du I du présent article complète la dernière phrase du premier alinéa de l'article 223 A pour prévoir une dérogation aux conditions d'éligibilité d'une société mère, qui dans le droit commun ne peut être détenue à au moins 95 % par une personne morale (de droit français) soumise à l'IS (*cf. supra*).

Une société pourra se constituer mère d'un groupe dans cette situation si elle est détenue par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales soumises à l'IS, mais dont le capital n'est pas détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins par la personne morale initialement détentrice.

Exemple

Nouveau cas d'ouverture prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article 223 A, en prenant pour hypothèses des sociétés ou établissements stables français.



Selon les règles actuelles, F ne peut :

- ni former un groupe en tant que société mère avec la société E car elle est détenue à plus de 95 % par une société soumise à l'IS (dans l'exemple ci-dessus, M détient F directement à 90 % et indirectement à 8 %) ;

- ni être filiale du groupe dont M serait la mère puisque F devrait alors être détenue à 95 % au moins, soit directement par M, soit indirectement *via* une société membre du groupe de M alors que D ne peut être membre de ce groupe car détenue à moins de 95 % par M.

Dans cette situation, il sera désormais ouvert à la société F la possibilité de former un groupe avec sa filiale E.

2. L'assouplissement du régime de la « base élargie »

Le troisième alinéa de l'article 223 R précité, relatif aux conséquences de la sortie du groupe d'une société ou de la cessation du régime de groupe, prévoit, conformément au régime de sortie du groupe, que lorsqu'un groupe bénéficie des dispositions de l'article 223 I au titre de la « base élargie » d'imputation des déficits, la fraction du déficit afférente à une société **ne peut plus être imputée si cette société sort du groupe.**

Le 2° du IX du présent article introduit une exception correspondant au cas où la sortie du groupe de la société **résulte d'une fusion avec une autre société du groupe placée sous le régime de faveur** prévu à l'article 210 A du code général des impôts, précité. La substance économique de la société absorbée est en effet bien maintenue dans le groupe.

L'agrément prévu au II de l'article 209 du même code permet d'imputer les déficits de la société apportée sur les bénéfices ultérieurs de la ou des sociétés bénéficiaires des apports¹. Le 2° du IX prévoit donc l'imputabilité du déficit d'une société qui a fusionné avec une autre société du groupe, sous réserve de cet agrément.

3. L'harmonisation de délai de neutralisation des produits de participations éligibles ou non au régime mère-fille

L'article 112 de la loi de finances pour 2006² a simplifié les modalités de retraitement de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participations éligibles au régime mère-fille, en **supprimant la neutralisation lors de l'entrée dans le groupe et la déneutralisation lors de la sortie**³. Il s'agissait d'éviter aux groupes de devoir assurer la « traçabilité », tout au long de la période d'intégration, de la fraction de la quote-part afférente aux résultats antérieurs à l'entrée de la filiale dans le groupe.

Il en résulte cependant qu'en l'absence de régime mère-fille, la neutralisation est immédiate et devient donc paradoxalement plus avantageuse que dans ce régime. Le 3° du II du présent article aligne donc les deux retraitements en prévoyant la neutralisation (déduction), à compter du second exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice, des produits versés par cette société (le cas échéant *via* une société intermédiaire) qui n'ouvrent pas droit au régime mère-fille. *A contrario*, il n'y a donc pas de neutralisation pour les produits versés **au cours du premier exercice d'appartenance au groupe**.

Cette mesure *a priori* défavorable doit toutefois être relativisée, considérant le bas taux de participation (5 %) qui conditionne l'éligibilité au régime mère-fille.

4. La réintégration partielle des jetons de présence

L'article 210 *sexies* du code général des impôts prévoit que les **jetons de présence** alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou de surveillance des sociétés anonymes sont **déductibles de**

¹ Le II de l'article 209 dispose ainsi qu' « en cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts (...) non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies*, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs (...) ».

² Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005.

³ La quote-part de frais et charges relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice ne fait pas l'objet d'une neutralisation (déduction), et en contrepartie la fraction de la quote-part provenant de résultats antérieurs à l'entrée dans le groupe n'est pas déneutralisée (réintégrée) lors de la sortie du groupe de la société distributrice ou bénéficiaire.

l'assiette de l'IS **dans une certaine limite**¹. Par cohérence, le 5° du II du présent article propose de réintégrer dans le résultat d'ensemble le montant des jetons de présence qui a été déduit du résultat par les filiales, et non plus la totalité du montant distribué.

5. La réparation d'oublis sur le régime des groupes bancaires mutualistes

Ainsi que cela a été précisé *supra*, l'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 a introduit des aménagements tendant à rendre les principaux réseaux bancaires mutualistes éligibles au régime d'intégration fiscale. Divers oublis sont réparés et des coordinations effectuées par le présent article :

- le b) du 3° du I complète le quatrième alinéa de l'article 223 A par une disposition relative aux conditions de détention directe ou indirecte du capital des banques, caisses et sociétés du groupe, qui conformément au droit commun doivent s'apprécier de manière continue au cours de l'exercice ;

- le 1° du II fait référence, dans les modalités de détermination du résultat imposable prévues à l'article 223 B, au régime dérogatoire d'imposition de l'article 214 du code général des impôts, dont bénéficient certaines sociétés coopératives. Cette mention figure déjà dans d'autres articles sur le régime de groupe, en particulier l'article 223 A ;

- d'importantes coordinations sont opérées dans les articles 223 E et 223 L par le IV et le 2° du VII pour que les groupes bancaires mutualistes puissent bénéficier de la dérogation instaurée par l'article 28 de la même loi de finances rectificative, qui permet aux filiales de récupérer leurs fractions de déficits et moins-values (imputées sur le résultat de la société mère) en cas de disparition du groupe auquel elles appartiennent, consécutive à une procédure collective. Cet article a également précisé les modalités de reconstitution d'un groupe à partir d'une filiale de l'ancien groupe.

D. L'ENTRÉE EN VIGUEUR ET LE TRAITEMENT DES RÉCLAMATIONS CONTENTIEUSES PORTANT SUR LE BÉNÉFICE DE L'ARRÊT « PAPILLON »

1. L'entrée en vigueur différenciée du dispositif

Les 1° et 2° du XI du présent article prévoient des modalités différenciées d'entrée en vigueur du nouveau régime, selon que les mesures sont ou non liées à la jurisprudence *Papillon* :

¹ Soit 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil, ou dans la limite de 457 euros par membre du conseil pour les sociétés anonymes employant moins de cinq personnes.

- le 2° dispose que les mesures qui découlent de cette jurisprudence bénéficient de la « rétrospectivité » ou « **rétroactivité économique** » puisqu'elles s'appliquent aux exercices **clos à compter du 31 décembre 2009**.

Cette rétroactivité concerne aussi des dispositions « associées » aux modifications relevant de l'arrêt *Papillon*, soit celles relatives à l'obligation déclarative de suivi des plus-values (VIII), à la condition de détention continue pour les groupes bancaires mutualistes (b) du 3° du I) – conformément à l'intention du législateur – et à la neutralisation des dividendes versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice (3° du II). La rétroactivité de cette mesure défavorable doit cependant être tempérée par son caractère limité (*cf. supra*) ;

- en revanche, le 1° prévoit que les mesures non liée à l'arrêt *Papillon* s'appliquent aux exercices **ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010**.

Par dérogation, le 2° permet aux sociétés susceptibles d'être concernées par le nouveau régime **d'exercer l'option pour l'intégration fiscale et de conclure des accords jusqu'au 28 février 2010**, au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} décembre 2009 (soit un délai de trois mois pour exercer l'option).

2. Les conditions des réclamations contentieuses

Le 3° du XI du présent article prévoit les conditions dans lesquelles les sociétés peuvent formuler des réclamations contentieuses en vue de **bénéficier rétroactivement des seules nouvelles dispositions liées à la jurisprudence *Papillon***. Comme indiqué précédemment, les dispositions sans lien avec cette jurisprudence ne s'appliqueront pas de manière rétroactive.

Ces conditions sont les suivantes :

- les nouvelles dispositions du i du 6 de l'article 223 L, relatives aux déficits imputables sur une base élargie après cessation d'un groupe, sont applicables lorsque la **cessation** d'un groupe existant à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel les contribuables ont choisi de bénéficier du régime d'intégration fiscale **découle de ce choix** ;

- les réclamations pourront porter sur les **exercices clos du 1^{er} septembre 2004 au 30 décembre 2009**, conformément au délai prévu par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales¹, et ne permettront l'application des nouvelles dispositions qu'en ce qu'elles modifient une réglementation applicable au titre de ces exercices. Les sociétés concernées

¹ *Il dispose ainsi que* « lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter **que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu** ».

pourront dès lors bénéficier d'un **traitement strictement équivalent à celui des autres groupes intégrés** pour les exercices en cause ;

- les sociétés devront joindre les accords, options, et états déclaratifs (existants ou institués par le présent article) à leur réclamation ;

- dans un souci d'équité et de continuité, la formulation d'une réclamation au titre d'un exercice **emportera application des nouvelles dispositions aux exercices suivants** ;

- enfin **le montant d'IS restitué** sera égal à la somme algébrique des écarts constatés, pour la période entre l'exercice choisi et le dernier exercice clos avant le 31 décembre 2009, entre le montant d'IS acquitté au titre de chaque exercice et celui qui résulterait de l'application des nouvelles dispositions liées à l'arrêt *Papillon* pour ces mêmes exercices.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général, et Charles de Courson, l'Assemblée nationale a adopté **vingt-deux amendements** à cet article, dont dix amendements rédactionnels ou de précision. Les autres aménagements sont principalement les suivants :

- l'obligation pour les sociétés intermédiaires étrangères de clôturer leurs comptes à la même date que les sociétés françaises du groupe est **écartée si la réglementation étrangère rend impossible le respect de cette condition** ;

- des précisions ont été apportées à la notion de « *pertes de sociétés du groupe* », retenue au titre de la preuve que la société mère doit apporter sur le caractère intra-groupe des opérations pour pouvoir bénéficier des retraitements liés à l'existence d'un groupe « *Papillon* ». **Il est ainsi fait référence aux pertes « fiscales »**, soit les « *déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value nette à long terme d'ensemble* », et non aux pertes « comptables » ;

- afin de bénéficier des mesures de retraitement au titre des abandons de créances et subventions directes ou indirectes dans un groupe « *Papillon* », le sixième alinéa de l'article 223 B précité prévoit que l'octroi d'une subvention ou d'un abandon de créances à une société intermédiaire et son reversement à une société du groupe doivent avoir lieu **au cours du même exercice**. Ce délai étant jugé trop court, **cette mention a été supprimée** pour ne faire référence qu'à l'absence d'incidence de ces flux sur la détermination du résultat d'ensemble du groupe ;

- un amendement a logiquement précisé que le dispositif de réintégration des charges financières, dit « amendement Charasse », **ne s'applique pas au rachat par une société de ses propres actions** ;

- à l'initiative de notre collègue député Charles de Courson, et avec l'avis favorable du Gouvernement, un amendement a légalisé une pratique, appliquée de manière non homogène par certains services des impôts, permettant une **réduction des acomptes d'IS dus par une société bénéficiaire qui intègre un groupe déficitaire**, au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe. Cette mesure n'entraîne qu'un coût de trésorerie pour l'Etat puisqu'en l'état actuel, la société bénéficiaire verse quatre acomptes sur les douze premiers mois de son entrée dans le groupe, qui sont ensuite restitués à la société mère l'exercice suivant ;

- un nouveau IX *bis* tend à **aligner le régime applicable aux groupes d'assurances mutuelles sur celui des banques mutualistes**, en permettant l'absence de cessation d'un groupe lorsqu'à la suite de son option pour ce dispositif, une société mère ne crée pas de nouveau groupe mais élargit son groupe préexistant. Dans la mesure où les banques mutualistes ont pu opter au 1^{er} janvier 2009 pour le régime de l'intégration fiscale dans ces conditions, la même date d'entrée en vigueur a été rétroactivement retenue pour les assurances mutuelles ;

- il est précisé qu'en cas d'option pour le régime de groupe, seule la liste des sociétés doit être communiquée à l'administration à l'ouverture de l'exercice au titre duquel l'option est exercée, les états de suivi étant quant à eux transmis à la clôture de l'exercice ;

- enfin un amendement permet aux groupes **déficitaires** – et non pas aux seuls groupes bénéficiaires, comme le prévoyait la rédaction originelle du présent article – de bénéficier rétroactivement des aménagements liés à la jurisprudence « *Papillon* ». Il prévoit également que ces demandes soient le cas échéant, et non plus exclusivement, formulées par voie de réclamation contentieuse.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve les dispositions du présent article, en particulier celles relatives à la faculté d'interposer une société résidente d'un Etat européen entre une société mère et ses filiales françaises membres du groupe, et les mesures correspondantes de retraitement des flux financiers intra-groupe, qui constituent une mise en conformité avec le nouvel état de la jurisprudence de la CJCE. Ces dispositions, pour être parfois très complexes n'en sont pas moins nécessaires compte tenu des risques élevés de contentieux qui surviendraient en cas de non-application du droit communautaire.

Les aménagements introduits à l'Assemblée nationale sont également opportuns et pragmatiques et viennent dans certains cas remédier à des

incohérences du dispositif originel. Il apparaît cependant souhaitable de **mieux encadrer le nouveau régime de réduction des acomptes d'IS** dus par une société bénéficiaire qui intègre un groupe déficitaire, notamment pour garantir que cette société est toujours membre du groupe à la clôture de l'exercice.

La distinction entre les « sociétés du groupe », structures éligibles à l'intégration fiscale, et les « sociétés intermédiaires », qui ne sont pas membres du groupe mais en déterminent le périmètre, permet de **n'apprécier la continuité du groupe qu'au regard du critère capitalistique**, et non plus également en fonction du régime fiscal des sociétés interposées. A cet égard, il importe de relever que la non-intégration des sociétés intermédiaires sises dans un Etat membre est **conforme aux conclusions de l'avocat général**, présentées le 19 novembre 2009¹, **dans l'affaire X Holding B.V.** dont la CJCE a été saisie sur question préjudicielle d'une juridiction néerlandaise.

Cet assouplissement du régime d'intégration fiscale pourrait contribuer à **faciliter les opérations de croissance externe des groupes français en Europe**, puisqu'il ne sera plus nécessaire de procéder, pour maintenir un groupe élargi, à des opérations lourdes de reclassement de titres et de réorganisation en vue de rapatrier les filiales françaises du groupe acquis vers le groupe acquéreur.

Votre rapporteur général constate cependant que le nouveau régime présente aussi des **risques**.

En premier lieu, il découle certes directement de la jurisprudence *Papillon*, mais il ouvre de larges possibilités de constitution de groupes alors qu'il était jusqu'à présent possible d'aboutir à un résultat analogue (soit l'intégration des sous-filiales françaises) en recourant à la **création en France, par la filiale étrangère, d'un établissement stable** dans lequel étaient reclassés les titres de la sous-filiale. La création d'un tel établissement suppose naturellement que la filiale étrangère et la société mère s'accordent pour en prendre l'initiative, mais elle ne requiert pas de lourdes formalités. On peut dès lors considérer que **le nouveau régime est quelque peu « surdimensionné »**, d'autant qu'il ne constitue sans doute une solution que pour quelques cas isolés réellement problématiques.

En second lieu, ce régime contraint le législateur à prévoir des modalités favorables de réclamation contentieuse pour que les groupes potentiellement concernés puissent en bénéficier rétroactivement, en « remontant » jusqu'aux exercices clos à compter du 1^{er} septembre 2004. **Ces réclamations auront un coût budgétaire**, dont le montant n'est pas connu mais qu'il importe néanmoins de ne pas surestimer.

¹ L'avocat général de la CJCE a ainsi considéré que « l'article 43 CE, lu conjointement avec l'article 48 CE, ne fait pas obstacle aux dispositions d'un Etat membre qui donnent à une société nationale et à une ou plusieurs des ses filiales établies sur le territoire national la possibilité de former une entité fiscale permettant que l'impôt soit prélevé à leur égard dans la société mère comme s'il s'agissait d'un seul assujetti, **mais qui n'autorisent pas l'intégration dans une entité fiscale des filiales ayant leur siège dans un autre Etat membre** ».

Enfin votre rapporteur général relève que le régime de groupe, comme le dispositif anti-abus de l' « amendement Charasse » ou celui de lutte contre la sous-capitalisation, sont aujourd'hui hautement complexes après avoir été aménagés à de nombreuses reprises depuis une dizaine d'années pour tenir compte des nouvelles pratiques d'optimisation ou, dans un sens favorable, des besoins nés des restructurations des groupes. Il en résulte que **la complexité juridique et celle des pratiques s'auto-alimentent**, suscitant des adaptations mutuelles et consacrant l'illisibilité de notre droit fiscal.

Il sera sans doute nécessaire, tôt ou tard, de restaurer une certaine intelligibilité et de concevoir de nouveaux mécanismes de lutte contre les abus. A cet égard, le dispositif de lutte contre les « rachats à soi-même », et plus largement une réflexion sur l'opportunité du régime de déductibilité des intérêts d'emprunt, **ont certainement vocation à être étendus à l'ensemble des entreprises, au-delà du seul cénacle des groupes fiscaux.**

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 23

Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif

Commentaire : le présent article révisé les modalités d'imposition des revenus du patrimoine des organismes sans but lucratif. En particulier, il instaure un taux unique d'imposition de 15 % sur les dividendes qu'ils perçoivent.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UNE IMPOSITION DIFFÉRENCIÉE DES DIVIDENDES VERSÉS AUX ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Le paragraphe 5 de l'article 206 du code général des impôts (CGI) dispose que **les établissements publics**, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, **ainsi que les associations et collectivités, non soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) en vertu d'une autre disposition**, y sont assujettis¹ en raison **des revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, à l'exception des dividendes de sociétés françaises**, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 *bis*.

Par ailleurs, l'article 187 du CGI prévoit que **les dividendes de source française versés à des organismes sans but lucratif (OBSL) dont le siège est hors de France sont soumis à une retenue à la source dont le taux de droit commun est de 25 %**.

Une **première discrimination** fiscale apparaît alors **selon la destination du dividende versé**. En effet, pour un même dividende, selon que l'OBSL soit français ou étranger, son imposition est **soit nulle (OBSL français)**, soit de **25 % (OBSL étranger)**.

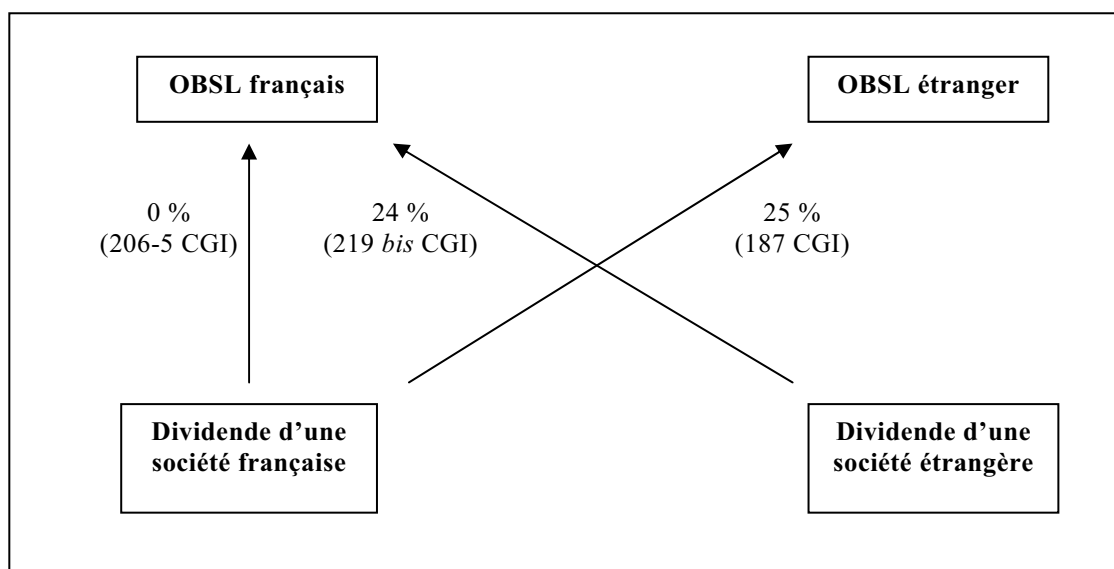
Par ailleurs, aux termes de l'article 219 *bis* du CGI, l'ensemble des autres revenus des OBSL français, par exemple des dividendes de sociétés étrangères, sont imposés à hauteur de 24 %.

Il s'agit là d'une **seconde discrimination** fiscale en fonction, cette fois-ci, de **l'origine du dividende**. Le dividende de source française n'est pas

¹ *A l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital.*

imposable tandis que le dividende de source étrangère est imposé à hauteur de 24 %.

Imposition des dividendes versés aux OBSL français et étrangers selon leur provenance



Source : commission des finances

B. LA DIFFÉRENCE D'IMPOSITION DES DIVIDENDES DE SOURCE FRANÇAISE EST CONTRAIRE À NOS ENGAGEMENTS COMMUNAUTAIRES

Le présent article fait suite à un récent arrêt du Conseil d'Etat (CE, 13 février 2009, *Stichting Unilever Pensioenfond*). La Haute juridiction juge, en effet, **que l'imposition différenciée des dividendes de source française, selon qu'ils sont versés à un OBSL français ou étranger, est contraire aux stipulations de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne relatif à la libre circulation des capitaux.** Il importe cependant que l'OBSL européen remplisse tous les critères pour être reconnu comme OBSL en France. En particulier, sa gestion doit être désintéressée et son activité non lucrative doit demeurer significativement prépondérante.

La Communauté européenne est fondée sur un principe de libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux. **Toute discrimination qui ne repose pas sur une impérieuse raison d'intérêt général constitue une entrave à ce principe.** Or, le Gouvernement n'a pas démontré au Conseil d'Etat que « *la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal ou l'efficacité des contrôles fiscaux* » sont de nature à justifier cette discrimination.

L'état de notre droit n'est donc pas conforme à nos engagements communautaires. Une réforme sur ce point apparaît donc nécessaire pour que

la France ne risque pas de faire l'objet d'une condamnation en manquement devant la Cour de justice des communautés européennes.

C. LES AUTRES REVENUS PATRIMONIAUX DES OBSL FRANÇAIS SONT IMPOSÉS SELON TROIS MODALITÉS DIFFÉRENTES

Au-delà de la question de l'imposition des dividendes, le présent article révisé la fiscalité de l'ensemble des revenus patrimoniaux des OBSL.

Le paragraphe 5 de l'article 206 du CGI précité dispose en effet que les OBSL français sont imposables au titre de l'impôt sur les sociétés à raison des revenus tirés :

1) de **la location des immeubles bâtis et non bâtis** dont ils sont propriétaires¹ ;

2) de **l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières** ;

3) des **revenus de capitaux mobiliers**, à l'exception des dividendes des sociétés françaises comme cela a été expliqué précédemment, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source ;

4) des **dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées** visées aux 3^o *ter* à 3^o *sexies* de l'article 208 et à l'article 208 B du CGI² ;

5) des **dividendes de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC)**.

Il convient de noter que les revenus cités aux points 4) et 5) n'entrent pas dans le champ de l'exonération générale d'imposition des dividendes de sociétés françaises pour les OBSL.

Les **plus-values, mobilières et immobilières**, ne sont pas visées par l'article 206-5 du CGI. **Elles doivent donc être considérées comme exclues du champ de l'imposition** au titre de l'impôt sur les sociétés pour les OBSL.

Une fois définie la matière imposable, l'article 219 *bis* du CGI prévoit deux taux d'imposition. **Le premier s'élève à 24 % et constitue le taux du droit commun pour l'ensemble des revenus. Le second est fixé à 10 % et concerne :**

- les produits des titres de créance ;
- les dividendes cités aux points 4) et 5) ci-dessus ;
- les revenus des titres émis à compter du 1^{er} janvier 1987 tels qu'ils sont définis par le CGI¹.

¹ A l'exception des immeubles bénéficiant d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (art. 1382 CGI) ou de taxe foncière sur les propriétés non bâties (art. 1394 CGI).

² Il s'agit des sociétés immobilières de gestion, des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, des sociétés agréées pour le financement des télécommunications et des sociétés immobilières d'investissement.

L'article 219 *bis* précise également que l'impôt n'est pas recouvré s'il est inférieur à 150 euros et que, si son montant est compris entre 150 et 300 euros, il fait l'objet d'une décote égale à la différence entre 300 euros et ce montant.

Par ailleurs, les intérêts tirés des livrets A et des livrets bleus sont exonérés (articles 208 *ter* et 208 *ter* B du CGI).

Au final, selon leur nature, les revenus patrimoniaux des OBSL français sont imposés suivants trois modalités différentes (exonération, taux de droit commun à 24 %, taux réduit à 10 %).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. UNE NOUVELLE DÉFINITION DES REVENUS PATRIMONIAUX DES OBSL FRANÇAIS

Le **I. du présent article** modifie le paragraphe 5 de l'article 206 du CGI afin d'établir **une définition claire des revenus patrimoniaux des OBSL français**. Il s'agit désormais :

- des **revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires** ;
- des **revenus de l'exploitation des propriétés agricoles et forestières** ;
- des **revenus des capitaux mobiliers dont ils disposent**, lorsqu'ils n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 *bis* du CGI.

La nouvelle rédaction du paragraphe 5 **fait disparaître l'exonération d'impôt sur les sociétés pour les dividendes des sociétés françaises** et, par voie de conséquence, les cas particuliers des dividendes des sociétés immobilières, des sociétés agréées et des sociétés d'investissement sont également supprimés.

L'ensemble des dividendes précédemment visés sont regroupés sous la mention « *revenus des capitaux mobiliers dont ils disposent* ». L'article 206 du CGI apparaît donc incontestablement plus lisible et plus précis. Il mentionne désormais expressément que les revenus patrimoniaux concernés par l'imposition **se limitent uniquement à ceux relevant des activités non lucratives (alinéa 2)**. Ceux qui se rattachent aux activités lucratives sont imposés dans les conditions du droit commun de l'impôt sur les sociétés.

¹ Il s'agit des revenus tirés des obligations, des titres participatifs, des effets publics, des emprunts, des primes de remboursement et des intérêts capitalisés.

B. UNE IMPOSITION UNIQUE AU TAUX DE 15 % POUR LES DIVIDENDES VERSÉS À DES OBSL FRANÇAIS

Le II. du présent article refond l'article 219 *bis* du CGI qui porte sur les taux d'imposition des revenus patrimoniaux des OBSL français.

Le taux de droit commun de 24 % est maintenu, de même que le taux réduit de 10 % pour les produits des titres de créances et les revenus des titres.

En revanche, **l'intégralité des dividendes, de source française ou étrangère, sont désormais imposés au taux unique de 15 %**. Concrètement, les dividendes précédemment exonérés sont désormais passibles de l'impôt sur les sociétés. Les autres dividendes, auparavant spécifiquement visés par le paragraphe 5 de l'article 206 du CGI, **voient leur taux d'imposition relevé de 10 % à 15 %**.

L'exonération d'imposition ne subsiste plus que pour les intérêts des livrets A et des livrets bleus.

Par ailleurs, le présent II. **supprime le mécanisme de non-recouvrement pour des montants inférieurs à 150 euros**. Le recouvrement de l'imposition des revenus du patrimoine des OBSL se fera désormais au premier euro.

Le IV. et le V. du présent article effectuent des coordinations avec d'autres articles du CGI afin de prendre en compte la nouvelle rédaction de l'article 219 *bis*.

Le VI. du présent article précise que les nouvelles dispositions relatives aux articles 206 et 219 *bis* s'appliquent à l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

Imposition des dividendes versés aux OBSL français

Nature des dividendes (206-5 CGI)	Taux d'imposition (219 <i>bis</i> CGI)	
	Actuel	PLFR 2009
Dividendes de sociétés françaises	Exonérés	15 %
Dividendes de sociétés étrangères	24 %	15 %
Dividendes de sociétés immobilières et des sociétés agréées (208-3° ter à 208-3° sexies) et des sociétés immobilières d'investissement (208 B)	10 %	15 %
Dividendes des SIIC	10 %	15 %

Source : direction de la législation fiscale

C. LES DIVIDENDES DE SOURCE FRANÇAISE VERSÉS À DES OBSL EUROPÉENS SONT ÉGALEMENT IMPOSÉS AU TAUX DE 15 %

Le II. du présent article permet de mettre fin à la différence d'imposition selon la nature des dividendes versés à des OBSL français. Ils sont désormais imposés au taux de 15 %.

Le III. du présent article, pour sa part, met fin à la discrimination, contraire au droit communautaire, qui consistait à imposer différemment les mêmes dividendes selon qu'ils étaient versés à des OBSL français ou européens.

Par conséquent, **les dividendes de source française**, versés à des OBSL établi dans **un Etat membre de la Communauté européenne** ou dans **un Etat membre de l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales**, sont également **imposés au taux de 15 %**.

Le taux de 15 % n'est applicable qu'aux seuls OBSL européens qui rempliraient les conditions pour être qualifiés d'OBSL en France.

Il convient de noter que les dividendes de source française, versés à des OBSL étrangers établis en dehors territoire européen, demeurent imposés au taux de 25 %.

Enfin, conformément aux dispositions introduites (nouvel article 238-0 A du CGI) par l'article 14 du présent projet de loi, ce taux sera fixé à 50 % pour les OBSL dont le siège serait situé dans un Etat ou territoire non coopératif.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté **deux amendements rédactionnels** présentés par notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général de la commission des finances.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général souligne que le dispositif proposé par le présent article apparaît satisfaisant. Pour autant, il note que cette réforme se fait sans réelle visibilité. En effet, les services du ministère des finances ne sont pas en mesure de chiffrer les conséquences de la réforme.

Ainsi, jusqu'à présent, les revenus des dividendes de sociétés françaises versés à des OBSL français étaient exonérés d'impôt et, par conséquent, ne faisaient pas l'objet d'une déclaration. Les services fiscaux ne peuvent avoir **qu'une idée très frustrée de la base imposable** qui est

désormais taxée au taux de 15 %. Il est clair cependant qu'elle demeurera, malgré tout, **relativement étroite**.

De même, il n'est pas possible de connaître le rendement de l'impôt, au taux de 25 % actuellement, sur les dividendes d'origine française versés à des OBSL étrangers. Le mécanisme de la retenue à la source ne permet pas d'individualiser précisément cette matière imposable. Par conséquent, le coût de la diminution du taux de 25 % à 15 % n'est pas non plus connu.

La réforme introduite apparaît pour autant équilibrée au regard des différentes options possibles. En effet, l'arrêt du Conseil d'Etat oblige le Gouvernement à unifier le taux d'imposition pour les dividendes de source français versés à des OBSL français et européens.

Or, en l'état actuel du droit, ils sont soit exonérés de l'impôt sur les sociétés, soit imposés au taux de 25 %. L'unification pouvait se réaliser par le haut ou par le bas. Dans le premier cas, le coût pour les finances publiques aurait été insupportable. Dans le second cas, la charge fiscale nouvelle pour les OBSL français aurait conduit à pénaliser gravement notre secteur associatif. **Le taux de 15 % constitue, par conséquent, un point d'équilibre.**

Il est probable qu'une fois compensé les effets de diminution et de hausse des taux, les revenus patrimoniaux soient plus lourdement imposés. **Il apparaît, en effet, peu probable que la diminution de l'imposition sur les dividendes étrangers compense la hausse de celle sur les dividendes français.** La hausse des taux d'imposition des dividendes des sociétés immobilières, des sociétés agréées et des SIIC de 10 % à 15 % ne devrait avoir un impact que marginal.

Votre rapporteur général note toutefois que l'imposition des revenus patrimoniaux ne concernent que des structures ayant déjà atteint une taille critique. **Les conséquences de cette réforme ne semblent donc pas de nature à remettre en cause l'équilibre financier de notre secteur non lucratif, notamment du fait du maintien de l'exonération des plus-values.**

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 24

Aménagement du régime du mécénat

Commentaire : le présent article tend à adapter le régime du mécénat, qui permet de bénéficier d'une réduction d'impôt au titre des dons consentis à des organismes d'intérêt général français, pour tenir compte d'une récente jurisprudence communautaire qui oblige à étendre le bénéfice de ce dispositif aux dons octroyés à des organismes établis dans les autres pays de l'Union européenne mais qui exercent leur activité en France.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE RÉGIME DU MÉCÉNAT EST UN RÉGIME TRÈS FAVORABLE QUI REPRÉSENTE UNE DÉPENSE DE L'ORDRE DE 1,3 MILLIARD D'EUROS

Le régime du mécénat est applicable aux particuliers au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et aux entreprises pour l'impôt sur les bénéfices qu'elles doivent acquitter. Il consiste, dans tous les cas, en une réduction de l'impôt dû.

Aux termes de l'article 200 du code général des impôts, des particuliers peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 66 % du montant de certains de leurs dons et versements dans la limite de 20 % de leur revenu imposable.

Le taux de la réduction est porté à 75 % pour les dons, limités à un montant de 495 euros, effectués à des organismes qui procèdent à la fourniture de repas ou de soins à titre gratuit ou qui favorisent le logement de personnes en difficulté.

L'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts autorise également un particulier à imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune 75 % du montant des dons en numéraire et des dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger, dans la limite de 50 000 euros.

Enfin, une réduction d'impôt, prévue par l'article 238 *bis* du code général des impôts, est accordée aux entreprises au titre de leur impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) qui est égale à 60 % du montant de leurs dons, dans la limite de 5 % de leur chiffre d'affaires.

Champ d'application du régime du mécénat

La réduction d'impôt prévue par l'article 200 du code général des impôts est octroyée pour les dons consentis aux organismes suivants :

a) Les fondations ou associations reconnues d'utilité publique, les fondations universitaires ou les fondations partenariales et, pour les seuls salariés des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe auquel appartient l'entreprise fondatrice, les fondations d'entreprise, lorsque ces organismes répondent aux conditions fixées au b ;

b) Les oeuvres ou les organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'oeuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

c) Les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

d) Les organismes dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises ;

e) Les associations culturelles et de bienfaisance, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ;

f) Les organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, 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 oeuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ;

g) Les fonds de dotation ;

h) Les associations de financement et mandataires financiers de partis politiques et de candidats à des élections politiques ainsi que les cotisations aux partis politiques.

Le champ d'application de la réduction d'impôt prévue par l'article 238 bis du code général des impôts couvre les mêmes organismes donataires auxquels s'ajoutent les organismes de recherche agréés, les sociétés représentant la France aux expositions internationales et les sociétés nationales de programmes, pour la seule partie des dons affectés au financement de programmes audiovisuels culturels.

En revanche, le champ d'application de la réduction d'impôt au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune est différent. Il couvre :

- les établissements de recherche et d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, d'intérêt général, à but non lucratif ;

- les fondations reconnues d'utilité publique ;

- les entreprises et associations intermédiaires d'insertion, les entreprises de travail temporaire d'insertion, les chantiers et ateliers d'insertion ;

- les entreprises adaptées ;

- l'Agence nationale de la recherche ;

- les fondations universitaires ou partenariales.

Le tome II du fascicule Voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2010 évaluent les dépenses fiscales afférentes à ces trois dispositifs à hauteur de :

- **960 millions au titre de la réduction de l'impôt sur le revenu ;**
- **340 millions au titre de la réduction de l'impôt sur les bénéfices ;**
- **50 millions au titre de la réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune.**

Ces chiffres démontrent que le régime du mécénat, en particulier pour l'impôt sur le revenu, constitue **un mécanisme très incitatif** qui devrait coûter près de 1,3 milliard d'euros en 2010.

B. LE RÉGIME DU MÉCÉNAT EST RÉSERVÉ AUX DONNÉS FAITS À DES ORGANISMES ÉTABLIS ET EXERÇANT UNE ACTIVITÉ EN FRANCE

Le code général des impôts ne prévoit pas de règle de territorialité pour les organismes donataires. Toutefois, comme le rappelle notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général de la commission des finances, il résulte des débats sur la loi d'août 2003 relative au mécénat que **l'intention du législateur est bien d'exclure du bénéfice de la réduction d'impôt les dons aux organismes donataires dont le siège n'est pas situé en France.**

La **doctrine fiscale a également imposé une condition de territorialité de l'activité de ces organismes.**

Ainsi, la documentation de base¹ affirme que « *pour que les dons ouvrent droit à la réduction, il faut que l'organisme donataire exerce en France* ».

Par conséquent, la réduction d'impôt est refusée pour les dons :

- à des œuvres ou organismes étrangers n'exerçant aucune activité en France ;
- à des œuvres ou organismes étrangers qui se bornent à exercer en France « *une action limitée en faveur d'un groupe restreint de personnes* ».

Ce principe connaît **deux dérogations**. Ainsi, les dons faits à des associations françaises, dont le but est d'organiser, à partir de la France, un programme humanitaire, ouvrent droit à la réduction d'impôt.

Il en est de même des **dons consentis aux organismes d'intérêt général qui concourent à la diffusion de la culture, de la langue française et des connaissances scientifiques françaises à l'étranger.**

¹ DB 5B3311, n° 10

C. LA RESTRICTION LIÉE À LA CONDITION DE RÉSIDENCE DES ORGANISMES DONATAIRES N'EST PAS CONFORME À NOS ENGAGEMENTS COMMUNAUTAIRES

Dans un arrêt du 27 janvier 2009 (affaire C-318/07 Hein Persche), la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a considéré que **le fait de limiter l'avantage fiscal du mécénat aux dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général établis sur le territoire national constitue une entrave à la liberté de circulation des capitaux, lorsque ces organismes non-résidents satisfont aux conditions imposées par la législation nationale pour l'octroi de cet avantage fiscal.**

Dans le cas d'espèce, un allemand, M. Persche, avait consenti un don à une maison de retraite et à un orphelinat domiciliés au Portugal. La CJCE déclare que le fisc allemand aurait dû lui accorder le bénéfice de l'avantage fiscal comme si les organismes donataires étaient allemands.

En effet, elle constate que **l'avantage fiscal est de nature à « influencer de façon significative sur l'attitude du donateur »**. Elle conclut en indiquant que la législation qui conduit à refuser l'avantage fiscal, pour la seule raison que l'organisme bénéficiaire **n'est pas établi sur le territoire national**, *« constitue une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne »*.

La Cour rappelle cependant **qu'elle vise des situations « objectivement comparables »**. Pour revenir au cas d'espèce, un orphelinat est reconnu comme un organisme d'intérêt général tant en Allemagne qu'au Portugal. Le don de M. Persche est, de ce fait, éligible à l'avantage fiscal. En revanche, en France, le don de M. Persche n'aurait pas bénéficié de la réduction d'impôt car l'orphelinat n'exerce pas son activité en France.

Elle a également souligné le fait que le contribuable **doit apporter toutes les pièces justificatives utiles pour que sa demande soit recevable** et que la **coopération administrative permet aux autorités fiscales d'obtenir tout renseignement** qui se révélerait nécessaire à l'établissement correct de l'impôt du contribuable.

En conséquence, la position de l'administration fiscale française apparaît clairement contraire à la jurisprudence de la CJCE. Le présent article modifie donc le code général des impôts en vue de prendre en considération les dons faits à des organismes d'intérêt général établis hors de France.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Pour les dons consentis au profit d'organismes dont le siège est situé dans un autre Etat européen, le Gouvernement propose d'aménager le régime du mécénat selon deux modalités.

Soit le don bénéficie à un organisme agréé par l'administration fiscale française et il ouvre alors droit, d'office, à la réduction d'impôt.

Soit le don bénéficie à un organisme non agréé et le contribuable devra alors apporter la preuve qu'il s'agit d'un organisme d'intérêt général qui pourrait être reconnu comme tel en France.

A. LA RÉDUCTION D'IMPÔT SERA ACCORDÉE, DE DROIT, POUR LES DONNÉS CONSENTIS AUX ORGANISMES AGRÉÉS

L'alinéa 2 du présent article, pour les articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts, ainsi que **l'alinéa 7**, pour l'article 885-0 V *bis* A du même code, créent la possibilité pour **un organisme d'intérêt général européen d'être agréé par l'administration fiscale**.

Le siège de ces organismes doit être situé dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen, pourvu que ce dernier ait conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Votre rapporteur général précise qu'il faut que la convention soit entrée en vigueur et applicable dans les deux Etats parties.

Le présent article dispose que « *l'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France* » répondant aux conditions fixées par les articles 200, 238 *bis* et 885-0 V *bis* A du code général des impôts.

Comme le relève très justement notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, le dispositif n'a pas pour effet de modifier la condition relative à la localisation de l'activité exercée, qui doit être distinguée de celle du siège de l'organisme (cas des associations humanitaires, par exemple).

Localisation du siège de l'organisme et localisation de l'activité exercée

La doctrine fiscale française considère que le don est éligible à l'avantage fiscal s'il bénéficie à un organisme exerçant son activité en France (*cf. supra*). Deux dérogations existent toutefois : elles concernent les organismes **humanitaires** et ceux qui concourent à la diffusion de **la culture, de la langue française et des connaissances scientifiques françaises à l'étranger**.

Sur ce point, la jurisprudence européenne ne change rien. Ainsi, un don à une association allemande qui exercerait son activité sur le sol français bénéficierait de la réduction d'impôt. Ce ne serait pas le cas, en revanche, si la même association exerçait son activité dans un cadre strictement allemand.

Par ailleurs, **les dérogations admises par l'administration fiscale seront également applicables aux organismes étrangers**. Par exemple, un don consenti à une association allemande qui poursuit un but humanitaire sera éligible à l'avantage fiscal au même titre qu'un don français. Il en va de même pour un organisme qui contribue à diffuser la langue ou la culture française à l'étranger.

L'agrément est délivré dans les conditions prévues par l'article 1649 *nonies* du code général des impôts qui dispose que « *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* ».

Les **alinéas 4 et 9** du présent article précisent toutefois que les conditions d'application de ces dispositions, notamment « *la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément* » sont fixées par décret.

Les **alinéas 5 et 10** du présent article effectuent des coordinations.

B. POUR LES ORGANISMES NON AGRÉÉS, LE CONTRIBUABLE DEVRA DÉMONTRER QU'IL EST ÉLIGIBLE À LA RÉDUCTION D'IMPÔT

L'**alinéa 3** du présent article, pour les articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts, et l'**alinéa 8**, pour l'article 885-0 V *bis* A du code général visent également les organismes dont le siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, mais **qui ne seraient pas agréés**.

Dans ce cas, la réduction d'impôt obtenue dans un premier temps fait l'objet d'une reprise sauf « *lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France* » répondant aux conditions fixées par les articles 200, 238 *bis* et 885-0 V *bis* A du code général des impôts.

Pour les dons consentis à des organismes non agréés, la « charge de la preuve » repose sur le contribuable qui doit démontrer à l'administration fiscale qu'il est éligible à la réduction d'impôt.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général comprend parfaitement les raisons qui ont conduit le Gouvernement à présenter cet article. La jurisprudence de la CJCE nous oblige à mettre en conformité avec le droit communautaire le régime du mécénat tel qu'il existe actuellement.

Pour autant, il considère que ce dispositif n'aura, en pratique, qu'une portée limitée.

Il est fort probable que très peu d'organismes étrangers solliciteront l'agrément de l'administration fiscale française. Il ne pourrait s'agir que de grandes structures qui, d'ores et déjà, possèdent des filiales en France (Croix-Rouge, Armée du Salut, Greenpeace, etc.) et qui n'auront donc pas de raison d'être agréées.

L'innovation principale du présent article réside donc principalement dans les règles instituées à l'égard des organismes non agréés. **Là encore, en pratique, le dispositif proposé ne manquera pas, à coup sûr, de soulever de sérieuses difficultés.**

Par exemple, un particulier veut prouver que le don qu'il a consenti à une association issue d'un autre pays de l'Union européenne lui ouvre droit à la réduction d'impôt. Il sera, par conséquent, amené à transmettre des documents à l'administration fiscale écrits soit dans la langue nationale de ce pays, soit, au mieux, en anglais. Peut-on alors exiger de tous les fonctionnaires des centres des impôts qu'ils comprennent ladite langue ? Cette solution n'apparaît guère réaliste. De même, il ne semble pas possible d'imposer une traduction certifiée conforme, dont le coût reviendrait à annuler le bénéfice de la réduction d'impôt.

Au final, **à moins de coûts de gestion très élevés, les centres des impôts ne seront pas, dans la très grande majorité des cas, en mesure d'apprécier si le don ouvre droit à l'avantage fiscal.** Les clauses d'assistance administrative se heurtent aux mêmes limites et ne sont pas susceptibles de remédier à ces inconvénients.

La DLF a indiqué à votre rapporteur général **qu'elle n'était pas en mesure de chiffrer le coût potentiel de la mesure.** En effet, il n'existe aucune donnée précise sur le montant des dons consentis par des contribuables français à des organismes européens qui, de surcroît, seraient éligibles à l'avantage fiscal.

Votre rapporteur général est toutefois **satisfait que le champ de la dépense fiscale demeure circonscrit aux dons consentis au profit d'organismes certes étrangers mais exerçant leur activité en France.**

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 25

Transposition de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise

Commentaire : le présent article a pour objet de transposer la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise dans le code général des impôts pour les alcools, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés, et dans le code des douanes, pour les produits énergétiques.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA SPÉCIFICITÉ DES DROITS D'ACCISE

1. Une fiscalité ancienne

Les droits d'accises sont des taxes indirectes sur la consommation ou l'utilisation de certains produits. Contrairement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il s'agit principalement de taxes spécifiques, c'est-à-dire exprimées en tant que montant monétaire par quantité de produit.

Dans tous les pays de l'Union européenne, les droits d'accises font partie des premières contributions mises en place. Ils sont donc le fruit de traditions économiques, sociales, politiques et culturelles très anciennes et, le plus souvent, propres à chaque pays.

Cette origine explique en grande partie les difficultés rencontrées au niveau communautaire pour parvenir à une harmonisation de ces droits.

2. Une taxation qui touche trois secteurs sensibles et importants

Trois types de produits sont actuellement soumis à accise dans tous les pays de l'Union : les tabacs, les alcools et les produits énergétiques, principalement les produits pétroliers.

Il s'agit de produits « sensibles », strictement réglementés tant en matière de détention que de circulation et, en conséquence, faisant l'objet de nombreux contrôles.

Chacune de ces catégories de produits répond à des considérations jugées stratégiques ou prioritaires : la sécurité et la protection de

l'environnement pour les hydrocarbures, la santé publique pour les alcools et les tabacs.

Le poids économique de ces produits est particulièrement important. Ainsi, il s'agit, par exemple, de la principale fiscalité reposant sur notre secteur vitivinicole.

3. Un rendement supérieur à 27 milliards d'euros en France

Les droits d'accises correspondent à des recettes non négligeables, même si des différences importantes peuvent être constatées entre les Etats membres de l'Union européenne.

En France, l'essentiel du produit des droits d'accise est représenté par la taxe intérieure sur les produits pétroliers, soit près de **14,5 milliards d'euros en 2010¹**, le reste étant réparti entre le droit de consommation sur les tabacs, pour environ **9,7 milliards d'euros** et les droits sur les alcools pour environ **3 milliards d'euros**.

B. LA CRÉATION D'UN RÉGIME GÉNÉRAL D'ACCISE EST APPARU NÉCESSAIRE AVEC L'OUVERTURE DU MARCHÉ INTÉRIEUR

Le marché intérieur, établi à partir du 1^{er} janvier 1993, repose sur la libre circulation des personnes, des marchandises, des capitaux et des services. Il suppose donc la suppression des contrôles fiscaux et de toute autre formalité lors du franchissement d'une frontière intracommunautaire.

Auparavant, le fait générateur du droit d'accise était le passage des biens à la frontière. La règle générale voulait que les importations soient taxées et que les exportations soient exonérées.

Désormais, dans le cadre du marché intérieur, les notions d'importation et d'exportation disparaissent. Elles ne sont plus employées que pour les flux de marchandises avec les pays tiers au territoire communautaire. En revanche, deux nouvelles notions s'y substituent : la livraison et l'acquisition de biens.

Il convenait alors de prévoir une harmonisation communautaire relative aux droits indirects qui définisse notamment les règles sur trois sujets précis :

- la **structure de l'impôt** à appliquer à un groupe particulier de produits : il s'agit de la manière dont est calculé le droit d'accise (par hectolitre, par degré d'alcool, par nombre de pièces, etc.) ;

¹ *Évaluations d'après le tome 1 du fascicule Voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2010.*

- les **taux d'accises minimaux** que les Etats membres doivent respecter pour chaque produit. Ils sont libres de fixer ou non des taux nationaux supérieurs à ces minima ;

- les **dispositions générales qui s'appliquent à tous les groupes de produits**. Ce « régime général d'accise » prévoit notamment les dispositions relatives à la production, au stockage et à la circulation des produits soumis à accises entre les Etats membres.

Sur ce dernier point, les règles en vigueur sont celles de la directive 92/12/CEE du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise. Le présent article transpose la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008 qui remplace et abroge la directive de 1992.

C. LA DIRECTIVE DE 1992 A FIXÉ LES PRINCIPES FONDATEURS DU RÉGIME GÉNÉRAL D'ACCISE

1. Un régime transitoire qui perdure

Tant pour la TVA que pour les droits d'accise, le régime communautaire prévu en 1992 avait initialement une vocation transitoire. Dans le régime définitif, la taxation des différents produits soumis à accise se ferait dans l'Etat membre d'origine de ces produits.

Le basculement vers le régime définitif dépend, en grande partie, des négociations sur l'harmonisation des taux. En effet, dès 1992, le Conseil avait opté pour le régime transitoire qui permettait de ne pas bouleverser l'équilibre des recettes fiscales des différents Etats membres.

Par ailleurs, au-delà de l'harmonisation des taux, il convient également de noter que la convergence des niveaux de vie sera un facteur déterminant. En effet, même avec des taux d'accise élevés, un paquet de cigarettes, par exemple, sera toujours moins cher dans un Etat membre ayant récemment rejoint l'Union européenne qu'en France ou en Allemagne.

Le principe de l'imposition des marchandises au bénéfice l'Etat de destination semble, par conséquent, devoir être conservé pendant quelques années encore.

2. Les grandes lignes de la directive 92/12/CEE du 25 février 1992

Dans le cadre de la libre circulation et du marché intérieur, le transfert de marchandises entre deux Etats membres ne fait plus référence à l'idée du franchissement d'une frontière mais s'apparente au transfert de propriété d'un bien. La directive 92/12/CEE repose sur quelques principes de base :

- le fait générateur de l'accise est déplacé au moment de la production ou de l'importation, depuis un pays tiers, sur le territoire communautaire ;

- l'exigibilité de l'accise a, en revanche, un caractère national puisque la taxe est acquittée au moment de la « *mise à la consommation* », c'est-à-dire au dernier stade de la distribution, permettant ainsi de conserver le principe de la territorialité fiscale ;

- la liberté de circulation : les particuliers peuvent s'approvisionner, pour leurs besoins propres, dans n'importe quel Etat membre. Des dispositifs spécifiques peuvent être prévus en vue de lutter contre la fraude et les abus ;

- pour les opérations commerciales, la circulation en suspension de droits d'accise jusqu'au lieu de consommation : elle doit s'effectuer entre « *entrepôts agréés* » dont les obligations sont précisées par la directive. Dans tous les autres cas, les produits ayant déjà été mis à la consommation dans un autre Etat membre sont également soumis à accise dans le pays de destination. Il est toutefois possible, selon une procédure fixée par ce dernier, d'obtenir le remboursement de l'accise payée dans le pays d'acquisition ;

- la circulation intra-communautaire des produits soumis à accise se fait sous le couvert d'un document d'accompagnement qui permet aux services douaniers de suivre précisément leurs mouvements.

D. LA TRANSPOSITION FRANÇAISE DE NOS OBLIGATIONS COMMUNAUTAIRES : LES MODALITÉS DE 1992

La directive 92/12/CEE du 25 février 1992 a été transposée par les articles 54 à 103 de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992. Par la suite, les dispositions relatives aux alcools et aux tabacs manufacturés ont été codifiées aux articles 302 A à 302 V du code général des impôts (CGI) tandis que celles relatives aux produits énergétiques sont demeurées dans la loi de 1992. Le régime applicable à ces différents produits est toutefois, à quelques exceptions mineures, identique.

La loi de finances rectificative pour 1999 a, enfin, simplifié et harmonisé la législation applicable. La transposition effectuée par la loi de 1992 n'était valable que pour les seuls échanges intracommunautaires et non pour les mouvements de produits à l'intérieur du territoire français.

La réglementation communautaire repose, en effet, sur le régime de suspension de droits tandis que la législation française, pour sa part, préférait le régime des « droits constatés ». Dès lors, le collectif budgétaire pour 1999 a permis de « communautariser » le droit applicable aux échanges nationaux pour tous les produits soumis à accise, à l'exception notable des tabacs manufacturés qui en demeurent exclus (article 302 A du CGI).

En l'état actuel du droit, pour les alcools, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés, la directive de 1992 a été transposée aux articles :

- 302 A à 302 V du CGI s'agissant de la définition du champ territorial, de l'exigibilité et du redevable des accises, des statuts fiscaux de l'entrepositaire agréé, de l'opérateur enregistré et de l'opérateur non enregistré, des règles de circulation des produits soumis à accises et des règles de responsabilité fiscale en cas de disparition de marchandises avant qu'elles n'aient été mises à la consommation ;

- 401, 402 bis, 403, 435, 438, 520 A et 575 et suivants du CGI s'agissant de la définition et de la fiscalité applicable aux produits soumis à accises ;

- L 34 et L 36 A s'agissant des contrôles des opérateurs précités.

Le présent article modifie l'intégralité des articles 302 A à 302 V du CGI et de la loi n° 92-677. Dès lors, le droit existant sera examiné en détail, en comparaison avec le droit proposé, dans la partie II (cf. *infra*).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LE NOUVEL OUTIL INFORMATIQUE DE SUIVI DES MOUVEMENTS DE PRODUITS SOUMIS À ACCISE NÉCESSITE UN CADRE JURIDIQUE RÉNOVÉ

1. Un suivi défaillant des mouvements intracommunautaires

Depuis la création du marché intérieur, la circulation et le contrôle des mouvements intracommunautaires de produits soumis à accise en régime de suspension de droits ne peuvent avoir lieu qu'entre opérateurs économiques agréés et doivent être accompagnés d'un document imprimé (le document administratif d'accompagnement ou DAA) et d'une caution financière garantissant le paiement des droits. Lorsque les marchandises arrivent à destination, l'administration du pays d'origine procède, au regard des documents qui lui sont renvoyés, à l'apurement de la dette, garantie par la caution. Ce système permet de concilier la libre circulation des marchandises et le contrôle de produits jugés sensibles.

Concrètement, le processus papier consiste à compléter une liasse de 5 exemplaires numérotés. Le retour de l'un d'entre eux (dit « exemplaire 3 ») libère l'expéditeur de sa responsabilité sur la marchandise en suspension de droits.

Il apparaît cependant que les procédures administratives exposées ci-dessus ne permettent plus – l'ont-elles d'ailleurs jamais permis ? – d'assurer avec toute la rigueur nécessaire le suivi des mouvements de produits soumis à accise. Par exemple, dans de nombreux cas, « l'exemplaire 3 » ne revient pas

au destinataire (perdu, manquant, omis), ce qui génère un appel des droits d'accises et des sanctions.

Ces dysfonctionnements administratifs ont, sans aucun doute, un coût pour nos finances publiques, sans que celui-ci puisse être quantifié. Plus encore, ils bénéficient à la fraude et aux abus de toute sorte.

2. La mise en place d'un système d'information *ad hoc* permet de tirer un meilleur parti des possibilités offertes par les procédures informatiques

Dans ce contexte, la Commission et le Parlement européen ont publié une décision n° 1152/2003/CE, en date du 16 juin 2003, qui sert de base juridique au développement de l'EMCS (Excise Movement and Control System – Système de contrôle des mouvements des produits soumis à accise ou **SCMPSA**). Il s'agit d'un outil informatique qui recense l'intégralité des marchandises en régime de suspension de droits qui font l'objet d'échanges intra-communautaires.

Après une phase transitoire qui commence au 1^{er} avril 2010, **le système SCMPSA deviendra obligatoire pour tous les opérateurs effectuant des échanges intra-communautaires à compter du 1^{er} janvier 2011.**

La nouvelle téléprocédure doit notamment permettre :

- **de simplifier les mouvements intra-communautaires** (abandon progressif du support papier) ;
- **d'assurer le suivi des produits** (visibilité totale des opérations) ;
- **de sécuriser les échanges** (vérification automatique des numéros d'accises, pas de perte de documents, etc.) ;
- **d'accélérer l'apurement** (apurement instantané une fois la marchandise réceptionnée par le destinataire inscrite comme reçue dans l'application).

Le cœur du futur système repose sur la dématérialisation du document administratif d'accompagnement, le DAA, qui devient un document électronique d'accompagnement (DAE).

Un tel système informatique recèle, enfin, des avantages indéniables pour réaliser des contrôles plus précis et plus ciblés sur les risques véritablement encourus.

Le SCMPSA en France : l'application GAMMA

Selon la décision de 2003 précitée, les Etats membres et la Commission doivent avoir mis en place ce système au premier semestre 2009 pour qu'il soit applicable au 1^{er} avril 2010. En France, l'EMCS ou SCMPSA est mis en œuvre sous le nom de GAMMA (Gestion de l'accompagnement des mouvements de marchandises accises).

Dès la fin de l'année 2005, la douane française a expérimenté, avec une quinzaine d'entreprises pilotes, le prototype GAMMA, permettant d'établir, de suivre et d'apurer les DAA dématérialisés.

La phase nationale du dispositif a débuté au 1^{er} avril 2009 (GAMMA v1). Pendant cette phase, les opérateurs qui le souhaitent peuvent utiliser GAMMA pour établir, valider et imprimer des DAA sur support papier, dans le cadre de la réglementation actuelle. Cette phase doit leur permettre de se familiariser avec la téléprocédure et d'être prêts pour entrer dans la phase communautaire.

Au 1^{er} avril 2010 commence la phase transitoire au niveau communautaire. Les opérateurs auront la possibilité d'émettre des DAE et l'obligation d'établir des certificats de réception pour les DAE éventuellement émis par leurs partenaires européens : tout DAE émis dans un Etat membre devra obligatoirement faire l'objet d'un certificat de réception électronique dans l'Etat membre de destination.

Au 1^{er} janvier 2011, le système SCMPSA deviendra obligatoire pour tous les opérateurs effectuant des échanges intra-communautaires de produits en suspension de droits d'accises. A cette date, la téléprocédure nationale GAMMA v2 sera pleinement opérationnelle.

A terme, le projet GAMMA sera étendu à la circulation nationale des produits en suspension de droits d'accises.

Source : direction générale des douanes et des droits indirects

3. L'utilisation d'un système d'information implique d'adapter le cadre juridique du régime général d'accise

Comme le souligne la Commission européenne, l'objectif de la nouvelle directive est « *de simplifier les procédures et d'accroître la transparence des échanges intracommunautaires, notamment en permettant que la circulation des produits soumis à accise en suspension de droits d'accise ait lieu dans le cadre du SCMPSA* ».

Les grandes lignes établies en 1992 demeurent valables et sont conservées par la nouvelle directive qui améliore toutefois sa structure logique et supprime les dispositions qui ne correspondent plus à la réalité concrète.

Ainsi, en vue d'une plus grande harmonisation entre les Etats membres de l'Union européenne, la nouvelle directive apporte des précisions notamment sur les notions d'exigibilité et de redevable des droits d'accise. Elle définit deux nouveaux types d'opérateurs qui sont habilités à expédier et à recevoir des produits soumis à accise en suspension de droits.

B. LES GRANDES LIGNES DE LA TRANSPOSITION

Les dispositions relatives aux tabacs, aux alcools et boissons alcooliques sont codifiées aux articles 302 A à 302 V du CGI. La quasi-intégralité de ces articles sont modifiés par la transposition.

Le présent projet de loi procède également à la codification, dans le code des douanes, de l'intégralité des articles 54 à 75 de la loi n° 92-677 par la création, au sein du titre V, d'un nouveau chapitre III *bis* intitulé « *Régime général d'accise relatif aux produits énergétiques* » qui regroupe les articles 158 *bis* à 158 *duovicies* nouveaux.

Il convient de noter qu'entre le CGI et le code des douanes, le régime applicable est le même, sous la réserve de quelques dispositions spécifiques aux produits ou aux opérateurs visés – le gérant d'un dépôt de carburant n'obéit pas aux mêmes contraintes qu'un petit viticulteur.

Toutefois, pour plus de lisibilité, le présent commentaire suit l'ordre des alinéas de l'article et distingue donc les dispositions du CGI d'une part, et du code des douanes d'autre part.

1. Les nouvelles dispositions relatives aux alcools, aux boissons alcooliques et aux tabacs manufacturés

a) La suppression du régime national spécifique pour les mouvements de tabacs manufacturés

L'alinéa 104 du présent article abroge l'article 302 A du CGI, issu dans sa rédaction actuelle de la loi de finances rectificative pour 1999. Aux termes de l'article 302 A du CGI, les tabacs étaient maintenus dans un cadre particulier pour les seuls échanges nationaux. Ils circulent, en effet, sous le régime des « droits acquittés » et non en suspension de droits.

Les tabacs manufacturés réintègrent pleinement le droit commun, ce qui leur permettra, à terme, d'utiliser la téléprocédure SCMPA-GAMMA pour tous les mouvements de produits soumis à accises, y compris les tabacs.

Par coordination, **l'alinéa 55** du présent article procède à une modification rédactionnelle à l'article 302 M qui concerne les modalités de circulation des produits en suspension de droits.

b) L'interdiction de la vente à distance de tabacs manufacturés

La vente de tabacs manufacturés relève d'un monopole de l'Etat qui l'exerce par l'intermédiaire de débitants de tabacs (article 568 du CGI). Par conséquent, en France, **la vente de tabacs à distance est d'ores et déjà interdite**. Pour autant, une certaine confusion sur la portée de la directive 2008/118/CE transposée par le présent article a conduit le Gouvernement à préciser le cadre juridique applicable.

Les **alinéas 2 et 3** du présent article modifient le premier alinéa de l'article 302 B. Cet article précise que les dispositions du CGI en matière d'accises s'appliquent aux tabacs manufacturés, aux alcools et aux boissons alcooliques.

Plus important, l'**alinéa 3** du présent article précise que ces dispositions s'appliquent « *sous réserve de l'article 564 undecies* ». Ce dernier est intégralement réécrit par les **alinéas 97 et 98** du présent article. Il prévoit que la législation existante **n'est pas exclusive des « dispositions spécifiques relatives à la vente au détail des produits du tabac »**.

Par conséquent, les **alinéas 99 et 100** du présent article créent un nouvel article **568 ter** ainsi rédigé : « *la commercialisation à distance de produits du tabac manufacturé est interdite en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer* ».

Les saisies de tabac de contrebande ont augmenté de 8 tonnes en 2007 à 21 tonnes en 2008. En 2009, 25 tonnes ont déjà été saisies. Ces chiffres prouvent que la vente à distance du tabac, facilitée par Internet, connaît une expansion sans précédent.

Au-delà de la précision juridique, le présent article reflète une **préoccupation de santé publique**. En effet, les cigarettes de contrefaçon ne respectent pas les normes relatives aux teneurs en goudron, nicotine et monoxyde de carbone, ni l'obligation d'afficher des avertissements sanitaires.

Par ailleurs, le manque à gagner pour l'Etat peut être, potentiellement, très élevé même si la quantification de la fraude se révèle, par nature, un exercice difficile.

c) Le champ d'application territorial est mieux défini

Les **alinéas 4 à 7** du présent article modifient l'article 302 C qui définit le champ d'application territorial des dispositions couvertes par ce chapitre du code général des impôts.

Le régime général d'accise des alcools, des boissons alcooliques et des tabacs manufacturés n'est applicable qu'au seul territoire métropolitain. Les départements d'outre-mer en sont explicitement exclus. Le code reprend également la définition du territoire communautaire tel qu'elle apparaît à l'article 5 de la directive 2008/118/CE.

d) Les conditions d'exigibilité du droit d'accise sont précisées

Les **alinéas 8 à 15** du présent article modifient et suppriment des dispositions obsolètes de l'article 302 D du CGI relatif à l'exigibilité des droits d'accises. Dans le droit commun, l'impôt est exigible :

- lors de la mise à la consommation ;
- lors de la constatation de manquants ;

- lors de la constatation que les produits sont détenus à des fins commerciales et que le détenteur ne peut prouver qu'ils circulent en suspension de droit ou que l'impôt a déjà été acquitté.

L'alinéa 12 du présent article abroge incidemment certaines mesures transitoires, dont l'objet était de soumettre les tabacs manufacturés achetés dans les nouveaux Etats membres de l'Union européenne au droit d'accise nationale.

Par ailleurs, lorsqu'un Etat veut prouver que les produits soumis à accise sont destinés aux besoins propres d'un particulier, il doit tenir compte de plusieurs éléments, notamment la quantité des produits détenus. L'article 32 de la directive ajoute que, dans ce cas, les Etats membres peuvent, seulement comme élément de preuve, établir des niveaux indicatifs, qui ne peuvent être inférieurs à des seuils qu'elle édicte. Sur ce point, **l'alinéa 12** du présent article effectue un renvoi aux seuils mentionnés par la directive.

Ainsi, une personne qui détient plus de 800 cigarettes peut, aux termes de la directive, être considérée comme un revendeur qui agit suivant un but commercial et non comme un particulier.

Les alinéas 10 et 13 du présent article procèdent à des coordinations. De même, **l'alinéa 15** du présent article abroge le II de l'article 302 D dès lors que les statuts « *d'opérateurs accomplissant de manière indépendante une activité économique* » ou celui « *d'organisme exerçant une activité d'intérêt général* » sont supprimés par la directive. Par coordination, l'alinéa 104 du présent article abroge l'article 302 U.

Enfin, **l'alinéa 14** du présent article, de même que **l'alinéa 22** pour l'article 302 G, actualise le renvoi fait au règlement communautaire relatif à la nouvelle organisation commune de marché (OCM) vitivinicole de 2008.

e) Les nouvelles exonérations applicables aux tabacs manufacturés

L'article 302 D *bis* du CGI énumère les exonérations des droits d'accises. Les **alinéas 16 à 20** du présent article ajoutent de nouvelles exonérations applicables pour les tabacs manufacturés :

- dénaturés, utilisés pour des usages industriels ou horticoles ;
- détruits sous la surveillance des services des douanes et droits indirects ;
- exclusivement destinés à des tests scientifiques ou médicaux ou à des tests en relation avec la qualité des produits.

Ces nouveaux cas correspondent à la transposition de l'article 11 de la directive 95/59/CE du 27 novembre 1995 concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés.

L'alinéa 21 du présent article précise que les opérateurs qui souhaitent bénéficier de ces exonérations doivent en faire préalablement la

demande au directeur régional des douanes et des droits indirects territorialement compétent.

f) La directive crée les statuts « d'expéditeur enregistré » et de « destinataire enregistré »

En application de l'article 302 G du CGI, conformément à la directive de 1992, **seuls les entrepositaires agréés peuvent produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits soumis à accises.** Il existait, jusqu'à présent, deux exceptions à ce principe :

- les « opérateurs enregistrés » qui, agréés par l'administration, peuvent, dans l'exercice de leur profession, recevoir des produits expédiés en suspension de droits en provenance d'un autre Etat membre (articles 302 H et 302 H *bis* du CGI). Ils doivent fournir une caution solidaire garantissant le paiement des droits ;

- les « opérateurs non enregistrés » qui peuvent, dans l'exercice de leur profession et à titre occasionnel, recevoir des produits expédiés en suspension de droits en provenance d'un autre Etat membre sous réserve qu'ils en aient fait la déclaration auprès de l'administration et qu'ils aient consigné auprès d'elle le paiement des droits (article 302 I du CGI).

1) Le nouveau statut de « destinataire enregistré » fusionne les deux statuts dérogatoires existants

Les alinéas 23 à 32 du présent article créent un nouvel article 302 H *ter* qui précise le statut du « destinataire enregistré » qui apparaît très proche, *in fine*, de celui de l'opérateur enregistré. De fait, le nouveau statut fusionne ceux d'opérateurs enregistré et non enregistré.

Toutefois, à la différence de « l'opérateur non enregistré », lorsqu'un « destinataire enregistré » ne reçoit des produits qu'à titre occasionnel (**alinéa 29**), l'autorisation délivrée par l'administration est limitée pour une opération, à la quantité de produits pour laquelle les droits d'accise ont été consignés, à un seul expéditeur et n'est valable que le temps nécessaire à l'acheminement des marchandises et à leur réception par le destinataire.

En conséquence, **l'alinéa 104** du présent article supprime les articles 302 H, 302 H *bis*, 302 I et 302 T.

2) « L'expéditeur enregistré » est une création de la directive de 2008

Les alinéas 33 à 36 du présent article créent l'article 302 H *quater* qui définit le statut du nouvel « expéditeur enregistré ».

Ces opérateurs peuvent, dans l'exercice de leur profession, sous réserve d'avoir été préalablement agréés par l'administration, expédier des produits en suspension de droits à la suite de leur mise en libre pratique.

L'article 23 du traité instituant la Communauté européenne stipule que les marchandises communautaires sont en libre pratique dans toute la

Communauté. Les marchandises importées n'acquièrent ce statut qu'une fois acquittés les droits à l'importation auxquelles elles sont soumises.

Concrètement, l'expéditeur enregistré sera un importateur (commissionnaires, transitaires en douanes) qui pourra réexpédier, à l'intérieur de la Communauté, en suspension de droits les produits qu'il a reçus vers des entrepositaires agréés ou des destinataires enregistrés.

Il doit fournir une caution solidaire au paiement des droits d'accises. Il doit également tenir une comptabilité matière et se prêter à tout contrôle des services des douanes.

Afin de prendre en compte les deux nouveaux statuts de « destinataire enregistré » et « d'expéditeur enregistré », des coordinations sont effectuées par :

- **l'alinéa 37** pour l'article 302 J ;
- **les alinéas 38 à 40** pour l'article 302 K ;
- **les alinéas 44 à 48** pour l'article 302 L ;
- **les alinéas 58 à 60** pour l'article 302 M *bis* ;
- **l'alinéa 63** pour l'article 302 O ;
- **les alinéas 64 à 66** pour l'article 302 P ;
- **l'alinéa 77** pour l'article 302 R.

g) Le régime fiscal des pertes constatées est complété

Les alinéas 41 à 43 du présent article ajoutent un nouveau II à l'article 302 K du CGI.

Le I de cet article porte les pertes constatées sur les produits circulant en suspension de droits d'accises. Le nouveau II, pour sa part, vise les pertes constatées sur les produits qui ont déjà été mis à la consommation dans un Etat membre et qui sont livrés dans un autre Etat membre.

Dans le premier cas, le droit demeure inchangé, les pertes ne sont pas soumises au droit d'accise s'il est justifié qu'elles résultent d'un cas fortuit, d'un cas de force majeure ou qu'elles sont inhérentes à la nature des produits (« part des anges » pour les alcools).

Un dispositif strictement identique est repris pour le second cas qui n'était pas, jusqu'à présent, visé dans notre droit. Il est, par ailleurs, précisé que la consignation des droits mise en place en application des obligations des articles 302 U bis et 302 V bis est levée (**alinéa 43**).

h) De nouvelles modalités de circulation en régime de suspension de droits : le document administratif électronique

L'article 302 M du CGI prévoit que les produits en suspension de droits circulent **sous couvert d'un document d'accompagnement**.

L'article 302 M *ter*, créé par les **alinéas 61 et 62** du présent article, constitue la base juridique du document administratif électronique (DAE) qui sera délivré par le système SCMPSA. Il pose, en effet, la règle selon laquelle les mouvements intracommunautaires en suspension de droits se font sous le couvert d'un DAE établi par l'expéditeur « *dans les conditions fixées par le règlement (CE) n° 684/2009 de la Commission du 24 juillet 2009 et selon les modalités fixées par voie réglementaire* ».

Dans la version initiale du texte, l'intégralité des dispositions de la directive relatives au DAE était transposée au niveau législatif. Le Gouvernement a finalement décidé de renvoyer au pouvoir réglementaire les modalités d'utilisation du SCMPSA.

A compter du 1^{er} janvier 2011, la totalité des mouvements intracommunautaires se fera sous couvert d'un DAE. En revanche, au niveau national, l'utilisation du système d'information demeure facultative et, à ce titre, soumise à une autorisation du directeur régional des douanes et des droits indirects, conformément au III de l'article 302 M du CGI, modifié par **l'alinéa 57** du présent article

L'alinéa 51 procède à l'actualisation d'une référence.

L'alinéa 52 abroge des dispositions obsolètes.

L'alinéa 54 effectue des coordinations par des renvois vers la directive de 2008, la nouvelle OCM vitivinicole précitée et le nouvel article 302 H *ter* du CGI qui définit le « destinataire enregistré ».

L'alinéa 55 procède à une coordination avec les nouvelles dispositions de l'article 302 U *bis* du CGI (alinéas 79 à 84).

i) L'apurement du régime suspensif sous couvert de document administratif électronique

Les modalités d'apurement du régime suspensif sont fixées par l'article 302 P. **Les alinéas 67 à 70** du présent article le modifient afin de tenir compte des produits expédiés en suspension de droits par l'intermédiaire du SCMPSA. Désormais, l'apurement est immédiat dès lors que l'opérateur reçoit, par voie électronique, l'accusé de réception des marchandises. Lui et sa caution solidaire sont, de ce fait, déchargés de leur responsabilité.

L'alinéa 70 du présent article prévoit toutefois le cas où l'opérateur de bonne foi n'a pas eu connaissance du fait que les produits ne sont pas arrivés à destination. Il dispose alors d'un délai d'un mois pour en apporter la preuve.

j) Le remboursement des droits d'accises

L'article 302 Q encadre le remboursement des droits d'accises. En l'état actuel du droit, l'accise supportée par des produits mis à la consommation en France est remboursée à l'opérateur professionnel qui, dans

le cadre de son activité, les a expédiés dans un autre Etat membre, sous réserve que les conditions suivantes soient remplies :

- la demande de remboursement a été effectuée avant l'expédition des produits ;

- le demandeur justifie par tout moyen qu'il a acquis les produits en droits acquittés en France ;

- le demandeur présente un exemplaire du document d'accompagnement annoté par le destinataire et une attestation fiscale du pays de destination qui certifie que l'impôt a été payé dans cet Etat.

Les alinéas 74 à 76 du présent article complètent cet article en ajoutant que le remboursement peut également être obtenu **lorsque des pertes ont été constatées**, dans les conditions prévues en régime intérieur, s'il est justifié qu'elles résultent d'un cas fortuit, d'un cas de force majeure ou qu'elles sont inhérentes à la nature des produits.

Dans tous les cas, **le remboursement s'effectue dans un délai d'un an à partir de la présentation à l'administration de la demande de remboursement**. Celui-ci se fait au taux en vigueur à la date de l'acquisition des produits par l'opérateur professionnel ou, à défaut d'individualisation de ces produits dans son stock, au taux en vigueur lors de l'acquisition des produits de même nature qui sont les plus anciens dans son stock.

k) Les livraisons intra-communautaires à un professionnel non agréé

L'alinéa 78 du présent article insère un nouvel article 302 U *bis* qui fixe les règles relatives à la livraison de produits, déjà mis à la consommation dans un Etat membre, à un professionnel, autre qu'un entrepositaire agréé ou un destinataire enregistré, établi dans un autre Etat membre et qui entend les commercialiser. Conformément à l'article 34 de la directive 2008/118/CE, les droits d'accises sont également exigibles dans l'Etat de destination.

Dans ce cas, la personne qui détient les produits, celle qui effectue la livraison ou, plus probablement, celle à qui ils sont destinés doit établir une déclaration auprès du service des douanes et consigner le paiement des droits au titre de cette livraison (**alinéa 79**)

Elle acquitte alors l'impôt dès la réception des produits (**alinéa 80**) et se voit délivrer, en contrepartie, une attestation par le service des douanes (**alinéa 81**) qui est jointe au document d'accompagnement. L'article 302 N, qui visait la même attestation, est de ce fait abrogé par l'alinéa 104 du présent article.

L'alinéa 82 du présent article vise le cas où les produits sont, non pas livrés, mais expédiés depuis la France. Il est alors procédé dans les mêmes formes.

Les alinéas 84 à 87 du présent article établissent la personne redevable de l'imposition lorsque les procédures visées ci-dessus n'ont pas été

respectées, en particulier si aucune déclaration préalable n'a été déposée ou que les droits n'ont pas été consignés. L'administration doit alors agir dans un délai de trois ans à compter de la date de réception des produits (**alinéa 88**). Si, dans ce même délai, l'Etat membre où a été commise l'infraction procède au recouvrement des droits, les droits perçus en France sont remboursés (**alinéa 89**).

l) Le nouveau statut du représentant fiscal

L'alinéa 90 du présent article insère dans le code général des impôts un nouvel article 302 V *bis* relatif au représentant fiscal. **L'alinéa 83** du présent article pose le principe, repris à **l'alinéa 91**, selon lequel un opérateur établi dans un autre Etat membre et qui expédie des produits à un particulier français **est tenu de désigner un représentant fiscal, établi en France**.

Les alinéas 92 à 95 du présent article explicitent les devoirs du représentant fiscal. Préalablement à chaque expédition il doit s'identifier et consigner le paiement des droits et déclarer le lieu de livraison des marchandises, le nom et l'adresse du destinataire. Il acquitte les droits d'accises dès la réception des produits. Il doit, enfin, tenir une comptabilité des livraisons et la présenter à toute réquisition des services de contrôle. **L'alinéa 83** du présent article exige également que les droits soient acquittés par le représentant fiscal.

En conséquence, l'alinéa 104 du présent article abroge l'article 302 V relatif au représentant fiscal.

Les alinéas 101, 102 et 105 du présent article effectuent des coordinations. **L'alinéa 103** du présent article modifie un renvoi afin de prendre en compte la nouvelle OCM vitivinicole précitée.

2. Les nouvelles dispositions relatives aux produits énergétiques

Les alinéas 106 à 212 du présent article codifient, dans le code des douanes, les articles 54 à 75 de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 qui transposait la directive 92/12/CEE. Ces articles sont abrogés par **l'alinéa 223** du présent article.

Les articles 158 *bis* à 158 *duovicies* composent, dans le code des douanes, le nouveau chapitre III « Régime général d'accise relatif aux produits énergétiques ».

Les dispositions du code des douanes sont quasiment, en tous points, identiques à celles du code général des impôts. Elles s'appliquent aux produits énergétiques visés à l'article 158 *ter* (**alinéas 109 à 118** du présent article). Les articles 158 *bis* (**alinéa 108**) et 158 *quater* (**alinéas 119 à 122**) définissent le même champ d'application territorial que le code général des impôts.

Afin de ne pas alourdir le présent commentaire, seules les différences entre les deux codes seront commentées.

a) Le code des douanes retient les exonérations prévues par la directive

L'article 158 *quinquies* (**alinéas 123 à 127**) définit les mêmes principes quant à l'exigibilité des droits d'accises que l'article 302 D du CGI.

L'alinéa 127 du présent article précise toutefois que « *lorsque plusieurs débiteurs sont redevables d'une même dette liée à un droit d'accise, ils sont tenus au paiement de cette dette à titre solidaire* ». Cette disposition, spécifique vise surtout le cas des grands entrepôts pétroliers où plusieurs opérateurs sont amenés à stocker leurs marchandises dans le même lieu.

Le code des douanes, en son article 158 *septies* (**alinéas 130 à 136**), définit les exonérations du paiement de l'accise. Il reprend toutes les exonérations imposées par la directive et qui recouvrent, principalement, les livraisons de marchandises dans le cadre de relations inter-étatiques ou à des forces armées.

b) Le régime de l'exportation

Les alinéas 128 à 129 du présent article créent l'article 158 *sexies*, pendant de l'article 302 E du CGI. Il dispose que « *l'exportation de produits placés sous régime suspensif d'accise met fin au bénéfice de ce régime. Elle s'effectue en exonération de droits d'accise* ». L'exportation consiste en l'expédition de marchandises hors du territoire communautaire.

c) Le régime de l'entrepôt agréé

L'article 158 *octies* (**alinéas 137 à 143**) établit les règles applicables aux entrepositaires agréés qui, seuls, sont habilités à recevoir en suspension de droits, des produits en provenance d'un autre Etat membre ou à expédier des produits en suspension de droits. Ils peuvent également produire, transformer et détenir des produits en suspension de droits. Ils sont tenus :

- de fournir une caution solidaire ;
- de tenir une comptabilité des stocks et des mouvements ;
- d'introduire, dans son entrepôt fiscal, tous les produits en suspension de droits ;
- de se prêter à tout contrôle.

d) Les dispositions identiques

Les dispositions des articles 158 *nonies* à 158 *duovicies* sont identiques à celles, déjà commentées, du code général des impôts selon le tableau de correspondance suivant :

Article du code des douanes	Alinéas de l'article 25 du PLFR pour 2009	Article correspondant dans le code général des impôts	Objet des dispositions
art. 158 nonies	alinéas 144 à 154	302 H ter	Statut du destinataire enregistré
art. 158 decies	alinéas 155 à 157	302 H quater	Statut de l'expéditeur enregistré
art. 158 undecies	alinéa 158	302 J	Exonérations applicables aux personnes morales de droit public
art. 158 duodecies	alinéas 159 à 161	302 K	Régime fiscal des pertes
art. 158 terdecies	alinéas 162 à 168	302 L	Régime de la circulation en suspension de droits
art. 158 quaterdecies	alinéas 169 à 174	302 M	Formalités et régime fiscal applicables à la circulation des produits
art. 158 quindecies	alinéas 175 à 176	302 M bis	Modification du document d'accompagnement
art. 158 sexdecies	alinéas 177 à 178	302 O	Formalité liée à l'accusé de réception
art. 158 septdecies	alinéa 179	302 M ter	Document administratif électronique
art. 158 octodecies	alinéas 180 à 187	302 P	Apurement du régime suspensif
art. 158 novodecies	alinéas 188 à 194	302 Q	Remboursement des droits d'accises
art. 158 vicies	alinéa 195	302 R	Non recouvrement des droits d'accises
art. 158 unvicies	alinéas 196 à 206	302 U bis	Livraison communautaire à un professionnel non agréé
art. 158 duovicies	alinéas 207 à 212	302 V bis	Statut du représentant fiscal

L'alinéa 213 du présent article abroge une disposition obsolète.

Les alinéas 214 à 216 du présent article effectuent des coordinations et corrigent des renvois.

La cotisation sur les boissons alcooliques est définie à l'article L. 245-8 du code de la sécurité sociale. Les boissons affichant une teneur en alcool supérieure à 25 % supportent cette cotisation de 0,16 euro par décilitre. Elle est acquittée par les entrepositaires agréés, les destinataires enregistrés ou les représentants fiscaux. **Les alinéas 217 à 221** corrigent l'article L. 245-8 afin de prendre en compte les nouvelles dispositions du présent article.

e) L'entrée en vigueur du présent article

Conformément à la directive 2008/118/CE, la transposition sera effectuée pour le 1^{er} janvier 2010. En revanche, elle ne rentrera en vigueur, en application de **l'alinéa 222** du présent article, qu'au 1^{er} avril 2010, date à laquelle débutera la phase transitoire d'application du SCMPA.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, sur proposition de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général de la commission des finances, 15 amendements rédactionnels.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général relève que la transposition effectuée par le présent article apparaît **très complète et rigoureuse**. La France peut donc se féliciter d'être en conformité avec ses engagements européens en transposant entièrement et avant la date limite du 1^{er} janvier 2010 la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise.

Pour autant, et ce n'est en rien paradoxal, **il s'agit également d'une transposition a minima**. En effet, la principale raison d'être de la nouvelle de la nouvelle directive est constituée par le système d'information SCMPA. Le présent article donne un cadre juridique à cette téléprocédure pour les échanges intra-communautaires mais elle reste strictement cantonnée à cette hypothèse.

Pour les échanges nationaux, la procédure de droit commun demeure la procédure papier. Seuls les opérateurs volontaires peuvent, sur autorisation, entrer dans une procédure informatisée.

La direction générale des douanes et des droits indirects a expliqué à votre rapporteur général que tous les opérateurs n'étaient pas encore en mesure d'utiliser la téléprocédure (par exemple, un petit viticulteur). Pour autant, la téléprocédure aurait tout de même pu être présentée comme le droit commun, sous la réserve de plusieurs exceptions.

Il est regrettable, en effet, que deux procédures subsistent l'une à côté de l'autre, sachant que, *in fine*, la procédure papier est amenée à disparaître. A moyen terme, vers 2012, la téléprocédure devrait devenir obligatoire. La DGDDI devra donc à nouveau modifier les dispositions du code général des impôts et du code des douanes.

En 1992, la France avait également retenu le choix d'une transposition *a minima* de la directive 92/12/CEE en envisageant que les cas des échanges intra-communautaires. C'est finalement la loi de finances

rectificative pour 1999 qui avait aligné le régime national sur le régime communautaire.

Votre rapporteur général voudrait enfin **saluer l'effort de pédagogie du Gouvernement au regard de la législation anti-tabac**. Il importe de rappeler que la vente à distance est non seulement prohibée mais aussi dangereuse pour la santé. Pour autant, il s'agit probablement d'une tendance lourde contre laquelle il apparaît très difficile de lutter dans un espace de plus en plus ouvert.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

E. Autres mesures

ARTICLE 26

Harmonisation du délai de reprise prévu en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière

Commentaire : le présent article vise à harmoniser le délai de reprise dont disposent les services fiscaux s'agissant de la taxe d'habitation et des taxes foncières avec le délai de reprise prévu en matière d'impôt sur le revenu.

I. LES DÉLAIS DE REPRISE EXISTANTS NE PERMETTENT PAS DE PROCÉDER À L'ENSEMBLE DES RECTIFICATIONS POSSIBLES

L'exercice du droit de reprise par les services fiscaux permet de **corriger les omissions, les inexactitudes ou les erreurs** relatives au calcul de l'impôt. Il conduit, par exemple, à des rehaussements d'impôts locaux qui font suite à une rectification du revenu pris en compte pour le bénéfice d'exonérations ou d'abattements.

Ce pouvoir d'intervention de l'administration s'exerce dans des **conditions de délai**. Pour ce qui concerne la taxe d'habitation et les taxes foncières, ce délai de reprise¹ est de deux types :

- un **délai de droit commun d'un an**, qui s'explique par la stabilité de l'assiette des impôts locaux. L'expiration du délai au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est établi résulte ainsi de la nature cadastrale de la taxe d'habitation et des taxes foncières. Les valeurs locatives cadastrales étant, en effet, peu évolutives d'une année sur l'autre, et faisant l'objet d'une actualisation par les services fiscaux eux-mêmes, le délai de reprise d'une seule année a longtemps été suffisant pour procéder aux corrections nécessaires ;

- un **délai dérogatoire de trois ans** qui a pour objet de prendre en compte la corrélation croissante entre les impôts locaux et le revenu du contribuable.

¹ Cf. l'article L. 173 du livre des procédures fiscales.

L'existence de ce deuxième délai résulte de la loi de finances pour 1990¹, qui a modifié l'article L. 173 du livre des procédures fiscales. Considérant que l'impôt sur le revenu est soumis à un délai de reprise de trois ans et que le revenu du contribuable est devenu le premier facteur de variation des impôts ménages, le législateur a partiellement harmonisé les délais de reprise applicables à la taxe d'habitation et aux taxes foncières. Ainsi, l'imposition supplémentaire de taxe d'habitation ou de taxes foncières peut être recouvrée dans le même délai que l'impôt sur le revenu correspondant, dans la mesure toutefois où le rehaussement résulte de la remise en cause d'une exonération ou d'un allègement conditionné par le revenu du contribuable. Il s'agit plus spécialement d'allègements dont la reprise est prescrite tous les trois ans et qui résulte d'une **rectification du revenu imposable du contribuable**².

L'**allongement** du délai de reprise de la taxe d'habitation et des taxes foncières à **certains cas précis n'apparaît pas satisfaisant** puisqu'il ne permet pas de **couvrir l'ensemble des rectifications** liées au revenu ou à la composition du foyer fiscal. L'exposé des motifs du présent projet de loi fait ainsi valoir que « *la remise en cause d'un avantage lié à l'importance du revenu ou au nombre de personnes à charge peut s'effectuer dans un délai qui diffère selon qu'elle résulte d'un rehaussement du revenu ou de la modification du nombre de personnes à charge* ».

II. LES AMÉLIORATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Le présent article propose de généraliser l'**harmonisation entre les délais de reprise dont disposent les services fiscaux s'agissant de la taxe d'habitation et des taxes foncières avec le délai de trois ans applicable en matière d'impôt sur le revenu.**

Le texte du projet de loi propose tout d'abord de soumettre à un délai de reprise de trois ans **les allègements dépendants du revenu imposable ou de la composition du foyer fiscal**, qui n'étaient pas auparavant visés expressément par l'article L. 173 du livre des procédures fiscales³.

¹ Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990.

² Les allègements concernés, et qui figurent respectivement aux articles 1391, 1411 et 1414 du code général des impôts, sont l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dont peuvent bénéficier les personnes âgées ; l'abattement de taxe d'habitation pour les personnes modestes ; l'exonération de taxe d'habitation dont peuvent bénéficier les personnes âgées ou handicapées ; et, enfin, le dégrèvement résultant du plafonnement de la taxe d'habitation.

³ Il s'agit des allègements prévus aux articles 1411, 1414 B, 1391 B et 1391 B bis du code général des impôts : l'abattement de taxe d'habitation pour charge de famille ; le dispositif d'exonérations, d'abattements et de dégrèvements de taxe d'habitation en faveur des personnes âgées hébergées en maison de retraite ; le dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les personnes de plus de 65 ans ; et, enfin, le dispositif d'exonérations et de dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes âgées hébergées en maison de retraite.

Ensuite, le présent article **élargit le délai de reprise de trois ans à l'ensemble des rectifications liées à la situation du redevable de l'impôt sur le revenu**. Au lieu de se restreindre aux situations où le revenu imposable du contribuable est rectifié, le délai de reprise trouverait à s'appliquer aux **rectifications dépendantes de la composition du foyer fiscal**, qu'il s'agisse du nombre de personnes à charge ou du quotient familial¹.

En outre, le présent article prévoit que **le délai de reprise de trois ans n'est plus conditionné par un rehaussement préalable de l'impôt sur le revenu**. Alors que la reprise de la taxe d'habitation et des taxes foncières devait conduire à un recouvrement dans le même délai que le recouvrement du supplément d'impôt sur le revenu, la nouvelle rédaction de l'article L. 173 du livre des procédures fiscales fixe un délai de reprise de trois ans après l'imposition, qui s'applique indépendamment d'une procédure de recouvrement d'un supplément d'impôt sur le revenu.

L'Assemblée nationale a **adopté cet article sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve les dispositions du présent article, qui sont de nature à **unifier les délais de reprise de la taxe d'habitation et des taxes foncières avec le délai de reprise prévu en matière d'impôt sur le revenu, et ce quelle que soit la nature du rehaussement de celui-ci**.

Cette harmonisation devrait engendrer des **recettes fiscales complémentaires pour les collectivités territoriales**, en permettant l'émission de rôles supplémentaires. D'après les informations recueillies par votre rapporteur général auprès de la direction générale des finances publiques, le dispositif proposé par le présent article devrait permettre, pour la seule taxe d'habitation, la **mise en recouvrement d'au moins 17 millions d'euros par an**.

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

¹ D'après la direction générale des finances publiques, cet élargissement vise surtout la reprise d'allègements de fiscalité locale octroyés à tort après une déclaration inexacte du nombre d'enfants à charge, suite à un divorce par exemple. De même que seront concernés les cas de retrait ou de non obtention de cartes justificatives entraînant l'octroi de fractions de part supplémentaires, à l'instar de la carte d'invalidité, de la carte de bénéficiaire de l'allocation adulte handicapé ou, encore, de la carte du combattant.

ARTICLE 26 bis (nouveau)

Application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés sur les plus-values des entreprises cédant leurs biens à des organismes HLM

Commentaire : le présent article introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues députés Michel Piron et François Scellier vise à prolonger jusqu'au 31 décembre 2011 les avantages fiscaux attachés à la cession d'immeubles à des organismes HLM.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

La cession d'immeuble à des bailleurs sociaux, soit directement soit par l'intermédiaire d'une vente à une collectivité territoriale qui rétrocèdera l'immeuble, bénéficie, depuis la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005 relative au développement des services à la personne et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale, de deux avantages fiscaux :

- l'article 150 U du code général des impôts prévoit une exonération d'impôt sur les plus-values au profit des particuliers ;

- l'article 210 E du même code prévoit l'application d'un taux réduit (19 %) d'impôt sur les sociétés sur les plus-values des entreprises qui réalisent de telles cessions.

Ces dispositions ont été constamment prorogées depuis 2005 et, pour la dernière fois, par la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 qui a fixé au 31 décembre 2009 la date d'expiration de leur application¹.

Le texte adopté par l'Assemblée nationale, avec l'**avis favorable du Gouvernement**, prévoit de prolonger la durée d'application de ces deux mesures de traitement des plus-values immobilières jusqu'au 31 décembre 2011.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général observe que ce dispositif a fait l'objet d'un avis défavorable du Gouvernement et d'un rejet par le Sénat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2010.

Il note, en outre, que son efficacité et son coût pour les finances publiques mériteraient une évaluation approfondie.

¹ Prorogation effectuée en parallèle de celle du régime des SIIC.

Toutefois, il serait difficilement justifiable de ne pas procéder à **l'harmonisation des régimes de traitement des plus-values immobilières**, pour toutes les cessions visées par **l'article 210 E du code général des impôts** et de traiter différemment ces plus-values, selon qu'elles ont été réalisées dans le cadre de cession à des organismes HLM, ou dans le cadre de cession d'un immeuble, de droits réels ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, à une **société civile de placement immobilier** ou une **société d'investissements immobiliers cotée**.

Or les régimes spécifiques d'imposition des plus-values applicables à ces cessions ont été prorogés jusqu'au 31 décembre 2011.

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

ARTICLE 27

Harmonisation de la fiscalité applicable à la construction de logements sociaux en VEFA

Commentaire : le présent article vise à rétablir la neutralité fiscale du mode d'acquisition en vente en l'état futur d'achèvement de logements sociaux, pour la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels sensibles (TDENS) et le versement pour dépassement du plafond légal de densité (VDPLD).

I. LE RÉGIME FISCAL DE LA CONSTRUCTION DE LOGEMENTS SOCIAUX AU REGARD DES TAXES D'URBANISME

Les logements sociaux bénéficient de régimes avantageux s'agissant des trois principales impositions dues au titre des autorisations d'urbanisme.

Les dispositions relatives à la **taxe locale d'équipement (TLE)**¹, régie par les articles 1585 A et suivants du code général des impôts, prévoient que ces logements sociaux se voient appliquer un barème spécifique et peuvent être exonérés par décision du conseil municipal.

¹ En 2007, la TLE était instituée dans 17.740 communes et a concerné 279.665 opérations de constructions pour un produit total de 635,62 millions d'euros

**Barème de la taxe locale d'équipement
(valeur forfaitaire au m2 applicable à la SHON)¹**

(Les logements sociaux représentent la 4ème catégorie)

A partir du 1er Janvier 2007

Catégories de constructions	01.01.2007		01.01.2008		01.01.2009	
	Province (€)	I.D.F (€)	Province (€)	I.D.F (€)	Province (€)	I.D.F (€)
Catégorie 1	89	98	93	102	102	112
Catégorie 2	164	180	172	189	188	207
Catégorie 3	270	297	284	312	309	340
Catégorie 4	234	257	246	271	268	295
Catégorie 5						
1 à 80 m ²	333	366	350	385	381	419
81 à 170 m ²	487	536	512	563	557	613
Catégorie 6	472	519	496	546	540	594
Catégorie 7	640	704	672	739	732	805
Catégorie 8	640	704	672	739	732	805
Catégorie 9	640	704	672	739	732	805

Source : ministère de l'écologie

Evolution indicative des produits liquidés

ANNEES	Produits liquidés (en €)	Evolution en % années N/N-1
1997	242 544 844	-
1998	322 789 862	33,08%
1999	297 498 889	-7,84%
2000	324 785 227	9,17%
2001	351 979 901	8,37%
2002	345 058 428	-1,97%
2003	359 054 528	4,06%
2004	395 142 787	10,05%
2005	476 791 680	20,66%
2006	571 883 244	19,90%
2007	635 628 647	11,19%

Source : ministère de l'écologie

Le II de l'article 1585 C du code général des impôts autorise les **conseils municipaux à exonérer de TLE les logements sociaux construits par les bailleurs sociaux**, sous condition de financement au moyen d'un des prêts aidés. Toutefois, lorsqu'elle est décidée, cette **exonération est octroyée à raison du constructeur** (OPHLM ou SEM). Sont ainsi exclus de son bénéfice les particuliers construisant dans le cadre de l'accession sociale à la propriété ou dans celui de la location-accession ou du Pass foncier, alors qu'à l'inverse, toutes les constructions des bailleurs sociaux sont dans le champ de l'exonération, même s'il ne s'agit pas de logements sociaux.

Le régime de la **taxe départementale des espaces naturels sensibles (TDENS)²**, due sur la construction, la reconstruction et l'agrandissement de

¹ A cette base d'imposition s'applique un taux, fixé par les communes, pouvant varier par catégorie de construction, de 1 à 5 %.

² En 2007, la TDENS a concerné 324.576 opérations de constructions pour un produit total de 276,03 millions d'euros.

bâtiments de toute nature et régie par l'article L.142-2 du code de l'urbanisme, comprend également des particularités en faveur des logements sociaux.

De même que pour la TLE, ces logements sociaux se voient appliquer un **barème spécifique** et peuvent être **exonérés, selon des modalités identiques par décision du conseil général.**

Le **versement pour dépassement du plafond légal de densité (VDPLD)¹**, régi par les articles **L. 112.1 et suivants du code de l'urbanisme**, est une contribution représentative du droit de construire au delà d'un certain seuil de densité. Il est attribué pour trois quarts de son montant à la commune et le quart restant est affecté au département, A compter de 1986, le VD/PLD a été supprimé sur l'ensemble du territoire, sous réserve du droit, pour les communes de décider de son maintien.

Le 4ème alinéa de l'article L. 112.2 du code de l'urbanisme prévoit la possibilité d'exonérations. En particulier, **les logements sociaux peuvent être exonérés** du paiement de cet impôt dès lors que la commune a décidé d'exonérer l'ensemble des immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'habitation. Il existe également un dispositif d'exonération facultative spécifique des logements sociaux visant tous les logements dont la construction ou l'acquisition bénéficie du taux réduit de TVA, prévu à l'article 278 *sexies* du code général des impôts.

L'ensemble de ces dispositions **ne bénéficie pas aux logements sociaux produits** selon le mode de financement spécifique de la **vente en l'état futur d'achèvement** pour des **raisons juridiques et pratiques** :

- en premier lieu, le bénéfice du tarif réduit de TLE ou des exonérations de taxes d'urbanisme est **réservé** par la loi **aux logements construits** et non pas **acquis** au moyen de prêts déterminant leur caractère social, ce qui exclut par exemple un organisme HLM faisant l'acquisition de logements en VEFA auprès d'un promoteur ;

- en second lieu parce que **la conclusion de la VEFA est postérieure au dépôt de la demande de permis de construire**, alors que les éléments constitutifs de l'assiette des taxes d'urbanisme sont étroitement liés à la demande de permis de construire et que la demande du bénéfice de certains allègements ou exonérations est également effectuée sur la demande du permis.

Le mode de financement en VEFA est donc pénalisé en matière de taxes d'urbanisme par le fait que le **dispositif fiscal est moins favorable lorsque le bénéficiaire direct de ces aides n'est pas le constructeur.**

¹ Le VDPLD s'applique en 2007 dans 65 communes et son produit s'élève au total à 46,92 millions d'euros.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Le présent article propose de **rétablir la neutralité fiscale** entre le mode d'acquisition par VEFA et les autres modes d'acquisition, pour la taxe locale d'équipement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles et le versement pour dépassement du plafond légal de densité.

S'agissant de la TLE, il **ajoute à la liste des logements pouvant bénéficier d'une exonération, les logements sociaux construits en VEFA** et prévoit en conséquence que « *le conseil municipal peut renoncer à percevoir, en tout ou partie, la taxe locale d'équipement sur les constructions des locaux acquis par les organismes et sociétés mentionnés au premier alinéa dans le cadre d'un contrat prévu par l'article 1601-3 du code civil et régi par les L. 261-10 à L. 261-22 du code de la construction et de l'habitation* ». Le tableau du barème de la TLE est également modifié en ce sens.

Le texte du projet de loi propose une **modification équivalente pour la TDENS**.

Concernant le VDPLD – le texte prévoit de compléter le dispositif ouvrant une faculté d'exonération de VDPLD en faveur du logement social, en indiquant que **l'affectation à l'habitation peut être décidée par l'acquéreur en VEFA** plutôt que par le constructeur en vue de satisfaire aux conditions permettant qu'un logement soit considéré comme un logement social au sens de l'article 278 *sexies* du code général des impôts.

L'Assemblée nationale a adopté **une nouvelle rédaction de cet article** à l'initiative de sa commission des finances et avec l'avis favorable du Gouvernement.

Cette rédaction propose un **dispositif identique pour chacune des trois taxes** d'urbanisme. Elle prévoit ainsi que les avantages fiscaux seront obtenus **sur demande du constructeur dès conclusion de la VEFA**. A cet égard, le texte adopté apporte deux précisions :

- la demande peut être formulée dès signature du contrat de réservation ou de vente, mais dans le délai maximal de 36 mois après la demande du permis de construire ;

- si elle intervient après le paiement d'un acompte ou de la totalité d'une taxe, le constructeur pourra être remboursé.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve les dispositions du présent article, qui sont de nature à **soutenir la réalisation du programme exceptionnel d'acquisition en vente en l'état futur d'achèvement de 30 000 logements** lancé, en octobre 2008, afin, d'une part, de soutenir la construction et l'emploi dans le secteur du logement et, d'autre part, de favoriser la production de

logements sociaux, y compris dans des opérations mixtes de construction; en mobilisant les bailleurs sociaux.

Ce programme a été mis en œuvre dès novembre 2008. Au **31 août 2009**, le bilan s'établit à **plus de 23 000 logements locatifs sociaux financés dans ce cadre**, auxquels il faut ajouter les logements libres acquis par la Société nationale immobilière (SNI).

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 27 bis (nouveau)

Exonération partielle de taxe foncière sur les propriétés bâties des habitations construites en périmètre SEVESO

Commentaire : le présent article, inséré par l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général et Michel Bouvard, propose d'appliquer les exonérations de taxe sur le foncier bâti aux constructions concernées par un périmètre SEVESO, alors que le plan de prévention des risques technologiques n'a pas encore été adopté.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'article 48 ter du projet de loi de finances pour 2010 a prévu d'autoriser les collectivités territoriales à moduler les taux d'exonération de la taxe foncière en fonction du degré de risque dans le périmètre des plans de prévention des risques technologiques (PPRT).

Il propose de modifier en ce sens l'article 1383 G du code général des impôts qui permet aux communes, établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, départements et régions d'exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, les habitations situées dans le périmètre d'exposition d'un plan de prévention des risques technologiques et achevées antérieurement à la mise en place d'un tel plan.

Le présent article, adopté par l'Assemblée nationale avec l'**avis favorable du Gouvernement**, s'inscrit dans le **même objectif d'assouplissement des dispositions actuelles, en prenant en compte la lenteur de l'élaboration des plans de prévention des risques technologiques.**

Il propose ainsi, pour compenser la baisse de valeur des habitations construites dans un environnement classé en périmètre SEVESO, de permettre **d'exonérer partiellement de la taxe foncière ces habitations sans attendre l'adoption d'un PPRT en visant directement le classement SEVESO « seuil haut (AS) »¹ des installations.**

Il insère, à cet effet, un **nouvel article 1383 G bis** dans le code général des impôts qui autorise *« les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, à exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties à*

¹ La France compte 1.204 sites classés SEVESO dont 547 seuil bas et 657 seuil haut.

concurrence de 25 % ou de 50 % les constructions affectées à l'habitation qui :

« – Sont édifiées à moins de trois kilomètres de la limite de propriété d'un établissement comportant au moins une installation figurant sur la liste prévue au IV de l'article L. 515-8 du code de l'environnement ;

« – Ont été achevées antérieurement à la construction de l'installation mentionnée à l'alinéa précédent ;

« – Et ne sont pas situées dans un périmètre d'exposition prévu par un plan de prévention des risques technologiques mentionné à l'article L. 515-15 du code de l'environnement ».

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général est favorable à ce dispositif qui complète les modifications bienvenues adoptées dans le cadre du projet de loi de finances pour 2010 et qui **pallie efficacement les lenteurs de l'élaboration des plans de prévention des risques technologiques.**

Il convient de souligner en outre que les **exonérations envisagées** sont laissées à l'**appréciation des collectivités concernées** et que leur **coût n'est pas compensé** par l'Etat.

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

ARTICLE 27 ter (nouveau)

Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dans les zones couvertes par un plan de prévention des risques miniers

Commentaire : le présent article, inséré à l'initiative de nos collègues députés Gilles Carrez, rapporteur général et Christian Eckert, vise à instituer, pour les plans de prévention des risques miniers, un mécanisme d'exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés bâties, identique à celui qui existe pour les plans de prévention des risques technologiques.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le dispositif adopté par l'Assemblée nationale, avec l'**avis favorable du Gouvernement**, étend la faculté pour les communes, intercommunalités, départements et régions d'exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, chacun pour la part qu'il perçoit, les habitations situées dans le périmètre d'exposition d'un plan de prévention des risques technologiques en l'appliquant également aux habitations situées dans le périmètre des **plans de prévention des risques miniers**.

<p>La loi du 30 mars 1999 relative à la responsabilité en matière de dommages consécutifs à l'exploitation minière et à la prévention des risques miniers a instauré les plans de prévention des risques miniers : l'article 94 du code minier prévoit que « l'Etat élabore et met en œuvre des plans de prévention des risques miniers, dans les conditions prévues aux articles L 562-1 à L 562-7 du code de l'environnement, relatifs aux plans de prévention des risques naturels prévisibles ».</p>
--

Il propose ainsi, d'insérer un nouvel article 1383 G du code général des impôts, précisant que cette exonération porte, au choix de la collectivité, soit sur 25 % soit sur 50 % de la cotisation concernée.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général est favorable à cette disposition qui répond à une **demande forte des élus des territoires concernés** par les risques miniers, au premier rang desquels se trouve la région Lorraine.

Il convient de souligner en outre, que ces **exonérations** sont laissées à l'**appréciation des collectivités concernées** et que leur **coût n'est pas compensé** par l'Etat.

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

ARTICLE 27 quater (nouveau)

Régime d'exonération de cotisation foncière des entreprises des établissements de spectacles cinématographiques

Commentaire : le présent article procède à la refonte du régime d'exonérations dont bénéficiaient les établissements de spectacles cinématographiques au titre de la taxe professionnelle, et que le projet de loi de finances pour 2010 propose de transposer à la cotisation foncière des entreprises.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été introduit par l'Assemblée nationale, contre l'avis de sa commission des finances, à l'initiative de notre collègue député Patrice Martin-Lalande. Le Gouvernement a donné un avis favorable, sous réserve de l'adoption de ses deux sous-amendements.

A. LE DROIT EXISTANT

Les dispositions du 3° et du 4° de l'article 1464 A du code général des impôts disposent que les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale, **exonérer de taxe professionnelle les établissements de spectacles cinématographiques**, à l'exception des établissements spécialisés dans la projection de films pornographiques ou d'incitation à la violence.

Ces exonérations **facultatives** ne font pas l'objet d'une compensation financière par l'Etat.

Trois régimes sont prévus :

- une exonération, dans la limite de 100 % de l'impôt dû, en faveur des établissements qui réalisent, en moyenne hebdomadaire, moins de 7.500 entrées et qui bénéficient d'un classement « art et essai » ;

- une exonération, dans la limite de 66 % de l'impôt dû, en faveur des établissements situés dans les communes de moins de 100 000 habitants qui réalisent une moyenne hebdomadaire de moins de 2 000 entrées ;

- une exonération, dans la limite de 33 %, en faveur de l'ensemble des autres établissements.

L'article 2 du projet de loi de finances pour 2010, relatif à la suppression de la taxe professionnelle, propose, dans sa rédaction adoptée par les deux assemblées, de rendre ces dispositions portant sur la taxe professionnelle applicables à la **cotisation foncière des entreprises**, c'est-à-dire le nouvel impôt assis sur l'ancienne part foncière de l'assiette de la taxe professionnelle et qui sera désormais uniquement perçu par les communes et les EPCI.

Les dispositions proposées par le même article pour l'article 1586 *octies* du code général des impôts étendent, de manière automatique, le bénéfice de l'exonération à la **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** qui sera à la charge de ces établissements.

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a pour objet de supprimer l'exonération dans la limite de 66 % et d'étendre le bénéfice de l'exonération dans la limite de 100 % à l'ensemble des « *établissements de spectacles cinématographiques qui réalisent un nombre d'entrées inférieur à 450 000 en moyenne annuelle sur les trois années civiles précédant la base d'imposition* ».

Ce dispositif a été précisé par deux sous-amendements du Gouvernement : le nouveau régime ne serait applicable qu'à compter des impositions établies au titre de 2011 ; il serait subordonné au respect du règlement communautaire relatif aux aides *de minimis*¹.

1. La clarification d'un dispositif complexe

En distinguant deux seuils maximaux d'exonération (100 % et 33 %) sur la seule base du nombre d'entrées, le dispositif proposé améliore la lisibilité par rapport à la situation actuelle, dans laquelle le bénéfice des différents régimes est conditionné à plusieurs critères et peut conduire à des situations difficilement compréhensibles, par exemple pour des cinémas classés « art et essai » mais réalisant un nombre d'entrée hebdomadaire supérieur à 7.500 ou pour des cinémas réalisant moins de 2.000 entrées par semaine dans des communes de plus de 100.000 habitants.

¹ 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.

2. Une relative perte d'avantage concurrentiel pour les « petits » cinémas

L'extension de l'exonération à 100 % pour tous les établissements réalisant en moyenne moins de 450 000 entrées par an aurait pour effet :

- de **faire perdre** leur avantage concurrentiel aux cinémas classés « art et essai » réalisant moins de 390 000 entrées par an (moins de 7.500 entrées par semaine) par rapport à l'ensemble des autres établissements ;

- de **faire bénéficier** d'une exonération à 100 %, contre 66 % aujourd'hui, les cinémas réalisant moins de 104.000 entrées par an (2.000 entrées par semaine) et situés dans des communes de moins de 100.000 habitants. A l'inverse, ces établissements **perdraient** leur avantage concurrentiel par rapport aux établissements réalisant entre 104.000 et 450.000 entrées par an, dont l'avantage passerait de 33 % à 100 % ;

- de **faire croître** de 33 % à 100 % l'avantage maximal des cinémas classés « art et essai » mais réalisant entre 390.000 et 450.000 entrées par an ;

- de **ne pas modifier** la situation des établissements réalisant plus de 450.000 entrées par an en moyenne.

3. Un risque de désengagement des collectivités territoriales

Il résulte de l'analyse des délibérations des collectivités territoriales qu'elles privilégient les exonérations ciblées. Ainsi, le tableau ci-après montre que, même si le taux de l'exonération est plus élevé, le nombre des délibérations en faveur des cinémas d'art et d'essai est supérieur de 40 % à celui des exonérations en faveur de l'ensemble des établissements. Les délibérations en faveur des petites salles dans les communes de moins de 100.000 habitants est près de deux fois supérieur à celui des exonérations générales.

Le risque est donc que l'élargissement des conditions d'éligibilité à l'exonération à 100 % conduise les collectivités territoriales à moins instituer cette exonération, compte tenu de la perte accrue de produit fiscal qui en résulterait. Ce risque a ainsi été résumé par notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, lors des débats sur le présent article : *« Je suis maire. J'ai plusieurs cinémas sur le territoire de ma commune : des cinémas commerciaux et un cinéma Art et Essai. Je souhaite une exonération uniquement pour le cinéma Art et essai. Avec votre dispositif, je serais obligé d'exonérer tout le monde, y compris les salles commerciales »*¹.

L'élargissement des conditions d'exonérations pourrait donc pénaliser les politiques de soutien de soutien au « cinéma de quartier ».

¹ Sur ce point, se reporter aux débats de l'Assemblée nationale du 10 décembre 2009, à l'occasion de l'examen de l'amendement n° 325.

Délibérations prises en 2008 par les collectivités territoriales et les EPCI sur le fondement du 3° et du 4° de l'article 1464 A du code général des impôts

	Communes	Départements	Régions	EPCI à FA ou à TPZ	EPCI à TPU	Total
Exonération de 33 % (tous les établissements)	173	56	14	25	182	450
Exonération de 66 % (moins de 2 000 entrées par semaine dans les communes de moins de 100 000 habitants)	450	77	14	52	286	879
Exonération de 100 % (moins de 7 500 entrées par semaine + classement « art et essai »)	187	60	19	46	317	629
Total	810	193	47	123	785	1 958

Source : ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi

4. Des difficultés de conception

Le dispositif proposé est ambigu.

En premier lieu, il précise que la fréquentation des établissements doit être appréciée « *en moyenne annuelle sur les trois années civiles précédant la base d'imposition* ». Cette rédaction **ne semble pas couvrir le cas des établissements créés moins de trois ans avant l'année d'imposition des bases**, qui méritent cependant de bénéficier de l'exonération.

En deuxième lieu, l'appréciation des entrées en prenant en compte trois années **pourrait avoir pour effet de faire bénéficier de l'exonération à 100 % les multiplexes** créés depuis trois ans, dans la mesure où leur fréquentation n'atteint pas son régime de croisière la première ou la deuxième année d'exploitation.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Un amendement de même objet avait été soumis au Sénat à l'occasion de l'examen de l'article 2 du projet de loi de finances pour 2010. Présenté par notre collègue Serge Lagache au nom de la commission de la culture, il avait été retiré à la demande de la commission comme du Gouvernement.

La principale raison de l'opposition des commissions des finances des deux assemblées à la modification du régime d'exonération des établissements de spectacles cinématographiques porte moins sur le fond que sur **un principe, celui de procéder, en matière d'exonérations, à une évolution à**

droit constant du régime de la taxe professionnelle vers celui de la contribution économique territoriale. Au cours de l'examen de l'article 2 précité, le Sénat a adopté des amendements pour rétablir le droit constant (dont un au profit des distributeurs de films), mais aucun pour y déroger.

Au-delà de la question de principe, il résulte des débats à l'Assemblée nationale et des éléments recueillis par votre rapporteur général que **la réflexion n'a pas été menée à son terme** sur ce sujet et que le risque d'un recul des collectivités territoriales en matière d'exonération ne doit pas être sous-estimé.

Dès lors que le dispositif adopté par l'Assemblée nationale n'aurait été applicable qu'à compter de 2011, et qu'en 2010 les établissements de spectacles cinématographiques bénéficieront, comme la majorité des entreprises, de l'allègement global de leur imposition économique locale du fait de la suppression de la taxe professionnelle, il est préférable de ne pas créer d'entorse aux principes et de renvoyer l'examen de cette question à la loi de finance pour 2011, après que des travaux auront pu être conduits au sein des assemblées, avec le concours des services des ministères de l'économie et de la culture.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 27 quinquies (nouveau)

**Report de l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation
sur les résidences mobiles terrestres**

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale sur l'initiative du Gouvernement, vise à reporter d'un an, au 1^{er} janvier 2011, l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres.

I. LE DROIT EXISTANT

Introduit par l'article 92 de la loi de finances pour 2006¹, l'article 1595 *quater* du code général des impôts vise à la création d'une **taxe annuelle d'habitation sur les résidences mobiles terrestres**. Le législateur a entendu viser ainsi les caravanes et maisons mobiles « *susceptibles d'être déplacées à tout moment* », au sens de la jurisprudence du Conseil d'Etat², et servant d'habitation principale. La taxe d'habitation n'était en effet pas jugée applicable à ces résidences³.

Aux termes de l'article 1595 *quater* précité, la nouvelle taxe est assise sur la **superficie de la résidence**, mais n'est pas exigible pour les superficies inférieures à 4 mètres carrés. Son tarif a été fixé à **25 euros par mètre carré** et les redevables devront s'en acquitter suivant une procédure de paiement sur déclaration au service des impôts du département de stationnement de la résidence mobile terrestre. Des exonérations sont prévues, « *dans les mêmes conditions que pour la taxe d'habitation* ».

Le produit de la taxe doit faire l'objet d'une affectation à un « *fonds départemental d'aménagement, de maintenance et de gestion des aires d'accueil des gens du voyage, à hauteur du montant perçu dans le département* ».

¹ Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

² Conseil d'Etat, 13 avril 1988, Descarsin.

³ Le Conseil d'Etat, dans l'arrêt précité, considérait ainsi que « le législateur, en soumettant à la taxe d'habitation [...] tous les locaux meublés affectés à l'habitation, n'a pas entendu inclure dans ceux-ci les caravanes, ou maisons mobiles, susceptibles d'être déplacées à tout moment ». Il convient de noter que cette jurisprudence reste valable pour les habitats terrestres mobiles utilisés à titre secondaire, ou accessoire, d'une autre résidence.

Les ressources de ce fonds devront être **réparties entre les collectivités territoriales, au prorata de leurs dépenses engagées en ce domaine**, en application de la loi du 5 juillet 2000 relative à l'accueil et à l'habitat des gens du voyage¹.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Comme l'avait fait l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2007², le présent article, introduit par l'Assemblée nationale sur l'initiative du Gouvernement, vise à **reporter l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres**. Modifiant le I de l'article 1595 *quater* du code général des impôts, il vise à la reporter au 1^{er} janvier 2011 au lieu du 1^{er} janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre commission des finances, lors de la création de cette taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances initiale pour 2006, a estimé que **cette taxe répond à l'exigence du principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques**³.

Il convient de souligner que les gens du voyage seront les principaux redevables de la taxe mais aussi, indirectement, ses bénéficiaires, le produit de celle-ci se trouvant versé, comme il a été exposé plus haut, à un fonds dédié à l'aménagement, la maintenance et la gestion des aires d'accueil prévues pour leur passage.

¹ La loi n° 2000-614 du 5 juillet 2000 relative à l'accueil et à l'habitat des gens du voyage, reprise en partie dans le code de l'urbanisme, dispose notamment que les communes de plus de 5.000 habitants, ont l'obligation de mettre une ou plusieurs aires d'accueil à la disposition des gens du voyage. Toutefois, l'article 15 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003, loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine, a prévu la possibilité, pour les communes de moins de 20.000 habitants dont la moitié de la population habite dans une zone urbaine « sensible », d'être déchargées, sur leur demande, de leurs obligations concernant les gens du voyage.

² Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

³ Les personnes habitant une résidence terrestre mobile sont les seules à ne pas acquitter de taxe d'habitation sur leur résidence principale. Les habitants de résidences initialement mobiles mais structurellement immobilisées ou les occupants de bateaux aménagés à usage d'habitation y sont par exemple assujettis.

Bien que la **mise en œuvre** de la taxe pose des **difficultés pratiques**¹, votre rapporteur général observe que ce **report supplémentaire d'une année** de l'entrée en vigueur de la cette taxe n'est pas une solution satisfaisante.

Il appartient donc au Gouvernement de **résoudre ces difficultés** par la mise au point d'outils adéquats. La réflexion engagée depuis plusieurs années à ce sujet doit donc aboutir dès l'année prochaine.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

¹ *La base imposable pose, en effet, un problème d'identification et, surtout, il apparaît impossible de négliger les obstacles auxquels est susceptible de se heurter le recouvrement par les services fiscaux d'une taxe sur les résidences mobiles terrestres habitées à titre principal qui, par nature, vise des populations nomades ou des personnes en situation de grande précarité.*

ARTICLE 27 sexies (nouveau)

Dérogations aux normes d'accessibilité aux personnes handicapées

Commentaire : le présent article, adopté à l'initiative du Gouvernement, vise à permettre l'octroi de dérogations aux règles d'accessibilité intérieure des logements aux personnes handicapées lorsque l'environnement extérieur est incompatible avec certaines de ces règles.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Les articles L. 111-7-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation déterminent les **règles de l'accessibilité des bâtiments et des logements aux personnes handicapées**.

En compensation, ces constructions bénéficient forfaitairement d'une déduction de SHON de cinq mètres carrés par logement respectant les règles relatives à l'accessibilité intérieure des logements aux personnes handicapées.

Le code de la construction et de l'habitation prévoit aussi que des dérogations motivées peuvent être autorisées mais seulement en cas d'impossibilité technique ou de contraintes liées à la préservation du patrimoine architectural, ou lorsqu'il y a disproportion manifeste entre les améliorations apportées et leurs conséquences.

Le dispositif adopté par l'Assemblée nationale, sur proposition du Gouvernement, propose d'**élargir les possibilités d'octroi de dérogations**. Il vise **trois cas** :

« - les bâtiments ou parties de bâtiments nouveaux, en cas d'impossibilité technique résultant de l'environnement du bâtiment ;

« - les ensembles de logements à occupation temporaire ou saisonnière dont la gestion et l'entretien sont assurés de façon permanente, sous réserve que ces ensembles comprennent une part de logements accessibles et adaptés ;

« - les établissements recevant du public nouvellement créés dans un bâtiment existant, en cas d'impossibilité technique résultant de l'environnement du bâtiment ou des caractéristiques du bâti existant, ainsi qu'en cas de contraintes liées à la préservation du patrimoine architectural. »

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général observe que le dispositif adopté par l'Assemblée nationale a **été présenté par le Gouvernement comme portant sur la taxe locale d'équipement** alors qu'il n'a, en réalité, qu'un **lien très limité** avec cette taxe dont il ne modifie par les règles actuellement applicables.

Sur ce motif d'absence de lien direct avec une disposition de nature fiscale, un amendement quasiment identique déposé par notre collègue Dominique Braye, avait été déclarée irrecevable lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2010.

Sur le fond, le dispositif proposé entend répondre au cas de certains programmes de construction dont la mise en service n'est pas possible du fait du non respect de règles d'accessibilité très exigeantes car elles s'appliquent à tous les bâtiments. Le **desserrement de ces contraintes serait bénéfique au secteur de la construction.**

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 28

Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués

Commentaire : le présent article a pour objet de créer un droit dû en appel lorsque le ministère d'avocat est obligatoire et d'affecter le produit de ce droit au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel. Il comprend également des exonérations fiscales visant à accompagner les opérations de restructuration liées à la suppression du statut des avoués.

I. LE DROIT EXISTANT ET LA RÉFORME DE LA REPRÉSENTATION DEVANT LES COURS D'APPEL

La réforme de la représentation devant les cours d'appel a été annoncée par la ministre de la justice, garde des Sceaux, alors Mme Rachida Dati, le 9 juin 2008. Le projet de loi portant fusion des professions d'avocats et d'avoués a fait l'objet d'une **première lecture à l'Assemblée nationale**, le 6 octobre 2009, et le texte adopté a ensuite été déposé au Sénat le 7 octobre 2009. Il est inscrit **à l'ordre du jour du Sénat pour le 21 décembre 2009**.

La principale disposition de ce texte consiste en la **suppression, à compter du 1^{er} janvier 2011, de l'obligation de recourir à un avoué pour faire appel** d'un jugement. Les avoués seront indemnisés pour la perte de la charge qu'ils ont acquise, et qu'ils ne pourront plus céder, par un fonds spécifique géré par la Caisse des dépôts et consignations (CDC).

A. LA FONCTION D'AVOUÉ

Apparue en 1791, la fonction d'avoué a été réformée à de nombreuses reprises. Ses caractéristiques actuelles sont héritées de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques. Celle-ci modifie notamment le champ de compétence des avoués et des avocats : pour les procédures avec représentation obligatoire, les avoués ont le **monopole de la postulation et de la plaidoirie en appel**, tandis que les avocats exercent ce monopole en première instance.

En vertu de l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 45-2591 du 2 novembre 1945 relative au statut des avoués, ceux-ci représentent les parties devant les cours d'appel auprès desquelles ils sont établis. Ils perçoivent à ce titre des émoluments tarifés. Au 1^{er} janvier 2009, les cours d'appel comptaient **231 offices** d'avoués, au sein desquels exerçaient **433 avoués** et **1.862 salariés**.

Il convient, par ailleurs, de rappeler que dans les départements du **Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, ainsi que dans les départements et les collectivités d'outre-mer**, la postulation devant les cours d'appel est d'ores et déjà assurée par les avocats.

B. LES OBJECTIFS DE LA RÉFORME PORTANT FUSION DES PROFESSIONS D'AVOCATS ET D'AVOUÉS

1. La transposition de la directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur

La fusion des professions d'avocats et d'avoués répond à la nécessité de se conformer à la directive européenne 2006/123/CE du 12 décembre 2006, dont la transposition doit intervenir au plus tard le 27 décembre 2009. En effet, comme l'explique l'exposé des motifs du présent projet de loi, cette obligation communautaire « *ne permet pas de maintenir en l'état le statut des avoués, titulaires d'un office, nommés par le garde des Sceaux et soumis à un tarif, les entraves de la libre circulation des services ne pouvant être justifiées que pour les activités participant à l'exercice de l'autorité publique* ».

2. La simplification de l'accès au droit en appel

La réforme vise également à simplifier les démarches du justiciable en **permettant à l'avocat qui a plaidé en première instance de plaider à nouveau en appel**.

3. La perspective d'une baisse du coût du procès

Par ailleurs, selon le Gouvernement, « *la suppression de la dualité d'intervention de l'avoué et de l'avocat favorisera la baisse du coût du procès* ». Cette baisse potentielle ne concernera, toutefois, que le justiciable qui aurait souhaité conserver son avocat, malgré l'obligation de recourir à un avoué. En effet, aux honoraires fixés librement entre l'avocat et son client, s'ajoute alors dans ce cas la rémunération de l'avoué fixée par un tarif (le montant de l'émolument moyen alloué aux avoués est de 931 euros en

moyenne¹). Cependant, le justiciable aurait pu choisir de n'être représenté que par l'avoué et, par conséquent, de ne s'acquitter que de l'émolument.

C. LES DISPOSITIONS DE LA RÉFORME

La date d'entrée en vigueur de la fusion des professions d'avocats et d'avoués est fixée au **1^{er} janvier 2011**, l'année 2010 constituant une année transitoire nécessaire à la mise en œuvre de la réforme.

1. L'intégration des avoués dans la profession d'avocat et leur inscription au tableau de l'ordre du barreau près le tribunal de grande instance (TGI) dans le ressort duquel leur office est situé

L'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1971 précitée est modifié afin de substituer à la profession d'avoué près les cours d'appel la profession d'avocat. Il est précisé que, dès lors, **les avoués peuvent exercer l'ensemble des fonctions antérieurement dévolues aux avocats et de conseil juridique.**

Les avoués bénéficient également de la **possibilité de renoncer à entrer dans la profession d'avocat** ou de choisir un autre barreau. En outre, comme cela avait été prévu pour les avocats et les avoués qui ne feraient pas partie de la nouvelle profession d'avocat définie par la loi du 31 décembre 1971 précitée, les avoués en exercice depuis plus de quinze ans seront autorisés à solliciter l'honorariat lors de la cessation de leurs fonctions.

En parallèle, **les avocats exerceront les activités auparavant réservées aux avoués devant les cours d'appel.** L'encadrement spatial de l'exercice de la profession d'avocat reste inchangé : un avocat, dont la résidence professionnelle est établie dans le ressort d'un tribunal de grande instance (TGI), ne pourra postuler et plaider que devant la cour d'appel dont ce tribunal dépend. La postulation en appel fera l'objet d'honoraires, fixés entre l'avocat et son client². Par ailleurs, il sera désigné, au sein de chaque cour d'appel, un représentant des barreaux (en la personne de l'un des bâtonniers du ressort de la cour), susceptible de traiter de l'ensemble des questions intéressant la profession à cet échelon.

Dans le cas où les avoués et les collaborateurs titulaires du diplôme d'avoués renonceraient à devenir avocats, ils pourront **accéder à l'ensemble des professions juridiques et judiciaires libérales réglementées** (avocats au Conseil d'Etat ou à la Cour de cassation, notaire, administrateur judiciaire, mandataire judiciaire, huissier de justice, commissaire priseur judiciaire, greffier de tribunal de commerce). La demande devra en être faite dans un délai de cinq ans. Un décret en Conseil d'Etat précisera les conditions d'application de cette disposition. De plus, les collaborateurs titulaires du

¹ *Evaluations préalables jointes au présent projet de loi, page 133.*

² *Ils remplacent ainsi les émoluments alloués aux avoués en application du décret n° 80-608 du 30 juillet 1980 fixant le tarif des avoués près les cours d'appel.*

diplôme d'avoué bénéficieront d'un accès direct à la profession d'avocat. Dans le cas des collaborateurs juristes, non titulaires du diplôme d'avoué, un second décret en Conseil d'Etat prévoira les dispenses à certaines conditions d'accès à ces professions. Les collaborateurs en cours de stage accéderont directement à la formation d'avocat, sans examen.

Ces mesures s'accompagneront de dispositions transitoires permettant aux avoués d'exercer de façon simultanée leur profession et celle d'avocat dès le 1^{er} janvier 2010.

Par ailleurs, la fusion des deux professions conduira à modifier de fait **l'objet social des sociétés d'avoués** qui n'auront pas été dissoutes à la date d'entrée en vigueur de la loi : elles seront réputées avoir pour objet social l'exercice de la profession d'avocat¹.

2. La suppression des offices d'avoués près les cours d'appel et le principe de l'indemnisation pour la perte du droit de présentation

Une indemnité est versée aux avoués pour la **perte du droit qui leur est reconnu par l'article 91 de la loi du 2 avril 1816 de présenter un successeur à l'agrément du garde des Sceaux**. En effet, lorsque la suppression du droit de présentation de l'ensemble d'une catégorie d'officiers ministériels a été décidée, le principe d'une indemnisation de cette perte, correspondant à la valeur de l'office, est reconnu et pris en charge par l'Etat².

Le **montant de l'indemnité** peut être fixé à partir de données fiscales, c'est-à-dire en tenant compte non pas des montants de cession constatés, mais du montant des bénéfices et de celui des recettes³. Le projet de loi portant fusion de la profession des avocats et des avoués prévoyait initialement un abattement de 34 % sur la valeur de l'office, notamment au motif que les avoués peuvent exercer des activités hors monopole (consultation juridique, représentation des parties devant les chambres sociales des cours d'appel...).

Un **montant plancher** d'indemnisation a également été fixé : il est égal à l'apport personnel mobilisé lors de l'acquisition de l'office ou des parts de la société et est majoré, le cas échéant, du montant du capital restant dû au titre du prêt contracté pour le financement de cette acquisition.

¹ Elles disposeront alors de six mois pour adapter leurs statuts.

² Ce fut le cas notamment pour les greffiers des juridictions civiles et pénales, puis pour les avoués près les TGI, qui ont été respectivement indemnisés en application des lois n° 65-1002 du 30 novembre 1965 et n° 71-1130 du 31 décembre 1971.

³ Cette formule combine sur les cinq dernières années connues, la recette et le bénéfice annuels. A ce résultat s'ajoute la valeur nette des immobilisations corporelles, autres que les immeubles.

3. L'indemnisation des salariés des avoués

La réforme pose le principe selon lequel tout licenciement survenant en conséquence de la réforme, soit entre la date de publication de la loi et le 31 décembre 2012, est réputé être un **licenciement économique** (au sens de l'article L. 1233-3 du code du travail).

Le **montant des indemnités** dues aux salariés licenciés comptant un an d'ancienneté est fixé au double du montant légal (déterminé à l'article L. 1234-9 du même code). Ce montant varie en fonction de l'ancienneté, non pas dans l'entreprise, mais dans la profession et ce, dans la limite de vingt-cinq ans. La mesure permettra aux salariés de percevoir jusqu'à quatorze mois de salaire, ceci sans préjudice des mesures de droit commun telles que le versement d'indemnités compensatrices de la perte de salaire en cas de nouvelle embauche.

Ces indemnités seront **remboursées aux avoués** qui licencient leurs salariés par le fonds d'indemnisation des avoués avant le 31 décembre 2012.

4. Le versement aux avoués d'un acompte sur leurs indemnités afin de financer les indemnités de licenciement de leurs salariés et de restructurer leur office

Les avoués pourront demander un acompte sur les indemnités qui leur sont dues au titre de leur office dans la **limite de 50 % de la recette nette** réalisée, telle qu'elle résulte de la déclaration fiscale connue à la date de publication de la loi. Le délai de versement de l'acompte sera de trois mois après le dépôt de la demande.

5. La création d'un fonds d'indemnisation

Ce fonds vise à **assurer le paiement aux avoués** des sommes déterminées par la commission d'indemnisation, chargée d'apprécier les demandes d'indemnisation, ou par son président¹.

Il est **alimenté par le produit du droit versé par le justiciable**, instauré par le présent article.

La **CDC** est en charge de sa gestion comptable et financière.

¹ Cette commission est constituée d'un magistrat, assurant la fonction de président, d'un représentant du ministre de la justice, garde des Sceaux, d'un représentant du ministère du budget et de deux représentants des avoués près les cours d'appel.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article décline, dans un nouvel article 1635 *bis* P inséré dans le code général des impôts (CGI), le **volet fiscal de la réforme** portant fusion des professions d'avocats et d'avoués près les cours d'appel.

Cet article prévoit ainsi :

- la **création d'un droit d'un montant de 330 euros dû par l'appelant** lorsque le ministère d'avocat est obligatoire. Ce droit est acquitté par l'avocat postulant pour le compte de son client, soit par voie de timbres mobiles, soit par voie électronique. Les modalités de perception et les justifications de l'acquittement de ce droit seront, quant à elles, fixées par décret en Conseil d'Etat (paragraphe I).

- **l'affectation du produit de ce droit au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués** près les cours d'appel (paragraphe I également) ;

- **l'exonération des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du salaire du conservateur pour les opérations de restructuration** liées à la suppression de la profession d'avoué (paragraphe III).

La création du droit dû par l'appelant et son affectation au fonds prennent effet **à compter du 1^{er} janvier 2011**, sous réserve que le fonds ait effectivement été créé (paragraphe II). Ce dispositif s'applique jusqu'au **31 décembre 2018** (*idem*).

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. UN DROIT RAMENÉ À 150 EUROS MAIS POUR TOUTES LES PARTIES À L'APPEL

L'Assemblée nationale a **adopté deux amendements identiques** de nos collègues députés M. Charles de Courson et Mme Christine Marin, avec **avis défavorable** du Gouvernement mais **avis favorable** de la commission des finances, visant à ramener à **150 euros** (contre 330 euros) le montant du droit dû lorsque le ministère d'avocat est obligatoire.

En outre, ces deux amendements tendaient à faire peser la charge de ce droit **sur l'ensemble des parties à l'appel, et non plus seulement sur l'appelant.**

B. L'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES DE CESSION POUR LES AVOUÉS PARTANT À LA RETRAITE

L'Assemblée nationale a **adopté un amendement** de notre collègue député Christine Marin, avec **avis de sagesse** du Gouvernement, tendant à **exonérer la plus-value réalisée au titre de la cession d'une charge par les avoués faisant valoir leurs droits à la retraite** dans l'année suivant l'entrée en vigueur de la réforme. Dans ce cas, c'est ainsi l'article 151 *septies* A du CGI qui s'appliquera.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. LA CRÉATION D'UN DROIT DEVANT ÊTRE ACQUITTÉ EN APPEL : L'ENJEU DE L'ACCÈS À LA JUSTICE

L'exposé des motifs du projet de loi portant fusion des professions d'avocat et d'avoué près les cours d'appel prévoyait que l'indemnisation serait financée au moyen d'une taxe, instituée par la loi de finances pour 2010, **assise sur les affaires civiles avec représentation obligatoire** (hors aide juridictionnelle) **devant les TGI, les cours d'appel et la Cour de cassation**. Le montant de cette taxe aurait été de 85 euros et elle aurait été perçue pendant sept années de manière à couvrir le montant des dépenses prévisionnelles du fonds d'indemnisation.

Le présent article fait un **autre choix de financement**, puisque le droit créé s'applique **uniquement au procès en appel** lorsque le ministère d'un avocat est obligatoire. Il convient à cet égard de préciser que ce droit n'est pas dû lorsque le justiciable bénéficie de l'aide juridictionnelle.

Alors que le Gouvernement proposait initialement de faire supporter ce droit uniquement par l'appelant dans le projet de loi de finances rectificative pour 2009, **l'Assemblée nationale a apporté une modification substantielle au dispositif : ce sont désormais toutes les parties à l'appel qui y sont assujetties**.

Ce choix paraît justifié pour deux raisons.

D'une part, **toutes les parties à l'appel bénéficient effectivement directement de la simplification** opérée en matière d'accès à la justice et résultant de la suppression de l'intermédiation de l'avoué.

D'autre part, cette **plus large mutualisation du coût de la réforme** des professions d'avocats et d'avoués permet parallèlement une réduction du montant du droit créé. Ainsi, l'Assemblée nationale a-t-elle ramené le montant de ce droit de 330 euros à **150 euros**.

Cette réduction du montant n'est pas sans conséquence sur l'accès à la justice, puisqu'**un montant trop élevé pourrait avoir un effet désincitatif sur le justiciable** et l'amener, pour des considérations strictement financières,

à renoncer à faire valoir ses droits en appel. Le nouveau droit créé ne doit pas constituer un obstacle au bon fonctionnement de l'institution judiciaire, ni déboucher sur une « justice à deux vitesses ».

Ce risque doit, en particulier, être apprécié au regard des différents coûts pesant sur le justiciable en appel. Ainsi, actuellement, le montant de l'émolument moyen alloué aux avoués s'élève à **981 euros par affaire**¹. Ce coût est évidemment amené à disparaître en même temps que les avoués, avec pour conséquence une économie moyenne de **831 euros** pour le justiciable en appel. Toutefois, celui-ci devra recourir à un avocat. Or, la Conférence nationale des bâtonniers (CNB) a d'ores et déjà indiqué que le tarif de postulation en appel sera de l'ordre de **700 euros**, grevant d'autant l'économie moyenne pour le justiciable en appel. Au total, le coût moyen de l'appel peut donc être estimé à **850 euros** si le montant du droit est fixé à 150 euros.

S'agissant de ce droit dû en appel, il faut enfin rappeler que le juge peut *in fine* le faire prendre en charge par la partie succombante au procès, en l'incorporant **dans les dépens**.

B. UN DROIT DONT LA « DURÉE DE VIE » EST STRICTEMENT LIMITÉE DANS LE TEMPS

A la condition que le fonds d'indemnisation ait été créé, le droit dû en appel sera perçu **du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2018**.

Le choix de la date d'entrée en vigueur de ce droit, le 1^{er} janvier 2011, **permet d'éviter que le justiciable n'ait à s'acquitter pendant la période transitoire, soit l'année 2010, d'une double charge** constituée des émoluments des avoués et du droit ainsi créé.

Pour autant, cette période de huit années doit également **permettre de couvrir le montant total des dépenses du fonds d'indemnisation des avoués**. La prévision de recettes peut être calculée sur une base moyenne annuelle de 130.000 affaires jugées en appel (hors aide juridictionnelle). De 2011 à 2018 et avec un droit fixé à 330 euros pesant sur le seul appelant, la prévision concernant le total des fonds disponibles s'élevait à 42,9 millions d'euros par an, soit **343 millions d'euros** au total sur la période.

L'impact budgétaire de la modification apportée par l'Assemblée nationale consistant à ramener le montant du droit à 150 euros n'a pas pu être, à ce stade, évalué précisément par votre commission. On peut toutefois supposer que **la ressource collectée avec un droit de 150 euros devant être acquitté par toutes les parties de l'appel ne devrait pas sensiblement varier** par rapport aux hypothèses sous-tendant le modèle bâti avec un droit à 330 euros uniquement supporté par l'appelant.

¹ *Evaluations préalables jointes au présent projet de loi, page 133.*

Le montant total de cette ressource doit être **comparé aux charges résultant du dispositif actuellement en cours d'examen au Sénat** (cf. *supra*) dans le cadre de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués.

Celui-ci actuellement prévoit l'indemnisation à 100 % de la valeur des offices, majorée le cas échéant à hauteur de l'apport personnel consenti et du montant du capital restant dû au titre des emprunts contractés aux fins d'acquisition de l'office, soit un coût de **251,6 millions d'euros**. Par ailleurs, le montant total du remboursement des indemnités de licenciement et des sommes dues au titre du reclassement des salariés licenciés est estimé à **27,3 millions d'euros**. Au total, les indemnisations versées aux avoués et à leurs salariés représentent donc **278,9 millions d'euros**.

Par ailleurs, le présent article prévoit que le droit est acquitté par l'avocat postulant pour le compte de son client, soit par voie de timbres mobiles, soit par voie électronique. Les modalités de perception et les justifications de l'acquittement de ce droit seront quant à elles fixées par décret en Conseil d'Etat. Malgré les coûts de fabrication, d'acheminement des valeurs et de remise aux débiteurs de tabacs, chargés d'en assurer la distribution, cette solution simplifie le contrôle du respect de l'obligation fiscale. Le greffe, au moment du dépôt, peut aisément s'assurer de l'acquittement du droit. Ce paiement conditionnera la recevabilité et l'effectivité de la requête. L'ensemble des frais de gestion afférents à ce dispositif¹ sont estimés par le Gouvernement à **23,1 millions d'euros**².

Le montant de ces frais pourra, toutefois, être réévalué lors de la signature de la convention de gestion du fonds entre l'Etat et la CDC. Cette convention précisera, notamment, les frais financiers liés aux emprunts et aux avances réalisés par la Caisse. Leur montant total est, à ce stade, estimé à **37 millions d'euros**.

L'estimation du coût de la réforme des professions d'avocats et d'avoués

(en millions d'euros)

Indemnisation à 100 % de la valeur de l'office	251,6
Indemnisation des autres frais directs d'indemnisation (dont indemnités de licenciement versées aux salariés des avoués)	27,3
Montant total de l'indemnisation versée aux avoués	278,9
Estimation des frais financiers perçus par la Caisse des dépôts et consignations	37
Estimation des frais de gestion du timbre matérialisé	23,1
TOTAL	339

Source : Evaluations préalables jointes au présent projet de loi

¹ Ces frais couvrent les dépenses de production, d'acheminement, de personnels des services des impôts des entreprises supplémentaires, du coût de la remise de 5 % attribuée aux débiteurs de tabac.

² Evaluations préalables jointes au présent projet de loi, page 133.

Etant données les informations à la disposition de votre commission à ce stade de la réforme en cours, **la ressource attendue de la création du droit (environ 343 millions) couvre donc les charges prévisionnelles (339 millions d'euros).**

C. LES EXONÉRATIONS PRÉVUES EN FAVEUR DES AVOUÉS

1. L'exonération des transferts de biens mobiliers et immobiliers résultant de l'application de la réforme

Les **restructurations** et les créations de personnes morales nouvelles sont soumises aux droits d'enregistrement et à l'acquittement du salaire des conservateurs des hypothèques¹.

Cependant, le présent article propose d'appliquer le **même traitement fiscal dérogatoire mis en œuvre dans le cadre de la suppression des avoués près les TGI en 1971**, en exonérant des droits de mutation et de salaire du conservateur les opérations de restructurations rendues nécessaires du fait de la réforme.

2. L'aménagement des conditions de départ à la retraite : l'exonération des plus-values de cession

L'article 151 septies A du CGI prévoit l'exonération des plus-values de cession dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Parmi les conditions à réunir, le cédant doit cesser toute fonction et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux ans suivant la cession.

Ainsi, **jusqu'à présent, les avoués faisant valoir leurs droits à la retraite bénéficient de cette exonération.** Une telle disposition permet, notamment, de limiter les « frottements fiscaux » à l'occasion de la transmission de leurs charges et de faciliter, par là même, cette transmission.

La fusion des professions d'avocats et d'avoués va, toutefois, modifier sensiblement la donne pour les avoués décidant de partir à la retraite. En effet, ceux amenés à prendre leur retraite du fait de l'entrée en application de la future loi portant réforme de la représentation devant les cours **ne pourront, en pratique, pas transmettre leur charge à un successeur : *in fine*** c'est l'Etat qui, en quelque sorte, jouera le rôle du repreneur de la charge en les indemnisant.

¹ En application de l'article 635 du CGI relatif aux actes soumis à la formalité de l'enregistrement et de l'article 878 du même code portant sur les fonctions des conservateurs des hypothèques.

Afin de **ne pas placer ces avoués dans une position inéquitable** par rapport à ceux étant partis en retraite avant l'entrée en vigueur de la réforme, l'Assemblée nationale a donc prévu de garantir aux premiers le même régime d'exonération des plus-values que celui dont bénéficiaient les seconds.

Relevant que ce type d'exonération vise en principe à assurer la pérennité de l'entreprise concernée et que ce cas de figure ne correspond pas aux études d'avoués amenées à disparaître du fait de la réforme, notre collègue député et rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale M. Gilles Carez a souligné en séance qu' *« il faut éviter de créer un précédent : la disposition (adoptée en faveur des avoués) ne se justifie que parce que l'entreprise est supprimée par une décision extérieure indépendante de la volonté des intéressés, et même contraire à celle-ci »*¹.

Sous cette réserve, il paraît justifié, compte tenu du caractère exceptionnel des préjudices induits par la suppression de la profession d'avoués, de maintenir cette exonération permettant à la fois d'éviter une situation inéquitable et de contribuer à une juste réparation du préjudice subi par les avoués.

*

* *

Le présent article constitue le volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués. Or, **les contours de cette réforme ne sont pas encore parfaitement définis**, le projet de loi la sous-tendant étant inscrit en première lecture au Sénat le 21 décembre 2009. Déjà, son examen à l'Assemblée nationale, le 6 octobre 2009, a apporté des modifications substantielles au texte initialement proposé par le Gouvernement.

Dans ces conditions, **votre commission considère que les dispositions fiscales adoptées dans le présent projet de loi de finances rectificative pour 2009 pourront, le cas échéant, faire l'objet d'un réexamen une fois le projet de loi portant fusion des professions d'avocats et d'avoués définitivement adopté. Il s'agit, en effet, de s'assurer de la juste adéquation des ressources au regard du total des charges qui seront finalement induites par cette réforme.**

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

¹ Assemblée nationale, compte rendu des débats de la troisième séance du jeudi 10 décembre 2009.

ARTICLE 28 bis (nouveau)

**Corrections d'erreurs matérielles relatives au
plafonnement des réductions d'impôt outre-mer**

Commentaire : le présent article propose de corriger une erreur matérielle et un oubli dans le dispositif de plafonnement du montant des réductions d'impôt sur le revenu pouvant être obtenues au titre des investissements réalisés en outre-mer.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE PLAFONNEMENT DES RÉDUCTIONS D'IMPÔTS

L'article 87 de la loi de finances pour 2009¹ a prévu un dispositif de plafonnement spécifique des réductions d'impôts au titre des investissements réalisés en outre-mer².

Ce plafonnement s'appliquait aux deux dispositifs existants lors de l'examen du projet de loi de finances :

- le dispositif de défiscalisation prévu par l'article 199 *undecies* B du code général des impôts. Il concerne les **investissements productifs neufs** réalisés en outre-mer dans le cadre d'une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu et permet à son bénéficiaire de réduire le montant de son impôt sur le revenu d'un montant égal à **50 % de celui de l'investissement** réalisé. Ce taux peut-être majoré dans certains cas particuliers ;

- le dispositif de défiscalisation prévu par l'article 199 *undecies* A du code général des impôts. Il concerne les **investissements dans le secteur du logement** et permet au contribuable de réduire le montant de son impôt sur le revenu d'un montant compris **entre 25 % et 60 % celui de l'investissement réalisé**, selon ses caractéristiques.

La loi de finances pour 2009 a inséré un article 199 *undecies* D au code général des impôts, qui prévoit un plafond correspondant à :

- **15 % du revenu imposable du foyer ;**
- **ou, si elle est supérieure, à la somme de 40.000 euros.**

Ces plafonds étaient toutefois **relevés pour les investisseurs qui réalisent directement des investissements en outre-mer**, c'est-à-dire les

¹ Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008.

² Il est renvoyé au commentaire de l'article 43 du projet de loi de finances pour 2009, rapport n° 98 (2008-2009) – Tome III, M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances.

entrepreneurs investisseurs. Dans ce cas, ils étaient portés à 100.000 euros par an ou 300.000 euros par période de trois ans.

Ainsi, d'après les éléments fournis par le ministère en charge du budget, 3.717 contribuables seraient en 2009 au-dessus du plafond. Le gain théorique pour l'Etat serait de 197 millions d'euros. L'imposition sur le revenu supplémentaire pour les contribuables concernés serait donc en moyenne de 53.000 euros, correspondant à des revenus annuels élevés, supérieurs à 110.000 euros.

B. LES MODIFICATION APPORTÉES PAR LA LODEOM

La loi pour le développement économique des outre-mer (LODEOM) du 27 mai 2009¹ a prévu la réorientation du dispositif de défiscalisation en faveur du logement en outre-mer vers le logement social².

A cette fin, à l'article 199 *undecies* C au sein du code général des impôts, a été créé un **nouveau dispositif de défiscalisation, spécifique au logement social en outre-mer** et permettant au contribuable investisseur de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à **50 % du montant de l'investissement réalisé**, si l'investissement répond à certaines exigences fixées par la loi.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté un amendement portant article additionnel, proposé par notre collègue député Gaël Yanno, avec les avis favorables du Gouvernement et de sa commission des finances.

A. LA RECTIFICATION D'UNE ERREUR MATÉRIELLE

Le I du présent article propose de **rectifier une erreur matérielle** dans le dispositif de plafonnement prévu par l'article 199 *undecies* D.

L'ensemble des dispositifs de réduction d'impôt pour les investissements réalisés en outre-mer prévoient un mécanisme par lequel **le bénéficiaire de la réduction d'impôt doit rétrocéder à l'investisseur une partie de la réduction dont il a bénéficié.**

Or, le plafonnement des réductions d'impôt doit s'appliquer sur la réduction d'impôt qui bénéficie réellement, *in fine*, au contribuable et non sur celle qui est rétrocédée à l'investisseur.

¹ Loi n° 2009-594.

² Il est renvoyé au commentaire de l'article 20 du projet de loi pour le développement économique de l'outre-mer, rapport n° 232 (2008-2009) – Tome I, MM. Marc Massion et Eric Doligé, fait au nom de la commission des finances.

Pour que ce dispositif s'applique convenablement, le I du présent article propose de rectifier, à l'article 199 *undecies* D, une référence à « sept fois le treizième », qui résultait d'une erreur matérielle commise lors de l'examen de la LODEOM pour l'application de l'article 199 *undecies* C, par une référence à « treize fois le septième ».

B. LA CORRECTION D'UN OUBLI

L'assujettissement au plafonnement des réductions d'impôt du nouveau dispositif de défiscalisation prévu à l'article 199 *undecies* C du code général des impôts a bien été prévu par la LODEOM.

Toutefois, en raison d'un oubli, **l'application du dispositif spécifique au profit des entrepreneurs-investisseurs n'avait pas été reprise pour le nouveau dispositif de défiscalisation.**

Le II du présent article propose donc de **rectifier cet oubli** en ajoutant une référence à l'article 199 *undecies* C après les articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B dans la liste des articles auxquels s'applique le dispositif spécifique de défiscalisation au profit des entrepreneurs-investisseurs.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Les deux modifications opérées par le présent article ont vocation à réparer une erreur et un oubli dans l'articulation entre le dispositif du plafonnement des réductions d'impôt relatives aux investissements en outre-mer et le nouveau dispositif de défiscalisation prévu par la LODEOM.

Ces deux rectifications sont les bienvenues et garantissent l'effectivité du plafonnement ainsi qu'un traitement égal des différents dispositifs de défiscalisation au regard de ce plafonnement.

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

ARTICLE 28 ter (nouveau)

Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, aménage le régime du crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable. Il reporte également de 2010 à 2011 l'entrée en vigueur de l'éco-conditionnalité du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt au titre de l'acquisition de l'habitation principale et de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Codifié à l'article 200 *quater* du code général des impôts, le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie – dit crédit d'impôt « Développement durable » – constitue un encouragement, pour les ménages, à l'acquisition de matériels et à la réalisation de travaux améliorant les **performances énergétiques** du logement et recourant aux **énergies renouvelables**.

A. UN MÉCANISME DÉJÀ REMANIÉ DANS LE CADRE DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009

Outre qu'elle a **prorogé son application de 2009 à 2012**, la loi de finances pour 2009 a apporté **d'importants aménagements** au crédit d'impôt « Développement durable ». Ces aménagements devaient se solder, selon les évaluations alors disponibles, par une économie nette de 82 millions d'euros en 2010.

1. Un crédit d'impôt adapté en 2009

Plusieurs adaptations intervenues en 2009 ont tout d'abord eu pour effet d'accroître la dépense fiscale. Il s'agissait principalement de l'élargissement aux logements **loués** et de la définition de nouveaux équipements ou opérations éligibles, tels que les frais de main-d'œuvre liés à la **pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques** (planchers, murs, toitures) et la **réalisation de diagnostics de performance énergétique**.

En contrepartie, ont été exclues du champ du crédit d'impôt les **chaudières à basse température**, qui constituent désormais l'entrée de gamme du marché et dont la performance énergétique n'est plus jugée suffisante pour bénéficier d'une incitation fiscale, ainsi que les **pompes à chaleur air-air**, afin d'orienter la demande en faveur des appareils de chauffage les plus performants du marché.

Enfin, le **taux** du crédit d'impôt applicable aux pompes à chaleur et aux chaudières et équipements de chauffage ou de production d'eau chaude indépendant fonctionnant au bois ou au moyen d'autres biomasses a été **réduit** de 50 à 40 % en 2009 et à 25 % à compter de 2010¹.

2. Des adaptations censées réduire le coût annuel de la mesure

Selon les informations transmises au cours de l'examen du projet de loi de finances pour 2009, cette réforme devait se solder **par une amélioration nette de 82 millions d'euros des recettes d'impôt sur le revenu en 2010** (cf. tableau).

Impact sur les recettes fiscales de 2010 de la réforme du crédit d'impôt « Développement durable »

(en millions d'euros)

Aménagements prévus	Impact sur les recettes fiscales en 2010
Elargissement de l'assiette aux logements donnés en location	- 135
Elargissement de l'assiette aux diagnostics de performance énergétique	- 3
Elargissement de l'assiette aux frais de pose des matériaux d'isolation des parois opaques	- 250
Exclusion des chaudières à basse température	+ 40
Exclusion des pompes à chaleur air-air	+ 160
Réductions de taux applicables à certains équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et aux pompes à chaleur	+ 220
Non-déductibilité pour la détermination du revenu net foncier	+ 50
Total	+ 82

Source : commission des finances

B. LES AMÉNAGEMENTS PROPOSÉS

Dans le prolongement des adaptations intervenues en 2009, le présent article, adopté à l'initiative de notre collègue député Michel Bouvard,

¹ Ce taux étant maintenu à 40 % lorsque ces dépenses concerneront un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et seront réalisées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son acquisition à titre onéreux ou gratuit.

actualise la liste et les caractéristiques des équipements et travaux éligibles, afin de tenir compte de l'évolution des matériels mis sur le marché et d'inciter les ménages à se concentrer sur les appareils les plus performants.

1. Les assouplissements apportés

Au titre des assouplissements apportés, **deux nouveaux types d'équipements et d'opérations sont rendus éligibles** au crédit d'impôt. Il s'agit :

1) des pompes à chaleur dédiées à la production d'eau chaude sanitaire. Ces **chauffe-eau thermodynamiques** bénéficieraient d'un crédit d'impôt de 40 %, en raison des importantes économies d'énergie qu'ils permettent (la consommation d'électricité liée à la production d'eau chaude sanitaire par chauffe-eau électrique à accumulation est de 1.900 kilowattheures par an, un chauffe-eau thermodynamique permettant de diviser par 2,5 cette valeur) ;

2) des **coûts d'installation d'une pompe à chaleur géothermique**. Ces coûts seraient pris en charge à hauteur de 40 % par le crédit d'impôt. Cette extension est également justifiée par les **économies d'énergie** permises par ces équipements, soit une baisse de 10 % de la consommation d'électricité par rapport aux pompes à chaleur aérothermiques.

Par ailleurs, et alors qu'il devait passer à 25 % à compter de 2010, le taux du crédit d'impôt serait **maintenu à 40 %** pour :

1) **l'acquisition de pompes à chaleur géothermiques** dédiées à la production de chaleur, par cohérence avec le taux d'aide prévu pour la pose de ces pompes ;

2) l'acquisition de chaudières à bois **remplaçant** une chaudière à bois ancienne. Le respect de cette condition de remplacement sera apprécié sur présentation d'une facture comportant la mention de la reprise, par l'entreprise ayant réalisé les travaux, de l'ancien matériel et des coordonnées de l'entreprise procédant à la destruction de l'appareil ancien. Cette mesure, appelée de leurs vœux par plusieurs de nos collègues au cours des débats sur le projet de loi de finances, devrait permettre **d'accélérer le remplacement d'appareils vétustes, consommant beaucoup d'énergie et fortement émetteurs de particules.**

Votre rapporteur général rappelle que les critères de performance des appareils de chauffage au bois et des pompes à chaleur éligibles au dispositif sont fixés par un arrêté du 13 novembre 2007. Le niveau d'exigence de ces critères sera **prochainement relevé** par une modification de cet arrêté.

2. Les nouvelles restrictions

En contrepartie de ces mesures, le présent article prévoit certaines **restrictions**. Est tout d'abord **supprimée la majoration du taux de crédit d'impôt applicable lorsque les travaux sont effectués dans des logements construits antérieurement au 1^{er} janvier 1977**. Cette majoration, censée encourager les travaux dans les logements anciens, est aujourd'hui jugée **inefficace** et contribue à la **complexité** du dispositif.

Le présent article **diminue ensuite de 25 à 15 % le taux du crédit d'impôt applicable aux fenêtres et aux chaudières à condensation**. Cette diminution a à la fois une portée **budgétaire**, une forte hausse des coûts liés aux fenêtres ayant été observée, et une justification **environnementale**. Les chaudières à condensation utilisant une énergie fossile, il apparaît contradictoire de les subventionner alors même que la fiscalité doit encourager le recours aux énergies décarbonées.

Le présent article précise enfin que le crédit d'impôt **ne se cumule pas, pour un même logement, avec l'aide fiscale pour emploi d'une personne à domicile**, prévue à l'article 166 *sexdecies* du code général des impôts. Cette règle de non-cumul vise les cas où le crédit d'impôt « Développement durable » s'applique aux dépenses de **main-d'œuvre**. La rédaction retenue est toutefois **problématique**. En effet, le fait d'interdire le cumul au titre d'un même **logement** pourrait empêcher tout foyer fiscal recourant à un employé à domicile de profiter du crédit d'impôt « Développement durable ». L'intention semblant être de ne pas cumuler deux avantages fiscaux au titre d'un même service rendu, il conviendrait d'interdire le cumul au titre d'une même **prestation**, et non d'un même **logement**.

3. Le report du « verdissement » de deux avantages fiscaux

Votre rapporteur général relève enfin que le présent article prévoit le **report du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2011 de l'entrée en vigueur de l'éco-conditionnalité prévue pour l'application du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt au titre de l'acquisition de la résidence principale, ainsi que pour la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dit « Scellier »**.

Ce report fait l'objet d'un commentaire détaillé dans les développements qui suivent.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. L'AMÉNAGEMENT BIENVENU D'UN DISPOSITIF COÛTEUX

Votre commission des finances a déjà souligné le caractère **coûteux** du crédit d'impôt « Développement durable », dont l'impact sur le budget de l'état fait, de surcroît, l'objet **d'évaluations erratiques**.

Par ailleurs, votre rapporteur général a maintes fois souligné la nécessité d'adapter régulièrement cet avantage fiscal, afin d'en **contenir l'impact budgétaire**, d'en **concentrer les effets** sur les appareils les plus performants et **d'éviter la captation de la rente par les professionnels, via l'adaptation à la hausse de leurs prix**.

Dans ces conditions, les adaptations proposées par le présent article sont globalement les **bienvenues**.

1. Un crédit d'impôt coûteux et à l'évaluation erratique

Dans leur rapport spécial consacré à la mission « Ecologie, développement et aménagement durables »¹, nos collègues Alain Lambert, Gérard Miquel, Yvon Collin et Fabienne Keller observaient à juste titre qu'entre le projet annuel de performances pour 2009 et le projet annuel de performances pour 2010, **le coût estimé du dispositif avait quasiment doublé, passant de 1,5 à 2,8 milliards d'euros pour 2009 (cf. tableau)**.

Réévaluations successives du coût du crédit d'impôt « Développement durable »

(en millions d'euros)

	2006	2007	2008	2009	2010
PAP 2008	990	1 900	2 400		
PAP 2009		1 873	2 050	1 500	
PAP 2010			2 100	2 800	2 600
Ecart maximal		27	350	1 300	

Source : commission des finances, d'après les projets annuels de performances annexés aux projets de lois de finances pour 2008, 2009 et 2010

Selon le Gouvernement, la pleine application du recalibrage intervenu en loi de finances pour 2009 devrait permettre de réduire le coût total du crédit d'impôt **d'environ 400 millions d'euros à l'horizon 2011**. Au demeurant, la **crise économique** a entraîné, en 2009, une forte baisse des travaux dans certains secteurs, qui devrait se traduire par une économie spontanée de **350 millions d'euros** en 2010. Au total, le coût budgétaire prévu pour 2010

¹ *Projet de loi de finances pour 2010, rapport général, tome III, annexe 10 (n° 101, 2009-2010).*

devrait donc s'établir à environ **2 milliards d'euros**, contre les 2,6 prévus par le projet annuel de performances.

2. Les incidences budgétaires des aménagements proposés

Les adaptations proposées par le présent article au titre du crédit d'impôt « Développement durable » devraient se solder par une **économie nette de 500 millions d'euros** pour le budget général.

Un **surcoût de 55 millions d'euros** devrait résulter du maintien d'un taux de crédit d'impôt de 40 % pour le remplacement d'appareils de chauffage au bois (15 millions d'euros), de l'éligibilité des chauffe-eau thermodynamiques (10 millions d'euros) et des mesures en faveur des pompes à chaleur géothermiques (30 millions d'euros).

Dans le même temps, **555 millions d'euros d'économies** devraient résulter de la suppression de la majoration de taux pour les logements antérieurs à 1977 (287 millions d'euros) et de la baisse de 25 % à 15 % du taux de crédit d'impôt pour les fenêtres et chaudières à condensation (268 millions d'euros).

B. LE REPORT CONTESTABLE DE L'ÉCO-CONDITIONNALITÉ DE CERTAINS AVANTAGES FISCAUX

Ainsi qu'il a déjà été indiqué, le présent article **reporte** du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2011 l'entrée en vigueur de **l'éco-conditionnalité** prévue pour l'application du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt au titre de l'acquisition de la résidence principale issu de la loi « TEPA », ainsi que pour la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dit « Scellier ».

1. Les justifications avancées

Les justifications avancées pour retarder l'entrée en vigueur de ces mesures d'éco-conditionnalité sont les **délais requis pour publier le décret fixant les modalités selon lesquelles le contribuable devra justifier du respect de la réglementation thermique**, publication elle-même subordonnée :

1) à l'adoption définitive par le Parlement du projet de loi portant engagement national pour l'environnement ;

2) à la publication d'un décret définissant les conditions dans lesquelles, à l'achèvement des travaux, le maître d'ouvrage fournira à l'autorité ayant délivré le permis de construire une attestation de respect de la réglementation thermique.

2. L'analyse de votre commission des finances

Votre rapporteur général prend acte de ces éléments, fondés sur des considérations de sécurité juridique. Sur le plan de la **méthode**, il **s'étonne** néanmoins :

1) de ce que ces mesures de report soient insérées dans un dispositif de réforme du crédit d'impôt « Développement durable », qui **n'entretient qu'un rapport lointain** avec le « Scellier » et le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt au titre de l'acquisition de la résidence principale ;

2) de ce que ce report intervienne en **collectif budgétaire**, alors même que le **projet de loi de finances pour 2010**, dans ses articles 44 et 45, opère précisément le « **verdissement** » **graduel** du « Scellier » et du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt au titre de l'acquisition de la résidence principale.

Ce « télescopage » des deux textes laisse **dubitatif**. En effet, pendant que le projet de loi de finances **amorce dès 2010 le verdissement effectif** du « Scellier » et du crédit d'impôt « Acquisition de la résidence principale », le projet de loi de finances rectificative **reporte à 2011 l'application du principe d'éco-conditionnalité qui justifie ce verdissement**. L'enchevêtrement de ces dispositions est donc difficilement compréhensible, pour ne pas dire contradictoire.

Au surplus, votre rapporteur général rappelle que le report de l'éco-conditionnalité à 2011 est justifié par les délais requis pour publier le **décret** fixant les modalités selon lesquelles le contribuable devra justifier du respect de la réglementation thermique. **En d'autres termes, ce sont les aléas de parution d'un décret de portée procédurale qui font échec à la mise en œuvre de dispositions votées par le législateur.**

Enfin, cette motivation apparaît **d'autant moins acceptable** que votre rapporteur général avait, dès 2008, **mis en garde contre les risques pris à conditionner l'octroi d'avantages fiscaux à des textes législatifs et réglementaires non encore adoptés**. Il s'agissait, alors, de l'éco-PTZ pour l'acquisition d'un logement neuf, pour lequel votre commission des finances relevait que *« le Sénat n'a(vait) pas encore délibéré sur le projet de loi de programme relatif à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement (Grenelle 1) ni a fortiori sur le « Grenelle 2 » de mise en application de ces dispositions »* et que la mesure proposée était subordonnée, pour sa mise en œuvre, *« à l'intervention de plusieurs décrets qui (étaient) susceptibles d'être pris en application de dispositions toujours en discussion devant le Parlement »*. Ces arguments n'avaient pas emporté l'adhésion du Gouvernement, qui avait semblé considérer que les délais nécessaires à l'adoption d'autres textes législatifs ou à l'élaboration réglementaire de normes techniques ne faisaient pas obstacle à l'entrée en vigueur du dispositif. **Votre rapporteur général constate donc, sans toutefois se l'expliquer, que**

les arguments qu'il avait soulevés sans succès en 2008 sont devenus recevables en 2009.

Les débats à venir devront, en tout état de cause, permettre au Gouvernement **d'éclairer le Sénat sur un ensemble de dispositions dont l'articulation est, à ce stade, pour le moins confuse.**

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 29

Suppression des exonérations prévues en matière d'impôt sur les sociétés (IS et IFA) en faveur des entreprises des pôles de compétitivité

Commentaire : le présent article propose de supprimer les exonérations prévues en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle en faveur des entreprises des pôles de compétitivité.

I. LA SITUATION ACTUELLE

A. LES 71 PÔLES DE COMPÉTITIVITÉ

Les pôles de compétitivité ont été mis en place par l'article 24 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, dont la commission des finances avait proposé l'adoption sans modification.

Cet article prévoit que *« les pôles de compétitivité sont constitués par le regroupement sur un même territoire d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés qui ont vocation à travailler en synergie pour mettre en oeuvre des projets de développement économique pour l'innovation »*.

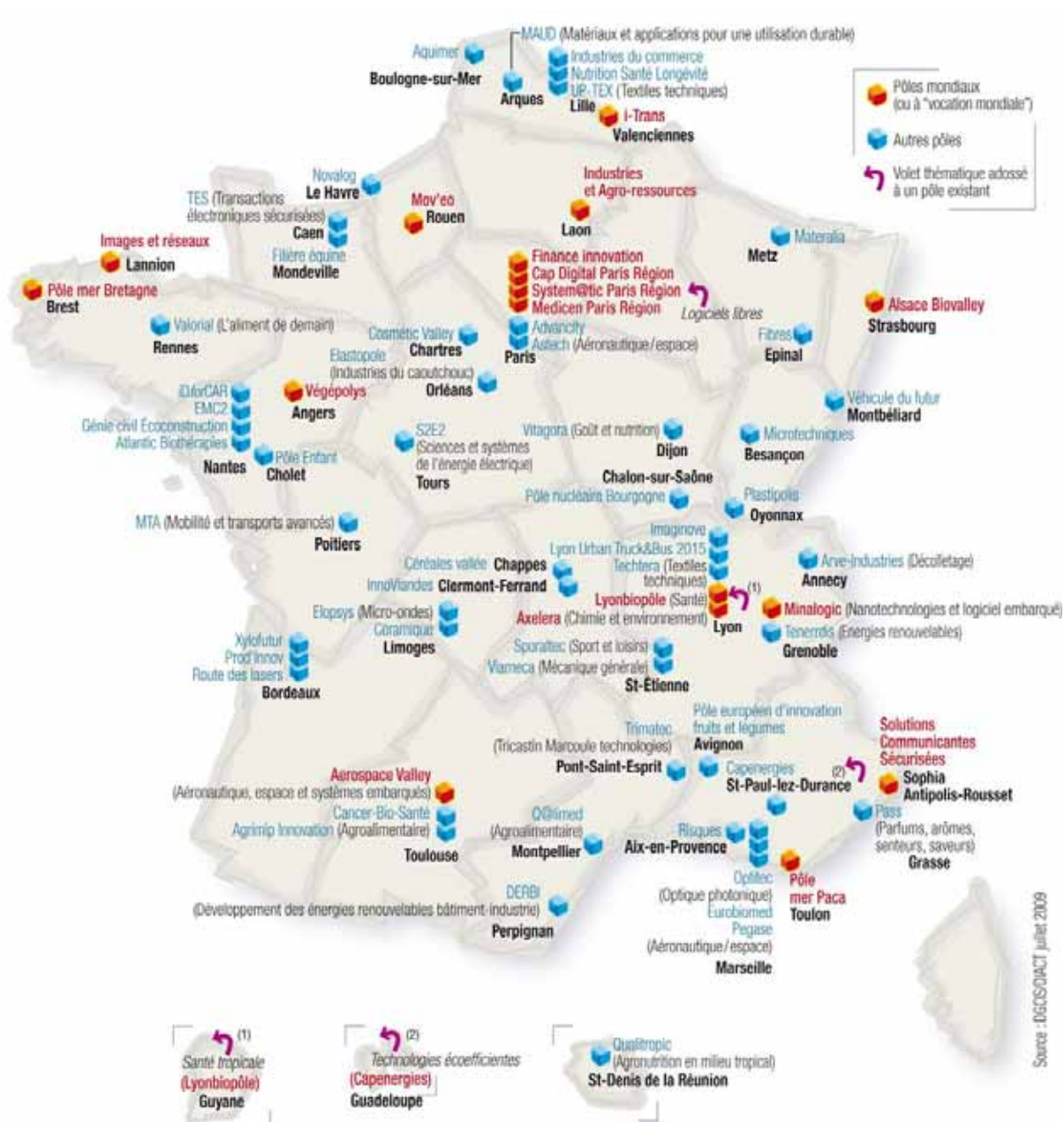
La désignation des pôles de compétitivité est effectuée par un comité interministériel, après avis d'un groupe de personnalités qualifiées, sur la base de divers critères¹.

Le comité interministériel d'aménagement du territoire (CIADT) du 12 juillet 2005 avait labellisé 67 pôles de compétitivité sur les 105 dossiers de candidature reçus à cette date. Les pôles de compétitivité sont 71 depuis le CIADT du 5 juillet 2007.

Les 71 pôles de compétitivité sont indiqués par la carte ci-après.

¹ *Les moyens de recherche et de développement susceptibles d'être mobilisés dans le ou les domaines d'activité retenus ; les perspectives économiques et d'innovation ; les perspectives et les modalités de coopération entre les entreprises, les organismes publics ou privés et les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre.*

Les 71 pôles de compétitivité



Source : <http://www.industrie.gouv.fr/poles-competitivite/carte.pdf>

Pour une présentation détaillée des pôles de compétitivité, le lecteur peut se reporter à l’avis de notre collègue François Marc relatif à la mission « Politique des territoires »¹.

¹ Annexe numéro 20 au rapport général n° 101 (2009-2010).

B. LES ALLÈGEMENTS FISCAUX EN VIGUEUR DANS LES PÔLES DE COMPÉTITIVITÉ

1. Présentation générale

L'article 24 précité de la loi de finances pour 2005 a défini une série d'exonérations fiscales pour les entreprises répondant aux deux conditions cumulatives suivantes :

- être implantée dans les zones de R&D d'un pôle définies par décret en Conseil d'Etat ;
- être impliquée dans un projet collaboratif de R&D agréé par les services de l'État.

Les exonérations (de 100 % les trois premières années, et de 50 % les deux suivantes) concernent :

- la taxe professionnelle (articles 1466 E du code général des impôts) et la taxe foncière sur les propriétés bâties (article 1383 F), sous réserve de délibération des collectivités territoriales (exonérations non compensées) ;
- l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu (article 44 undecies) et l'imposition forfaitaire annuelle (article 223 nonies A).

Ces exonérations s'entendent dans la limite du plafond du règlement *de minimis*, soit 200.000 euros sur une période glissante de 3 ans (depuis le 1^{er} janvier 2007), ce plafond étant actuellement porté à 500.000 euros jusqu'à la fin de l'année 2010 en raison de la crise économique actuelle.

L'exonération partielle de cotisations sociales initialement en vigueur dans les pôles de compétitivité a été supprimée par l'article 123 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007¹.

2. Une disparition programmée dans le cas de l'exonération d'IFA

L'article 14 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2007 de finances pour 2008 prévoit une suppression progressive de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA). L'exonération d'IFA est donc supprimée à compter du 1^{er} janvier 2011.

¹ Notre collègue Philippe Adnot et notre ancien collègue Maurice Blin, dans leur rapport spécial sur la mission « Recherche et enseignement supérieur », avaient proposé d'adopter cette disposition sans modification, et aucun débat n'avait eu lieu en séance publique. Cette suppression a été compensée par une augmentation du taux de subvention pour les PME (au sens communautaire) impliquées dans un projet de R&D financé.

3. Une exonération de taxe professionnelle maintenue dans le cadre de la future cotisation économique territoriale

Pour ce qui est de la taxe professionnelle, supprimée par l'article 2 du projet de loi de finances pour 2010, celui-ci prévoit que l'article 1466 E précité s'applique désormais aux seules communes. L'article 1466 E nouveau se réfère à la seule cotisation foncière des entreprises (CFE), mais l'article 1586 *octies* prévoit que cette exonération entraîne automatiquement celle de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) des communes et EPCI concernés. L'article 1586 *octies* précité prévoit une faculté autonome d'exonération de CVAE pour les départements et régions (qui ne percevront pas la CFE).

Dans le cas des exonérations en vigueur en 2009, l'article 2 précité prévoit qu'à compter de 2010 elles s'appliquent à celles de CFE (et donc de CVAE).

C. UN RÉCENT RÉFÉRÉ DE LA COUR DES COMPTES

1. Un référé critique sur les pôles de compétitivité

La Cour des comptes a transmis le 15 juin 2009 au Premier ministre un référé sur la politique des pôles de compétitivité. Elle l'a ensuite transmis aux présidents des commissions des finances des deux assemblées le 10 septembre 2009, accompagné de la réponse du Premier ministre.

La Cour des comptes a notamment relevé les points suivants :

- l'importance du dispositif de droit commun d'aides aux entreprises dans le domaine de la recherche et de l'innovation – le crédit d'impôt recherche représente une dépense fiscale estimée de 3,5 à 4 milliards d'euros en régime « de croisière » – limite, par comparaison, l'effet incitatif spécifique des pôles de compétitivité ;

- cette politique des pôles hésite entre une logique de compétitivité et une démarche d'aménagement du territoire, qui a conduit à « labelliser » certains pôles ne répondant pas aux critères affichés ;

- le suivi de la dimension scientifique des pôles n'est pas assuré par l'Etat de façon satisfaisante ;

- les crédits consacrés aux pôles font l'objet d'une sous-consommation.

2. Des exonérations fiscales d'un montant particulièrement faible

Dans le cas des exonérations fiscales, la Cour des comptes indique que « *les exonérations fiscales liées au zonage R&D des pôles sont peu mobilisées* » et que « *les montants en jeu sont particulièrement faibles* ».

En effet, le montant cumulé des exonérations d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et d'imposition forfaitaire annuelle a été de l'ordre de seulement **600.000 euros en 2006 et 1,2 million d'euros en 2007**, comme le montre le tableau ci-après.

Le coût des exonérations fiscales dans les pôles de compétitivité, selon la Cour des comptes

(en euros)

	2006	2007
IS	391 000	948 000
IR	169 000	142 000
IFA	52 000	131 000
Sous-total	612 000	1 221 000
TP	0	80 000
TFPB	0	0
Total	612 000	1 301 000

Source : d'après le référé n° 55.392 délibéré par la Cour des comptes le 28 mai 2009

Dans l'étude préalable du présent article, le Gouvernement estime que « *Le dispositif est peu utilisé pour les raisons suivantes :*

- *de nombreuses entreprises ne peuvent pas en bénéficier soit parce qu'elles saturent déjà le plafond de minimis grâce à d'autres dispositifs fiscaux que ceux liés aux pôles de compétitivité soit parce qu'elles sont déficitaires ;*

- *la procédure est perçue comme complexe pour un gain relativement faible* ».

II. LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE

A. L'IMPOSSIBILITÉ D'ENTRER DANS LE DISPOSITIF À COMPTER DU 16 NOVEMBRE 2009

Le présent article propose de prévoir que les exonérations en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle en faveur des entreprises des pôles de compétitivité ne s'appliquent

qu'aux entreprises qui participent au **16 novembre 2009** à un projet de recherche et de développement.

Le dispositif s'éteindrait donc progressivement, en préservant la sécurité juridique des entreprises qui en bénéficient actuellement.

Le choix de la date du 16 novembre 2009 vient du fait que le présent projet de loi de finances rectificative a été enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 16 novembre 2009.

Les tableaux ci-après permettent de comparer le droit actuel et le droit proposé.

L'article 44 undecies du code général des impôts

Le droit actuel	Le droit proposé par le présent article
<p>I.-1. Les entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement et sont implantées dans une zone de recherche et de développement, tels que mentionnés au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'elles y réalisent au titre des trois premiers exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés ne pouvant excéder trente-six mois.</p>	<p>I.-1. Les entreprises qui participent au 16 novembre 2009 à un projet de recherche et de développement et sont implantées dans une zone de recherche et de développement, tels que mentionnés au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'elles y réalisent au titre des trois premiers exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés ne pouvant excéder trente-six mois.</p>
<p>Les bénéfices réalisés au titre des deux exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires suivant cette période d'exonération ne sont soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés que pour la moitié de leur montant.</p> <p>2. La période au cours de laquelle s'appliquent l'exonération totale puis les abattements mentionnés au 1 s'ouvre à compter du début du mois au cours duquel intervient le démarrage par cette entreprise des travaux de recherche dans le projet de recherche et prend fin au terme du cent dix-neuvième mois suivant cette date. Si l'entreprise prétendant au régime prévu par le présent article exerce simultanément une activité dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement et une autre activité en dehors de ces zones, elle est tenue de déterminer le résultat exonéré en tenant une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible et en produisant pour celle-ci les documents prévus à l'article 53 A.</p> <p>3. Si, à la clôture d'un exercice ou d'une période d'imposition, l'entreprise ne satisfait plus à l'une des conditions mentionnées au 1, elle perd définitivement le bénéfice de l'exonération prévue au 1. Toutefois, le bénéfice réalisé au cours de cet exercice ou période d'imposition et de l'exercice ou période d'imposition suivant n'est soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés que pour la moitié de son montant.</p> <p>4. La durée totale d'application de l'abattement de 50 % prévu aux 1 et 3 ne peut en aucun cas excéder vingt-quatre mois.</p> <p>5. L'exonération s'applique à l'exercice ou à la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié du régime prévu au présent article, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.</p> <p>II.-Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0,53 A,96 à 100,102 ter et 103, diminué des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :</p> <p>a. Les produits des actions ou parts de sociétés, et les résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8 ;</p> <p>b. Les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;</p> <p>c. Les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.</p> <p>III.-Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies,44 sexies A,44 octies,44 decies,244 quater E ou du régime prévu au présent article, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois qui suivent celui de la délimitation des pôles de compétitivité si elle y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité.L'option est irrévocable.</p> <p>IV.-Le bénéfice de l'exonération 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.</p>	

L'article 223 nonies A du code général des impôts

Le droit actuel	Le droit proposé par le présent article
I. - 1. Les entreprises répondant aux conditions fixées à l'article 44 sexies-0 A sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies.	
2. Sont également exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies les entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement mentionné au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), et dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation afférents à ce projet sont implantés dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 précité et qui bénéficient du régime prévu à l'article 44 undecies.	2. Sont également exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies les entreprises qui participent au 16 novembre 2009 à un projet de recherche et de développement mentionné au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), et dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation afférents à ce projet sont implantés dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 précité et qui bénéficient du régime prévu à l'article 44 undecies.
3. L'entreprise mentionnée au 1 est redevable de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle ne satisfait plus à l'une des conditions requises pour bénéficier du statut de jeune entreprise innovante réalisant des opérations de recherche et de développement et fixées par l'article 44 sexies-0 A.	
4. L'entreprise mentionnée au 2 est redevable de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle ne bénéficie plus de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 44 undecies et au plus tard le 1er janvier de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'entreprise a bénéficié de l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle prévue aux 1 et 2 pour la première fois.	

B. UNE ESTIMATION PRUDENTE DES ÉCONOMIES RÉALISÉES

Selon le Gouvernement, les économies réalisées seraient de **1,1 million d'euros** par an en régime de croisière.

Les économies suscitées par le présent article, selon le Gouvernement

(en millions d'euros)

	2010	2011	2012	2013	Régime de croisière
Etat	0,3	0,6	0,9	1	1,1

Source : étude préalable annexée au présent projet de loi de finances rectificative

Cette estimation semble prudente. En effet, si selon la Cour des comptes, le dispositif a coûté 1,2 million d'euros en 2007, il paraît vraisemblable qu'à droit inchangé ce coût tendrait à augmenter à moyen terme¹.

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

¹ Comme on l'a indiqué ci-avant, le coût des exonérations concernées est passé de 600.000 euros en 2006 à 1,2 million d'euros en 2007, ce qui suggère que se met en place un phénomène de « générations », chaque « génération » d'entreprises entrant dans le dispositif correspondant à environ 600.000 euros pendant 3 ans, puis 300.000 euros pendant 2 ans. Si ce phénomène se poursuit, cela signifie qu'en l'état actuel du droit le coût du dispositif se stabiliserait vers 2,4 millions d'euros à partir de 2014.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Compte tenu de la modestie des allègements fiscaux qu'il propose de supprimer – 1,2 million d'euros en 2007 – le présent article est davantage une mesure de simplification qu'une mesure d'économie. En particulier, il ne remet pas en cause l'efficacité des pôles de compétitivité.

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

ARTICLE 29 bis (nouveau)

Prorogation de l'exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles qui se créent dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire

Commentaire : le présent article vise à proroger d'un an, soit jusqu'au 31 décembre 2010, le dispositif d'exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles qui se créent dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire.

I. LE DROIT EXISTANT

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.

L'article 45 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a soumis les avantages fiscaux visés à 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 (alors que, précédemment, divers plafonds trouvaient à s'appliquer).

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Charles de Courson avec l'accord de la commission des finances et du Gouvernement, propose de **proroger d'un an l'ensemble des dispositions susvisées**.

A cette fin, il propose de **repousser au 31 décembre 2010**, au sein de l'article 44 *sexies* précité, la « **date limite** » de création des entreprises éligibles à l'exonération totale ou partielle de leurs bénéfices.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général n'est pas opposé à la prorogation de ces dispositions incitatives à la création d'entreprises dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire, d'autant que le délai proposé, à savoir une année, reste raisonnable.

Toutefois, si une nouvelle prorogation devait être envisagée l'année prochaine, il conviendrait de disposer d'études sérieuses permettant de mesurer précisément l'efficacité de ce dispositif et son impact concret sur l'économie des territoires concernés.

En effet, l'annexe « Voies et moyens » du projet de loi de finances pour 2010 estime à **130 millions d'euros** le coût de la dépense fiscale associée aux dispositions de l'article 44 *sexies* précité **en 2010, 46.000 entreprises** bénéficiant de ces exonérations totales ou partielles.

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

ARTICLE 29 ter (nouveau)

Cessibilité de la créance résultant d'un excédent de crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, prévoit que l'excédent de crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo constitue une créance mobilisable auprès des établissements bancaires, dans le cadre du régime des cessions de créances professionnelles.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté à l'initiative de la commission des finances de l'Assemblée nationale et de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, avec l'avis **favorable** du Gouvernement.

A. LE CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES DE CRÉATION DE JEUX VIDÉO

Codifié à l'article 220 *terdecies* du code général des impôts, le crédit d'impôt sur les sociétés bénéficie aux entreprises au titre de leurs **dépenses de création de jeux vidéos agréés**¹.

En application de cet article, est considéré comme jeu vidéo « *tout logiciel de loisir mis à la disposition du public sur un support physique ou en ligne intégrant des éléments de création artistique et technologique, proposant à un ou plusieurs utilisateurs une série d'interactions s'appuyant sur une trame scénarisée ou des situations simulées et se traduisant sous forme d'images animées, sonorisées ou non* ».

Plusieurs **conditions** sont posées à l'octroi du crédit d'impôt. Les jeux vidéos doivent représenter un **coût de développement supérieur ou égal à 150.000 euros**, être destinés à une **commercialisation effective** auprès du public, être réalisés principalement avec le concours d'auteurs et de collaborateurs **français**, ressortissants de la Communauté européenne ou de l'Espace économique européen, et enfin contribuer au développement de la

¹ L'agrément est délivré par le Centre national du cinéma et de l'image animée après sélection par un comité d'experts chargé de vérifier que le jeu vidéo remplit les conditions prévues par le code.

création française et européenne en matière de jeux vidéo ainsi qu'à sa diversité « *en se distinguant notamment par la qualité, l'originalité ou le caractère innovant du concept et le niveau des dépenses artistiques* »¹.

Le taux du crédit d'impôt est de **20 %** et les **dépenses éligibles** sont les suivantes :

1) les **dotations** aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la création du jeu vidéo² ;

2) les **rémunérations** versées aux **auteurs** ayant participé à la création du jeu vidéo et les charges sociales afférentes ;

3) les **dépenses de personnel** relatives aux **salariés** de l'entreprise affectés directement à la création du jeu vidéo et les charges sociales afférentes ;

4) les **autres dépenses de fonctionnement**, pour leur quote-part affectée à l'activité de création du jeu vidéo³ ;

5) les dépenses exposées pour la création d'un jeu vidéo confiées à **d'autres entreprises ou organismes**, dans la limite d'un million d'euros par exercice.

Le crédit d'impôt est enfin plafonné, pour chaque entreprise, à **3 millions d'euros par exercice**.

Selon l'annexe « Voies et moyens » au projet de loi de finances pour 2010, ce crédit d'impôt, créé en 2007, représente une perte de recettes annuelle de **4 millions d'euros** et son application n'est **pas bornée** dans le temps.

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article dispose que lorsqu'une entreprise de création bénéficie d'un excédent de crédit d'impôt, cet excédent constitue une **créance sur l'Etat** d'un montant égal. Cette créance est incessible et inaliénable, **sauf** dans les conditions prévues par les dispositions du code monétaire et financier relatives aux **cessions et au nantissement de créances professionnelles**.

Les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier prévoient en effet que « *tout crédit qu'un établissement de crédit consent à une personne morale de droit privé ou de droit public, ou à une personne physique dans l'exercice par celle-ci de son activité professionnelle, peut donner lieu au profit de cet établissement, par la seule remise d'un bordereau, à la cession ou*

¹ Le respect de ces conditions de création est vérifié au moyen d'un barème de points dont le contenu est fixé par décret.

² Ce qui exclut les dotations aux amortissements des immeubles.

³ Achats de matières, fournitures et matériels, loyers des immeubles, frais d'entretien et de réparation afférents à ces immeubles, frais de voyage et de déplacement, frais de documentation technique et frais postaux et de communication électronique.

au nantissement par le bénéficiaire du crédit, de toute créance que celui-ci peut détenir sur un tiers, personne morale de droit public ou de droit privé ou personne physique dans l'exercice par celle-ci de son activité professionnelle ».

Il s'agirait donc, ici, de permettre aux entreprises de jeux vidéo titulaires d'une créance sur l'Etat au titre du crédit d'impôt, de procéder à la cession ou au nantissement de cette créance auprès d'un établissement de crédit. La mesure est ainsi présentée, par l'auteur de l'amendement, comme **facilitant l'accès des entreprises de jeux vidéo aux établissements bancaires**, pour le financement de leurs projets.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général n'est pas opposé à la présente disposition, qui n'a **pas d'impact sur le coût du dispositif**.

Il observe en outre que le présent article **s'inspire des dispositions déjà en vigueur** s'agissant :

1) du crédit d'impôt en faveur des entreprises de **production cinématographique** et des entreprises de **production audiovisuelle**, au titre de leurs dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en France (article 220 *quaterdecies* du code général des impôts).

2) du crédit d'impôt en faveur des entreprises de **production phonographique**, au titre de leurs dépenses de production, de développement et de numérisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical (article 220 *octies* du code général des impôts).

Ces deux régimes prévoient en effet la cessibilité, dans le cadre du régime des cessions de créances professionnelles, de la créance détenue sur l'Etat au titre du crédit d'impôt.

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

ARTICLE 29 quater (nouveau)

Prorogation d'un an du régime de la réduction d'impôts de 25 % en faveur des entreprises ayant souscrit au capital de certaines entreprises de presse

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, propose de proroger d'un an la réduction d'impôts en faveur des entreprises entrant dans le capital des entreprises de presse éditant des publications d'information politique et générale.

I. LE DROIT EXISTANT

La loi de finances pour 2007¹ instaure une **réduction d'impôts** en faveur des **entreprises ayant souscrit au capital des sociétés exploitant soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité** au maximum mensuelle consacrée à l'information politique et générale telle que définie à l'article 39 *bis* A du code général des impôts (CGI)².

Sont considérées comme se consacrant à l'information politique et générale³ les publications qui :

- apportent de façon permanente sur l'actualité politique et générale, locale, nationale ou internationale, des informations et des commentaires tendant à éclairer le jugement des citoyens ;
- consacrent la majorité de leur surface rédactionnelle à cet objet ;
- présentent un intérêt dépassant d'une façon manifeste les préoccupations d'une catégorie de lecteurs.

Aux termes de l'article 220 *undecies* du CGI, **la réduction d'impôt est égale à 25 %⁴ du montant des sommes versées au titre des souscriptions en numéraire**, réalisées au capital des entreprises de presse, entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009.

Les sociétés souscriptrice et bénéficiaire doivent, toutes deux, être soumises à l'impôt sur les sociétés et n'avoir aucun lien de dépendance entre elles.

¹ Cf. article 14 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007.

² Cf. article 52 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

³ Cf. décret n° 2008-260 du 14 mars 2008 relatif à l'aménagement de la provision pour investissement en faveur des entreprises de presse et modifiant l'annexe II au code général des impôts

⁴ La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les souscriptions en numéraire ont été effectuées. Le solde non imputé n'est ni reportable ni restituable.

L'entreprise souscriptrice ne doit pas avoir été, elle-même, bénéficiaire de la souscription ouvrant droit à cette réduction d'impôt. Elle doit conserver pendant cinq années, à compter de la souscription, les titres ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

L'extinction du dispositif est prévue au 31 décembre 2009.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, vise, à proroger d'un an le **régime de déduction fiscale, prévu par l'article 220 *undecies* du CGI qui arrive à expiration au 31 décembre 2009**

A cette fin, il propose de remplacer l'année « 2009 » par l'année « 2010 » au I de l'article 220 *undecies* du code général des impôts.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général observe que la demande de prolongation d'une année, jusqu'au 31 décembre 2010, du régime de la réduction d'impôts, bénéficiant aux sociétés entrant **dans le capital des entreprises de presse éditant des publications d'information politique et générale** participe à l'effort des pouvoirs publics en faveur du secteur de la presse, mis en place à la suite des Etats généraux de la presse.

Ces derniers ont mis en lumière certains problèmes structurels du secteur, tels que la sous-capitalisation des entreprises de presse ainsi que le sous-investissement qui en découle. Or, la réduction d'impôts accordée aux entreprises qui souscrivent en numéraire au capital des entreprises de presse d'information politique et générale incite à la recapitalisation des titres en difficulté, dans un contexte de mutations technologiques et de crise économique.

Votre rapporteur général relève que ce dispositif tend donc à favoriser la consolidation des fonds propres des entreprises de presse, à l'instar du **régime de la provision pour investissement de l'article 39 *bis* A du CGI**.

Ce dernier permet aux entreprises de constituer en franchise d'impôt, par prélèvement sur leurs résultats, les provisions destinées à financer certaines dépenses, telles que les acquisitions de matériel strictement nécessaires à l'exploitation de la publication. Cette disposition a été prorogée à plusieurs reprises et, pour la dernière fois par la loi de finances pour 2007¹ au titre des exercices 2007 à 2010. Sa reconduction devrait être examinée l'année prochaine.

¹ Cf. article 14 de la loi de finances n° 2006-1666 du 21 décembre 2006.

En conséquence, il apparaît pertinent, puisque les deux dispositifs poursuivent des objectifs semblables, de **faire coïncider leur durée d'application**, sous réserve de procéder en 2010 à une évaluation de l'efficacité de ces deux aides dans le cadre de l'examen de leur reconduction éventuelle.

Votre rapporteur général s'est enquis du **coût de la prorogation** en 2010 de la réduction d'impôts. Ce dernier est estimé à **500.000 euros** s'agissant des souscriptions réalisées en 2010 par des entreprises qui clôturent leur exercice avant le 30 septembre 2010.

Nonobstant ce qui précède, **votre rapporteur général appelle, enfin, de ses vœux une publication sans tarder¹ du décret modificatif** permettant à la presse spécialisée de bénéficier du régime de la provision pour investissement de l'article 39 *bis* A du CGI, conformément au vœu du législateur exprimé depuis 2007² et à l'engagement du ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi³. Le projet de décret est en cours de transmission au Conseil d'Etat.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ La publication du décret a tout d'abord été retardée en raison de l'élaboration d'un ensemble de décrets concernant les services en ligne. En effet, l'article 28 de la loi n° 2009-669 du 12 juin 2009 favorisant la diffusion et la protection de la création sur Internet a étendu aux services de presse en ligne le bénéfice de l'article 39 bis A.

² Lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2007, le Sénat a adopté deux amendements sur l'initiative de son rapporteur général pour n'exclure aucun des titres qui bénéficiaient, jusqu'en 2006, de la provision pour investissement pour les années 2007 à 2010, en particulier au sein de la presse spécialisée. Cependant, le décret d'application n° 2008-260 du 14 mars 2008 relatif à l'aménagement de la provision pour investissement en faveur des entreprises de presse, a exclu cette catégorie, contrairement à la volonté du législateur.

³ Cf. séance du Sénat du 26 novembre 2008 portant sur l'examen du projet de loi de finances pour 2009. <http://www.senat.fr/seances/s200811/s20081126/s20081126008.html>.

ARTICLE 29 quinquies (nouveau)

Allongement de la période de prise en compte des coûts de développement éligibles au crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo en ligne

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, allonge, pour le cas spécifique des jeux en ligne, la durée de prise en compte des dépenses de développement éligibles au crédit d'impôt en faveur des jeux vidéo.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté à l'initiative de la commission des finances de l'Assemblée nationale et de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, **contre l'avis du Gouvernement**. Le régime du crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo est présenté dans le cadre du commentaire de l'article 29 *ter* du présent rapport.

Le présent article intéresse spécifiquement les **jeux vidéo en ligne**. Il dispose que, pour ces jeux, « *la période prise en compte pour l'éligibilité des dépenses de création s'étend jusqu'à vingt-quatre mois après la mise en ligne effective du produit. La mise en ligne effective du produit correspond à la version définitive du jeu vidéo qui est la première des expériences opérationnelles complètes et monétisées proposées au public* ».

Cette disposition constitue une **dérogation** au régime de droit commun. En effet, l'article 3 du décret d'application de l'article 220 *terdecies* du code général des impôts (n° 2008-508 du 29 mai 2008) dispose explicitement que « *le coût de développement du jeu vidéo s'entend de l'ensemble des dépenses engagées par l'entreprise de création de jeux vidéo pour la réalisation de la première version du jeu vidéo prête à être dupliquée en vue de sa commercialisation ou à être mise à disposition du public en ligne* ».

Selon le décret, les dépenses exposées par l'entreprise de création de jeux vidéo **cessent donc d'être éligibles au crédit d'impôt dès la première mise en ligne publique et payante**. Or, selon M. Martin-Lalande, cette règle est inadaptée aux jeux en ligne qui, après la première mise en ligne, **continuent de faire l'objet de dépenses de développement**, consistant

notamment à enrichir les contenus du jeu ou à corriger ses dysfonctionnements.

Sur ces fondements, le présent article **prolonge de deux ans** au-delà de la mise en ligne publique la période d'éligibilité des coûts de développement.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général comprend les raisons techniques qui ont conduit l'Assemblée nationale à adopter le présent article. Le dispositif proposé est toutefois contestable sur la forme et sur le fond.

Formellement, il s'agit d'un accroissement de dépense fiscale dont l'impact n'est **pas chiffré** et qui n'est précédée **d'aucune évaluation** de l'efficacité socio-économique du crédit d'impôt en question. Conformément à sa doctrine, votre commission des finances **ne peut donc y souscrire**.

Sur le fond, il n'est pas évident que les dépenses exposées par les producteurs de jeux vidéo après la mise en ligne commerciale du produit **constituent réellement des coûts de développement**. Selon votre rapporteur général, ces coûts doivent être entendus strictement comme les dépenses engagées pour **concevoir** une première version d'un jeu vidéo. Une fois cette première version opérationnelle et commercialisée, les dépenses ultérieures visent à l'amélioration ou à l'enrichissement, mais nullement à la conception du produit. Comme telles, **elles n'ont donc pas vocation à bénéficier d'un encouragement fiscal**.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 29 sexies (nouveau)

Abaissement du seuil d'éligibilité des coûts de développement au crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, abaisse de 150.000 à 100.000 euros le seuil à partir duquel les coûts de développement exposés par les entreprises de création de jeux vidéo sont éligibles au crédit d'impôt.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté à l'initiative de la commission des finances de l'Assemblée nationale et de notre collègue député Patrice Martin-Lalande, **contre l'avis du Gouvernement**. Le régime du crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo est présenté dans le cadre du commentaire de l'article 29 *ter* du présent rapport.

Il est rappelé que le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au fait que le coût de développement du jeu soit **supérieur ou égal à 150.000 euros**.

Le présent article abaisse ce seuil à 100.000 euros, au double motif :

1) que la **crise économique** a conduit les studios de création à s'orienter vers des produits de dimensions plus modestes, requérant des budgets inférieurs au seuil d'éligibilité ;

2) que se développent les productions **dématérialisées**, donc moins coûteuses et par conséquent non éligibles à l'avantage fiscal.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général constate que le présent article accroît une dépense fiscale **sans que son impact soit chiffré** et **sans évaluation préalable** de l'efficacité socio-économique de ladite dépense.

De surcroît, les arguments avancés pour justifier cette mesure sont contestables. D'une part, les dispositifs d'encouragement fiscal **n'ont pas systématiquement vocation à être recalibrés en fonction des aléas de la conjoncture économique**. D'autre part, si l'on assiste au développement de

produits dématérialisés et moins coûteux, **c'est bel et bien que ces produits n'ont pas besoin d'avantage fiscal pour prospérer.**

Votre rapporteur général considère donc que le présent crédit d'impôt doit demeurer **concentré** sur le développement de produits requérant des budgets significatifs.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 29 septies (nouveau)

Prorogation jusqu'en 2011 d'un crédit d'impôt en faveur des buralistes

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, tend à proroger un crédit d'impôt en faveur des buralistes jusqu'en 2011 afin de le faire coïncider avec la fin du contrat d'avenir 2008-2011 signé entre le Gouvernement et la profession.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article 92 de la loi de finances rectificative pour 2006 a introduit un nouvel article 244 *quater* R dans le code général des impôts relatif à un crédit d'impôt en faveur des débiteurs de tabac.

Il prévoit que les débiteurs de tabac imposés d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier **d'un crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses portant sur la rénovation des linéaires, la rénovation des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques**. Les dépenses sont prises en compte **dans la limite de 10.000 euros au titre des exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Richard Mallié avec l'approbation du Gouvernement et de la commission, **tend à prolonger le bénéfice du crédit d'impôt jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2011**.

En effet, la profession a signé, avec le Gouvernement, un contrat d'avenir portant sur la période 2008-2011, qui porte notamment sur la modernisation du réseau des débiteurs de tabac. Le Gouvernement a indiqué qu'il souhaitait revoir l'ensemble des mesures en faveur des buralistes à l'issue du présent contrat d'avenir.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général constate que le dispositif du crédit d'impôt est **très favorable aux buralistes**. Il fait partie d'un ensemble de mesures sur lesquelles le Gouvernement s'est engagé afin de **soutenir une profession en difficulté**.

Le dispositif coûte **environ 3 millions d'euros par an et bénéficie à près de 1.750 débiteurs de tabac.**

Votre rapporteur général convient que sa prorogation jusqu'en 2011 répond à une logique évidente qui permet de le faire coïncider avec la fin du contrat d'avenir 2008-2011. Il rappelle toutefois que, **sur la période 2007-2011, la mesure aura eu le temps de réaliser pleinement ses effets. Par conséquent, il sera opportun, à cette date, de la supprimer.**

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 29 octies (nouveau)

Immatriculation au registre des métiers des auto-entrepreneurs exerçant à titre principal une activité artisanale

Commentaire : le présent article, inséré à l'assemblée nationale, à l'initiative du Gouvernement, prévoit que les auto-entrepreneurs, qui exercent une activité artisanale à titre principal, sont inscrits au répertoire des métiers.

I. LE RÉGIME DE L'AUTO-ENTREPRENEUR

A. UN DISPOSITIF INCITATIF À LA CRÉATION D'ENTREPRISE FONDÉ SUR UN RÉGIME FISCAL ET SOCIAL DÉROGATOIRE

La loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a créé le régime de l'auto-entrepreneur afin de promouvoir l'esprit d'entreprise en France. Outre la mise en place d'une procédure simplifiée de déclaration d'activité, l'intérêt de ce nouveau dispositif consiste essentiellement dans un mode de calcul et de paiement simplifié des cotisations sociales et de l'impôt sur le revenu.

Depuis son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, selon les sources communiquées par le secrétariat d'Etat chargé du commerce, de l'artisanat, des petites et moyennes entreprises, du tourisme, des services et de la consommation, au cours du premier semestre 2009, 100 000 entreprises supplémentaires ont été créées par rapport au premier semestre 2008, le régime de l'auto-entrepreneur étant à l'origine de plus d'une création d'entreprises sur deux depuis le début de l'année¹.

¹ Au 15 juillet 2009, on compte 182.000 personnes qui se sont inscrites auprès des centres de formalité des entreprises ou sur Internet. Parmi elles, 165.000 sont des créateurs d'entreprise et 17.000 sont des microexistants séduits par les avantages du régime d'auto-entrepreneur. Un tiers des auto-entrepreneurs exercent une activité artisanale, les deux autres tiers, une activité de commerce ou de services. Enfin, 25 % d'entre eux ont bénéficié de l'aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprise (ACCRE) – source JO Sénat du 10/09/2009 - page 2135 – réponse à la question écrite n° 09295 de M. Roland Courteau.

Le régime de l'auto-entrepreneur

La loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a créé le régime de l'auto-entrepreneur pour permettre à toute personne physique, étudiant, salarié, demandeur d'emploi, retraité ou entrepreneur, d'exercer très simplement une activité artisanale, commerciale ou indépendante sous forme individuelle, que ce soit à titre principal ou accessoire dès lors que son chiffre d'affaires est inférieur à 80.000 euros pour le commerce et 32.000 euros pour les services.

Ce régime, qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009, est ouvert à tous les micro-entrepreneurs et soumis au régime fiscal de la micro-entreprise, en franchise de TVA.

Le nouveau régime comporte trois volets : le volet social, le volet fiscal et le volet déclaratif.

1) S'agissant du volet social : l'option pour le régime du micro-social simplifié doit être exercée par l'auto-entrepreneur lors de la déclaration de création de son entreprise au centre de formalités des entreprises. Dans le cas d'un entrepreneur déjà en activité, l'option doit être exercée au plus tard le 31 décembre pour produire ses effets l'année suivante, par demande auprès de la caisse de base du régime social des indépendants dont il relève. À titre exceptionnel, l'option pourra être exercée jusqu'au 31 mars 2009 par l'entrepreneur en activité pour une application au titre de 2009. L'auto-entrepreneur bénéficiera alors des avantages suivants : il est affilié à la sécurité sociale, valide des trimestres de retraite et s'acquitte forfaitairement de ses charges sociales personnelles, mensuellement ou trimestriellement (forfait de 12 % pour une activité commerciale, de 18,3 % pour une activité libérale et de 21,3 % pour une activité de services à caractère commercial) uniquement sur ce qu'il encaisse.

1) sur le plan fiscal : si le revenu fiscal de référence de 2007 ne dépasse pas 25.195 euros par part de quotient familial, l'auto-entrepreneur peut également opter pour le volet fiscal du dispositif. L'option pour le régime du micro-fiscal simplifié qui doit être exercée dans les mêmes conditions que l'option pour le régime du micro-social simplifié, permet à l'auto-entrepreneur de s'acquitter forfaitairement, mensuellement ou trimestriellement, de l'impôt sur le revenu au titre de son activité (forfait de 1 % pour une activité commerciale, de 1,7 % pour une activité de services à caractère commercial et de 2,2 % pour une activité libérale), uniquement sur ce qu'il encaisse. L'auto-entrepreneur bénéficie également d'une exonération de taxe professionnelle pendant trois ans à compter de la création de son entreprise, cette mesure ne s'appliquant qu'au créateur d'entreprise et non pas à l'entrepreneur déjà en activité.

Enfin, en cas de création d'activité, l'auto-entrepreneur peut simplement se déclarer auprès du centre de formalités des entreprises sans obligation d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers. La déclaration auprès du centre de formalités des entreprises permet d'assurer que l'entreprise sera déclarée aux services fiscaux et sociaux, s'acquittera des charges fiscales et sociales dont elle est redevable et sera contrôlée comme toute entreprise qui a fait l'objet d'une immatriculation. De plus, l'auto-entrepreneur se verra attribuer par l'Institut national de la statistique et des études économiques un numéro SIREN qui devra figurer sur ses factures, notes de commande, tarifs et sur toute correspondance.

Source : JO Sénat du 26/02/2009 - page 499 – Réponse du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi à la question écrite n° 06237 de M. Jean-Pierre Vial

B. DES EFFETS DE SEUIL ET DE DISTORSION DE CONCURRENCE

Nonobstant le réel intérêt économique à favoriser la création d'entreprise, il convient de constater que le régime de l'auto-entrepreneur produit, par nature, des effets de seuil et de distorsion de concurrence par rapport à des régimes réglementés tels que celui de l'artisanat.

Aussi, l'assemblée permanente des chambres de métiers (APCM) ainsi que les organisations professionnelles représentatives de l'artisanat, font valoir le risque de concurrence déloyale que pourrait créer un tel dispositif alors même que les artisans sont tenus de s'inscrire au répertoire des métiers, qu'ils s'acquittent de la taxe pour frais de chambre de métiers et qu'il doivent justifier d'une qualification. S'ajoutent des interrogations en matière de qualifications professionnelles, de garantie décennale en cas de désordre survenant sur l'ouvrage réalisé ou en cas de malfaçon.

Ce dispositif introduit un nouvel effet de seuil et un risque « d'évaporation » des inscriptions au registre des métiers, au détriment du contrôle de la qualification des nouveaux auto-entrepreneurs. Ces craintes ont été largement relayées par nos collègues sénateurs puisque, depuis l'adoption de la loi de modernisation de l'économie, ce sujet a fait l'objet de 59 questions écrites sénatoriales.

Les réponses du Gouvernement se sont voulues rassurantes, arguant que l'auto-entrepreneur en activité ne peut pas « désimmatriculer » son entreprise. En résumé, le nouveau régime ne paraîtrait pas de nature à avoir une incidence en matière de compétitivité pour les entreprises existantes puisqu'il est ouvert à l'ensemble des micro-entreprises. Les simplifications accordées à l'auto-entrepreneur ne permettent nullement à ce dernier d'exercer une concurrence déloyale puisqu'il reste tenu aux obligations existantes en matière de qualification et d'assurance professionnelles selon l'activité exercée. A cet égard, il est rappelé que le contrôle de la qualification est effectué par les agents habilités de la direction générale de la concurrence et de la répression des fraudes ou par des officiers de police judiciaire.

Néanmoins, lors de la présentation de son rapport d'information sur le financement des chambres de métiers et d'artisanat, notre collègue André Ferrand nous apprenait que de nouvelles garanties avaient été présentées, fin juin 2009, par le secrétaire d'Etat chargé de chargé du commerce, de l'artisanat, des petites et moyennes entreprises, du tourisme et des services, M. Hervé Novelli, tendant à prévoir :

- l'inscription au répertoire des métiers des auto-entrepreneurs exerçant une activité relevant de l'artisanat ;
- l'exigence de qualifications ou d'expériences professionnelles ;
- et le paiement de la taxe pour frais de chambre de métiers et d'artisanat, soit 125 euros, au terme d'un délai d'exonération de trois ans.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

C'est donc en application de cette annonce qu'à l'initiative du Gouvernement, l'Assemblée nationale a adopté le présent article tendant à prévoir l'immatriculation au registre des métiers des auto-entrepreneurs exerçant à titre principal une activité artisanale.

Sont visés par le dispositif les chefs d'entreprises qui bénéficient du régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale, c'est-à-dire le régime micro-social et le règlement simplifié des cotisations et contributions des travailleurs indépendants.

Le présent article pose le principe de la dispense de paiement de la taxe pour frais de chambres de métiers (TFCM) prévue à l'article 1601 du code général des impôts, modifié par l'article 89 de la loi de finances n° 97-1269 du 30 décembre 1997 de finances pour 1998.

Ensuite, il complète la rédaction des articles 1601 (TFCM), 1601 A (financement du fonds national de promotion et de communication de l'artisanat) et 1601 B (contribution de 0,17 % du montant du plafond annuel de la sécurité sociale) afin d'y mentionner expressément les chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale tout en leur accordant une exonération de contribution jusqu'au terme de la deuxième année civile suivant celle de la création de leur entreprise, soit trois ans dans le meilleur des cas.

Enfin, par coordination, les auto-entrepreneurs sont dispensés :

- du stage de préparation à l'installation prévu par l'article 2 de la loi n°82-1091 du 23 décembre 1982 relative à la formation professionnelle des artisans avant son immatriculation au répertoire des métiers ;

- et de l'obligation d'immatriculation au registre des métiers s'il n'exerce une activité artisanale qu'à titre complémentaire. *A contrario*, l'exercice d'une activité artisanale à titre principal impose l'inscription au registre.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général souligne l'avancée obtenue par les chambres de métiers en faveur de l'obligation d'immatriculation au répertoire des métiers des auto-entrepreneurs qui exerce une activité artisanale au sens de la nomenclature d'activités française du secteur des métiers de l'artisanat (NAFA) qui compte plus de 500 items.

Ce faisant, une nouvelle catégorie de ressortissants du réseau consulaire des artisans fait son apparition, créant une distinction entre membres cotisants et membres exemptés temporairement. Certes, les auto-entrepreneurs ont pour vocation, à terme, de quitter le régime simplifié pour

entrer dans le régime de droit commun mais l'effet de seuil induit par le statut de l'auto-entrepreneur peut laisser craindre que ne succède à la dissimulation du travail, celle du chiffre d'affaires afin de demeurer dans le régime micro.

Incontestablement, le présent article constitue **un premier pas en direction d'une normalisation des primo-accédant à l'entrepreneuriat** qu'il convient de soutenir. Néanmoins, votre rapporteur général considère que cette matière demeurera par nature mouvante tant qu'un bilan complet de l'efficacité du dispositif et de ses éventuels effets collatéraux sur les autres statuts (artisanat, entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée) n'aura été présenté par le Gouvernement. Le présent article ne saurait se suffire à corriger les imperfections du dispositif.

A cet égard, au même titre que la réforme à venir des chambres de commerce et d'industrie, le Parlement aura à examiner, début 2010, dans le cadre d'un projet de loi commun la réforme du réseau des chambres de métiers et d'artisanat. A cette occasion, une réflexion devra être lancée sur le périmètre des missions de service public rendu par les chambres et leur financement. Il sera alors tout particulièrement nécessaire de définir plus précisément les relations qu'entreprendront ces établissements avec les auto-entrepreneurs.

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

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 29 OCTIES

Application du régime fiscal des fusions aux opérations de regroupement de chambres de métiers et de l'artisanat

Commentaire : le présent article vise à exonérer d'imposition sur les plus-values et les profits dégagés de la cession d'actifs, les opérations de transferts de biens immobiliers et mobiliers effectuées dans le cadre des regroupements de chambres de métiers et de l'artisanat, conformément au régime fiscal des fusions de sociétés.

I. LE DROIT EN VIGUEUR

En principe, en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu, les gains nets et les plus-values réalisés dans le cadre de cessions à titre onéreux de biens mobiliers et immobiliers sont imposés.

En revanche, l'article 210 A du code général des impôts prévoit que *« les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés »*.

L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

- la reprise à son passif notamment les provisions dont l'imposition est différée ;

- elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière ;

- elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée ;

- elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables ;

- enfin, elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la

valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Dans le cadre de la révision générale des politiques publiques initiée par le Gouvernement et en vue de la rationalisation de l'organisation du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, le regroupement des chambres de métiers et de l'artisanat infradépartementales doit être mise en œuvre dans les cinq départements (Côtes d'Armor, Drôme, Isère, Loire, Seine-et-Marne) où subsistent encore une pluralité de chambres consulaires. En effet, pour des raisons historiques, chacun de ces départements comporte actuellement deux chambres départementales de métiers et de l'artisanat.

Par ailleurs, le projet de loi relatif aux réseaux consulaires, qui sera examiné par le Parlement au cours du premier semestre 2010, prévoit la possibilité de fusion d'établissements départementaux en chambres de région.

Se posera donc la question des conséquences fiscales de telles opérations notamment en ce qui concerne le transfert des biens immobiliers et mobiliers. Il existe un précédent en la matière. Pour le regroupement des chambres de commerce et d'industrie, l'article 68 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises a prévu une exonération d'impôt sur les plus-values et profits réalisés dans le cadre d'une fusion sur le fondement de l'article 210 A précité.

Ce dispositif adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Serge Poignant, avec l'avis favorable du Gouvernement, aurait vocation à s'appliquer dans les mêmes conditions à l'ensemble des chambres consulaires dans le cadre de leur regroupement.

Votre rapporteur général propose donc d'aligner le régime fiscal des chambres de métiers et de l'artisanat sur celui des chambres de commerce et d'industrie en leur appliquant en cas de transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat les dispositions de l'article 210 A du code général des impôts.

On peut considérer qu'une telle exonération n'emporterait qu'une **perte de recettes pour l'Etat tout à fait virtuelle**. En effet, les regroupements de chambres de métiers et d'artisanat ne sont envisagés qu'en application d'une réforme souhaitée par le Gouvernement. Lequel justifie la rationalisation du réseau consulaire sur des éléments de qualité de service et d'optimisation des méthodes de gestion. Il est clairement établi que les gains recherchés doivent provenir, à moyen et long terme, des économies réalisées par les chambres de métiers et nullement des recettes issues de l'imposition des plus-values de cessions effectuées dans le cadre d'une fusion.

Le dispositif proposé, qui s'appliquerait aux opérations de regroupement intervenues à compter du 1^{er} janvier 2010, est donc neutre financièrement.

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

ARTICLE 29 nonies (nouveau)

Report de l'entrée en vigueur du dispositif aménageant le régime fiscal des organismes d'assurance

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, a pour objet de reporter d'une année une partie du dispositif de la loi de finances rectificative pour 2006, aménageant le régime des organismes d'assurance, dans l'attente de leur validation par la Commission européenne.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006¹ a prévu la **disparition des exonérations d'impôt sur les sociétés (IS) et de taxe professionnelle (TP) jusqu'alors accordées de plein droit aux mutuelles et aux unions régies par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale.**

La normalisation du régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance est définie **de manière progressive** à l'article 217 *septdecies* du code général des impôts² (CGI).

Puis l'article 88 précité **définit deux nouveaux régimes fiscaux**, en principe **ouverts à tout organisme d'assurances**, indépendamment de sa forme juridique, qui sont constitués d'une exonération d'impôt, d'une part, et d'un régime spécifique de provision d'égalisation, d'autre part.

En premier lieu, l'article 88 prévoit une **exonération d'impôt sur les sociétés** des résultats des **contrats d'assurance maladie dits « solidaires et responsables »** (2° de l'article 207 du CGI)³. Une exonération de taxe professionnelle des activités de gestion de ces contrats (1° de l'article 1461 du CGI) est également prévue.

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

² Au titre de cette mesure, les mutuelles et leurs unions, ainsi que les institutions de prévoyance, peuvent déduire, jusqu'en 2013, de leur résultat imposable, des dotations à une réserve spéciale. La dotation est déductible à concurrence de 100 % du résultat réalisé en 2008, 90 % en 2009, 80 % en 2010, 60 % en 2011, 40 % en 2012 et enfin 20 % en 2013. Le régime de droit commun est donc pleinement applicable dès 2014.

³ Ce régime s'appliquerait à raison des activités de gestion de ces contrats qui garantissent une plus grande solidarité, indépendamment du statut de l'organisme d'assurance : mutuelles et unions régies par le code de la mutualité, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale ou par le livre VII du code rural, ainsi que toutes les entreprises d'assurance régies par le code des assurances.

Les contrats concernés sont relatifs à des opérations soit collectives à adhésion obligatoire, soit individuelles et collectives à adhésion facultative.

Il convient de souligner que **l'exonération de la taxe professionnelle concernera, dès l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2010**, la cotisation foncière des entreprises. En outre, aux termes des dispositions proposées par l'article 2 du projet de loi de finances pour 2010 pour l'article 1586 *ter* du CGI, cette exonération devrait être étendue automatiquement à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Le régime préférentiel ainsi instauré a pour objectif, par le biais de l'essor de ces contrats d'assurance maladie, **d'élargir la couverture maladie complémentaire de la population française.**

En second lieu, l'article 88 précité organise un **régime spécifique de provision d'égalisation** relative aux contrats de groupe, plus particulièrement aux contrats collectifs de prévoyance complémentaire souscrits dans le cadre d'une procédure de désignation professionnelle (article 39 *quinquies* GD du CGI).

La provision d'égalisation a pour effet de lisser les résultats techniques résultant des fluctuations de sinistralité importantes. Elle constitue donc une aide au secteur de l'assurance qui doit permettre aux organismes **d'améliorer les garanties de prévoyance.**

L'entrée en vigueur de ces nouveaux régimes était initialement fixée à 2008, à l'exception de l'exonération de taxe professionnelle prévue pour 2010.

L'application de ces dispositions a cependant été repoussée une première fois au 1^{er} janvier 2009 puis, à nouveau, au 1^{er} janvier 2010¹, en raison de l'ouverture d'une enquête² par la Commission européenne visant à vérifier la compatibilité de ces deux nouveaux régimes avec les règles européennes sur les aides d'Etat³

La Commission européenne n'a toujours pas rendu ses conclusions à ce jour.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, à l'initiative de notre collègue député Lionel Tardy et plusieurs de ses collègues, vise à reporter d'une année l'entrée en vigueur des nouveaux dispositifs, dans l'attente de la décision de la Commission européenne.

¹ 2011 s'agissant de l'exonération de taxe professionnelle.

² Aide d'Etat n° C 50/07.

³ Cf. lettre du 13 novembre 2007 de la Commission européenne informant la France de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2 du traité CE, publiée au Journal officiel de l'Union Européenne du 12 février 2008.

A cette fin, le présent article modifie l'article 88 de la loi n° 2006-1171 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

Le 1° substitue dans le XII de l'article 88, l'année 2011 à celle de 2010, s'agissant de l'entrée en vigueur de l'exonération d'impôt sur les sociétés et du régime de la provision d'égalisation.

Le 2° substitue dans le XIII de l'article 88, l'année 2012 à celle de 2011, en ce qui concerne l'exonération de taxe professionnelle.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général se déclare favorable au report d'une année de l'entrée en vigueur du dispositif d'exonération des activités de gestion des contrats d'assurance maladie « solidaires et responsables », ainsi que du régime des provisions d'égalisation de certains contrats de prévoyance, dans l'attente de la décision de conformité de la commission européenne.

Un amendement dans ce sens avait été adopté par la commission des finances¹ dès l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2007 différant l'application, au 1^{er} janvier 2009², des deux nouveaux dispositifs faisant l'objet de l'enquête de la commission européenne sur les aides d'Etat.

Il convient d'en faire également de même aujourd'hui, dans l'attente des conclusions de la commission européenne sur leur conformité.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

¹ http://www.senat.fr/commission/fin/collectif2007/19_bisa/19_bisa.html.

² Cf. article 92 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008.

ARTICLE 30

Prorogation du remboursement partiel de TIPP et de TICGN au profit des agriculteurs

Commentaire : le présent article prolonge d'un an le remboursement partiel de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques dont bénéficient les exploitants agricoles.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Depuis 2004, les exploitants agricoles bénéficient d'un remboursement partiel¹ des taxes intérieures de consommation acquittées l'année précédente sur le **fioul domestique**, le **fioul lourd** et le **gaz naturel**.

De même qu'en 2005, 2006, 2007 et 2008, le présent article reconduit, pour 2009, cette mesure de remboursement, qui équivaut à 90 % de la taxe acquittée, soit 5 euros par hectolitre de fioul domestique, 1,665 euro pour 100 kilogrammes net de fioul lourd et 1,071 euro par mégawattheure de gaz. L'étude d'impact accompagnant le projet de loi de finances rectificative indique que cette prorogation se justifie par la **forte détérioration de la situation économique des entreprises agricoles** en 2008, qui nécessite des mesures de soutien spécifiques.

Sont visés par la mesure les exploitants agricoles à titre individuel ou sociétaire, y compris dans le secteur de l'aquaculture marine, les entreprises de travaux agricoles et forestiers, les coopératives d'utilisation en commun du matériel agricole (CUMA), les autres sociétés ou personnes morales ayant une activité de production agricole et les redevables de la cotisation de solidarité.

Les demandes de remboursement sont instruites conjointement par les directions départementales de l'agriculture et de la forêt et les trésoreries générales, ces dernières assurant les paiements.

Le coût du dispositif s'est élevé à 165 millions d'euros en 2008 et le coût de la présente prorogation s'établit à **170 millions d'euros** en année pleine.

¹ Pour mémoire, l'article 7 du projet de loi de finances pour 2010 prévoit un mécanisme similaire au titre de la contribution carbone. Le remboursement d'élève à 75 % de la contribution perçue sur les consommations de fioul domestique et de fioul lourd, les consommations de houille, de lignite et de coke et les consommations de gaz de pétrole liquéfiés et de gaz naturel.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

S'il ne conteste pas les justifications économiques avancées par le Gouvernement pour proroger ce dispositif, votre rapporteur général **s'avoue sceptique quant à la méthode retenue**.

En effet, le **caractère exceptionnel et transitoire du remboursement octroyé devient de plus en plus douteux** à mesure que s'additionnent les prorogations successives.

Dans l'étude d'impact jointe au projet de loi de finances rectificative, le Gouvernement admet qu'une suppression permanente de taxe intérieure de consommation pour les agriculteurs *« aurait le mérite de la simplicité. Toutefois, une telle mesure qui a pour objectif de venir au soutien du monde agricole dans les périodes difficiles n'a pas vocation à devenir pérenne. En outre, elle n'encouragerait pas les exploitants à opter pour l'acquisition de matériel plus économe en énergie »*.

Si l'on souscrit à ce dernier point, il semblerait préférable d'édicter dès à présent une **mesure de remboursement dont l'extinction serait programmée à moyen terme**. La disparition progressive du remboursement constituerait une **véritable incitation** à la modernisation des exploitations sur le plan énergétique, alors que le caractère « transitoire » de l'avantage fiscal n'agit que comme une épée de Damoclès fort émoussée.

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

ARTICLE 30 bis (nouveau)

Instauration d'un mécanisme de taxation d'office en cas d'opposition au contrôle du centre national du cinéma et de l'image animée

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, sur l'initiative du Gouvernement, a pour objet de créer un mécanisme de taxation d'office, en cas d'opposition par le contribuable ou par un tiers à la mise en œuvre du contrôle par les agents du centre national du cinéma et de l'image animée.

I. LE DROIT EXISTANT

Le centre national du cinéma et de l'image animée (CNC), établissement public administratif sous tutelle du ministère de la culture et de la communication, participe notamment au soutien financier des industries cinématographique, audiovisuelle, vidéographique et multimédia.

Le financement de ses missions est assuré principalement par trois taxes perçues sur le prix des entrées en salles de spectacles cinématographiques, sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision ainsi que sur la vidéo physique et la vidéo à la demande.

Jusqu'en 2009, des dotations étaient versées au CNC à partir du compte d'affectation spéciale (CAS) « Cinéma, audiovisuel et expression radiophonique locale ». Puis la loi de finances pour 2009¹ a procédé à l'affectation directe des trois taxes à compter du 1^{er} janvier 2009.

S'agissant de leur recouvrement, celui de la taxe sur le prix des entrées en salles a été confié directement au CNC à partir du 1^{er} janvier 2007, afin d'en renforcer la productivité. En outre, dans le cadre de la révision générale des politiques publiques menée au sein du ministère de la culture et de la communication, il est prévu de transférer le recouvrement de la taxe sur les services de télévision au CNC à compter du 1^{er} janvier 2010. Quant à la collecte de la taxe vidéo, celle-ci demeure de la compétence de la direction générale des finances publiques, en raison de sa complexité².

S'agissant des vérifications du paiement de ces taxes, les agents du CNC sont chargés de procéder aux contrôles nécessaires permettant de vérifier le respect des diverses obligations résultant des dispositions du code du

¹ Cf. article 55 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

² Elle est effectuée à partir de celle de la TVA.

cinéma et de l'image animée. Ceux-ci peuvent notamment examiner sur place tous les documents utiles.

Il convient de souligner que dans le cadre de l'ordonnance du 24 juillet 2009¹ visant à l'adoption de la partie législative du nouveau code du cinéma et de l'image animée, un nouveau chapitre V intitulé « *Impositions affectées au Centre national du cinéma et de l'image animée et perçues par lui* » a été créé. Une nouvelle section 4 « *Recouvrement et contrôle* » prévoit les procédures communes de recouvrement et de contrôle aux articles L. 115-16 à L.115-26. Elle n'entrera en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2010, dès le transfert du recouvrement de la taxe sur les services de télévision, effectif.

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

¹ Ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée.

ARTICLE 30 ter (nouveau)

Report de l'entrée en application d'une formalité en matière de TVA

Commentaire : le présent article, adopté à l'initiative de l'Assemblée nationale, prévoit le report de l'obligation de mentionner certaines informations sur la facture établie par une personne accomplissant pour autrui des formalités de dédouanement.

I. LE DROIT EXISTANT

Aux termes de **l'article 92 du code des douanes**, toute personne physique ou morale qui accomplit pour autrui des opérations de douane doit les inscrire sur des répertoires annuels, dans les conditions fixées par le directeur général des douanes et droits indirects.

Elle est tenue de conserver ces **répertoires**, ainsi que les correspondances et documents relatifs à ses opérations douanières pendant trois ans à compter de la date d'enregistrement des déclarations de douane correspondantes.

Par ailleurs, outre les mentions obligatoires prévues par le II de l'article 289 du code général des impôts (CGI)¹, cette personne **doit mentionner sur les factures émises à leurs mandants la date de versement au comptable des douanes des droits et taxes acquittés à l'importation** dans le cadre de l'article 114 du code des douanes. Il s'agit là en particulier de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Cette dernière mesure a été introduite par l'article 107 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Laure de la Raudière avec **l'avis favorable** du Gouvernement. Il vise à :

¹ Le II de l'article 289 du CGI précise les mentions obligatoires devant figurant sur une facture, en particulier les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

- alléger les mentions que les factures émises doivent comprendre. Seuls **les aménagements ou les reports**, dont bénéficie la personne accomplissant pour autrui des opérations de douane, concernant le paiement des droits et taxes exigibles à l'importation sont désormais exigés ;

- **reporter l'application de cette mesure au 1^{er} juin 2010.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. LA NÉCESSITÉ DE RENDRE PLUS TRANSPARENTES LES RELATIONS DE L'IMPORTATEUR AVEC SON SOUS-TRAITANT

L'article 107 de la loi du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures précitée visait à introduire une **plus grande transparence** dans la relation entre, d'une part, l'importateur et, d'autre part, l'intermédiaire choisi par lui et chargé des aspects logistiques et administratifs, notamment des déclarations auprès de l'administration des douanes.

En effet, les opérateurs du commerce international qui procèdent à des importations en France ont la possibilité de bénéficier de reports de paiement de la TVA. Or, ils sont souvent contraints de s'acquitter sans délai de ce paiement lorsqu'ils ont recours aux services d'un intermédiaire : il arrive fréquemment que **l'intermédiaire profite pour son propre compte du report de paiement de trente et un jours de la TVA sans en faire profiter son client.**

Afin d'éviter la **captation de l'avantage fiscal par le sous-traitant**, l'article 107 précité permet à l'importateur de vérifier si l'intermédiaire bénéficie pour son compte de reports du paiement de la TVA. Il impose, en effet, à toute personne qui accomplit pour autrui les formalités de dédouanement de mentionner sur la facture remise à son client le montant des droits et taxes acquittés auprès de l'administration des douanes et la date à laquelle ils ont été versés. La mention de la date sur la facture émise par le professionnel du dédouanement est de nature à permettre à une entreprise de vérifier la concordance de date entre le moment où la TVA lui est réclamée par son sous-traitant logisticien et celui où ce dernier acquitte la TVA au comptable des douanes.

B. L'UTILITÉ DE SIMPLIFIER LES MENTIONS OBLIGATOIRES SUR LES FACTURES ET DE DONNER LE TEMPS AUX PROFESSIONNELS DE S'ADAPTER

L'application de la mesure introduite par la loi du 12 mai 2009 précitée **soulève des difficultés** de deux ordres.

En premier lieu, la facturation des opérations de dédouanement peut concerner des envois groupés effectués à des dates différentes, avec paiement de la TVA et des droits à des dates mécaniquement différentes. Dans la mesure où ces éléments se trouvent repris sur une seule facture, la mise en oeuvre de cette mesure peut ainsi être considérablement **compliquée** et la bonne lisibilité pour l'opérateur à qui est adressée cette facture **empêchée**.

En second lieu, la pratique démontre qu'un temps d'adaptation est nécessaire aux professionnels afin de **mettre à niveau leurs applications informatiques de facturation** en fonction des nouvelles formalités de dédouanement qui leur incombent.

Dans ces conditions, les dispositions adoptées par l'Assemblée nationale apparaissent **pleinement justifiées**. Il convient, tout en respectant l'objectif poursuivi par la modification introduite par la loi du 12 mai 2009 précitée, de **simplifier** l'obligation imposée aux professionnels du dédouanement en ne mentionnant que les aménagements ou les reports dont ils bénéficient concernant le paiement des droits et taxes exigibles à l'importation.

Par ailleurs, le report de l'entrée en application de cette mesure doit permettre **la réalisation et la mise en place des logiciels informatiques** nécessaires à son application.

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

ARTICLE 30 quater (nouveau)

Aménagement du régime du droit de passeport pour les navires de plaisance

Commentaire : le présent article, adopté à l'initiative de l'Assemblée nationale, prévoit d'exonérer de droit de passeport les sociétés propriétaires d'un navire de plaisance ou de sport faisant l'objet à l'exportation d'un financement de type location avec option d'achat (LOA) ou crédit-bail.

I. LE DROIT EXISTANT

En application de l'article 238 du code des douanes, le passeport délivré aux **navires de plaisance ou de sport** appartenant à des personnes physiques ou morales, quelle que soit leur nationalité, ayant leur résidence principale ou leur siège social en France, ou dont ces mêmes personnes ont la jouissance, donne lieu à la perception d'un **droit de passeport**.

Ce droit est à **la charge du propriétaire** ou de l'utilisateur du navire. Il est calculé dans les conditions, selon l'assiette, le taux et les modalités d'application prévu à l'article 223 du code des douanes. Toutefois, dans le cas des navires de plaisance ou de sport battant pavillon d'un pays ou d'un territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et douanières, ce droit est perçu à un taux triple du droit de francisation et de navigation pour les navires d'une longueur de coque inférieure à 15 mètres, et à un taux quintuple pour les navires d'une longueur de coque supérieure ou égale à 15 mètres.

Le droit de passeport est **perçu au profit de l'Etat** ou, lorsqu'il est perçu au titre des navires de plaisance titulaires d'un passeport délivré par le service des douanes en Corse et qui ont stationné dans un port corse au moins une fois au cours de l'année écoulée, au profit de la collectivité territoriale de Corse¹.

¹ L'Etat perçoit sur le produit du droit de passeport perçu au profit de la collectivité territoriale de Corse un prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement égal à 2,5 % du montant dudit produit. Ce prélèvement est affecté au budget général.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Louis Guédon avec un **avis de sagesse** du Gouvernement.

Il a pour objectif **d'exonérer de droit de passeport les sociétés propriétaires d'un navire de plaisance ou de sport faisant l'objet d'un contrat de location avec option d'achat (LOA) ou de crédit-bail conclu avec une personne physique n'ayant pas sa résidence principale en France** ou avec une personne morale ne disposant pas d'établissement en France, à l'exclusion de celles qui seraient contrôlées directement ou indirectement par une personne physique ayant sa résidence principale en France.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

La vente à l'exportation des navires de plaisance ou de sport s'effectue **de plus en plus souvent grâce à de nouveaux modes de financement** qui proposent aux acquéreurs des contrats de LOA, de location-vente ou de crédit-bail.

L'intérêt de ce type de montage financier réside dans sa **souplesse** : il permet aux constructeurs de navires de trouver un marché important à l'exportation, que ce soit avec un acheteur venu d'un autre pays membre de l'Union européenne (UE) ou d'un pays tiers.

Pour ce secteur de l'économie, la vente à l'exportation est devenue un **complément indispensable à notre marché intérieur** qui, malheureusement, est désormais insuffisant.

Or, l'utilisation croissante de ces moyens de financement qui **ne transfèrent juridiquement la propriété du navire qu'au moment où l'option d'achat est levée** a pour effet de soumettre au droit de passeport au titre de leur qualité de propriétaire les fabricants des navires et de pénaliser les sociétés de financement des navires de plaisance ou de sport. Actuellement, aucune disposition législative ne permet d'exonérer leur assujettissement, alors même que le navire est loué à un étranger qui est domicilié hors de France et qui navigue en dehors des eaux territoriales françaises.

Les inconvénients du dispositif actuel sont de plusieurs ordres.

Tout d'abord, **il affaiblit la capacité concurrentielle des acteurs économiques français du secteur de la navigation de plaisance**. A cet égard, il convient de rappeler la situation économique et financière préoccupante de ce secteur d'activité de l'économie nationale en raison de la crise actuelle.

Ensuite, **il pénalise les établissements de crédit français**. En effet, il constitue un frein au développement des nouveaux modes de financement comme la LOA ou le crédit-bail.

Enfin, il conduit même, dans certains cas, à une **double imposition** lorsque les pays étrangers où se trouve le bateau ont mis en place une taxe due en raison du pavillon du navire.

Le présent article offre une solution pour **remédier à ces inconvénients qui pèsent lourdement** sur le marché national du navire de plaisance ou de sport.

Décision de la commission : votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 30 quinquies (nouveau)

Compensation de contribution carbone au bénéfice des biocarburants

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, majore la défiscalisation de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers dont bénéficient les biocarburants, afin de compenser intégralement le surplus de fiscalité résultant de l'instauration de la contribution carbone.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été introduit par l'Assemblée nationale contre l'avis de sa commission des finances et du Gouvernement, à l'initiative de nos collègues députés Christian Jacob et Charles de Courson.

A. LE DROIT EXISTANT

Le dispositif français de soutien aux biocarburants¹ repose sur un **double mécanisme** de réduction de taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) sur une quantité agréée de biocarburants, ainsi que sur une fraction de taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) acquittée en cas de non-respect d'objectifs d'incorporation fixés par la loi.

1. Les biocarburants bénéficient d'une défiscalisation au titre de la TIPP et d'une TGAP sanctionnant le non-respect des objectifs d'incorporation

Conçue pour **compenser les surcoûts** de production des biocarburants comparativement aux carburants fossiles, la **réduction de TIPP** frappant les biocarburants a été progressivement **amoindrie**, à mesure que la compétitivité des filières de production s'améliorait et que les cours des matières premières érodaient l'avantage comparatif des carburants fossiles.

¹ Les deux filières françaises bénéficiant de ce dispositif de soutien sont les filières de production d'**éthanol**, extrait de blé, de betterave ou de maïs et incorporé directement ou sous forme d'éthyl-tertio-butyl-ether (ETBE), et d'**esters méthyliques d'huiles végétales** (EMHV), obtenus à l'issue d'une réaction entre une huile de colza ou de tournesol et du méthanol, et incorporés au gazole ou au fioul domestique.

La dernière révision à la baisse de la défiscalisation est intervenue dans le cadre de la loi de finances pour 2009. Par rapport au *statu quo*, cette révision devait permettre de réaliser une économie de 2,12 milliards d'euros sur la période 2009-2012. Votre rapporteur général l'avait jugée équilibrée, et **de nature à préserver tant les recettes de l'Etat que l'avenir des filières françaises de production de biocarburants.**

**Défiscalisation des biocarburants aux termes
de l'article 265 bis A du code des douanes**

Désignation des produits	Réduction (en euros par hectolitre)		
	2009	2010	2011
1. – Esters méthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique	15,00	11,00	8,00
2. – Esters méthyliques d'huile animale incorporés au gazole ou au fioul domestique	15,00	11,00	8,00
3. – Contenu en alcool des dérivés de l'alcool éthylique incorporés aux supercarburants dont la composante alcool est d'origine agricole	21,00	18,00	14,00
4. – Alcool éthylique d'origine agricole incorporé aux supercarburants ou au superéthanol E85 repris à l'indice d'identification 55	21,00	18,00	14,00
5. – Biogazole de synthèse	15,00	11,00	8,00
6. – Esters éthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique	21,00	18,00	14,00

Source : commission des finances

Par ailleurs, la promotion des filières de biocarburants est passée par la définition **d'objectifs d'incorporation ambitieux (5,75 % en 2008, 7 % en 2010 et 10 % en 2015)** et de l'instauration d'une fraction de **TGAP sur les carburants acquittée en cas de non-respect de ces objectifs** par les distributeurs.

2. Les biocarburants ne bénéficient d'aucune compensation consécutive à l'instauration de la contribution carbone

L'article 5 du projet de loi de finances pour 2010 institue une **contribution carbone** pesant sur les consommations d'énergies **fossiles**. Le tarif de la contribution est modulé en fonction du contenu en CO₂ des différentes énergies, **de sorte que la tonne de dioxyde de carbone soit tarifée à 17 euros.**

L'hectolitre de gazole est ainsi taxé à 4,52 euros, et l'hectolitre d'essence à 4,11 euros. Cependant, **aucune disposition spécifique** n'est prévue pour réduire le niveau de taxation pesant sur la fraction de biocarburants incorporée au gazole ou au super. **Ainsi, quelle que soit la teneur de ces substances en biocarburants, leur niveau de taxation au titre de la contribution carbone est le même.**

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article **major**e la **défiscalisation** de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers dont bénéficient les biocarburants, afin de **compenser intégralement le surplus de fiscalité résultant de l'instauration de la contribution carbone.**

1. Une compensation intégrale, appuyée sur la défiscalisation existante

Le dispositif proposé est **simple et aisé à mettre en œuvre** pour les services douaniers, puisqu'il repose sur un mécanisme de défiscalisation **existant**. Il consiste à majorer les niveaux de défiscalisation de TIPP prévus par l'article 265 *bis* A du code des douanes du montant de contribution carbone applicable au carburant fossile auquel les biocarburants sont incorporés.

Les niveaux de défiscalisations deviennent donc :

1) pour les **biodiesels** : 11 euros (défiscalisation de TIPP) + 4,52 euros (contribution carbone sur le gazole) = **15,52 euros par hectolitre** ;

2) pour les **éthanols** : 18 euros (défiscalisation de TIPP) + 4,11 euros (contribution carbone sur le gazole) = **22,11 euros par hectolitre.**

L'augmentation de la défiscalisation ressort ainsi à 41 % pour les biodiesels et à 23 % pour les éthanols.

2. Les justifications avancées

Deux justifications principales motivent cette compensation. La première tient à ce que la contribution carbone ne doit viser que les énergies **fossiles**. Par conséquent, cette contribution n'a pas vocation à s'appliquer aux biocarburants qui sont d'origine **renouvelable**.

En deuxième lieu, la compensation intégrale de la contribution carbone au profit des biocarburants est **cohérente avec le cadre international et communautaire, qui établit clairement la neutralité en carbone des biocarburants**. Votre rapporteur général rappelle en effet que le protocole de Kyoto stipule que le facteur d'émissions des biocarburants issus de la biomasse est égal à zéro.

De même, la décision de la Commission n° 2007/589 du 18 juillet 2007 définissant les lignes directrices pour la surveillance et la déclaration des émissions de gaz à effet de serre dispose explicitement que le biodiesel et le bioéthanol constituent des biomasses **neutres** en CO₂. De manière analogue, la directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2009, relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables précise que « *les émissions résultant du carburant à l'usage sont considérées comme **nulles** pour les biocarburants et les bioliquides* ».

On rappellera enfin que les travaux en cours sur la révision de la directive relative aux accises (2003/96) pourraient aboutir à affirmer le principe selon lequel les biocarburants **n'émettent pas** de CO₂ lorsqu'ils sont utilisés à la carburation.

L'ensemble de ces éléments ont donc conduit nos collègues députés à faire en sorte que la contribution carbone, dont la finalité est la réduction des émissions de CO₂, **ne s'applique pas** aux biocarburants.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général avait, à titre personnel, soulevé la question de l'articulation de la contribution carbone avec la fiscalité des biocarburants dès la discussion du projet de loi de finances pour 2010, en proposant une **compensation partielle** de cette contribution, correspondant aux économies de CO₂ procurées par les biocarburants sur l'ensemble de leur cycle de vie.

Cette initiative avait été retirée, à titre conservatoire, et compte tenu de l'engagement pris par le Gouvernement **d'approfondir cette question** dans la perspective du projet de loi de finances rectificative pour 2009.

S'il sait gré aux représentants de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi d'avoir tenu, le 9 décembre dernier, une réunion associant les représentants des professions concernées, **votre rapporteur général constate que ces échanges n'ont pas conduit le Gouvernement à réviser sa position sur cette question**. La teneur des débats à l'Assemblée nationale indique en effet que le Gouvernement demeure hostile à toute forme de compensation de la contribution carbone au bénéfice des biocarburants, au motif notamment que ceux-ci bénéficient **déjà d'une défiscalisation** et que la compensation de la taxe carbone n'aurait aucun effet sur le **consommateur final** et profiterait aux distributeurs.

Votre rapporteur général **ne partage pas ces réserves**. Il considère, en particulier, que la défiscalisation existante n'obéit pas réellement à une finalité environnementale, mais plutôt à un objectif de **politique industrielle**. Il est donc discutable d'en invoquer le montant pour contester la compensation de la contribution carbone.

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

ARTICLE 30 sexies (nouveau)

Adaptation du régime de la taxe générale sur les activités polluantes applicable à la filière « papier »

Commentaire : le présent article apporte plusieurs aménagements au régime de la taxe générale sur les activités polluantes applicable à la filière des imprimés et des papiers graphiques.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. LE DROIT EXISTANT

A l'initiative de votre commission des finances, l'article L. 541-10-1 du code de l'environnement, qui prévoyait initialement une contribution sur les imprimés « non sollicités », a été profondément remanié dans le cadre du projet de loi de finances pour 2008. Au terme d'une genèse « tourmentée », cet article concrétise désormais l'application du **principe de responsabilité élargie du producteur** à la filière papier.

1. L'application à la filière papier du principe de responsabilité élargie du producteur

L'instauration d'une contribution destinée à financer l'élimination ou le recyclage des déchets que constitue le papier servant de support aux publicités, catalogues ou journaux gratuits distribués dans les boîtes aux lettres ou sur la voie publique avait été adoptée dans son principe, pour la première fois, dans le cadre de la **loi de finances pour 2003**. Cette contribution, communément appelée « taxe sur les imprimés non sollicités », devait être acquittée par **toute personne ou tout organisme qui mettait à disposition du public, distribuait pour son propre compte ou faisait distribuer des imprimés publicitaires non adressés ou des journaux gratuits**. Le Conseil constitutionnel avait néanmoins censuré ce dispositif au motif que le champ des **exonérations**¹ prévues conduisait à exclure « *un grand nombre d'imprimés*

¹ Ces exonérations concernaient les personnes publiques et les organismes non commerciaux à vocation culturelle, religieuse, politique, syndicale ou éducative, les quotidiens gratuits d'information générale, les journaux gratuits de petites annonces, les publications des associations agréées de consommateurs et des associations familiales.

susceptibles d'accroître le volume des déchets » et, partant, instituait « *une différence de traitement sans rapport direct avec l'objectif* » poursuivi.

Consécutivement à cette censure, les lois de finances rectificatives pour 2003 et pour 2004, ainsi que la loi sur la régulation des activités postales du 21 mai 2005 ont abouti à un dispositif assujettissant à une contribution¹ toute personne physique ou morale qui **mettait gratuitement à disposition des particuliers, sans que ceux-ci en aient fait préalablement la demande, des imprimés** dans les boîtes aux lettres, dans les parties communes des habitations collectives, dans les locaux commerciaux, dans les lieux publics ou sur la voie publique².

C'est ce dispositif que votre commission des finances a **profondément remanié** dans le cadre de la loi de finances pour 2008. La réforme proposée reposait sur deux justifications :

1) du point de vue **juridique**, le mécanisme en vigueur reposait sur une **définition complexe des imprimés assujettis**, car procédant par accumulation de critères positifs³ Une telle définition, outre le fait qu'elle était peu intelligible pour le contribuable, était susceptible d'encourager l'évasion de certains opérateurs économiques ;

2) du point de vue **environnemental**, le périmètre d'assujettissement ne couvrait **que 25 %** des 4,5 millions de tonnes d'imprimés traités par les collectivités.

Le Parlement a, en conséquence, adopté la refonte du dispositif proposée par votre commission des finances, transformant une contribution frappant spécifiquement les imprimés non sollicités en prélèvement obéissant au **principe de responsabilité élargie du producteur**. Cette refonte a consisté à **élargir le champ de la contribution** à tout donneur d'ordre émettant des imprimés papiers à destination des utilisateurs finaux, ainsi qu'aux metteurs en marché de papier graphique. L'extension de l'assiette de la contribution devait intervenir en **deux temps** :

¹ Cette contribution pouvait prendre une forme financière, une somme étant remise à un organisme agréé qui la reverse aux collectivités territoriales au titre de participation aux coûts de collecte, de valorisation et d'élimination qu'elles supportent, ou être acquittée en nature, sur la base du volontariat des établissements publics de coopération intercommunale assurant l'élimination des déchets. Elle consiste dès lors en la mise à disposition d'espaces de communication au profit des EPCI assurant l'élimination des déchets ménagers qui le souhaitent, espaces utilisés pour promouvoir la collecte, la valorisation et l'élimination des déchets.

² Etaient néanmoins exclues de cette contribution la mise à disposition du public d'informations par un service public, lorsqu'elle résulte exclusivement d'une obligation découlant d'une loi ou d'un règlement, la mise à disposition du public d'informations par une publication de presse, et la distribution d'envois de correspondance au sens de l'article L. 1 du code des postes et des communications électroniques.

³ Emission d'un support papier, absence d'adressage, caractère informatif ou publicitaire, distribution ou mise à disposition dans les boîtes aux lettres, parties communes des habitations collectives, locaux commerciaux, lieux publics ou voie publique, gratuité, à destination du consommateur.

1) dès le 1^{er} janvier **2008** pour le publipostage, les catalogues de vente par correspondance, les magazines de marques et la presse d'entreprise, soit un gisement de 650.000 tonnes et un soutien supplémentaire estimé à 23 millions d'euros fin 2009 pour les collectivités territoriales ;

2) à compter du 1^{er} janvier **2010** pour le papier à usage graphique, soit 950.000 tonnes, dont les deux tiers sont traités par les collectivités territoriales, et représentant un soutien supplémentaire d'environ 22 millions d'euros fin 2011.

Ce dispositif a connu une modification ponctuelle dans le cadre de la loi de finances pour 2009, consistant à reporter au 1^{er} janvier 2010 l'assujettissement des **catalogues de vente par correspondance**, au motif que les sociétés de vente par correspondance traversaient d'importantes difficultés économiques.

2. Un déploiement satisfaisant, en partie dû à l'existence d'une TGAP « sanction »

Selon le rapport d'activité 2008 d'Ecofolio, éco-organisme agréé pour percevoir les contributions et verser les concours aux collectivités territoriales, **le déploiement du dispositif d'éco-contribution s'opère dans des conditions très satisfaisantes.**

Sur la base d'une tarification de 35 euros la tonne, 34 millions d'euros d'euros de recettes ont été encaissées en 2008, dont 93,5 % ont été reversés aux collectivités. Le taux de couverture des folios a atteint 98,7 % du total du gisement assujetti, soit 987.000 tonnes déclarées. Par ailleurs, 3.480 opérateurs adhèrent au dispositif et 80 % des tonnages sont déclarés par 4,6 % des adhérents. Selon Ecofolio, les tonnages de papiers recyclés ont progressé de 10 % en 2008.

Les collectivités territoriales perçoivent des soutiens financiers modulés en fonction du mode de traitement des déchets qu'elles retiennent. Le barème actuel prévoit un soutien de 2 euros par tonne pour les déchets **enfouis** (1 % des soutiens versés), de 30 euros par tonne pour les déchets **valorisés** (38 % des soutiens) et de 65 euros par tonne pour les papiers **recyclés** (61 % des soutiens). **70 % des collectivités territoriales**, représentant 86 % de la population française, ont adhéré au dispositif Ecofolio.

Votre rapporteur général souligne que **l'extrême dynamisme de la filière résulte en partie de l'existence d'une sanction fiscale** pour les redevables ne s'acquittant pas volontairement de l'éco-contribution. Ces derniers sont en effet soumis à une taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), due dès le premier kilogramme d'imprimés et calculée au **tarif très dissuasif de 940 euros par tonne**. Cette TGAP n'est toutefois mise en recouvrement que lorsqu'elle dépasse un **seuil de perception** de 450 euros par redevable (article 266 *nonies* du code des douanes). Le présent article a précisément pour vocation **d'aménager ce dispositif de TGAP.**

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article résulte d'un amendement du Gouvernement, sous-amendé par notre collègue député Yves Censi. Outre quelques précisions rédactionnelles, il a principalement pour objet d'alléger la TGAP « sanction », dont le montant a pu paraître **disproportionné** au cours des premières années d'application, et d'étendre cette TGAP au périmètre des **papiers graphiques**, qui sera assujéti à la contribution à compter du 1^{er} janvier 2010.

1. L'allègement de la TGAP « sanction » et le relèvement du seuil d'assujettissement

Les **nombreuses évolutions** qu'a connues le régime de l'éco-contribution depuis sa création ont soulevé deux types de problèmes. En premier lieu, les services des douanes, chargés de contrôler l'acquittement de cette contribution et, le cas échéant, de faire payer la TGAP aux redevables qui n'y avaient pas procédé, ont pu éprouver des **difficultés à interpréter la portée du périmètre mouvant des papiers et imprimés assujettis**.

En second lieu, la montée en puissance très rapide du régime a pu **perturber les opérateurs** visés, qui ont notamment été astreints à un **calendrier déclaratif très resserré**. Au demeurant, certains de ces opérateurs sont longtemps restés dans **l'ignorance** de leurs nouvelles obligations, et ce malgré la mise à disposition de nombreuses informations par l'éco-organisme.

Dans ces conditions, les premières campagnes de contrôle menées par les Douanes ont donné lieu à un **nombre significatif de redressements et pénalités, qui ont atteint un montant total de 6,5 millions d'euros en mars 2009**.

La portée de ces redressements et pénalités a été accentuée par le **tarif extrêmement dissuasif de la TGAP infligée en l'absence de contribution volontaire, soit plus de 900 euros par tonne d'imprimés**, contre 35 euros pour l'éco-contribution. En application de ce tarif, certains redressements ont atteint la somme de 1,8 million d'euros, ou encore 9 % à 10 % du chiffre d'affaires de certaines entreprises, la moyenne s'établissant à 3,5 %.

Malgré diverses mesures administratives de réouverture du calendrier déclaratif pour les opérateurs retardataires et de modération de la sanction infligée, la mise en œuvre de la TGAP a suscité de **virulentes critiques de la part des milieux professionnels** concernés. Au total, et selon la direction générale des douanes et des droits indirects, *« l'absence d'identification par les entreprises de leurs obligations a transformé la TGAP imprimés, conçue*

comme un instrument de dissuasion, en instrument punitif disproportionné portant sur des contribuables massivement de bonne foi »¹.

Le présent article tire donc les conséquences de cette situation en **abaissant le niveau de la TGAP de 940 à 120 euros par tonne²**, montant qui maintient un rapport de plus du triple avec le tarif de l'éco-contribution, et ne **prive donc pas la TGAP de son caractère dissuasif**. Compte tenu des difficultés survenues au cours des années passées, cette baisse de tarif est **rétroactive**, et les redevables redressés pourront donc s'en prévaloir pour réclamer le remboursement d'une partie de leurs pénalités dues au titre des années antérieures.

Le présent article **relève ensuite substantiellement le seuil d'assujettissement à la TGAP, désormais fixé à 5 tonnes³ de papier**. En-deçà de ce seuil, la TGAP n'est donc pas mise en recouvrement. Pour mémoire, le précédent seuil était fixé en unités monétaires, soit 450 euros, ce qui revenait à rendre la TGAP applicable dès 500 kilogrammes d'imprimés.

Votre rapporteur général observe en outre que la fixation en tonnes, et non en euros, du nouveau seuil d'assujettissement **élimine un effet pervers** de l'ancien dispositif. En effet, les tarifs de TGAP étant automatiquement **revalorisés** comme le barème de l'impôt sur le revenu, cette revalorisation, combinée à une fixation du seuil en unités monétaires, conduisant à appliquer la TGAP à des tonnages toujours plus bas⁴.

Enfin, le relèvement du seuil permettra d'exonérer les contributeurs **modestes**, souvent mal informés de leur obligation de contribution, ainsi que **d'alléger les coûts de gestion** supportés par Ecofolio.

2. L'extension de la TGAP « sanction » au papier graphique

Le périmètre de l'éco-contribution étant élargi au papier graphique à compter du 1^{er} janvier 2010, le **présent article étend, par coordination, l'application de la TGAP « sanction » à ce nouveau gisement**.

Afin de permettre aux nouveaux redevables de s'adapter, l'amendement du Gouvernement prévoyait de n'appliquer cette TGAP au nouveau gisement qu'en **2011**, aucune pénalité ne venant donc sanctionner le défaut de contribution en 2010.

De peur que le défaut de sanction n'entraîne un défaut de contribution et une **perte de recettes** pour Ecofolio et les collectivités territoriales, le sous-

¹ *Rapport sur les difficultés d'interprétation des périmètres successifs de la TGAP sur les imprimés (octobre 2009).*

² *Ce tarif résulte d'un sous-amendement de M. Censi, l'amendement du Gouvernement prévoyant initialement un tarif de 150 euros.*

³ *Ce seuil résulte d'un sous-amendement de M. Censi, l'amendement du Gouvernement prévoyant initialement un seuil de 2 tonnes.*

⁴ *La TGAP a ainsi évolué de 900 à 940 euros la tonne sous l'impulsion mécanique d'une indexation sur le barème de l'impôt sur le revenu.*

amendement de notre collègue député Yves Censi a substitué à ce report **une TGAP s'appliquant dès 2010, mais dont le tarif est diminué de moitié**. La TGAP applicable au papier graphique sera donc de 60 euros en 2010, et rejoindra le tarif de droit commun de 120 euros par tonne dès 2011.

3. Les ajustements de portée technique

Enfin, le présent amendement procède à divers **ajustements techniques** :

1) il opère une modification rédactionnelle de l'article L. 541-10-1 du code de l'environnement ;

2) il opère une coordination dans l'article 266 *quaterdecies* du code des douanes, afin de porter du 10 au 30 avril la date limite de dépôt de la déclaration à l'administration, et ce en cohérence avec la réforme du calendrier déclaratif et de paiement de la TGAP prévue par l'article 15 du présent projet de loi de finances rectificative.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve les adaptations apportées par le présent article qui devraient à la fois permettre **d'apaiser les tensions** récentes nées de l'application d'une TGAP excessive et **d'opérer dans les meilleures conditions** l'élargissement du périmètre de l'éco-contribution aux papiers graphiques.

Il considère en outre que les présentes mesures sont de nature à **stabiliser un dispositif** juridique dont l'intérêt général et environnemental est démontré, mais dont l'élaboration pour le moins « itérative » a pu susciter des difficultés d'application.

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

ARTICLE 30 septies (nouveau)

Exonération de taxe pour certains organismes faisant appel à des chercheurs ou des universitaires étrangers

Commentaire : le présent article, adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, prévoit d'exonérer de taxe certains organismes recrutant des personnels scientifiques ou universitaires étrangers non européens.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE RECRUTEMENT DE RESSORTISSANTS EUROPÉENS

Les ressortissants de l'Union européenne (UE), de l'Espace économique européen (Norvège, Liechtenstein et Islande), et de la Suisse ont le droit d'occuper un emploi librement en France. Ils n'ont besoin ni d'autorisation de travail ni de titre de séjour.

Les ressortissants des deux nouveaux États membres de l'Union européenne au 1^{er} janvier 2007, à savoir la Roumanie et la Bulgarie, restent soumis à autorisation de travail durant la période transitoire qui devrait prendre fin le 31 décembre 2011.

B. LE RECRUTEMENT DE TRAVAILLEURS ÉTRANGERS NON EUROPÉENS

1. Principes

L'employeur qui souhaite recruter un travailleur étranger hors UE ou l'Espace économique européen (EEE) doit d'abord s'assurer, auprès du Pôle emploi, dont il dépend qu'il n'existe pas de main d'œuvre disponible et qualifiée sur le territoire national. L'employeur doit ensuite déposer un dossier d'introduction à la direction départementale du travail et de l'emploi et de la formation professionnelle (DDTEFP) qui, en cas d'accord, sera transmis à l'Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII). **Le recrutement du travailleur étranger donne lieu au paiement de taxes.**

Il est rappelé qu'aux termes de l'article L. 311-1 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile (CESEDA), **tout étranger âgé de plus de dix-huit ans qui souhaite séjourner en France doit, après l'expiration d'un délai de trois mois depuis son entrée en France, être muni d'une carte de séjour** (carte temporaire, carte de résident, carte « compétences et talents », carte « retraité »).

2. Les nouvelles dispositions fiscales concernant le recrutement de travailleurs étrangers

L'article 155 de la loi 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a modifié en profondeur le système des ressources propres de l'OFII en substituant au régime de redevances et contributions, un régime uniforme de taxes.

Cette modification a entraîné la suppression de la taxe perçue à l'occasion de la délivrance du premier titre de séjour, ainsi que de la taxe à l'occasion du renouvellement des autorisations de travail ou des titres de séjour valant autorisation de travail ou portant mention de celle-ci et les exonérations qui y étaient attachées.

Les nouvelles taxes perçues par l'OFII sont acquittées soit par les employeurs de travailleurs étrangers, soit par les étrangers eux-mêmes.

a) La taxe acquittée par les employeurs de main d'œuvre étrangère

La taxe unique instituée par l'article L. 311-15 du CESEDA est due par tout employeur qui embauche un travailleur étranger soit lors de la première entrée en France de cet étranger, soit lors de la première admission au séjour de cet étranger en qualité de travailleur salarié. Pour ces catégories de travailleurs à l'exception des saisonniers, **le montant de la taxe est modulé selon sa durée de l'embauche et le montant du salaire versé à l'intéressé.**

La taxe n'est pas applicable lors de l'embauche des ressortissants des Etats membres de l'Union européenne non soumis à un régime transitoire en matière d'accès au marché du travail, des Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen et de la Confédération helvétique ainsi que des membres de leur famille. En revanche, elle doit être acquittée lors de l'embauche des ressortissants bulgares et roumains ou des membres de leur famille.

b) Les taxes acquittées par les travailleurs étrangers

Elles concernent la délivrance d'un premier titre de séjour, le renouvellement des titres de séjour et la délivrance des duplicata. Sont exonérés les ressortissants des états membres de l'Union européenne (dont les ressortissants bulgares et roumains), des Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen et de la Confédération helvétique, ainsi que les titulaires de cartes de séjour « travailleur temporaire » et « saisonnier ».

Le tableau ci-dessous récapitule l'ensemble des taxes perçues par l'OFII.

Taxes dues à l'OFII par les employeurs et les étrangers

Nature de l'autorisation de travail	Durée du contrat	Montant du salaire	Taxe due par les employeurs	Taxe due par les étrangers	
				Délivrance titre de séjour	Renouvellement
Carte de séjour temporaire mention « Travailleur temporaire » (1 an)	> 3 mois et < 12 mois	≤ SMIC	70 euros		70 euros
		> SMIC et ≤ 1,5 SMIC	200 euros		
		> 1,5 SMIC	300 euros		
Carte de séjour temporaire mention « Salarié » (1 an)	≥ 12 mois	≤ 1,5 SMIC	900 euros	70 euros	70 euros
		> 1,5 SMIC	1.600 euros		
Carte de séjour temporaire mention « Saisonnier » (3 ans)			50 euros par mois d'activité	-	70 euros
Carte de séjour temporaire mention « Salarié en mission » (3 ans)	> 3 mois et < 12 mois	≤ SMIC	70 euros	70 euros	70 euros
		> SMIC et ≤ 1,5 SMIC	200 euros		
		> 1,5 SMIC	300 euros		
	≥ 12 mois	≤ 1,5 SMIC	900 euros		
		> 1,5 SMIC	1.600 euros		
Carte de séjour temporaire mention « Profession artistique et culturelle » avec contrat de travail (1 an)	> 3 mois et < 12 mois	≤ SMIC	70 euros	300 euros	70 euros
		> SMIC et ≤ 1,5 SMIC	200 euros		
		> 1,5 SMIC	300 euros		
	≥ 12 mois	≤ 1,5 SMIC	900 euros		
		> 1,5 SMIC	1.600 euros		
Carte de séjour temporaire mention « Scientifique » avec convention d'accueil (1 an)	> 3 mois et < 12 mois	≤ SMIC	70 euros	300 euros	70 euros
		> SMIC et ≤ 1,5 SMIC	200 euros		
		> 1,5 SMIC	300 euros		
	≥ 12 mois	≤ 1,5 SMIC	900 euros		
		> 1,5 SMIC	1.600 euros		
Carte de séjour mention « Compétences et talents » (3 ans)			-	300 euros	70 euros
Carte de séjour temporaire mention « Stagiaire » (1 an)			-	55 euros	55 euros
Carte de séjour temporaire mention « Etudiant » (1 an)			-	55 euros	30 euros

Source : Office français de l'immigration et de l'intégration

C. LA PROCÉDURE D'ACCUEIL DES SCIENTIFIQUES ÉTRANGERS EN FRANCE

Les articles L. 313-8 et L. 313-11-5 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile (CESEDA) précisent les **conditions d'accueil des scientifiques étrangers en France** : ces derniers peuvent bénéficier d'un visa scientifique et d'une **carte de séjour spécifique**, dite carte avec mention « scientifique ».

Les établissements publics ou privés de recherche ou d'enseignement supérieur peuvent ainsi, **après avoir reçu un agrément** du ministère en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche, **délivrer une « convention d'accueil » au chercheur étranger.**

Cette « convention d'accueil » porte le cachet de la préfecture et est adressée au chercheur dans son pays de résidence habituel. Le chercheur n'a plus qu'à signer cette convention et faire sa demande de visa de court séjour ou de long séjour au poste consulaire français territorialement compétent. Ce visa porte la mention « scientifique » (court séjour) ou « L. 313-8 » (long séjour au delà de 3 mois). Le consulat appose son sceau sur la Convention et la remet au chercheur.

Une fois arrivé en France pour **un long séjour**, le chercheur se rend à la préfecture de son lieu de résidence en France pour y déposer **une demande de carte de séjour qui portera la mention « scientifique »**. Cette carte de séjour est remise sur présentation de la convention d'accueil portant le sceau du consulat.

Les membres de la famille (conjoint et enfants) ne relèvent pas de la procédure de droit commun de regroupement familial et peuvent accompagner ou rejoindre le chercheur sans délai. La carte de séjour remise au conjoint lui permet de travailler en France (article L. 313-12 du CESEDA).

Depuis 2009, la taxe acquittée par l'organisme d'accueil auprès de l'OFII varie entre 70 et 300 euros lorsque la durée du contrat de travail est comprise entre 3 et 12 mois, et entre 900 et 1.600 euros lorsque le contrat est conclu pour une durée supérieure à un an (*cf.* tableau). Il n'y a pas de taxe lorsque la durée de séjour est inférieure à 3 mois. **En 2008, un peu plus de 5.000 visas scientifiques ont été délivrés à des chercheurs non ressortissants de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen** : 55 % l'ont été pour des séjours inférieurs à 3 mois et 45 % pour des séjours allant au-delà.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été adopté par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général du budget, avec l'avis favorable du Gouvernement.

Il propose de **modifier l'article L. 311-15 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile (CESEDA)**, afin de préciser que les employeurs ci-dessous cités sont **exonérés de taxe d'embauche** dans le cadre du **recrutement de personnel étranger scientifique ou universitaire**. Les organismes d'accueil exonérés sont les suivants :

- les organismes publics de recherche ;
- les établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ;
- les fondations de coopération scientifique ;
- les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées selon l'article L. 313-8 du CESEDA qui concerne la carte de séjour temporaire mention « scientifique ».

Afin de bénéficier de cette exonération, l'employeur doit embaucher un ressortissant étranger pour une durée supérieure à trois mois, aux fins de mener des **travaux de recherche** ou de **dispenser un enseignement de niveau universitaire**. L'exonération est indépendante du niveau de rémunération ou de la durée du contrat de travail.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article a pour objectif de renforcer l'attractivité du système de recherche et d'enseignement supérieur français en **facilitant le recrutement de personnels scientifiques ou universitaires étrangers par les personnes morales publiques ou parapubliques du secteur de la recherche et de l'enseignement supérieur**.

Le présent article s'inscrit dans un ensemble de mesures destinées à favoriser l'attractivité internationale de notre système, et notamment :

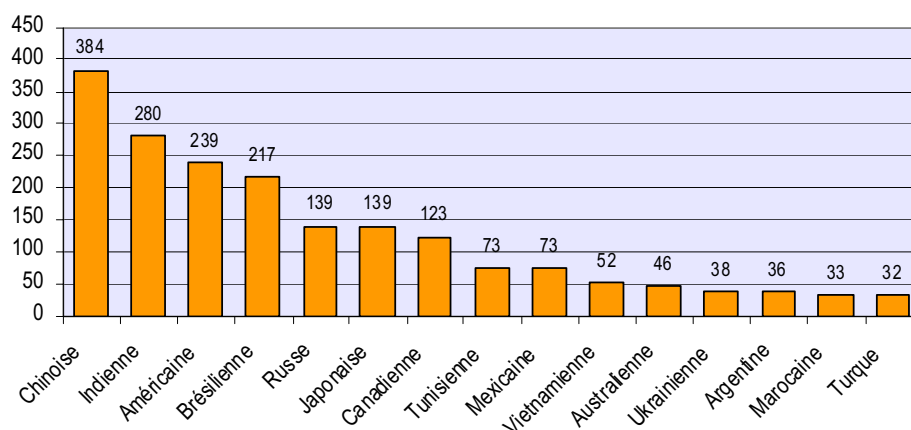
- la mise en place du **visa scientifique** et de la carte de séjour mention « scientifique » qui permet d'obtenir un titre de séjour selon des modalités simplifiées ;
- **l'exemption de procédure de qualification** pour les enseignants chercheurs étrangers ;
- la possibilité pour les universités, et si l'article 54 *quinquies* du projet de loi de finances pour 2010 est adopté, pour les établissements publics scientifiques et technologiques (EPST), **de recruter des personnes étrangères sur CDI** avec des niveaux de rémunération librement déterminés par les établissements.

Selon les informations communiquées à votre rapporteur général, le présent article, qui concernerait le recrutement d'enseignants chercheurs, de chercheurs et de doctorants contractuels, devrait représenter **un manque à gagner pour l'OFII de 1,51 million d'euros par an**. Cette évaluation se

fondant sur le nombre de visas « scientifique » long séjour délivrés en 2008, **le coût pourrait être supérieur** puisque le présent article a pour objet de faciliter la venue de scientifiques étrangers en France.

Au regard de la situation actuelle, ce dispositif devrait ainsi notamment renforcer les liens scientifiques de notre pays avec la Chine, l'Inde, les Etats-Unis et le Brésil.

Principales nationalités des chercheurs bénéficiant d'un visa scientifique "long séjour" en 2008



Source : ministère de la recherche et de l'enseignement supérieur

Votre rapporteur général est **favorable** au présent article car la **capacité pour un pays d'attirer les meilleurs chercheurs étrangers est devenue un enjeu essentiel** du dynamisme des dispositifs nationaux de recherche.

Il souligne que cet aspect est notamment pris en compte par l'objectif n° 10 du programme « Formations supérieures et recherche universitaire » de la mission « Recherche et enseignement supérieur », qui s'intitule « *Concourir au développement de l'attractivité internationale de la recherche française* ». Cette attractivité est mesurée par la proportion d'enseignants-chercheurs, chercheurs, post-doctorants et ingénieurs de recherche parmi les recrutés. **Le taux de chercheurs étrangers dans les recrutements était ainsi de 19,6 % en 2007, la cible étant d'atteindre 20 % dès cette année.**

Il remarque toutefois que le présent article **complique le régime fiscal de la carte de séjour mention « scientifique »**, le recrutement de personnels scientifiques pouvant donner lieu ou non au paiement d'une taxe par l'employeur en fonction de la nature de ce dernier.

En effet, aux termes de l'article L. 313-8 du CESEDA, la carte de séjour temporaire mention « scientifique » peut être attribuée aux scientifiques accueillis par **tout organisme public ou privé ayant une mission de recherche ou d'enseignement supérieur et agréé** par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Or, **le périmètre d'exonération préconisé par le présent article ne recouvre pas exactement celui de la carte de séjour temporaire mention « scientifique » :**

- d'une part, la liste proposée des employeurs exonérés de taxe d'embauche est plus restrictive que l'article L. 313-8 du CESEDA, puisqu'elle **exclut les organismes privés de recherche sauf s'ils possèdent le statut d'une fondation reconnue d'utilité publique** dans le domaine de la recherche ;

- d'autre part, **ne sont soumises à la condition d'agrément** visé à l'article L. 313-8 du CESEDA, **que les fondations reconnues d'utilité publique** du secteur de la recherche, or l'agrément prévu par l'article précité s'applique à l'ensemble des organismes d'accueil.

Compte tenu des questions que peuvent soulever ces différences de périmètre, votre rapporteur général propose de réserver la position de la commission sur le présent article.

Décision de la commission : votre commission des finances a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 30 octies (nouveau)

Diverses mesures d'harmonisation de la réglementation fiscale par rapport à la réglementation comptable

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, tend à aligner le droit fiscal sur la réglementation comptable, à la suite de l'adoption de divers règlements par le comité de la réglementation comptable.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement avec l'accord de la commission des finances, vise à aligner le droit fiscal sur la réglementation comptable, à la suite de l'adoption de divers règlements par le comité de la réglementation comptable.

A. MODALITÉS FISCALES DU TRANSFERT DES TITRES DE TRANSACTION VERS UNE AUTRE CATÉGORIE DE TITRES

Afin de maintenir la coordination des règles comptables et fiscales, le I du présent article propose d'aménager la rédaction de l'article 38 *bis* A du code général des impôts pour y prévoir les modalités fiscales du transfert des titres de transaction vers une autre catégorie de titres.

D'autre part, le V du présent article, non codifié, tend à ce que les titres transférés, conformément à la réglementation comptable, du compte de titres de transaction au compte de titres de placement ou d'investissement depuis le 1^{er} juillet 2008 constituent des titres de placement ou d'investissement à compter de la date du transfert. Toutefois, lorsque leur valeur fiscale prise en compte pour la détermination du résultat imposable du dernier exercice clos avant le 31 décembre 2009 diffère de leur valeur comptable, ces titres seraient réputés avoir été inscrits à l'ouverture de l'exercice suivant pour cette valeur fiscale puis transférés ce même jour depuis le compte de titres de transaction pour leur valeur comptable.

B. LA VALORISATION DES SWAPS

Un règlement du Comité de la réglementation comptable en date du 3 décembre 2009 vient de supprimer l'obligation de valoriser les contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises conclus par les établissements de crédit ou les entreprises d'investissement et qui sont affectés à la couverture

d'instruments financiers évalués à leur valeur de marché ou à la gestion spécialisée d'une activité de transaction (swaps) au vu de « *la moyenne des cotations retenues par des établissements assujettis [...] ou des établissements ou intermédiaires comparables implantés à l'étranger figurant sur une liste établie par la Commission bancaire* ».

Cette même règle figurant également aux deux dernières phrases du troisième alinéa de l'article 38 *bis* C du code général des impôts, le **II** du présent article propose de les supprimer, par coordination.

C. LES ÉCARTS DE VALORISATION EN CAS DE TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE OUVRIÈRE DE PRODUCTION (SCOP)

Un autre règlement du Comité de la réglementation comptable en date du 3 décembre 2009 a modifié les règles de comptabilisation des écarts de valorisation en cas de transformation d'une société en société coopérative ouvrière de production (SCOP).

Le **IV** du présent article propose d'en tirer les conséquences sur le plan fiscal. Afin que cette opération ne conduise pas à une réévaluation du bilan de l'entreprise devenue SCOP en franchise d'impôt, il vise à compléter l'article 210 D du code général des impôts de sorte que :

- d'une part, cet écart de valorisation activé ne puisse donner lieu à aucune déduction fiscale ultérieure ;

- d'autre part, la non-déductibilité de la fraction de l'écart de valorisation comptabilisée en compte de résultat dès lors que cette fraction ne corresponde à aucune charge réelle pour l'entreprise mais au paiement d'un « goodwill » ou sur-valeur au profit des anciens associés.

D. L'ABSENCE DE COMPTABILISATION D'UN PRODUIT LORS DE CÉSSIONS DE CRÉANCES RÉSULTANT D'UN CONTRAT DE PARTENARIAT

Les autorités comptables ont récemment pris position sur l'absence de comptabilisation d'un produit lors de cessions de créances résultant d'un contrat de partenariat.

En conséquence, le **III** du présent article propose de supprimer les deux derniers alinéas de l'article 39 *quinquies* I du code général des impôts, c'est-à-dire la provision spéciale qui avait pour but de compenser un éventuel produit.

E. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le **VI** du présent article propose que les dispositions du I et du V, relatives aux modalités fiscales du transfert des titres de transaction vers une

autre catégorie de titres, s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

Le **VII** du présent article prévoit que les dispositions du II, qui concernent la valorisation des swaps, s'appliquent aux exercices clos à compter de l'entrée en vigueur de l'arrêté portant homologation du règlement n° 2009-04 du Comité de la réglementation comptable ou du 31 décembre 2010 au plus tard.

Le **VIII** du présent article tend à ce que la provision constituée en application des alinéas mentionnés au III (sur les cessions de créances résultant d'un contrat de partenariat), dans leur rédaction antérieure à la présente loi, soit rapportée au résultat imposable du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2009.

Le **IX** du présent article propose enfin que le IV, relatif aux écarts de valorisation en cas de transformation d'une société en SCOP, s'applique aux exercices clos à compter de l'entrée en vigueur de l'arrêté portant homologation du règlement n° 2009-07 du comité de la réglementation comptable ou du 31 décembre 2010 au plus tard.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général est favorable à cet article technique, tendant à aligner droit fiscal et droit comptable, ce qui est évidemment souhaitable.

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

ARTICLE 30 nonies (nouveau)

Statut des revenus des fonctionnaires autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux et mesures de précision sur le crédit d'impôt recherche

Commentaire : le présent article vise à permettre aux fonctionnaires de recherche autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux de demander que les rémunérations provenant de cette activité soit soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Il tend également à aménager légèrement le régime de la sous-traitance à des établissements publics de recherche au regard du crédit d'impôt recherche (CIR).

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE STATUT DES RÉMUNÉRATIONS DES CHERCHEURS AUTORISÉS À APPORTER LEUR CONCOURS À UNE ENTREPRISE VALORISANT LEURS TRAVAUX

Aux termes de l'article L. 413-8 du code de la recherche, **les fonctionnaires de recherche** employés par les établissements publics actifs en la matière **peuvent être autorisés**, pendant une période de temps limitée fixée par voie réglementaire, **à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure**, en exécution d'un contrat conclu avec une personne publique ou une entreprise publique, **la valorisation des travaux de recherche qu'ils ont réalisés dans l'exercice de leurs fonctions.**

En revanche, la loi reste silencieuse quant au statut de la rémunération qu'ils perçoivent à cet effet. Face à cette ambiguïté, **la pratique solidement établie**, depuis que cette faculté existe (c'est-à-dire depuis la loi dite « Allègre » de 1999), **a consisté à considérer lesdites rémunérations comme des salaires d'un point de vue fiscal** bien qu'il n'existe pas de lien de subordination entre les chercheurs et les entreprises.

Une telle interprétation offrait un double avantage :

- un **avantage en termes de simplicité**, les chercheurs n'ayant pas à s'immatriculer afin de percevoir des bénéfices non commerciaux ni à faire agréer leurs travaux par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche pour que les dépenses des entreprises entrent dans l'assiette de leur crédit d'impôt recherche (CIR)

- un **avantage fiscal** pour l'entreprise, les « autres dépenses de fonctionnement » prises en compte pour le calcul du CIR étant fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel (*c* du II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts). En d'autres termes, l'entreprise versant un salaire peut intégrer dans l'assiette de son CIR 175 % dudit salaire alors que celle rémunérant un consultant extérieur ne peut intégrer que le montant de sa dépense dans cette assiette.

Cependant, **cette interprétation souple, qui a prévalu pendant dix ans, a été remise en cause par un rescrit** de l'administration fiscale en date du 19 mai 2009¹. En effet, ce texte exprime clairement que **ces rémunérations doivent être considérées comme des bénéfices non commerciaux**.

B. LA SOUS-TRAITANCE DE TRAVAUX DE RECHERCHE À DIVERSES STRUCTURES PUBLIQUES AU REGARD DU CIR

D'autre part, aux termes du *d* du II de l'article 244 *quater* B précité, **les dépenses exposées par une entreprise pour la réalisation d'opérations de recherche peuvent entrer dans l'assiette de leur CIR (dans la limite de 10 millions d'euros), pour le double de leur montant, quand elles sont confiées :**

- à des organismes de recherche publics ;
- ou à des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ;
- ou à des fondations de coopération scientifique ;
- ou à des établissements publics de coopération scientifique ;
- ou à des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées à cet effet.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, avec l'accord de la commission des finances, vise, d'une part, à revenir sur l'interprétation du rescrit relatif au régime fiscal des sommes versées par une entreprise à des fonctionnaires civils dans le cadre d'une convention de concours scientifique précité et, d'autre part, à compléter la liste des structures à qui il est possible de sous-traiter des dépenses de recherche dans les conditions susvisées.

¹ *Rescrit n° 2009-36 du 19 mai 2009 relatif au régime fiscal des sommes versées par une entreprise à des fonctionnaires civils dans le cadre d'une convention de concours scientifique prévue à l'article L. 413-8 du code de la recherche.*

A. LA FACULTÉ DE CONSIDÉRER COMME DES SALAIRES LES RÉMUNÉRATIONS DES CHERCHEURS AUTORISÉS À APPORTER LEUR CONCOURS À UNE ENTREPRISE VALORISANT LEURS TRAVAUX

Le **I** du présent article propose d'insérer un *1 bis* au sein de l'article 93 du code général des impôts qui **permettrait aux fonctionnaires de recherche** autorisés à apporter leur concours scientifique de **demandeur que le revenu provenant de cette activité soit soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires**. Cette option serait subordonnée à la condition que les rémunérations perçues soient intégralement déclarées par l'entreprise qui les verse.

La demande devrait être adressée au service des impôts du lieu du domicile avant le 1^{er} mars de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie. L'option demeurerait valable tant qu'elle n'aurait pas été expressément dénoncée dans les mêmes conditions.

En outre, afin d'apporter toutes les garanties nécessaires au regard du CIR, le **1° du II** du présent article propose d'insérer un *b bis* au sein du II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts décrivant explicitement ces rémunérations comme des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche. Enfin, le *c* du II du même article 244 *quater* B tel que modifié par le **2° du II** du présent article, mentionnerait les dépenses exposées au *b bis* (soit les rémunérations des chercheurs apportant leur concours scientifique à l'entreprise) parmi les dépenses de personnel prise en compte pour le calcul forfaitaire des « autres dépenses de fonctionnement » entrant dans l'assiette du CIR.

B. LA MODIFICATION DE LA LISTE DES STRUCTURES PUBLIQUES AUXQUELLES LA SOUS-TRAITANCE DE TRAVAUX DE RECHERCHE OUVRE DROIT AU CIR POUR LE DOUBLE DES DÉPENSES EXPOSÉES

Le **3° du II** du présent article propose de compléter le *d* du II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts afin de compléter la liste des structures publiques auxquelles la sous-traitance de travaux de recherche ouvre droit au CIR pour le double des dépenses exposées.

Y seraient ainsi incluses les **associations** régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association **ayant pour fondateur et membre soit un organisme de recherche publics, soit un établissement d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master**, soit enfin des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. Ces associations et sociétés devraient être agréées et avoir conclu une convention avec l'organisme précité. Enfin, les travaux de recherche devraient être réalisés au sein d'une ou plusieurs unités de recherche relevant de l'organisme précité ayant conclu la convention.

Cette définition correspond au profil d'une association comme Armines, dépendant d'écoles partenaires, en particulier des écoles des Mines.

C. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le **III** du présent article propose que :

- les mesures relatives à la rémunération des chercheurs s'applique aux revenus perçus à compter de l'année 2009 ;
- les dispositions relatives au CIR s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses de recherche exposées à partir du 1^{er} janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général relève que **les dispositions proposées**, qui reprennent les termes d'un amendement que nos collègues Philippe Adnot et Christian Gaudin n'avait pu défendre lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2010, **ne sont pas neutres d'un point de vue budgétaire mais ne devraient pas peser exagérément sur les finances publiques.**

D'une part, depuis dix ans, environ 400 chercheurs ont apporté leur concours scientifique à des entreprises valorisant leurs travaux.

D'autre part, même si elles ne sont pas chiffrées, le montant des travaux sous-traités par des entreprises aux associations susvisées ne sont sans doute pas considérables.

Au regard de la logique et de la simplification qu'apportent ces nouvelles dispositions, il convient donc de les approuver.

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

ARTICLE 30 decies (nouveau)

Modification de la règle d'exigibilité de la TVA applicable aux sociétés qui commercialisent des papiers de presse

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, a pour objet d'étendre à l'ensemble des fournisseurs de papiers de presse, la règle propre à la société professionnelle des papiers de presse, selon laquelle l'exigibilité de la TVA sur les ventes de papiers est constituée par l'encaissement du prix, et non par la livraison.

I. LE DROIT EXISTANT

Les ventes de papiers de presse sont passibles, depuis 1977, du taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), dans les conditions de droit commun.

L'exigibilité de la taxe est constituée par la livraison des papiers de presse, conformément à l'article 256 du code général des impôts (CGI).

Cependant, la loi du 29 décembre 1976 relatif au régime fiscal de la presse¹ a instauré un régime dérogatoire en faveur de la **Société professionnelle des papiers de presse (SPPP)**. Aux termes de l'article 298 *nonies*, la TVA est exigible à l'encaissement des acomptes ou du prix, notamment dans le cas des ventes réalisées par la SPPP.

Le législateur a, en effet, voulu alléger la trésorerie de la SPPP et compenser notamment, l'incidence de l'obligation faite à cet organisme de maintenir un « stock de précaution » équivalant à trois mois de la consommation nationale de papier de presse.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues député Patrice Martin-Lalande et Michel Bouvard vise à étendre la règle d'exigibilité de la TVA à l'encaissement du prix des ventes de papier réalisées par la SPPP à l'ensemble des sociétés qui commercialisent des papiers de presse.

¹ Cf. article 3 de la loi n°76-1233 du 29 décembre 1976 relatif au régime fiscal de la presse.

Le I du présent article tend à remplacer dans la première phrase de l'article 298 *nonies* du CGI, le terme de « société professionnelle des papiers de presse » par le terme de « *sociétés qui commercialisent des papiers de presse* ».

Le II de cet article prévoit que cette disposition entrera en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général se déclare favorable à cette extension la de la règle d'exigibilité de la TVA à l'encaissement à l'ensemble des opérateurs économiques de la fourniture de papiers de presse.

Il relève que **cette mesure ne bénéficie aujourd'hui qu'à la société professionnelle des papiers de presse** alors que cette dernière n'est plus la seule à intervenir sur ce marché des papiers de presse.

Cette dérogation apparaît contraire aux règles de droit communautaire, issues de la sixième directive du 17 mai 1977 modifiée¹. Le principe de neutralité fiscale impose un traitement fiscal identique des opérateurs économiques effectuant les mêmes activités.

Enfin, votre rapporteur général souligne que le présent article est dépourvu de tout impact budgétaire.

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

¹ Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires modifiée par la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006.

ARTICLE 30 undecies (nouveau)

Modulation de la taxe sur la publicité

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, propose, pour la seule année 2009, de moduler le taux de la taxe sur la publicité, en fonction de l'importance de la baisse des recettes publicitaires.

I. LE DROIT EXISTANT

La loi du 5 mars 2009 relative à la liberté de communication audiovisuelle¹ a instauré deux nouvelles taxes, dont l'une porte sur la publicité diffusée sur les chaînes de télévision². Son régime est codifié à l'article 302 *bis* KG du code général des impôts (CGI).

La taxe est due par tout éditeur de services de télévision, au sens de la loi du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication³. Il s'agit essentiellement des chaînes de télévision historiques ainsi que celles de la télévision numérique terrestre (TNT) ou encore les chaînes thématiques diffusées sur le réseau câblé ou par satellite dont le siège est en France.

L'assiette de cette taxe est constituée du montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, **des recettes publicitaires**, c'est-à-dire les sommes versées par les annonceurs à ces chaînes de télévision ou à leurs régisseurs.

Cette assiette est réduite, d'une part, des sommes acquittées en application de la taxe sur les services de télévision, prévue à l'article 302 *bis* KC du code précité ainsi que, d'autre part, d'un abattement forfaitaire de 4 % permettant de prendre en compte le coût de fonctionnement des régies publicitaires des chaînes.

Le taux de la taxe est de 3 % pour chacun des services de télévision⁴. Cependant, il ne s'applique que sur la fraction du montant des versements annuels⁵ **qui excède 11 millions d'euros**, afin de protéger les chaînes émergentes qui ont de faibles chiffres d'affaires.

¹ Cf. article 32 de la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision.

² La seconde taxe s'applique aux services fournis par les opérateurs de communications électroniques.

³ Cf. article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.

⁴ Chaque groupe télévisuel acquitte la taxe pour chacune des chaînes qu'il possède.

⁵ Hors taxe sur la valeur ajoutée.

En outre, **la loi précitée aménage le dispositif pour les chaînes de la TNT**, en fixant un taux progressif évoluant de 1,5 % en 2009, à 2 % en 2010, 2,5 % en 2011, afin d'atteindre le taux plein de 3 % en 2012.

Enfin, le législateur a souhaité prendre en compte la croissance ou la décroissance du chiffre d'affaires publicitaire de chaque chaîne, en établissant un **plafonnement** ainsi qu'un **plancher**.

En effet, la taxe est **plafonnée à la moitié de l'accroissement** de son assiette, c'est-à-dire des recettes publicitaires.

Cependant, en tout état de cause, **le montant de la taxe ne peut pas être inférieur à 1,5 % de l'assiette**.

En conséquence, **le taux est de 3 % en cas de croissance des recettes** publicitaires sur la fraction excédant 11 millions d'euros. En outre, le montant de la taxe est plafonné à la moitié de l'augmentation de ces recettes.

En revanche, **le taux n'est que de 1,5 % en cas de décroissance** des recettes publicitaires.

Exemple théorique

Si l'évolution du chiffre d'affaires publicitaire est négative, le taux « plancher » de la taxe s'applique.

A titre d'illustration, dans le cas d'une assiette théorique de 100 millions d'euros en 2008 et de 90 millions d'euros en 2010, il est appliqué un taux minimal de 1,5 % au montant de 90 millions d'euros diminué de 11 millions d'euros, en dépit de la diminution de 10 millions d'euros des recettes publicitaires.

Si la variation du chiffre d'affaires, d'une année sur l'autre, est nulle, le taux « plancher » est mis en œuvre.

Si l'augmentation des recettes publicitaires est positive, le taux de la taxe est de 3 % après abattement. Le plafond entre en jeu. Ainsi, dans le cas d'une assiette théorique de 100 millions d'euros en 2008 et de 110 millions d'euros en 2009, le taux de 3 % est appliqué au montant de 110 millions d'euros, diminué de 11 millions d'euros. Le montant de la taxe est plafonné à 5 millions d'euros (la moitié de l'augmentation).

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, à l'initiative de nos collègues députés Patrice Martin-Lalande, Christian Kert, Michel Herbillon, Louis Giscard d'Estaing et Franck Riester, tend à **modifier le taux de la taxe sur la publicité** tant pour les services de télévision diffusés par voie hertzienne terrestre en mode analogique que pour les chaînes de la TNT.

Un sous-amendement du Gouvernement a limité ce nouveau dispositif à l'année 2009.

A cette fin, le dispositif adopté propose de modifier le IV de l'article 302 *bis* KG.

Le nouveau 1 du IV pour cet article du code prévoit que le taux de la taxe due au titre de l'année 2009 est établie à :

- **0,5 % en cas de baisse d'au moins 5 % de l'assiette de la taxe ;**

- **1 % en cas de baisse de moins de 5 % de l'assiette de la taxe.**

Le nouveau 2 du IV pour cet article du code prévoit que pour les chaînes de la TNT, **le taux est fixé à 0,5 % en 2009.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A titre liminaire, votre rapporteur général souhaite rappeler qu'il convient, en matière de politique de l'audiovisuel, d'assurer à la fois le financement des chaînes du service public, sans aggraver le déficit du budget de l'Etat. Or l'articulation de ces deux objectifs est complexe.

S'agissant de la modulation de la taxe sur la publicité, votre rapporteur général a observé, dans le cadre de l'examen du projet de la loi de finances pour 2010, que certains éditeurs de télévision ont été confrontés à un ralentissement du marché publicitaire dès 2008.

Disposant de nouvelles données depuis cet examen, il a constaté que **la situation de ce marché s'est aggravée en 2009.**

A titre d'illustration, TF1, enregistrant une chute de 27 % des recettes avant 20 heures, a constaté une diminution de son chiffre d'affaires consolidé de la publicité de près de 19 % par rapport à 2008, sur la période des neuf premiers mois de 2009¹. Les recettes publicitaires de M6 reculent de 11,4 %², avec également une baisse de 13 % avant 20 heures, sur la même période.

En conséquence, il semble que l'effet d'aubaine attendu au bénéfice des chaînes privées ne soit pas produit à la suite de la suppression de la publicité après 20 heures, le 5 janvier 2009, sur France Télévisions.

Résultats publicitaires 2009

	T 01	T 02	T 03	9 mois
TF1	- 27 %	- 19 %	- 5,5 %	- 18,6 %
M6	- 11 %	- 16,7 %	- 2,7 %	- 11,4 %

Source : Association des chaînes privées

¹ Informations trimestrielles disponibles sur le site Internet de TF1.

² Informations trimestrielles disponibles sur le site Internet de M6

Il apparaît que TF1 et M6 enregistrent une baisse des recettes publicitaires respectivement pour le septième et cinquième trimestres consécutifs.

Résultats publicitaires 2008

	T 01	T 02	T 03	T 04	A 2008
TF1	- 3,7 %	- 3,5 %	- 2,4 %	- 6,1 %	- 4,1 %
M6	- 0,2 %	+ 1,5 %	- 5,3 %	- 6,6 %	- 2,6 %

Source : Association des chaînes privées

S'agissant des autres chaînes, il convient de souligner que si le groupe Canal+ a enregistré, sur 2008, une hausse de 4,4 % de son chiffre d'affaires consolidé, cette performance est en partie due au modèle économique différent qui assure aux chaînes de Canal+ des recettes liées aux abonnements¹.

S'agissant des chaînes privées de la TNT gratuite, elles enregistrent des pertes, en dépit d'une hausse du chiffre d'affaires global de 79 %² par rapport à la même période en 2008. En effet, l'ensemble des charges des chaînes de la TNT absorbent 49 % du chiffre d'affaires. Ce pourcentage pourrait s'élever à 65 % en 2011³.

En revanche, votre rapporteur général relève que France Télévisions a présenté à son conseil d'administration, le 29 septembre 2009, une prévision de recettes publicitaires et de parrainages d'un montant de 365 millions d'euros au 31 décembre 2009, au lieu de 260 millions d'euros.

Ce surplus de recettes publicitaires devrait être conservé par le groupe à hauteur de 70 millions d'euros, afin de l'affecter à la réduction de son déficit. Ce dernier pourrait ainsi s'établir à 67,8 millions d'euros, au lieu de 135,4 millions d'euros.

Convenant de la difficulté budgétaire que représente la mise en œuvre d'une réforme telle que la suppression de la publicité sur les chaînes du service public, votre rapporteur général propose de réserver sa position sur la modulation de la taxe sur les recettes publicitaires en 2009.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission a décidé de réserver sa position sur cet article.

¹ Selon une étude de Yacast, les investissements publicitaires bruts réalisés dans Canal+, entre le 1^{er} et le 19 mars 2009, ont par ailleurs augmenté de 23,7 %.

² Source : réponses aux questionnaires budgétaires.

³ Source : Médiation et arguments.

ARTICLE 30 duodecies (nouveau)

Modifications du dispositif relatif aux redevances sanitaires afin de mettre en conformité la législation nationale avec le droit communautaire

Commentaire : le présent article introduit par l'Assemblée nationale, à l'initiative du Gouvernement, tend à modifier le dispositif relatif aux redevances sanitaires afin d'assurer la conformité de la législation nationale en ce domaine avec le droit communautaire.

I. LE DROIT EXISTANT

Afin d'assurer **le financement des inspections et contrôles sanitaires des denrées alimentaires et aliments pour animaux**, les Etats membres de l'Union européenne sont autorisés, notamment sur le fondement de la directive n° 85/73/CEE du Conseil du 29 janvier 1985¹, à **percevoir des redevances et taxes**. Cette directive permet, en outre, une certaine harmonisation des règles de financement appliquées dans les différents Etats membres.

En France, **cinq redevances sanitaires** ont été mises en place :

- une redevance sanitaire d'abattage ;
- une redevance sanitaire de découpage ;
- une redevance sanitaire sur les produits de la pêche et de l'aquaculture ;
- une redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus ;
- une redevance pour contrôle vétérinaire des marchandises destinées à être exportées.

A. LES CINQ REDEVANCES SANITAIRES EN VIGUEUR EN FRANCE

1. La redevance sanitaire d'abattage

La redevance sanitaire d'abattage, définie aux articles 302 *bis* N et suivants du code général des impôts, est acquittée par **toute personne qui fait**

¹ Directive 85/73/CEE du Conseil du 29 janvier 1985 relative au financement des inspections et contrôles sanitaires des viandes fraîches et des viandes de volaille.

abattre un animal dans un abattoir ou qui fait traiter du gibier par un atelier agréé.

Le **tarif de cette redevance** est fixé par animal de chaque espèce, **dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux moyens forfaitaires définis au niveau communautaire.**

Les tarifs de cette redevance sont fixés par l'article 50 *terdecies* de l'annexe IV du code général des impôts.

Tarifs de la redevance sanitaire d'abattage

(en euros par carcasse abattue)

Animaux de boucherie	
Gros bovins	4,12
Veaux	1,68
Solipèdes domestiques	3,05
Ovins et caprins	
D'un poids carcasse inférieur à 12 kilogrammes	0,14
D'un poids carcasse de 12 kilogrammes ou plus	0,24
Porcins	
D'un poids carcasse inférieur à 25 kilogrammes	0,38
D'un poids carcasse de 25 kilogrammes ou plus	0,79
Volailles et lapins	
Pour les volailles du genre Gallus et les pintades	0,0046
Pour les canards et les oies	0,01
Pour les dindes	0,02
Pour les lapins domestiques	0,0046
Gibier d'élevage et sauvage	
Pour le petit gibier à plumes	0,0046
Pour le petit gibier à poils	0,01
Pour les ratites (autruches, émeus, nandous)	0,04
Pour le sanglier	1,30
Pour les ruminants	0,46

Source : article 50 terdecies de l'annexe IV du code général des impôts

2. La redevance sanitaire de découpage

La redevance sanitaire de découpage, définie aux articles 302 *bis* S et suivants du code général des impôts, est acquittée par **toute personne qui procède à des opérations de découpage de viande avec os**. Elle est également perçue sur les acquisitions intracommunautaires de viandes avec os à découper.

Le **tarif de cette redevance** est fixé par tonne de viande avec os à désosser, **dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux moyens forfaitaires définis au niveau communautaire.**

Les tarifs de cette redevance sont fixés par l'article 50 *quaterdecies* de l'annexe IV du code général des impôts.

Tarifs de la redevance sanitaire de découpage

(en euros par tonne)

Pour les viandes de boucherie	1,68
Pour les viandes de volailles et de lapin	1,35
Pour les viandes de gibier d'élevage et sauvage	
Petit gibier à plumes, petit gibier à poils	1,35
Ratites (autruches, émeus, nandous)	2,90
Sangliers et ruminants	1,68

Source : article 50 quaterdecies de l'annexe IV du code général des impôts

3. La redevance sanitaire sur les produits de la pêche et de l'aquaculture

La redevance sanitaire sur les produits de la pêche et de l'aquaculture, définie aux articles 302 *bis* WA et suivants du code général des impôts, est acquittée par **toute personne qui procède au premier achat ou à la première réception de produits de la pêche ou de l'aquaculture¹**.

Le tarif de la redevance est fixé par tonne de produits de la pêche ou de l'aquaculture, **dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux forfaitaires définis au niveau communautaire**. Cependant, il est à noter que :

- les opérations de première vente réalisées dans les halles à marées sont soumises à un taux réduit fixé dans la limite d'un plancher égal à 45 % des niveaux forfaitaires ;

- les opérations de première vente réalisées sans le classement de fraîcheur et le calibrage, prévus par le règlement (CE) n° 2406/96 du Conseil du 26 novembre 1996 fixant des normes communes de commercialisation pour certains produits de la pêche, sont soumises à un taux majoré fixé dans la limite du plafond de 150 % des niveaux forfaitaires définis au niveau communautaire ;

- un montant maximum par lot est fixé pour certaines espèces dans la limite de 50 euros.

Les tarifs de cette redevance sont fixés par l'article 50 *quaterdecies*-0 A de l'annexe IV du code général des impôts.

¹ Dans certains cas, la redevance n'est cependant pas due : lors de la vente ou de la cession directe sur le marché par un pêcheur au détaillant ou au consommateur ; en cas de retrait définitif du marché ; en cas de débarquement direct de poisson frais par un navire de pêche battant pavillon d'un pays tiers à la communauté européenne.

Tarifs des redevances sanitaires sur les produits de la pêche et de l'aquaculture

(en euros par tonne)

Redevance sanitaire de première mise sur le marché des produits de la pêche et de l'aquaculture	
Pour les 50 premières tonnes dans le mois	0,46
Pour les tonnes suivantes	0,23
Redevance sanitaire pour les opérations de première vente réalisées dans les halles à marée	
Pour les 50 premières tonnes dans le mois	0,76
Pour les tonnes suivantes	0,38
Redevance sanitaire pour les opérations de première vente réalisées en cas d'absence ou d'insuffisance de classement ou de calibrage	
Pour les 50 premières tonnes dans le mois	0,76
Pour les tonnes suivantes	0,38
Montant maximum perçu par lot de poissons de certaines espèces visées par le II de l'article 267 quater F de l'annexe II du code général des impôts	50

Source : article 50 quaterdecies-O A de l'annexe IV du code général des impôts

4. La redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus

La redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus, définie aux articles 302 *bis* WC et suivants du code général des impôts, est acquittée par :

- toute **personne qui fait abattre un animal** dans un abattoir ou fait traiter du gibier sauvage par un atelier agréé. Cette redevance s'ajoute alors à la redevance d'abattage (*cf. supra*) ;

- toute **personne qui procède à la préparation** ou à la transformation **de produits de l'aquaculture** ;

- les **centres de collecte** ou les établissements agréés de transformation **recevant du lait cru** ;

- les **établissements** agréés de fabrication ou de **traitement d'ovoproduits**.

Les **tarifs de cette redevance** sont fixés par produit, **dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux forfaitaires définis au niveau communautaire**.

Les tarifs de cette redevance sont fixés par l'article 50 *quaterdecies-O A ter* de l'annexe IV du code général des impôts.

**Tarifs de la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances
et de leurs résidus**

(en euros)

Pour les viandes de boucherie, de volaille, de lapin et de gibier d'élevage ou sauvage	1,35 <i>(par tonne)</i>
Pour les produits de l'aquaculture	0,10 <i>(par tonne)</i>
Pour le lait	0,02 <i>(par m3)</i>
Pour les ovoproduits	0,46 euros <i>(par tonne d'œufs en coquille)</i>

Source : article 50 quaterdecies – O A ter de l'annexe IV du code général des impôts

5. La redevance pour contrôle vétérinaire des marchandises destinées à être exportées

Une redevance, définie à l'article L. 236-2 du code rural, est enfin acquittée par **l'expéditeur d'animaux vivants, de produits et sous-produits d'origine animale et d'aliments pour animaux.**

Cette redevance est destinée à financer les contrôles effectués à l'occasion de l'établissement des certificats et documents nécessaires à l'exportation de ces marchandises.

B. LA NOUVELLE RÉGLEMENTATION COMMUNAUTAIRE

Le règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004¹ prévoit un nouvel encadrement des taxes et redevances perçues par les Etats-membres pour financer les contrôles sanitaires.

De façon générale, ce nouveau règlement **réitère la possibilité pour les Etats-membres de percevoir des redevances et taxes** destinées à couvrir les coûts occasionnés lors des inspections et contrôles sanitaires.

Cependant, **pour certaines catégories d'activité** – énumérées aux annexes IV et V dudit règlement (*cf. infra*) –, les Etats-membres sont dans **l'obligation de percevoir une redevance.**

¹ Règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux.

Les principales activités pour lesquelles la perception d'une redevance sanitaire est rendue obligatoire

- les inspections effectuées lors de l'abattage ;
- les contrôles effectués dans les ateliers de découpe ;
- les contrôles effectués au sein des ateliers de gibier ;
- les contrôles effectués au moment de la production et de la mise sur le marché de produits de la pêche et de l'aquaculture ;
- les contrôles des marchandises et des animaux vivants introduits dans l'Union européenne.

Selon la nature de ces activités, le droit communautaire fixe **un tarif spécifique** ou impose **un tarif plancher**. **Dans certains cas, les Etats membres peuvent fixer le montant de la redevance à un niveau inférieur aux taux minima** imposés au niveau communautaire, notamment, pour tenir compte tenu des résultats des contrôles officiels pratiqués dans l'établissement et des mesures d'autocontrôle et de traçabilité mis en œuvre par ce dernier.

En revanche, dans tous les cas, **les redevances perçues ne peuvent excéder les coûts supportés par les autorités d'inspection compétentes**.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit à l'Assemblée nationale, à l'initiative du Gouvernement, procède à **plusieurs modifications** du dispositif relatif aux redevances sanitaires, **afin de mettre en conformité la législation nationale avec le droit communautaire**.

A. UNE MODULATION DU TARIF DES REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DE DÉCOUPAGE

Les **A** et **C** du **I** du présent article proposent, tout d'abord, de **moduler le taux des redevances sanitaires d'abattage et de découpage**, prévues aux articles 302 bis N et 302 bis S du code général des impôts, **dans la limite d'une augmentation ou d'une réduction de 20 % de leur montant**¹.

¹ Cette modulation à la hausse et à la baisse constitue, en effet, une possibilité offerte par la combinaison des paragraphes 3 et 6 de l'article 27 du nouveau règlement communautaire. Son paragraphe 3 fixe le principe de taux minima et permet donc toute modulation à la hausse tandis que son paragraphe 6 énumère, quant à lui, certains cas dans lesquels les Etats membres peuvent fixer le montant de la redevance à un niveau inférieur à celui des taux minima prévus au niveau communautaire, notamment afin de tenir compte des deux cas visés par le présent article : les résultats des contrôles sanitaires pratiqués dans l'établissement et les mesures d'autocontrôle et de traçabilité mis en œuvre par ce dernier.

Cette modulation est destinée à **tenir compte des résultats des contrôles sanitaires pratiqués dans l'établissement et des mesures d'autocontrôle et de traçabilité mis en œuvre par ce dernier.**

Les **B** et **D** du **I** du présent article précisent, enfin, qu'un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'agriculture détermine les modalités de modulation des redevances sanitaires d'abattage et de découpage, notamment en fonction du classement des abattoirs et des ateliers de découpe.

B. UNE MODIFICATION DU PÉRIMÈTRE DE LA REDEVANCE MAJORÉE POUR LES PRODUITS DE LA PÊCHE ET DE L'AQUACULTURE

Comme indiqué précédemment, la redevance sanitaire sur les produits de la pêche et de l'aquaculture peut être majorée lorsque les produits ne répondent pas au classement de fraîcheur et au calibrage, prévus par le règlement (CE) n° 2406/96 du Conseil du 26 novembre 1996 fixant des normes communes de commercialisation pour certains produits de la pêche.

Le **E** du **I** du présent article **élargit le périmètre de cette disposition** en précisant que désormais la redevance sanitaire sur les produits de la pêche et de l'aquaculture peut être majorée **en cas d'absence de classification par catégorie de fraîcheur et/ou de calibrage, ou de classification insuffisante.**

Le **E** du **I** du présent article précise qu'un arrêté conjoint du ministre de l'agriculture et du ministre du budget – et non plus de l'économie, des finances et de l'industrie – fixe les tarifs de cette redevance.

C. LA RÉDUCTION DE L'ASSIETTE DE LA REDEVANCE SANITAIRE POUR LE CONTRÔLE DE CERTAINES SUBSTANCES ET DE LEURS RÉSIDUS

Comme indiqué précédemment, la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus, définie aux articles 302 *bis* WC et suivants du code général des impôts, est acquittée par :

- toute **personne qui fait abattre un animal** dans un abattoir ou fait traiter du gibier sauvage par un atelier agréé ;

- toute **personne qui procède à la préparation** ou à la transformation **de produits de l'aquaculture** ;

- les **centres de collecte** ou les établissements agréés de transformation recevant du **lait cru** ;

- les **établissements** agréés de fabrication ou de traitement **d'ovoproduits.**

Le **F** du **I** du présent article propose de **supprimer les redevances aujourd'hui acquittées par les personnes, d'une part, qui font abattre un**

animal et, d'autre part, procède à la préparation ou à la transformation de produits de l'aquaculture.

L'exposé des motifs de l'amendement proposant l'introduction du présent article précise que **ces deux redevances sont désormais incluses respectivement dans la redevance sanitaire d'abattage et la redevance sanitaire appliquée au secteur de la pêche et de l'aquaculture.**

Le **F** du **I** du présent article précise qu'un arrêté conjoint du ministre de l'agriculture et du ministre du budget – et non plus de l'économie, des finances et de l'industrie – fixe les tarifs de cette redevance.

D. LA CRÉATION D'UNE NOUVELLE REDEVANCE POUR LES ÉTABLISSEMENTS DU SECTEUR DE L'ALIMENTATION ANIMALE

Le **II** du présent article introduit un nouveau chapitre *X quater* intitulé « Redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale » au sein du titre II de la première partie du Livre premier du code général des impôts.

Le **II** du présent article propose en effet **la création d'une nouvelle catégorie de redevance sanitaire**, rendue obligatoire par le nouveau règlement communautaire.

Cette redevance serait acquittée par **les établissements qui préparent, manipulent, entreposent ou cèdent des substances et des produits destinés à l'alimentation des animaux**. La redevance serait due à trois moments : la délivrance de l'agrément, le renouvellement de cet agrément et le contrôle du respect des conditions d'obtention de cet agrément.

Le tarif de la redevance serait fixé au niveau forfaitaire de 125 euros **par établissement**, recouvrée suivant les mêmes règles que celles appliquées en matière de TVA.

Le **II** du présent article renvoie les modalités d'application de l'ensemble de ces dispositions à un décret.

E. L'ENCADREMENT DE LA REDEVANCE POUR CONTRÔLE VÉTÉRINAIRE DES MARCHANDISES DESTINÉES À ÊTRE EXPORTÉES

Le **III** du présent article propose, enfin, d'**encadrer la redevance acquittée par les expéditeurs d'animaux vivants, de produits et sous-produits d'origine animale et d'aliments pour animaux**.

Comme cela a été indiqué précédemment, cette redevance est destinée, à financer les contrôles effectués à l'occasion de l'établissement des certificats et documents nécessaires au moment de l'exportation de ces marchandises.

Il est ainsi précisé que le montant de la redevance équivaut au coût total de la délivrance des certificats et autres documents émis pendant le contrôle, coût total obtenu **sur la base d'un prix modéré en fonction du nombre de certificats émis et du nombre d'animaux ou de lots inspectés**, selon la formule suivante :

Redevance = X* nombre de certificats + Y** nombres d'animaux ou de lots

<i>* X ne pouvant excéder 30 euros</i>
--

<i>** Y ne pouvant excéder 80 centimes d'euros</i>
--

L'Assemblée nationale a **adopté cet article sans modification.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général prend acte de ces modifications techniques complexes apportées au dispositif des redevances sanitaires. Ces réaménagements sont en effet, en partie, rendus **nécessaires par le règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004** et s'inscrivent dans les mesures prises par le Gouvernement dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP), notamment l'action 314 « Adaptation du dispositif de financement des contrôles sanitaires à la nouvelle législation communautaire ».

Il s'interroge cependant sur **le retard pris en la matière.** En effet, les dispositions de l'article 27 du nouveau règlement communautaire devaient être applicables dans les Etats-membres au 1^{er} janvier 2007, à l'exception de certaines dispositions pour lesquelles la date butoir d'entrée en vigueur était fixée au 1^{er} janvier 2008. **Le délai de conformité est, dans les deux cas, forclos.**

Votre rapporteur général souhaite, par ailleurs, que **l'examen de ces dispositions en séance publique soit l'occasion pour le Gouvernement de dresser un bilan chiffré de ces réaménagements du dispositif des redevances sanitaires.**

Décision de la commission : sous réserve de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 30 terdecies (nouveau)

Réajustement du droit à licence dû par les débiteurs de tabac

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, tend à diminuer le taux du droit à licence dû par les débiteurs de tabac conformément aux engagements pris en faveur de la profession.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article 568 du code général des impôts dispose que le monopole de la vente au détail des tabacs est confié à l'administration qui l'exerce par l'intermédiaire de débiteurs. Leur mode de rémunération obéit à un schéma original.

En effet, un buraliste est rémunéré au moyen d'une remise brute sur le prix de vente au détail des produits égale à 9 % pour les cigares et les cigarillos et 8,190 % pour les autres produits du tabac (cigarettes, tabac « à rouler », etc.). En pratique, une remise nette de 7 % pour les cigares et de 6,250 % pour les autres produits du tabac lui est versée sur facture par le fournisseur. Par exemple, un cigare vendu au détail 15 euros est facturé 13,95 euros au débiteur. La différence entre la remise brute et la remise nette est versée par le fournisseur à l'administration qui prélève le droit de licence et la cotisation retraite.

L'article 568 précité prévoit également que les débiteurs sont tenus, au-delà d'un seuil de chiffre d'affaires réalisé sur les ventes de tabacs manufacturés et fixé à 157 650 euros pour les débits de France continentale¹, à un droit de licence.

Le droit à licence est fixé à 20,44 %, pour les cigares et les cigarillos, et 21,73 %, pour les autres produits du tabac, de la remise nette mentionnée ci-dessus.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A l'occasion du contrat d'avenir 2008-2011 signé entre la profession et le Gouvernement, celui-ci s'est engagé **à augmenter de 0,125 point par an pendant 4 ans**, à compter du 1^{er} janvier 2008, **la remise nette pour les**

¹ Ce seuil est fixé à 118 238 euros pour les débiteurs de Corse, les titulaires du statut d'acheteur-revendeur ou les intermédiaires tenus de s'approvisionner exclusivement auprès d'un débiteur de tabac.

produits du tabac autre que les cigares et les cigarillos. A compter du 1^{er} janvier 2010, le taux de la remise nette devrait ainsi être porté à 6,375 %.

Or pour que cette hausse se traduise par un réel gain de pouvoir d'achat, il convient que le pourcentage du droit à licence, ponctionné sur la remise nette, diminue.

C'est l'objet du présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement. **Il prévoit une baisse du taux du droit à licence de 21,73 % à 21,40 %.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article constitue la simple traduction d'un engagement pris par le Gouvernement auprès des buralistes. **Votre rapporteur général y est favorable, sous réserve que l'ensemble des mesures de soutien aux buralistes traduites dans le contrat d'avenir 2008-2011 soient réexaminées à l'issue de celui-ci.**

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 30 quaterdecies (nouveau)

Transfert de France Agrimer vers l'Institut national de l'origine et de la qualité de la redevance applicable aux vins bénéficiant d'une indication géographique protégée

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues députés Catherine Vautrin, Michel Raison, Antoine Herth et Serge Poignant, vise à transférer à l'Institut national de l'origine et de la qualité, la redevance applicable aux vins bénéficiant d'une indication géographique protégée.

I. LE DROIT EXISTANT

Introduits par l'ordonnance du 7 décembre 2006 relative à la valorisation des produits agricoles, forestiers ou alimentaires et des produits de la mer¹, puis modifiés par l'article 89 de la loi de finances pour 2008², **les droits perçus par l'Institut national de l'origine et de la qualité (INAO) sur les produits bénéficiant d'une appellation d'origine ou d'une indication géographique protégée ne concernent pas les « vins de pays ».**

En effet, **les dénominations « vins de pays » (DVP) ne constituaient pas, jusqu'à cette année, des produits à indication géographique protégée (IGP), au sens du règlement communautaire du 29 avril 2008 portant organisation commune du marché vitivinicole³. Ils le sont toutefois devenus depuis le 1^{er} août 2009, de même qu'à partir de cette date la gestion des IGP viticoles, dont les DVP, a été confiée à l'INAO, conformément au plan de modernisation de la filière vitivinicole adopté par le Conseil des ministres le 29 mai 2008.**

¹ Ordonnance n°2006-1547 du 7 décembre 2006.

² Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008.

³ Le règlement (CE) n° 479/2008 du Conseil du 29 avril 2008 portant organisation commune du marché vitivinicole constitue le cadre juridique de l'organisation commune de marché (OCM) du vin. Il a été introduit dans « l'OCM unique » du secteur agricole par le règlement (CE) n° 491/2009 du Conseil du 25 mai 2009.

Or, auparavant, **la catégorie des vins de pays avait été gérée par FranceAgriMer** et précédemment par Viniflor et Onivins¹. Ces offices agricoles ont donc, à ce titre, et jusqu'aujourd'hui perçu une **redevance sur la production de vins DVP**, dont le régime est défini par l'arrêté du 27 octobre 1967 instituant des redevances pour services rendus par l'institut des vins de consommation courante, modifié par l'arrêté du 16 février 1994 relatif aux redevances perçues par l'office national interprofessionnel des vins (Onivins). Ces textes apparaissent aujourd'hui inadaptés et appellent des **mesures de coordination**. Parallèlement, **les droits perçus par l'INAO doivent être étendus aux vins bénéficiant d'une IGP**.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale sur l'initiative de nos collègues députés Catherine Vautrin, Michel Raison, Antoine Herth et Serge Poignant, vise à **tirer les conséquences de l'évolution de la gestion des DVP** et propose donc le **transfert à l'INAO de la redevance applicable aux vins bénéficiant d'une IGP**.

Cet établissement public étant devenu, depuis le 1^{er} août 2009, compétent pour la gestion des vins à IGP, il convient de lui **attribuer les moyens financiers supplémentaires lui permettant de conduire cette mission**. Le présent article modifie donc l'article L.642-13 du code rural et détermine les **plafonds des droits prélevés par l'INAO au titre de la gestion des boissons alcoolisées à IGP**².

En outre, il est prévu une disposition transitoire dans la mesure où la redevance est *« acquittée pour la première fois en 2010, sur la base des quantités produites au titre de la récolte 2009 »*.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général est favorable à ce dispositif qui s'apparente à une mesure de coordination puisqu'il permet de **mettre en cohérence le destinataire de la redevance sur les vins bénéficiant d'une IGP avec l'autorité en charge de la gestion de ces mêmes produits**.

¹ FranceAgriMer est l'office unique qui résulte de la fusion au 1^{er} avril 2009 de la plupart des offices agricoles existants dont l'office national interprofessionnel des fruits, des légumes, des vins et de l'horticulture (Viniflor). Viniflor était lui-même issu de la fusion, en date du 30 décembre 2005, de l'office national interprofessionnel des vins (Onivins) avec l'office national interprofessionnel des fruits, des légumes et de l'horticulture (Oniflor).

² Le plafond est fixé à deux centimes d'euros par hectolitre pour les produits vitivinicoles bénéficiant d'une indication géographique protégée et à cinq centimes d'euros par hectolitre ou cinquante centimes d'euros par hectolitre d'alcool pur pour les boissons alcoolisées bénéficiant d'une indication géographique protégée autres que les produits vitivinicoles bénéficiant d'une indication géographique.

D'après les informations transmises par le ministère de l'Alimentation, de l'agriculture et de la pêche, la production annuelle nationale moyenne des vins de pays se situe autour de 12 millions d'hectolitres : si le taux du droit est fixé à son plafond de deux centimes d'euros par hectolitre¹, le **produit minimal de la redevance pour l'INAO devrait s'élever à environ 240 000 euros.**

Par ailleurs, votre rapporteur général souligne que **la suppression de la redevance perçue par FranceAgriMer** est prévue lors d'un « toilettage » de l'arrêté qui la prévoit².

Il observe, enfin, la **légalité communautaire** de la redevance envisagée. L'article 118 univiciis du règlement « OCM unique »³ du 25 mai 2009 dispose ainsi que « *les États membres peuvent exiger le paiement d'une redevance destinée à couvrir leurs frais, y compris ceux supportés lors de l'examen des demandes de protection, des déclarations d'opposition, des demandes de modification et des demandes d'annulation* ».

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

¹ *Le taux du droit doit être fixé par arrêté ministériel sur proposition du conseil permanent de l'INAO et après avis de son comité compétent pour les vins à IGP.*

² *Arrêté du 27 octobre 1967 modifié par l'arrêté du 16 février 1994. Il convient d'observer qu'il concerne également d'autres redevances.*

³ *Règlement (CE) n° 491/2009 du Conseil du 25 mai 2009.*

ARTICLE 30 quindecies (nouveau)

Assujettissement des associations de gestion et de comptabilité à certaines cotisations à l'ordre des experts-comptables

Commentaire : le présent article, inséré à l'assemblée nationale, institue à la charge des associations de gestion et de comptabilité une contribution versée à l'ordre des experts-comptables.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative du Gouvernement et avec l'avis favorable de la commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté, sans discussion, un amendement tendant à assujettir les associations de gestion et de comptabilité, qui ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables et n'y cotisent donc pas, à certaines contributions afin de couvrir notamment l'exercice du contrôle de qualité.

L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable prévoit que l'activité d'expertise comptable peut également être exercée au sein d'associations de gestion et de comptabilité, qui ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables.

Selon les termes de l'article 7 *ter* de l'ordonnance précitée, « ces associations ont pour objet de fournir les prestations prévues aux articles 2¹ et 22, et notamment d'apporter conseil et assistance en matière de gestion, à l'ensemble de leurs adhérents. Elles sont créées à l'initiative de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture, ou d'organisations professionnelles d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs. »

¹ Article 2 - Est expert comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes de résultats.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.

L'expert comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier.

Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions.

L'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière.

Pour être inscrite au tableau, l'association doit comporter au moins trois cents adhérents lors de la demande d'inscription et doit avoir pour objet l'activité d'expertise-comptable pour être habilitée à utiliser l'appellation « association de gestion et de comptabilité ».

Ainsi, bien que l'exercice de l'expertise comptable au sein d'une association n'emporte pas adhésion à l'ordre des experts-comptables, il n'est pas dépourvu de tout lien avec l'organe représentatif de la profession. En effet, l'action de celui-ci recouvre également l'activité des associations dans la mesure où elles sont inscrites au tableau. Par ailleurs, l'ordre dispose d'un pouvoir de contrôle : *« tout adhérent qui formulerait sciemment une demande de travaux ou d'activités contraires à la déontologie de l'ordre des experts-comptables doit être exclu de l'association. S'il n'est pas exclu, la commission mentionnée à l'article 49 bis¹ peut être saisie par tout salarié de l'association inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables »*.

C'est donc en considération du coût que représente pour l'ordre des experts-comptables ce contrôle des associations qu'il est proposé que celles-ci versent une contribution annuelle dont les modalités de détermination et de versement seraient fixées par arrêté.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION

Votre rapporteur général estime justifié le principe selon lequel les bénéficiaires d'une prestation contribue au financement de l'organisme gestionnaire.

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

¹ Article 49 bis - Il est institué auprès du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables une commission nationale chargée, en première instance, de la discipline des associations de gestion et de comptabilité.

La commission est composée :

1° D'un président désigné par le premier président de la cour d'appel de Paris parmi les magistrats en activité ou honoraires de la cour ;

2° De quatre membres de conseils régionaux désignés par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables lors de chaque renouvellement ;

3° De quatre représentants des associations de gestion et de comptabilité désignés par leurs fédérations dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget.

Le mandat est de quatre ans renouvelable une fois.

Un président suppléant et des membres suppléants sont désignés selon les mêmes modalités.

Les conditions de désignation et de fonctionnement de cette commission sont déterminées par le décret mentionné à l'article 84 bis.

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 30 QUINDECIES

Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel

Commentaire : le présent article additionnel a pour objet de transformer la déduction du revenu global en faveur des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel en réduction d'impôt sur le revenu soumise à une limite de montant et au plafonnement global.

I. LE DROIT EN VIGUEUR

Le 2^{ème} alinéa du 3^o du I de l'article 156 du code général des impôts prévoit une **imputation sur le revenu global des déficits fonciers supportés par les propriétaires d'espaces naturels** remarquables au titre des travaux de restauration sur des immeubles non-bâties. Le dispositif actuel s'applique aux dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt.

Ces dépenses doivent avoir reçu un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement et porter sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 ou L. 414-1 du code de l'environnement¹ ou des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme², qui bénéficient du label délivré par la « Fondation du patrimoine ».

Il convient de préciser que **l'imputation des déficits fonciers est pratiquée sur le revenu brut global**. Celui-ci correspond à la somme des revenus nets catégoriels, après déduction des déficits, des charges et des abattements spéciaux (cf. encadré ci-dessous). Il en ressort que cet **avantage fiscal sans limitation de montant** n'est pas non plus soumis au dispositif de plafonnement global qui ne prend pour base de calcul le montant du revenu net imposable.

¹ Il s'agit des parcs nationaux, des réserves naturelles, des sites inscrits et classés, de la conservation d'espèces animales non domestiques ou végétales non cultivées et de la conservation des habitats naturels, de la faune et de la flore sauvages.

² Il s'agit des sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral.

Principe de détermination du revenu net imposable

Le **revenu brut global** correspond à la somme des revenus nets catégoriels (traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles, revenus fonciers et revenus de capitaux mobiliers), retranchée des dépenses effectuées pour l'acquisition et la conservation des revenus (frais professionnels) et des éventuels déficits catégoriel pouvant se reporter pendant 6 ans ou plus selon la catégorie¹.

Le **revenu net imposable** est obtenu après déduction des charges (CSG déductible, pensions, frais d'accueil ou d'entretien, prestations compensatoires) et des abattements spéciaux prévus en faveur des contribuables âgés ou invalides et des parents ayant accepté le rattachement de leurs enfants mariés.

Cette absence de limitation de montant constitue une exception dans le régime général des déficits fonciers. En effet, ceux-ci s'imputent sur le revenu global dans la limite annuelle de 10.700 euros. Lorsque le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier imputable, l'excédent du déficit est imputable sur les revenus globaux des six années suivantes.

Ce dispositif constitue une exception dans l'exception dans la mesure où :

- il est affranchi de toute limite spécifique d'imputabilité sur le revenu global, la part excédentaire du revenu global pouvant être reportée sur les six années suivantes ;

- il constitue une source d'annulation de l'impôt en amont de l'application du plafonnement global.

Le chiffrage présenté par le tome II du fascicule « Voies et moyens : dépenses fiscales » annexé au projet de loi de finances pour 2010 mentionne un coût proche de « l'épsilon », soit moins de 500.000 euros pour un nombre de ménages bénéficiaires tendant vers zéro. A cet égard, il est précisé que la fiabilité demeure approximative, la reconstitution de la base taxable ne permettant d'obtenir qu'un ordre de grandeur.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Votre rapporteur général relève que cet avantage fiscal n'a pas été réformé dans le cadre de la loi de finances pour 2009. L'imputation des déficits fonciers « Patrimoine naturel » échappe de ce fait au plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du code général des impôts.

¹ S'agissant des revenus fonciers, la fraction du déficit résultant des charges, autres que d'intérêts d'emprunt, est imputable sur le revenu global dans la limite de 10.700 euros par an. La fraction supérieure à 10.700 euros et les intérêts d'emprunt sont imposables uniquement sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.

A l'instar des modifications apportées notamment pour les dispositifs de déduction des charges afférentes aux immeubles bâtis situés dans un secteur sauvegardé « dispositif Malraux » et de la déduction plafonnée du revenu net global en réduction d'impôt sur le revenu à hauteur de 40% des montants souscrits au capital des sociétés de financement de la pêche artisanale (SOFIPÊCHE), **la transformation l'avantage fiscal « Patrimoine naturel » en une réduction d'impôt permettrait d'en améliorer la lisibilité tout en en prévoyant la prise en compte dans le plafonnement global des « niches fiscales ».**

Votre rapporteur général s'inscrit ainsi dans la continuité logique des travaux de plafonnement, individuel et global, des avantages fiscaux engagés par votre commission des finances.

Il est donc proposé de transformer en une réduction d'impôt sur le revenu, à compter de l'année 2010, l'avantage fiscal actuellement accordé sous la forme d'une déduction du revenu global aux contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel.

La réduction d'impôt proposée serait égale à 25 % des dépenses mentionnées au I effectivement supportées au titre de l'année d'imposition et restant à la charge des propriétaires des espaces concernés, retenues **dans la limite annuelle de 10.000 euros**. Il est prévu que lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable au titre d'une année d'imposition, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Le dispositif d'étalement dans le temps de l'imputation de l'avantage fiscal est conservé. Toutefois, il s'inscrit désormais dans la limite d'un plafond spécifique, que le plafonnement global viendrait écrêter en cas de cumul avec d'autres dispositifs fiscaux dérogatoires.

Enfin, conformément à la ligne directrice initiée par votre commission des finances et adoptée dans le cadre de la loi n° 2009-135 du 9 février 2009 de programmation des finances publiques¹ pour les années 2009 à 2012, ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes, soit jusqu'au 31 décembre 2013.

Plus qu'un argument budgétaire – la dépense est d'ores et déjà minime – il s'agit d'une position de principe selon laquelle les dépenses fiscales doivent être encadrées et évaluées.

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

¹ L'article 11 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 prévoit que les créations ou extensions de dépenses fiscales ne sont applicables qu'au titre des quatre années qui suivent celle de son entrée en vigueur.

II. AUTRES MESURES

ARTICLE 31 A (nouveau)

Adhésion de Pôle emploi au régime de l'assurance chômage

Commentaire : le présent article, introduit à l'initiative du Gouvernement, vise à permettre à Pôle emploi d'adhérer au régime de l'assurance chômage afin de régulariser le cadre juridique de l'affiliation des personnels de droit privé pour la période comprise entre la création de Pôle emploi et l'entrée en vigueur de la nouvelle convention collective qui leur sera applicable en 2010.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative du Gouvernement, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à permettre à Pôle emploi d'adhérer au régime de l'assurance chômage afin de régulariser le cadre juridique de l'affiliation des personnels de droits privés pour la période comprise entre la création de Pôle emploi et l'entrée en vigueur de la nouvelle convention collective qui leur sera applicable en 2010.

En effet, en application de la loi n° 2008-126 du 13 février 2008 relative à la réforme de l'organisation du service public de l'emploi, Pôle emploi a été créé officiellement le 19 décembre 2008 par le conseil d'administration fondateur qui a élu président M. Dominique-Jean Chertier et donné un avis favorable à la nomination du directeur général, M. Christian Charpy. Cette nouvelle institution remplace l'ANPE et les Assedic depuis le 1^{er} janvier 2009.

Depuis cette date, Pôle emploi a opéré le rapprochement des salariés en place – près de 28.000 contractuels de droit public à l'ANPE, 14.000 salariés de droit privé aux Assedic – qui pose d'emblée des problématiques complexes telles que la juxtaposition de statuts différents. La nouvelle convention collective du personnel est en cours de signature par les organisations syndicales et ne s'appliquera donc qu'en 2010. Les agents de droit publics pourront alors exercer leur droit d'option pour rejoindre ce nouvel accord collectif ou conserver leur statut public.

Or, depuis le 1^{er} janvier 2009 ces deux catégories de personnels disposent d'un traitement différencié en matière de couverture du risque chômage. Alors que les personnels ex-ANPE bénéficient d'office de la

couverture de l'institution publique, qui est « son propre assureur » compte tenu de sa qualification juridique et de la stabilité de carrière des agents publics, les personnels ex-Assedic sont affiliés au régime de l'assurance chômage. Depuis la fusion, cette disposition a été maintenue jusqu'à ce jour dans le cadre du maintien de la convention collective existante jusqu'à l'entrée en vigueur du nouvel accord.

Le présent article prévoit ainsi l'adhésion rétroactive¹ de Pôle emploi au régime de l'assurance chômage pour assurer la couverture des personnels sous contrat de droit privé, à l'exception des contrats aidés (contrat d'avenir ou sous contrat d'accompagnement dans l'emploi) qui ont été mis en place par l'ANPE. Cette agence de droit public n'était, de droit, pas soumise à l'affiliation à l'assurance chômage.

Le terme de cette adhésion dérogatoire est fixé au 31 décembre 2009. Il est prévu qu'à compter du 1^{er} janvier 2010, les personnels de droit privé relèvent de la nouvelle convention collective et que, du fait de la qualification d'institution publique, la qualité d'établissement public administratif de Pôle emploi lui permette d'appliquer le régime « d'auto-assurance » pour couvrir le risque de chômage de l'ensemble de ses agents.

Il est toutefois précisé que ce statut d'établissement public administratif ne résulte pas de la rédaction de la loi du 13 février 2008 précitée mais d'une interprétation juridique qui restera à confirmer.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général constate que **le présent article constitue une validation législative de l'affiliation de fait des anciens personnels de droit privé des Assedic**. Il se borne, selon les termes employés par le ministre du budget « *à clarifier et à sécuriser une situation transitoire* » qui, au 31 décembre 2009, n'aura duré qu'une année.

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

¹ A partir de la création de Pôle emploi, soit le 19 décembre 2008 date de la première réunion de son conseil d'administration.

ARTICLE 31

Transfert de cotisation pour le financement des contrôles mis en œuvre par le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)

Commentaire : le présent article crée une cotisation acquittée par certains commissaires aux comptes, recouvrée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et versée au Haut conseil du commissariat aux comptes. Cette cotisation est dédiée au financement de contrôles qualité indépendants sur les principaux mandats, en application de la directive du 17 mai 2006 sur le contrôle légal des comptes.

I. LES INSTANCES DE RÉGULATION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

La profession des commissaires aux comptes est régie par les articles L. 820-1 à L. 823-20 du code de commerce. Sa régulation est conjointement assurée par une autorité administrative indépendante, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), et par un établissement d'utilité publique, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

A. LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (H3C)

1. Les missions et la composition du H3C

Autorité administrative indépendante dotée de la personnalité morale et placée auprès du garde des sceaux, le H3C a été créé par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, dans un contexte troublé par diverses malversations comptables (Enron, Worldcom, Parmalat...). Le H3C est ainsi l'équivalent du *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), société à but non lucratif créée par le *Sarbanes-Oxley Act* du 31 juillet 2002.

Aux termes de l'article L. 821-1 du code de commerce, le H3C a pour missions **d'assurer la surveillance de la profession** avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et **de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance** des commissaires aux comptes (CAC). A cet égard, il dispose de pouvoirs étendus de contrôle de la profession. Le H3C est ainsi chargé :

- d'identifier et de promouvoir les **bonnes pratiques professionnelles** ;

- d'émettre un **avis sur les normes** d'exercice professionnel élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux ;

- d'assurer, comme **instance d'appel** des chambres régionales, l'inscription et la discipline des commissaires aux comptes ;

- de définir le cadre et les orientations des **contrôles périodiques** qu'il met en œuvre soit directement – ce qui est l'objet du présent article –, soit en en déléguant l'exercice à la CNCC et aux compagnies régionales, ou qui sont réalisés par la Compagnie nationale et les compagnies régionales ;

- de superviser les contrôles périodiques et occasionnels et d'émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;

- de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques et, lorsqu'ils sont effectués à sa demande, des contrôles occasionnels ;

- d'établir des relations avec ses homologues étrangers.

Les contrôles, exercés conjointement avec la CNCC et les chambres régionales, peuvent donc être :

- **périodiques**, soit tous les trois ans pour les mandats d'entités d'intérêt public (*cf. infra*) et tous les six ans pour les autres ;

- ou **occasionnels** et décidés au cas par cas par la CNCC ou les compagnies régionales, ou effectués à la demande du Haut conseil.

Afin d'éviter tout conflit d'intérêts, l'article L. 821-9 du même code prévoit que les contrôles du H3C sont effectués par des contrôleurs n'exerçant pas de fonction de contrôle légal des comptes.

L'article L. 821-3 du même code précise la composition du H3C, qui comprend **douze membres**, soit :

- trois magistrats, dont un membre ou ancien membre de la Cour de cassation, président, un second magistrat de l'ordre judiciaire et un magistrat de la Cour des comptes ;

- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministre chargé de l'économie et un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;

- trois personnes qualifiées dans les matières économique et financière ;

- et trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des entreprises réalisant des offres de titres au public ou faisant appel à la générosité publique.

2. Le financement par la profession

A l'initiative de nos collègues Jean-Jacques Hyst et Roland du Luard, l'article 86 de la loi de finances pour 2008¹ a modifié le mode de

¹ Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007.

financement du H3C, qui était originellement financé par une dotation budgétaire du ministère de la justice, consacré sa personnalité morale et son **autonomie financière**, et l'a dispensé du contrôle financier exercé au sein des administrations de l'Etat.

L'article L. 821-5 du code de commerce prévoit que le H3C perçoit **deux types de cotisations**, qui sont **recouvrées et reversées par la CNCC** :

- une contribution annuelle de 10 euros acquittée par les personnes inscrites comme commissaires aux comptes ;

- un droit fixe sur chaque rapport de certification des comptes, dont le montant est fixé à 20, 500 ou 1.000 euros selon que l'entité est ou non cotée.

Cette réforme traduisait la **mise en œuvre des principes de la directive 2006/43/CE** sur le contrôle légal des comptes¹, dite « huitième directive », qui prévoit que l'organe de régulation du commissariat aux comptes se dote de moyens humains et financiers indépendants.

Le budget du H3C en 2008 – année de transition puisque le H3C n'a obtenu ses droits qu'au 1^{er} novembre 2008 – était de **6,2 millions d'euros**, contre environ 1,4 million d'euros en 2007. Le budget de 2009, tel qu'arrêté le 18 décembre 2008, prévoit des recettes de même montant et des dépenses à hauteur de 4,1 millions d'euros.

B. LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Créé par le décret n° 69-810 du 12 août 1969, la CNCC a pris valeur législative avec l'article 100 de la loi de sécurité financière précitée. L'article L. 821-6 du code de commerce dispose ainsi que la CNCC est un « **établissement d'utilité publique** » doté de la personnalité morale. Elle est chargée de **représenter la profession** de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics. Elle concourt également à l'élaboration des normes professionnelles, au bon exercice de la profession, à sa **surveillance** ainsi qu'à la **défense de l'honneur et de l'indépendance** de ses membres.

La CNCC est une organisation professionnelle, qui fédère les 15.000 CAC inscrits en France, mais elle n'est **ni un ordre professionnel**, puisqu'elle ne dispose pas de pouvoirs disciplinaires (assurés par les compagnies régionales et le H3C en appel), **ni une autorité administrative**, dès lors qu'elle est financée par ses membres qui lui versent une **cotisation annuelle**², et peut ainsi être comparée au Conseil national du barreau pour les avocats.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.

² L'article L. 821-6 du code de commerce dispose ainsi, sans autre précision, que les ressources de la compagnie nationale et des compagnies régionales sont constituées notamment par une cotisation annuelle à la charge des commissaires aux comptes.

La compagnie est **étroitement associée à la régulation du H3C** puisqu'elle recouvre ses cotisations et dispose de contrôleurs qui réalisent ses propres contrôles occasionnels ou sont placés à la disposition du H3C pour mettre en oeuvre les contrôles périodiques et occasionnels qu'il demande.

En pratique, **les contrôles « qualité » périodiques de la profession**, correspondant à l'« assurance qualité » prévue par la directive 2006/43/CE précitée, **sont aujourd'hui assurés par la CNCC**, qui perçoit et gère le budget correspondant et rémunère les contrôleurs, de sorte que la transposition de la directive n'est pas complètement réalisée.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article insère un nouvel article L. 821-6-1 dans le code de commerce créant une cotisation à la charge de la CNCC, qui se substituera à compter de 2011 à une fraction de cotisation actuellement perçue par la Compagnie. Elle sera affectée au H3C **pour lui donner les moyens d'assumer directement sa mission de contrôle « qualité » sur les cabinets de commissariat aux comptes, en particulier ceux disposant de mandats auprès d'entités dites « d'intérêt public »**, conformément à la directive 2006/43/CE sur le contrôle légal des comptes, précitée.

A. LES MODALITÉS DE TRANSFERT DU FINANCEMENT DE LA CNCC AU H3C

Le I du présent article crée un nouvel article L. 821-6-1 du code de commerce qui institue une cotisation à la charge de la CNCC dont le **taux**, déterminé par décret, est compris dans une fourchette de **0,65 % à 1 %**. La fixation du taux par un décret simple permettra de tenir compte du programme de travail du H3C, des prévisions d'assiette, et le cas échéant de la conjoncture. Le taux de la contribution actuellement perçue par la CNCC est de 0,68 %, pour un produit d'environ 2,3 millions d'euros.

Ainsi que le précise l'exposé des motifs du présent article, cette cotisation est **appelée à se substituer à celle actuellement perçue par la CNCC sur les mêmes redevables**. L'**assiette** de la cotisation demeure ainsi inchangée et est constituée du **montant total des honoraires** (soit le chiffre d'affaires) facturés l'année précédente par les membres de la CNCC dans l'exercice de leur fonction de contrôle légal des comptes (à l'exclusion, par conséquent, de leurs éventuelles fonctions de conseil) auprès des personnes suivantes :

- les personnes ou entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé. Les contrôles sont alors réalisés avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ;

- les personnes faisant appel à la générosité publique ;

- les organismes de sécurité sociale autres que les organismes nationaux du régime général ;

- les établissements financiers, soit les établissements de crédit, entreprises d'assurance, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, et les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

Ces personnes et entités sont généralement désignées comme des « **entités d'intérêt public** » (EIP) en raison de leur taille, de leur présence sur un marché boursier ou de leur participation directe ou indirecte à une mission d'intérêt public. L'assiette, qui n'inclut ni les PME ni les artisans et commerçants, est évaluée à **337,8 millions d'euros** et serait relativement peu dynamique.

Les modalités de liquidation, d'ordonnancement et de recouvrement de la cotisation sont les mêmes que celles prévues pour les recettes des établissements administratifs de l'Etat, et suivront donc un régime semblable à celui des droits et contributions dus à l'Autorité des marchés financiers. Comme c'est le cas aujourd'hui, la cotisation sera dans les faits **recouvrée par la CNCC**, qui dispose déjà du savoir-faire et d'un lien direct avec les assujettis. Elle sera ensuite **reversée chaque année au H3C en deux fractions égales**, afin de faciliter la gestion de la trésorerie de l'autorité : la moitié avant le 30 avril, et le solde au 30 septembre.

Le **II** du présent article opère une coordination dans le **II** de l'article L. 821-5 du code de commerce, relatif aux ressources du H3C, afin de compléter celles-ci par la cotisation que crée le présent article.

Le **III** dispose que les dispositions du présent article sont applicables à compter du **1^{er} janvier 2011**, donc sur la base du chiffre d'affaires réalisé par les commissaires aux comptes en 2010. Le H3C dispose en effet des ressources suffisantes pour réaliser le contrôle qualité en 2010, compte tenu d'un **résultat positif de 4,2 millions d'euros enregistré sur l'exercice 2008**.

B. L'OBJECTIF : PERMETTRE AU H3C DE MIEUX MAÎTRISER LES CONTRÔLES PORTANT SUR LES ENTITÉS LES PLUS IMPORTANTES

La cotisation spécifique introduite par le présent article constitue la traduction financière d'un **renforcement des attributions du H3C**, qui hérite des contrôles qualité les plus importants, au sein de la régulation partagée des CAC. Cette évolution constitue un **gage de plus grande indépendance et impartialité des contrôles** et est de ce fait **conforme aux orientations de la directive 2006/43/CE** précitée.

En effet, **la CNCC reste liée aux CAC qu'elle contrôle tandis que le H3C est une autorité administrative indépendante**. Les contrôleurs des professionnels mandatés par des EIP seront à l'avenir employés et rémunérés

par le H3C¹ et **éviteront tout conflit d'intérêt potentiel** avec les cabinets dont la CNCC est l'émanation. L'article 29 de la directive précitée sera ainsi pleinement respecté, en ce qu'il prévoit que :

- le système d'assurance qualité « *est organisé de telle sorte qu'il soit **indépendant des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique*** » ;

- que son financement « *est sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent* » ;

- et que « *la sélection des personnes chargées d'une mission d'examen d'assurance qualité spécifique est effectuée selon une procédure objective conçue pour **éviter tout conflit d'intérêt** entre ces personnes et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soumis à cet examen* ».

A court terme et compte tenu de ses capacités de recrutement, le H3C devrait néanmoins continuer de déléguer à la CNCC les contrôles périodiques sur les cabinets de commissariat aux comptes mandatés par des EIP présentant des risques moindres, telles que les sociétés non cotées.

Pour autant, **l'équilibre entre le H3C et la CNCC ne sera pas fondamentalement rompu** puisque la CNCC devrait continuer de mettre en œuvre les contrôles qualité portant sur les mutuelles, et conservera en tout état de cause la responsabilité de l'essentiel des contrôles occasionnels comme des contrôles périodiques sur les mandats autres que ceux accordés par des EIP. Elle continuera ainsi de percevoir, à son profit, la cotisation des CAC investis d'un mandat « non EIP ».

* * *

*

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve les dispositions du présent article, qui permettent de renforcer les moyens et responsabilités du H3C afférents aux principaux contrôles périodiques, dans le respect des exigences de la huitième directive et sans bouleverser le délicat équilibre de la régulation partagée du commissariat aux comptes. Cette réforme a ainsi été élaborée conjointement par la direction des affaires civiles et du sceau du ministère de la justice, le H3C et la CNCC, **laquelle n'a pas exprimé de réserve sur son principe et ses modalités**.

Selon le taux retenu, le montant de la cotisation perçue par le H3C sera compris **entre 2,21 millions d'euros et 3,4 millions d'euros**. Le volume

¹ A l'heure actuelle, seul le directeur des contrôles est employé par le H3C.

horaire nécessaire au contrôle des cabinets disposant de mandats auprès des EIP est évalué à environ 30.000, soit **20 équivalents temps plein**. Le coût complet annuel d'un contrôleur est quant à lui évalué à 170.000 euros.

Bien que cette réforme soit présentée comme ne créant pas de charges nouvelles pour les commissaires aux comptes, **rien ne garantit que le taux de cette cotisation soit fixé au même niveau que l'actuel**, soit 0,68 %. En effet, le transfert des contrôles au H3C impliquera dans l'immédiat pour ce dernier de faire face à de nouveaux coûts indirects (immobilier, informatique...) et conduira donc à une perte d'économies d'échelle par rapport à la situation actuelle, dans laquelle la CNCC peut mutualiser certaines fonctions.

Eu égard à la **situation financière favorable du H3C**, qui a dégagé un excédent de 4,2 millions d'euros en 2008 et dont le budget prévisionnel pour 2009 prévoit à nouveau un résultat d'environ 2,1 millions d'euros, **votre rapporteur général juge nécessaire d'utiliser ces marges de manœuvre** non seulement en 2010, mais encore en 2011 voire en 2012 (selon la montée en charge des contrôles) pour que la cotisation soit constante ou ne représente qu'un surcoût modéré dans les prochaines années.

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

ARTICLE 32

Abrogation du droit de timbre pour la délivrance du permis de chasser

Commentaire : le présent article vise à abroger le droit de timbre perçu par l'Etat pour la délivrance des permis de chasser.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article L. 423-10 du code de l'environnement prévoit le **paiement d'un droit de timbre pour la délivrance des permis de chasser**. Ce droit doit être acquitté lors de la délivrance du permis de chasser ou d'un duplicata, pour un montant, fixé par l'article 964 du code général des impôts, de 30 euros pour les personnes majeures, de 15 euros pour les mineurs de plus de seize ans et de 12 euros par duplicata.

Alors que ce droit de timbre, établi au nom de l'État, permet de **rémunérer la gestion de la délivrance des permis par les services préfectoraux**, la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures a procédé au **transfert des préfets au directeur de l'office national de la chasse et de la faune sauvage (ONCFS)** la compétence pour la délivrance des permis de chasser, des duplicata et des autorisations de chasser accompagné.

Jusqu'au 1^{er} septembre 2009, le permis de chasser était en effet délivré par les préfetures aux lauréats de l'examen du permis de chasser, l'ONCFS se chargeant pour sa part d'assurer la formation et l'organisation matérielle des épreuves. Il résultait de cette dualité d'interlocuteurs une obligation pour les candidats à l'examen de se constituer deux dossiers. Depuis le 1^{er} septembre 2009, la simplification de ce dispositif conduit à **faire de l'ONCFS l'interlocuteur unique pour la délivrance des permis de chasser**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose de **tirer les conséquences du dispositif de simplification issu de la loi du 12 mai 2009 en matière de permis de chasser**. Du fait du **transfert des compétences de l'Etat à l'ONCFS**, le droit de timbre établi au nom de l'État, qui permettait de rémunérer la gestion de la délivrance des permis de chasser par les services préfectoraux, n'a, en effet, plus lieu d'être.

Il convient donc d'abroger l'article L. 423-10 du code de l'environnement ainsi que l'article 964 du code général des impôts.

Puisque les préfectures n'ont plus à assumer cette compétence mais qu'elle incombe désormais à l'ONCFS, le présent article devra être suivi d'un décret précisant la **date d'entrée en vigueur** du présent article et, surtout, **créant au profit de cet établissement public une redevance pour service rendu**. Son produit devrait être comparable au produit du droit de timbre perçu actuellement par l'État. Il est ainsi estimé, toutes choses étant égales par ailleurs, à 729.000 euros en 2010. D'après les informations transmises par le ministère de l'Alimentation, de l'agriculture et de la pêche, le décret fixera le **montant de la redevance au niveau du coût pour l'ONCFS de la réalisation des services** concernés.

Coût estimatif de la délivrance des permis de chasser pour l'ONCFS

(en euros)

<u>FRAIS DE FONCTIONNEMENT</u>	
Fabrication de 28 500 titres sécurisés par an (21 000 permis de chasser, 7 500 duplicata et 3 500 autorisations de chasser accompagné)	248 500
Fournitures administratives, petit équipement, entretien et maintenance	60 000
Imprimés	20 000
Frais postaux et télécommunications	50 000
Sous-Total Fonctionnement	378 500
<u>FRAIS DE PERSONNEL</u>	
2 agents catégorie B – Administratif	116 832
1 agent catégorie B – Technique	73 752
2 agents catégorie C – Administratif	102 072
4 mois d'encadrement catégorie A – Administratif	29 068
6 mois d'encadrement catégorie B – Administratif	29 208
Sous-Total Frais Personnel	350 932
<u>INVESTISSEMENT</u>	
Matériel acquis (informatique, machine à mettre sous plis, perforateurs pour l'authentification finale des cartes)	35 000
Logiciel informatique (70 000 € sur 4 ans)	17 500
Licence informatique hébergement	15 000
Sous-Total Investissement	67 500
TOTAL GENERAL	796 932

L'Assemblée nationale a **adopté cet article sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général **approuve l'abrogation prévue par le présent article**, qui s'apparente à une **mesure de coordination** dans la mesure où elle permet de **transférer de l'Etat à l'ONCFS le produit du droit de timbre rémunérant la gestion de la délivrance des permis de chasser**.

Il souhaite, par ailleurs, que l'examen de ce présent article en séance publique offre au Gouvernement l'occasion de **fournir des éléments sur le calendrier d'adoption du décret prévu ainsi que sur la transition entre l'ancien et le nouveau dispositif**.

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

ARTICLE 33

Octroi de la garantie de l'Etat au Fonds de cohésion sociale au titre des avances remboursables

Commentaire : le présent article vise à accorder la garantie de l'Etat au fonds de cohésion sociale et au fonds d'épargne de la Caisse des dépôts pour couvrir les défauts de remboursement de l'avance accordée aux créateurs d'entreprises, précédemment sans emploi ou rencontrant des difficultés pour s'insérer durablement dans l'emploi, dans le cadre du « nouvel accompagnement pour la création et la reprise d'entreprise » (NACRE).

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LE MÉCANISME DES AVANCES REMBOURSABLE PRÉSENTE, PAR NATURE, UN RISQUE DE DÉFAUT LIÉ À LA « SINISTRALITÉ » DES BÉNÉFICIAIRES

1. Rappel du dispositif de prêt à taux zéro mis en place dans le cadre du « nouvel accompagnement pour la création et à la reprise d'entreprise » (NACRE)

Le « nouvel accompagnement pour la création et la reprise d'entreprise » est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Il remplace deux précédentes mesures d'aide à la création et à la reprise d'entreprise (chéquiers conseil et EDEN¹) et est orienté vers les porteurs de projets pour lesquels le développement de l'activité serait pas envisageable sans un accompagnement mobilisant les fonds publics. Il intervient dès le montage du projet et jusqu'à trois ans après la création ou la reprise de l'entreprise.

Les bénéficiaire de ce dispositif sont les titulaires de l'ACCRES (aide au chômeur créateur ou repreneur d'entreprise) qui, en application de l'article L. 5141-5 du code du travail, peuvent bénéficier d'actions d'accompagnement et de conseil organisées avant la création ou la reprise

¹ L'accès à des conseils, qui était permis par les chéquiers conseils, demeure et est étendu : des opérateurs d'accompagnement nacre, labellisés par l'administration, conseillent et appuient le porteur de projet avant la création/reprise de son entreprise, dans le montage de son projet, puis dans la structuration financière du projet et la négociation avec les banques. Ce prêt, d'un montant pouvant aller jusqu'à 10.000 euros, doit être couplé avec un prêt bancaire. Ainsi, le soutien financier est plus important que l'ancienne avance EDEN (encouragement au développement d'entreprises nouvelles).

d'entreprise, et pendant les trois années suivantes, financées par l'Etat, ainsi que les bénéficiaires de minima sociaux.

Liste des catégories de bénéficiaires du NACRE

Demandeurs d'emploi non indemnisés inscrits sur la liste des demandeurs d'emploi pendant 6 mois au cours des 18 derniers mois

Demandeurs d'emploi indemnisés par le régime d'assurance chômage au titre de l'aide au retour à l'emploi (Are)

Demandeurs d'emploi indemnisés par le régime de solidarité au titre de l'allocation temporaire d'attente (ATA)

Demandeurs d'emploi susceptibles d'être indemnisés au titre de l'aide au retour à l'emploi (Are)

Demandeurs d'emploi susceptibles d'être indemnisés par l'allocation prévue en cas de convention de reclassement personnalisée (Crp)

Demandeurs d'emploi indemnisés par le régime de solidarité au titre de l'allocation de solidarité spécifique (ASS)

Bénéficiaires du revenu minimum d'insertion (Rmi/Rsa)

Bénéficiaires de l'allocation parent isolé (Api)

Bénéficiaires de l'ancienne aide eden (Encouragement au développement d'entreprises nouvelles)

Bénéficiaires du complément de libre choix d'activité (Clca)

Personnes salariées ou licenciées d'une entreprise soumise à l'une des procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires prévues aux titre II, III et IV du code de commerce qui reprennent tout ou partie de cette entreprise dès lors qu'elles s'engagent à investir en capital la totalité des aides et à réunir des apports complémentaires au moins égaux à la moitié des aides accordées

Personnes remplissant les conditions d'éligibilité à un emploi jeune de 18 à moins de 25 ans révolus

Personnes remplissant les conditions d'éligibilité à un emploi jeune de plus de 25 ans et moins de 30 ans

Personnes bénéficiant d'un emploi jeune dont le contrat se trouve rompu avant le terme de l'aide prévue

Personnes de 50 ans et plus inscrites sur la liste des demandeurs d'emploi

Personnes créant une entreprise implantée au sein d'une zone urbaine sensible

Source : site internet mis en place par la délégation à l'emploi et à la formation professionnelle dédié au NACRE (www.entreprises.gouv.fr/nacre/)

En application de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 dans le cadre de l'action n° 3 « Développement de l'emploi » du programme « Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi » de la mission « Travail et emploi », qui vise à promouvoir l'activité, le NACRE s'inscrit dans un parcours qui comporte trois étapes :

- **l'aide au montage du projet** fournie par un opérateur d'accompagnement¹ qui consiste en une assistance technique à élaboration d'un dossier à l'attention des financeurs ;

- **l'appui pour le financement du projet** afin d'obtenir un prêt bancaire complémentaire et mobiliser le prêt NACRE à taux zéro¹ ;

¹ Les opérateurs d'accompagnement nacre sont des professionnels de la création et de la reprise d'entreprise. Il s'agit d'opérateurs labellisés et ayant passé une convention avec l'État et la Caisse des dépôts. Ils peuvent être publics, privés, associatifs.

- enfin, l'**appui au développement de l'entreprise** qui est un accompagnement pendant les trois premières années qui suivent la création ou la reprise.

Les montants des prêts NACRE à taux zéro sont donc variables et dépendent de l'appréciation faite par l'opérateur d'accompagnement. A cet effet, il est prévu que la caisse des dépôts et consignations (CDC), partenaire de l'Etat pour la mise en oeuvre de ce dispositif, finance les **prêts à taux zéro à hauteur de 100 millions d'euros** à partir de l'année 2010. C'est donc sur cet apport que porterait la garantie de l'Etat ainsi que le propose le présent article. Il convient à ce stade de souligner que **les crédits de la mission « Travail et emplois » prévoit d'ores et déjà d'allouer 20 millions d'euros au fonds de cohésion sociale au titre de la garantie des prêts NACRE à taux zéro consentis par la CDC.**

Le « parcours NACRE », ainsi que le qualifie la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP), fait donc appelle à une **chaîne d'acteurs très divers** : le porteur de projet candidat à la création ou reprise d'entreprise, l'opérateur d'accompagnement labellisé par les services déconcentrés de l'Etat, le financeur du prêt bancaire complémentaire, la CDC, le fonds de cohésion sociale et, *in fine*, l'organisme gestionnaire du décaissement et du recouvrement des prêts NACRE à taux zéro (France active financement), soit au total au moins **sept intervenants différents**.

Par ailleurs, une enveloppe de 40 millions d'euros, dont la répartition et les modalités d'exécution sont fixées par voie réglementaire², est également prévue dans le cadre du projet de loi de finances pour 2010 pour l'accompagnement des créateurs d'entreprises sur la base d'une hypothèse de 20.000 créateurs accompagnés, pour un coût moyen unitaire de 2.000 euros. Ces crédits budgétaires n'ont pas vocation, pour leur part, à être remboursés.

Le dispositif NACRE se caractérise sur le plan budgétaire par un double circuit de financement :

- l'**abondement de 20 millions d'euros** d'un fonds de garantie ad hoc au sein du fonds de cohésion sociale pour garantir les prêts à taux zéro financés par le fonds d'épargne de la CDC;

- et une **dépense « directe » de 40 millions d'euros** pour financer l'accompagnement des porteurs de projet.

Eu égard à la complexité du dispositif, un schéma descriptif des circuits de financement du NACRE ainsi que du mécanisme de garantie de

¹ Si le prêt à taux zéro nacre est recommandé, l'opérateur d'accompagnement évalue le montant nécessaire et sollicite le prêt à taux zéro auprès d'un organisme qui gère le décaissement et le recouvrement des prêts NACRE à taux zéro en France (France active financement). Le prêt à taux zéro nacre est remboursable dans un délai maximum de 5 ans.

² Circulaire DGEFP n° 2008-20 du 4 décembre 2008 relative à la mise en œuvre de la réforme des aides d'Etat (EDEN et chèques conseil) à la création/reprise d'entreprises par les demandeurs d'emploi et les bénéficiaires de minima sociaux.

l'Etat, figurant dans la section B ci-après, présente une vue d'ensemble de ces diverses mesures.

2. Un risque croissant de défaut de remboursement en lien avec la montée en puissance progressive de la mesure

La budgétisation pour 2009 et 2010 prévoit une couverture des prêts octroyés par la CDC à raison d'un ratio de 20 % qui correspond au risque présumé de « sinistralité » des projets de création ou reprise d'entreprise. Ainsi, dans l'hypothèse où un projet sur cinq viendrait à échouer, le défaut de remboursement du prêt NACRE à taux zéro par le porteur de projet est alors couvert par le fonds de garantie *ad hoc* constitué au sein du fonds de cohésion sociale et alimenté par les crédits de la mission « Travail et emploi ».

La lettre du ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi adressée le 17 avril 2009 au directeur général de la CDC demande la mise en place pour l'année 2009 d'une « *enveloppe de prêts sur fond d'épargne à destination de créateurs d'entreprises d'un montant de 40 millions d'euros, soit 5 fois la dotation du fonds de garantie mis en place à cette fin au sein du fonds de cohésion sociale* ».

Le projet de loi de finances pour 2010 traduit une montée en puissance du dispositif qui se poursuivra jusqu'en 2012, terme de la convention conclue entre la CDC et l'Etat. Aussi, ainsi que l'illustre le tableau ci-dessous, le montant des financements à la charge de la CDC devrait atteindre un total de 340 millions d'euros fin 2012. La couverture financée par l'Etat, à hauteur de 20 %, s'établirait à 68 millions d'euros.

Progression prévisionnelle du dispositif NACRE jusqu'en 2012

(en millions d'euros)

Année	Abondement du fonds de garantie	Montant des prêts couverts par la garantie
2009	8	40
2010	20	100
2011	20	100
2012	20	100
TOTAL	68	340

Source : secrétariat d'Etat chargé de l'emploi

Cette progression prévisionnelle est confortée par les bons résultats enregistrés par le dispositif pour la première année de mise en œuvre. Les informations communiquées par la DGEFP font d'ores et déjà apparaître un niveau de notification de prêts NACRE à taux zéro de plus de 33 millions d'euros. Les données actualisées au 7 décembre 2009 sont les suivantes :

- 827 opérateurs d'accompagnement conventionnés (824 opérateurs conventionnés la semaine précédente) ;

- 18.713 créateurs/repreneurs entrés dans le parcours (17.849 créateurs/repreneurs entrés dans nacre la semaine précédente), soit une augmentation de 864 et une réalisation de 93,57 % de l'objectif de 20.000 personnes accompagnés ;

- 6.401 prêts nacre notifiés pour un montant moyen du prêt notifié de 5 188.30 euros ;

- 3.522 prêts nacre décaissés (3.285 prêts décaissés la semaine précédente, soit une augmentation de 237) pour un montant moyen du prêt décaissé de 5 101.34 euros.

En année pleine et régime de croisière, la capacité de financement demandée à la CDC semble donc largement dimensionnée. Toutefois, le parcours NACRE ayant vocation à s'étendre sur trois années, il est encore trop tôt pour déterminer le taux de sinistralité des projets. Non significatif à ce jour, le risque a vocation à croître non seulement avec l'augmentation du volume de prêts ouverts, mais aussi en fonction de la pérennité des entreprises concernées. Or, selon l'INSEE, la durée de vie des entreprises est variable selon leur statut : 59 % des sociétés passent le cap des cinq ans contre 47 % des entreprises individuelles¹. Le taux de pérennité à trois ans des entreprises, tous secteurs confondus, s'établit au maximum à 60 %, soit un taux de

¹ Source : Insee, enquête Sine 2002, interrogation 2002, 2005 et 2007.

sinistralité de 40 % bien supérieur aux ressources du fonds de garantie financé sur les crédits de la mission « Travail et emploi ».

B. UNE ARCHITECTURE DE FINANCEMENT ET DE GARANTIE COMPLEXE

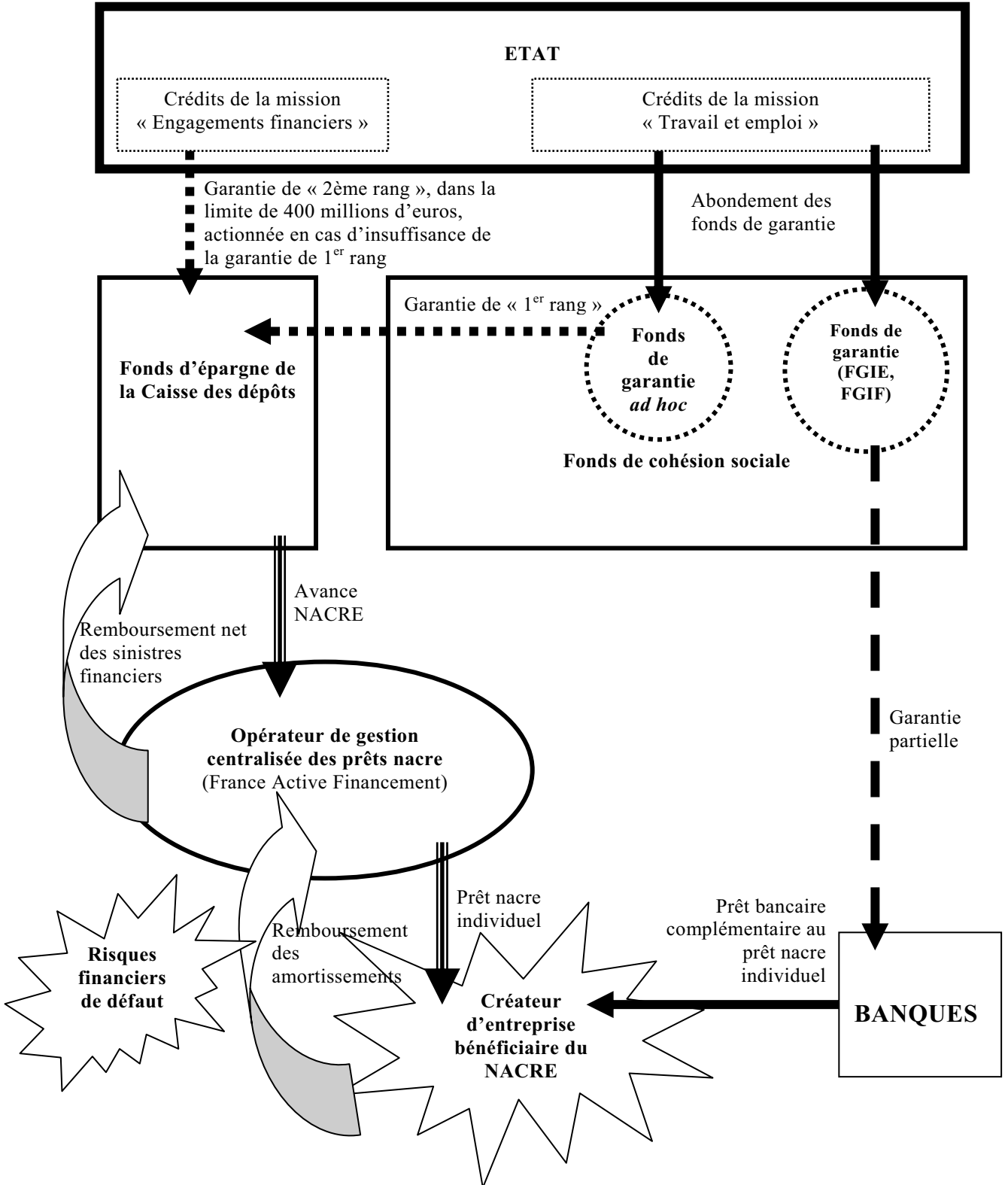
1. Une chaîne de financement faisant appel au fonds d'épargne de la Caisse des dépôts et consignations

Le fond de garantie *ad hoc* qui serait appelé en premier rang en cas de défaillance du recouvrement ne présente donc qu'une couverture partielle des risques pris par la CDC. C'est pourquoi, la lettre du 17 avril 2009 annonçait la mise en place, dans le cadre d'une loi de finances, d'une garantie de « deuxième rang » appelée à sécuriser le fonds d'épargne de la CDC en cas « *d'épuisement du fonds de garantie mis en place au sein du fonds de cohésion sociale* ».

En effet, **la chaîne de financement du prêt NACRE à taux zéro repose entièrement sur la capacité d'apport du fonds d'épargne de la CDC**. Ainsi que l'illustre le schéma ci-dessous, l'avance faite par la CDC à l'opérateur de gestion centralisée des prêts France Active Financement sert à financer les prêts NACRE individuels. En retour, la CDC bénéficie en principe d'un remboursement de son avance par le porteur de projet via l'opérateur de gestion.

C'est donc au niveau du remboursement des prêts à taux zéro individuels que les défauts de paiement liés à l'échec du projet présentent le risque majeur d'exposition du fonds d'épargne de la CDC. L'objet du présent article vise donc à compléter la couverture partielle du fonds de garantie *ad hoc* par la garantie de l'Etat pour toute défaillance excédant la capacité de ce fonds.

Schéma descriptif des circuits de financement des prêts NACRE et de la garantie de l'Etat



Source : commission des finances sur la base des informations communiquées par la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle

2. L'objet du présent article : une garantie de l'Etat à « deux étages »

Le présent article instaure un mécanisme de garantie à « deux étages » composé des dépenses budgétaires certaines et de dépenses incertaines liées à l'aléa économique pesant sur la pérennité des projets, ainsi qu'un plafond pour le montant des avances garanties par l'Etat.

La garantie de l'Etat à « deux étages » est composée :

- du fonds de garantie *ad hoc* financé par les crédits de la mission « Travail et emploi » pour un montant cumulé de 68 millions d'euros en 2012 (alinéa 1) ;

- et, en second rang, de la garantie de l'Etat à hauteur du montant des avances remboursables octroyées par la CDC dans la limite de 400 millions d'euros. Celle-ci n'est appelée qu'en cas d'épuisement de la garantie de premier rang (alinéa 2).

Cette sécurisation totale du fonds d'épargne de la CDC a pour corollaire une limitation du montant des avances octroyées en multiple de la dotation budgétaire effectivement octroyées par l'Etat au fonds de garantie *ad hoc*. Ce multiple est fixé au plus égale à dix (alinéa 3). Considérant que le projet de loi de finances pour 2010 prévoit un versement de 20 millions d'euros au fonds précité, le montant des avances ne pourra en tout état de cause dépasser 200 millions d'euros. Il s'agit ainsi de limiter le niveau d'exposition au risque de défaut de remboursement en cas de développement du dispositif au-delà de la prévision initiale de 100 millions d'euros.

II. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, rapporteur général, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à limiter dans le temps la durée de la garantie de l'Etat. En l'espèce, **seules seraient couvertes par la garantie de « second rang » les avances octroyées par la CDC avant le 31 décembre 2012**, date qui correspond au terme de la convention établie entre l'Etat et la CDC.

Il a été considéré que l'absence de limitation temporelle du dispositif contrevenait à l'esprit de la LOLF dans la mesure où l'absence de terme rend hypothétique le contrôle du Parlement.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général que **la fixation d'une échéance aux conditions d'octroi de la garantie de l'Etat est pleinement justifiée**. A cet égard, il rappelle, *mutatis mutandis*, que les garanties octroyées par l'Etat au secteur bancaire et à Dexia dans le cadre de la loi n° 2008-1061 du 16 octobre 2008 de finances rectificative pour le financement de l'économie sont bornées dans le temps. S'agissant de mesures à caractère économique, il apparaissait nécessaire de fixer des limites temporelles pour affirmer le principe selon lequel l'Etat n'a pas à se substituer durablement au marché¹. Par ailleurs, ces dispositifs de garantie sont assortis de clauses d'information régulière du Parlement par le Gouvernement.

Pour ce qui concerne le financement du NACRE, qui est une mesure de développement de l'emploi et de la création d'entreprise, il apparaît naturel que le terme de la garantie soit attachée à celle du dispositif proprement dit, soit le 31 décembre 2012. Cette limitation ne préjuge en aucun cas de l'éventuelle décision de mettre un terme par avance à l'accompagnement à la création et à la reprise d'entreprises. Au contraire, ce délai de trois ans semble raisonnable pour laisser le temps à l'aide de fonctionner en régime de croisière et au Gouvernement de présenter un bilan complet du dispositif afin que le législateur puisse se prononcer, le cas échéant, sur une possible reconduction.

Sans revenir sur la position adoptée à l'Assemblée nationale, votre rapporteur général propose une **modification portant coordination avec les dispositions adoptées au Sénat dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2010**. L'article 62, rattaché à la mission « Travail et emploi », inséré à l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, étend le bénéfice du NACRE notamment aux demandeurs d'emploi dont l'ancienneté d'inscription est inférieure à six mois au cours des dix-huit derniers mois.

A l'initiative de notre collègue Alain Gournac, le Sénat a adopté, sur l'avis favorable du Gouvernement, un amendement de précision sur les catégories de demandeurs d'emploi et de personnes éligibles au NACRE. Précédemment « *accordées aux chômeurs et bénéficiaires de minima sociaux créateurs ou repreneurs d'entreprise* », l'aide sera désormais « *accordées aux personnes sans emploi ou rencontrant des difficultés pour s'insérer durablement dans l'emploi créateurs ou repreneurs d'entreprise* ».

¹ Rapport n° 23 (2008-2009) du 15 octobre 2008.

En conséquence, il est donc proposé, par coordination rédactionnelle, de modifier le présent article dans les mêmes termes.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE ADDITIONNEL AVANT L'ARTICLE 33 BIS

**Exonération de taxe d'habitation pour les bénéficiaires du RSA
anciennement bénéficiaires du RMI**

Commentaire : le présent amendement porte article additionnel tendant à exonérer d'office de taxe d'habitation les bénéficiaires du RSA, anciennement bénéficiaires du RMI.

I. LE DROIT EXISTANT

***A. UNE RÉFORME DES DROITS CONNEXES QUI A CONDUIT DE
NOMBREUX MÉNAGES À PAYER LA TAXE D'HABITATION***

La loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion a modifié l'ensemble des droits connexes attachés au statut de « Rmiste ».

En effet, le revenu de solidarité active (RSA) se substitue au revenu minimum d'insertion (RMI) avec la caractéristique principale de garantir un revenu minimum de ressources, y compris pour les travailleurs pauvres.

Avec cette réforme, le Gouvernement veut clairement signaler que **le revenu prime sur le statut**. A cette fin, il apparaissait donc nécessaire de réviser l'intégralité des droits connexes liés au RMI, y compris les avantages fiscaux.

Les « Rmistes » bénéficiaient, à ce titre, d'une exonération d'office de taxe d'habitation afférente à leur habitation principale. Cette exonération d'office a été supprimée (abrogation du III de l'article 1414 du code général des impôts). Désormais, les bénéficiaires du RSA peuvent bénéficier d'une exonération de tout ou partie de leur taxe d'habitation sous réserve qu'ils remplissent les conditions prévues par l'article 1414 A du code général des impôts, qui se réfère, pour sa part, à des conditions de ressources.

Il s'agit du mécanisme de droit commun de plafonnement de la cotisation de taxe d'habitation en fonction du revenu du contribuable.

La modification introduite par la loi du 1^{er} décembre s'est révélée neutre pour les anciens bénéficiaires du RMI dont le revenu fiscal de référence est nul.

En revanche, près de 240 000 ménages, dont le revenu fiscal de référence n'est pas nul, auparavant bénéficiaires du RMI et qui, de ce fait, ne payaient pas de taxe d'habitation, supportent désormais près de

170 euros de taxe d'habitation en moyenne, pour un total d'environ 40 millions d'euros.

La réforme fait donc peser une charge nouvelle très lourde sur des foyers, par définition, modestes.

B. UN MÉCANISME COMPLEXE DE PLAFONNEMENT DE LA TAXE D'HABITATION

L'article 1414 A du code général des impôts dispose que les contribuables, qui ne bénéficient pas d'un dégrèvement d'office de taxe d'habitation, peuvent être dégrévés de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale pour la fraction de leur cotisation qui excède 3,44 % de leur revenu, dès lors que le revenu fiscal de référence (RFR) ne dépasse pas un certain montant.

1. Le revenu ne doit pas dépasser un certain montant

Il convient tout d'abord de définir si le RFR n'excède pas un certain montant. Pour cela, il doit être inférieur à 23 133 euros pour la première part du quotient familial, majorée de 5 405 euros pour la première demi-part et 4 253 euros à compter de la deuxième demi-part supplémentaire. Ces montants sont majorés dans les départements d'outre-mer.

Le revenu d'un couple avec deux enfants ne devra donc pas dépasser 41 297 euros, soit environ 3 440 euros par mois.

2. Un abattement est ensuite appliqué sur le revenu de référence

Ce revenu fait ensuite l'objet d'un abattement à raison de 5 018 euros pour la première part, majoré de 1 450 euros pour les quatre premières demi-parts et de 2 565 euros pour chaque demi-part supplémentaire.

Un couple avec deux enfants bénéficie donc d'un abattement de 10 818 euros.

Supposons que ce couple dispose d'un revenu de 20 000 euros par an. Une fois l'abattement appliqué, on obtient la somme de 9 182 euros. Ce couple est assuré de ne pas payer plus de 315 euros de taxe d'habitation (3,44 % x 9 182 euros), ce qui constitue déjà un montant élevé pour un couple avec deux enfants dont les revenus sont inférieurs à 1 600 euros par mois.

En revanche, si le même couple disposait d'un revenu inférieur à l'abattement, il serait totalement exonéré de taxe d'habitation.

3. Au-delà du plafond, la cotisation de taxe d'habitation fait l'objet d'un dégrèvement qui peut, éventuellement, être minoré

Les sommes exonérées font l'objet d'un dégrèvement à la charge de l'Etat.

Or l'Etat ne souhaite pas alourdir sa charge de « premier contribuable local ». Le III de l'article 1414 A prévoit, par conséquent, un mécanisme de minoration du dégrèvement lorsque les collectivités décident d'augmenter leurs taux de taxe d'habitation.

Des foyers peuvent ainsi être amenés à payer une part de taxe d'habitation alors qu'ils étaient initialement exonérés.

4. Le dégrèvement minoré peut, à nouveau, être majoré

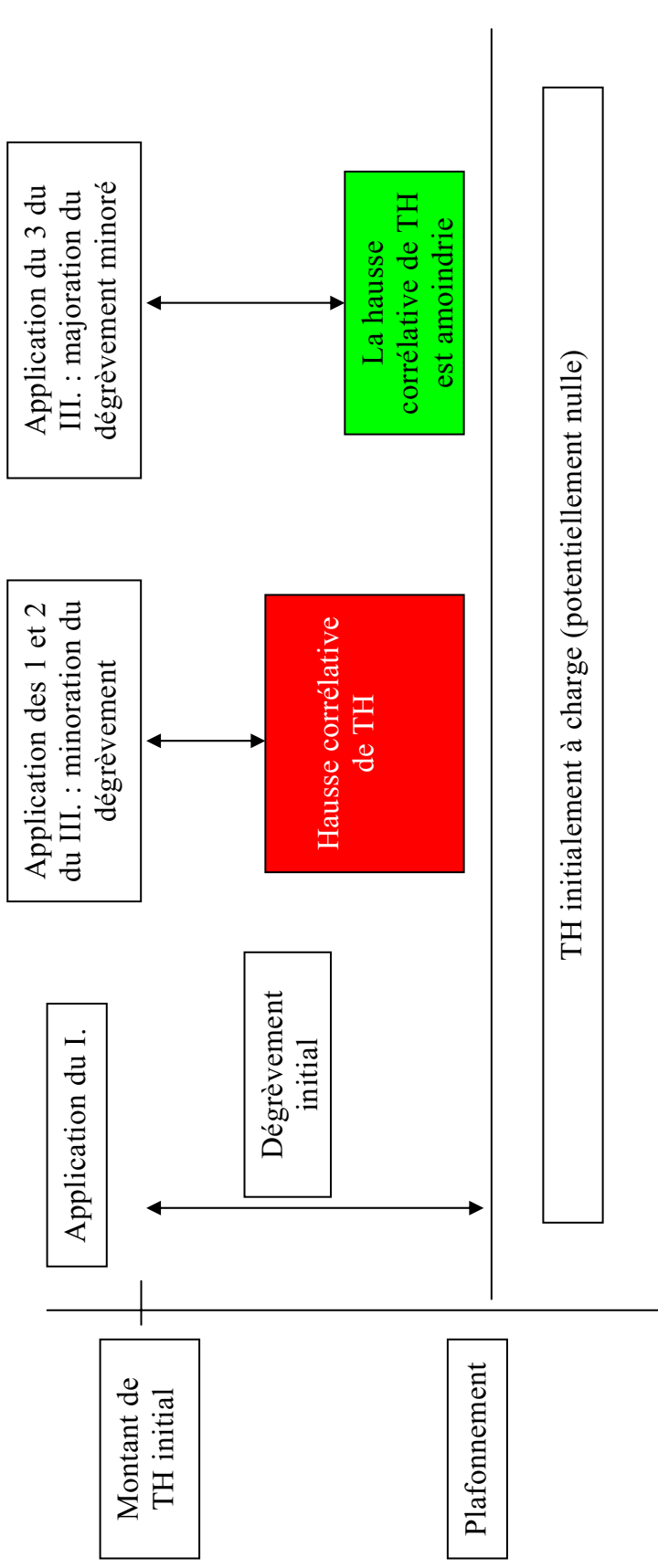
Afin de contrer cet effet pervers, la loi généralisant le RSA a introduit un mécanisme permettant de majorer le dégrèvement précédemment minoré. Il s'applique lorsque la cotisation du contribuable résulte exclusivement de l'application des dispositions minorant le dégrèvement.

Cette majoration est **équivalente à la fraction de cotisation de taxe d'habitation excédant le rapport entre le montant des revenus et celui de l'abattement de droit commun.**

Concrètement, plus le foyer a un revenu élevé, moins le dégrèvement qui lui sera appliqué sera fort. Il devra donc payer plus de taxe d'habitation. En revanche, avec un revenu faible, son dégrèvement final sera élevé et il ne paiera pas ou peu de taxe d'habitation.

Le schéma ci-dessous explicite le mécanisme du III de l'article 1414 A du code général des impôts.

Schéma récapitulatif des dispositions de l'article 1414 A du code général des impôts



Source : commission des finances

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Au final, parmi les anciens bénéficiaires du RMI, les perdants de la réforme sont **ceux dont le revenu fiscal de référence est supérieur à l'abattement** (soit 240 000 ménages, pour un montant moyen de cotisation de l'ordre de 170 euros).

Le nouveau dispositif de l'article 1414 A du code général des impôts apparaît particulièrement complexe, mais il ne rétablit pas, pour autant, loin de là, la justice fiscale à l'égard de foyers de condition modeste.

En effet, dès lors que le revenu fiscal de référence est supérieur à l'abattement, le contribuable est nécessairement redevable d'une fraction de taxe d'habitation. Les dispositifs de minoration et de majoration du dégrèvement ne jouent, dans tous les cas, que dans un second temps. Le foyer demeure redevable de la fraction initialement due.

Votre rapporteur général **vous propose donc un amendement tendant à prévoir que les bénéficiaires du RSA, auparavant bénéficiaires du RMI, sont exonérés de taxe d'habitation.**

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

ARTICLE 33 bis (nouveau)

Lissage des effets connexes liés à l'entrée en vigueur du RSA

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale sur proposition du Gouvernement, tend à lisser dans le temps les effets connexes liés à l'entrée en vigueur du RSA pour les titulaires de certains contrats aidés.

I. LE DROIT EXISTANT

Avant la loi du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, **les titulaires de contrats d'avenir et de contrats d'insertion – revenu minimum d'activité (CI-RMA)** disposaient des avantages attachés au statut de bénéficiaire du revenu minimum d'insertion (RMI), sans nécessairement le percevoir.

Ainsi, tout comme les « Rmistes », **ils percevaient, de droit, une allocation logement à taux plein et ils étaient couverts par la couverture maladie universelle – complémentaire (CMU-C).**

Avec l'entrée en vigueur du revenu de solidarité active (RSA), la loi a prévu que le fait d'en bénéficier ne rende pas systématiquement éligible à des droits connexes ou à des avantages fiscaux : **ces droits dépendent désormais exclusivement des ressources et des charges de la personne.**

De ce fait, certains titulaires de contrats aidés ont vu leur allocation logement diminuer puisque leurs dossiers ont été réexaminés au regard de leurs ressources disponibles : leur allocation logement n'est, de ce fait, plus nécessairement servie au taux plein.

Par conséquent, **ces personnes ont pu connaître une perte nette du fait de l'entrée en vigueur du RSA** dès lors que la diminution de leur allocation logement n'était pas compensée par le gain monétaire apporté par le RSA.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le Haut commissaire aux solidarités actives contre la pauvreté s'était engagé à ce que l'entrée en vigueur du RSA **constitue toujours un gain net** pour les personnes concernées.

Le Gouvernement a donc proposé l'adoption du présent article afin de **lisser dans le temps les effets connexes de la réforme pour les titulaires de contrats aidés qui, au contraire, ont pu connaître une perte nette.**

Le présent article ne s'applique **qu'aux contrats aidés conclus avant le 1^{er} juin 2009**, c'est-à-dire avant l'entrée en vigueur de la loi généralisant le RSA. Il prévoit que les **personnes titulaires d'un contrat d'avenir** (article L. 5134-35 du code du travail) ou **d'un contrat CI-RMA** (article L. 5134-74 du code du travail) **bénéficient pour l'examen de leurs droits aux prestations d'allocation logement** (articles L. 542-1 et L. 831-1 du code de la sécurité sociale et L. 351-1 du code de la construction et de l'habitation) **ainsi que pour l'examen de leurs droits à la CMU-C** (article L. 861-1 du code de la sécurité sociale) **des dispositions applicables antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi.**

Le dispositif proposé n'a **qu'une portée temporaire** dans la mesure où les contrats aidés sont conclus sous le bénéfice de la signature préalable d'une convention entre l'employeur et l'autorité débitrice (le département pour les allocataires du RMI). Or ces conventions ne sont pas renouvelables au-delà du 1^{er} janvier 2010. Le CI-RMA est d'une durée égale à celle de la convention, soit entre 3 et 18 mois, renouvellement compris. Quant au contrat d'avenir, ils sont, en principe, conclus pour une durée de 2 ans, renouvelable pour 12 mois¹. **En pratique, les effets du dispositif seront donc limités pour s'éteindre définitivement dans le courant de l'année 2011.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

D'après les informations transmises à votre rapporteur général, le dispositif proposé **devrait concerner moins de 10 000 personnes pour un coût total indéterminé.** Les services du Haut commissariat aux solidarités actives contre la pauvreté ont indiqué qu'ils diffuseraient une circulaire à destination des administrations examinant les dossiers des titulaires de contrats aidés pour qu'ils puissent **bénéficier rétroactivement du présent dispositif.**

Votre rapporteur général estime qu'il importe de lisser le plus possible les effets dans le temps de l'entrée en vigueur du RSA. Celui-ci doit, dans tous les cas, constituer un gain net pour les personnes qui le perçoivent.

Par conséquent, la mesure proposée par le présent article, bien que limitée tant en termes de bénéficiaires que de durée, va dans le sens de la justice sociale.

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

¹ Ce renouvellement peut être d'une durée de 36 mois, dans la limite de 5 ans, pour les personnes de 50 et plus et les personnes reconnues travailleurs handicapés.

ARTICLE 33 ter (nouveau)

**Octroi de la garantie de l'Etat à deux prêts consentis au compte
« Facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance et
Facilité de protection contre les chocs exogènes » (FRPC-FCE)
du Fonds monétaire international (FMI)**

Commentaire : introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, le présent article tend à accorder la garantie de l'Etat à deux prêts consentis, l'un par l'Agence française de développement (AFD), l'autre par la Banque de France, en faveur du compte « Facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance et Facilité de protection contre les chocs exogènes » (FRPC-FCE) du Fonds monétaire international (FMI).

I. LA SITUATION ACTUELLE

Le compte « Facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance et Facilité de protection contre les chocs exogènes » (FRPC-FCE) du Fonds monétaire international (FMI) assure le financement de deux des principaux instruments concessionnels de cette institution. Afin de contrer les effets de la crise économique actuelle sur le développement des pays à faible revenu, ces instruments, en 2009, ont fait l'objet d'importants aménagements (assouplissement des conditions d'éligibilité et amélioration des taux de concessionnalité) et ont enregistré une augmentation du niveau d'engagement du FMI. En vue de faire face à ces engagements accrus, le Fonds a sollicité de nouvelles ressources auprès des Etats.

Cet effort accentué en faveur du développement et de la lutte contre la pauvreté est accueilli favorablement par la France qui, aux côtés du Japon et du Royaume-Uni, constitue l'un des trois principaux financeurs de la FRPC. Aussi, dans ce cadre, ont été accordé au FMI :

- d'une part, un prêt de l'Agence française de développement (AFD), opérateur par lequel la France contribue habituellement au compte FRPC-FCE. Il s'agit d'un prêt concessionnel, dont le taux d'intérêt est inférieur au coût de financement moyen du FMI ; à cet effet, l'AFD lève sur les marchés financiers des ressources dont le taux d'intérêt se trouve bonifié au moyen de crédits budgétaires (à hauteur de 20 millions d'euros dans le PLF pour 2010). La convention d'octroi a été signée le 20 août 2009, pour un montant maximal de 670 millions de droits de tirages spéciaux (DTS) qui, au cours du jour, correspondaient à 734 millions d'euros. Ce prêt vise à honorer l'engagement pris par notre pays lors du sommet du G20 qui s'est tenu à Londres, début avril 2009, en faveur du doublement des capacités de financement concessionnel du FMI dans les trois prochaines années ;

- d'autre part, **un prêt de la Banque de France**, en vertu de l'**engagement pris en ce sens lors de l'assemblée annuelle du FMI**, début **octobre 2009**, à Istanbul. Il s'agit d'un prêt de DTS, que la Banque de France gère pour le compte de l'Etat, à hauteur d'un montant équivalent à 2 milliards de dollars ; lors du tirage du prêt, cette somme sera convertie en DTS au cours du jour du dollar américain, ce qui devrait représenter près de 1,4 milliard de DTS.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a été **introduit par l'Assemblée nationale**, à l'**initiative du Gouvernement** et avec l'avis favorable de la commission des finances. Il prévoit que **les deux prêts précités**, consentis respectivement par l'AFD et la Banque de France **en faveur du compte FRPC-FCE du FMI, bénéficiaire de la garantie de l'Etat**, en principal et en intérêts.

Cette garantie est accordée dans la limite du montant des prêts en principal, soit 670 millions de DTS en ce qui concerne le prêt de l'AFD et 1,4 milliard de DTS en ce qui concerne le prêt de la Banque de France. Pour chaque prêt, la garantie, le cas échéant, couvre expressément le non respect de l'échéancier de remboursement par le gestionnaire du compte.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article constitue une mesure d'accompagnement de la **satisfaction par la France de certains de ses engagements internationaux en faveur de l'aide au développement**, pris à travers le compte FRPC-FCE du FMI. Cette mesure ne pouvait figurer que dans le cadre d'un projet de loi de finances, conformément à l'article 34 de la LOLF qui dispose que l'octroi de la garantie de l'Etat relève de la loi de finances.

Votre rapporteur général signale que ce dispositif demeurera **sans effet, quant au déficit budgétaire et à la dette publique, tant que l'Etat ne sera pas effectivement appelé en garantie. Or le risque de non remboursement des deux prêts en cause est très faible**. En effet :

- d'une part, le FMI bénéficie d'une clause de créancier privilégié, que rappelle notamment chacun des accords conclus dans le cadre du Club de Paris. Au reste, les prêts consentis au titre de la FRPC et de la FCE comportent un élément de don important ;

- d'autre part, le risque de défaut des pays emprunteurs fait l'objet d'une mutualisation entre les contributeurs au compte FRPC-FCE.

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

ARTICLE 33 quater (nouveau)

Octroi de la garantie de l'Etat pour le financement de certains projets d'infrastructures publiques

Commentaire : introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, le présent article tend à accorder la garantie de l'Etat, à titre onéreux, aux prêts consentis, d'une part, par la Caisse des dépôts et consignations en faveur du projet de liaison ferroviaire entre Paris et l'aéroport Charles-de-Gaulle (« CDG Express ») et, d'autre part, par la Banque européenne d'investissement en faveur des entreprises signataires d'un contrat de partenariat public-privé (PPP) ou d'un contrat de concession de travaux publics ou de délégation de service public.

I. LE DROIT EXISTANT

Dans le cadre du plan de relance de l'économie, l'article 6 de la LFR du 4 février 2009 a autorisé le ministre chargé de l'économie à accorder la **garantie de l'Etat, à titre onéreux, aux prêts bancaires consentis aux entreprises signataires d'un contrat de partenariat public-privé (PPP) ou d'un contrat de concession de travaux publics ou de délégation de service public**, ou aux titres de créances émis par ces entreprises ou par les établissements de crédit qui les financent. La garantie de l'Etat peut être octroyée dans la limite de 80 % du montant des prêts ou titres éligibles et, au total, pour un montant maximal de **10 milliards d'euros**. Les entreprises bénéficiaires doivent justifier de leur solidité financière et il revient au ministre chargé de l'économie d'apprécier le caractère prioritaire des réalisations ainsi soutenues¹.

Il convient en effet de rappeler que ce dispositif a été mis en place afin de permettre à de grands projets d'infrastructures, réalisés sous la forme de contrats de partenariat ou de concession de travaux public (lignes à grande vitesse « Sud-Europe-Atlantique » et « Bretagne-Pays-de-Loire », canal « Seine-Nord-Europe », plan « Campus » de rénovation de l'immobilier universitaire, etc.) de démarrer normalement, en 2009 et 2010, malgré un contexte financier défavorable aux investisseurs. En outre, il a été conçu de façon parallèle à la **mise en réserve sur les fonds d'épargne, par la Caisse des dépôts et consignations, de 8 milliards d'euros destinés à être prêtés, au côté des banques, aux entreprises** portant des projets et aux collectivités territoriales qui les cofinancent.

¹ Le détail de ce dispositif a été présenté par votre rapporteur général dans son rapport n° 162 (2008-2009).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a été **introduit par l'Assemblée nationale**, à l'**initiative du Gouvernement** et avec l'avis favorable de la commission des finances.

Le **II** tend à préciser la rédaction de l'article 6, précité, de la LFR du 4 février 2009, afin de prévoir que la **garantie de l'Etat** que peuvent recevoir, dans ce cadre, les prêts bancaires aux entreprises signataires d'un PPP ou d'un contrat de concession de travaux publics ou de délégation de service public, peut bénéficier, en particulier, aux **prêts accordés à ces entreprises par la Banque européenne d'investissement (BEI)**. Conformément aux règles en vigueur ci-dessus rappelées, la garantie est donnée à titre onéreux et s'exerce dans la limite de 80 % du montant des prêts.

Par ailleurs, le **I** prévoit que la **garantie de l'Etat** est accordée, à **titre onéreux** également (mais jusqu'à 100 % du montant), en principal et en intérêts, pour les prêts que pourrait accorder la **Caisse des dépôts et consignations, sur fonds d'épargne, en faveur du projet de liaison ferroviaire expresse directe entre Paris et l'aéroport Charles-de-Gaulle**, dénommé « CDG Express ». Le plafond de cette garantie serait fixé, en principal, à **400 millions d'euros**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Conformément aux articles 34 et 35 de la LOLF, l'octroi des garanties de l'Etat et la fixation de leur régime relèvent de la loi de finances. Aussi, les mesures qui font l'objet du présent article ne pouvaient figurer que dans le cadre d'un projet de loi de finances.

Ces mesures s'inscrivent dans le **prolongement direct des dispositions du plan de relance** de l'économie, ci-dessus rappelées. Il s'agit de **contrer les obstacles que la crise financière a fait naître pour le financement des projets d'infrastructures publiques réalisées par des opérateurs privés**, en facilitant, par l'octroi de la garantie de l'Etat, l'accès au crédit de ces derniers.

Votre rapporteur général souligne qu'en tout état de cause, la garantie de l'Etat accordée en application du présent article le sera à **titre onéreux** et demeurera **sans effet, quant au déficit budgétaire et à la dette publique, tant que l'Etat ne sera pas effectivement appelé en garantie**. Le **risque d'une telle hypothèse paraît assez faible** eu égard, notamment, à la vérification de la fiabilité des entreprises bénéficiaires et à la juste appréciation de l'opportunité de soutenir tel ou tel projet que requiert l'article 6, précité, de la LFR du 4 février 2009.

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

ARTICLE 34

Apurement des prêts de consolidation accordés aux rapatriés

Commentaire : le présent article a pour objet d'apurer les quelques dossiers de prêts de consolidation dont ont bénéficié certains rapatriés et qui ne sont pas encore soldés à ce jour.

I. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

On ne reviendra pas ici sur l'historique des raisons pour lesquelles l'Etat a été conduit à accorder des prêts de réinstallation, depuis 1962 et jusqu'au début des années 1980, aux rapatriés souhaitant reprendre une activité non salariée.

Les rapatriés ainsi réinstallés dans des professions non salariées, s'ils rencontraient des difficultés à rembourser les prêts qu'ils avaient contractés pour leur réinstallation, ont pu bénéficier de prêts de consolidation garantis par l'État en application des lois du 6 janvier 1982 et du 16 juillet 1987.

Les mécanismes de consolidation prévus par ces deux lois de 1982 et de 1987 ont abouti à l'octroi de 650 prêts, étant noté qu'en vertu de la loi de 1987 susmentionnée, le dispositif d'aide était étendu notamment aux héritiers mineurs au moment du rapatriement ayant repris l'exploitation ainsi qu'à l'acquisition de la résidence principale. C'est la dette accordée au départ par les établissements financiers qui est devenue une dette à l'égard de l'État quand les débiteurs ont fait défaut et que ce dernier a été appelé en garantie.

Effectivement comme le rappelle l'exposé des motifs, en cas de non-paiement des échéances, l'État a réglé les sommes dues aux organismes bancaires puis s'est retourné vers les rapatriés en émettant des titres de recettes à leur encontre d'un même montant.

A ce jour, **seuls 25 cas n'ont pas trouvé de solution, pour un montant total en principal et en intérêts de 4,99 M€**. Ce qui fait apparaître un montant moyen de dette pour chaque dossier de l'ordre de 200.000 euros.

Il est également précisé dans l'exposé des motifs de l'article que l'obtention de ces prêts de consolidation a eu pour effet de rendre leurs bénéficiaires inéligibles à tous les autres dispositifs d'aide au désendettement mis en place ultérieurement comme les remises accordées par les commissions départementales d'aide aux rapatriés réinstallés (CODAIR) et par la commission nationale de désendettement des rapatriés réinstallés dans une

profession non salariée (CNAIR). Ces remises ont été octroyées même en l'absence de difficultés financières et ont conduit à un effacement total ou presque des prêts dont bénéficiaient non seulement les rapatriés mais également leurs ayants-cause.

Dans ces conditions, il est apparu équitable d'apurer les quelques dossiers qui demeurent en instance depuis plus de 15 ans, en accordant aux rapatriés ayant bénéficié de ces prêts de consolidation, la remise totale des sommes dont ils restent redevables, sous réserve toutefois du versement d'une somme égale à 5 % du montant de la dette restant due, hors intérêts. Cette remise correspond à celle observée en moyenne dans le cadre des autres dispositifs d'aide au désendettement.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Conscient du caractère sensible de la matière eu égard aux cicatrices laissées par l'Histoire, votre rapporteur général accepte le choix qui est fait d'abandonner les créances en cours pour clore le dossier.

Bien qu'il ait relevé que les 5 % de la dette restant à la charge des débiteurs correspondent à la moyenne de l'effort accompli par les débiteurs ayant bénéficié des interventions des deux structures susmentionnées CODAIR et CNAIR, votre rapporteur général n'en reconnaît pas moins que, comme toute mesure de remise de dettes, le présent dispositif soulève des questions d'égalité devant les charges publiques vis-à-vis des bénéficiaires des aides qui ont fait l'effort de les rembourser.

Décision de la commission : sous le bénéfice de ces observations, votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

validation législative de l'affiliation de fait des anciens personnels de droit privé des Assedic. Il se borne, selon les termes employés par le ministre du budget « *à clarifier et à sécuriser une situation transitoire* » qui, au 31 décembre 2009, n'aura duré qu'une année.

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

ARTICLE 35

Répartition des compétences entre l'Autorité des normes comptables (ANC) et le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)

Commentaire : le présent article tend à établir, dans différents textes normatifs relatifs à la comptabilité, la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), créé par la loi de finances rectificative pour 2008.

I. LES MODIFICATIONS RÉCENTES APPORTÉES AU DISPOSITIF DE NORMALISATION COMPTABLE DES ENTITÉS PUBLIQUES ET PRIVÉES

A. LE DISPOSITIF DE NORMALISATION COMPTABLE AVANT LA LOI DU 4 AOÛT 2008 DE MODERNISATION DE L'ÉCONOMIE ET LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2008

Jusqu'en 2008, la normalisation comptable de l'ensemble des entités publiques et privées était confiée à une instance consultative unique, le **Conseil national de la comptabilité (CNC)**, créé par le décret n° 57-129 du 7 février 1957¹. Il était présidé par M. Jean-François Lepetit, ancien président du Conseil des marchés financiers.

Le CNC était secondé, dans cette mission, par divers autres organismes.

La loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière a ainsi créé, aux côtés du CNC, le **Comité de la réglementation comptable (CRC)**, chargé d'établir les normes comptables applicables au secteur privé, en donnant une portée réglementaire aux avis correspondants du CNC.

Du côté des entités publiques, trois autres instances intervenaient en amont des décisions du CNC :

- le **Comité des normes de comptabilité publique**², présidé par M. Michel Prada, et le **Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique**³, pour ce qui concerne l'Etat et ses établissements publics ;

¹ Décret n° 57-129 du 7 février 1957 relatif au conseil national de la comptabilité, actualisé par le décret n° 2007-629 du 27 avril 2007 relatif au Conseil national de la comptabilité.

² Article 136 de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002.

³ Arrêté du 21 mai 2004 portant création d'un comité d'interprétation des normes de comptabilité publique.

- le **Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale**¹ pour les normes comptables appliquées aux administrations de sécurité sociale.

En revanche, **il n'existait pas d'instance propre aux collectivités territoriales**. La normalisation des règles comptables relatives à celles-ci relevait directement du CNC, dont les travaux étaient préparés par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des collectivités territoriales (DGCL).

B. LA CRÉATION DE L'AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES ET DU CONSEIL DE NORMALISATION DES COMPTES PUBLICS

1. L'Autorité des normes comptables (ANC), une autorité administrative indépendante, dotée d'un pouvoir réglementaire, exclusivement compétente en matière de comptabilité privée

La loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, dite « loi LME »², a autorisé le Gouvernement à prendre par voie d'ordonnance, dans les conditions prévues par l'article 38 de la Constitution, les mesures relevant du domaine de la loi nécessaires à la modernisation du cadre juridique de la place financière française. Parmi ces dispositions figurait **la réforme du CNC en vue de créer une nouvelle autorité chargée de définir les normes de la comptabilité des entités privées**³.

Cette nouvelle autorité, dénommée Autorité des normes comptables (ANC), a été instituée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009. L'ANC est toujours aujourd'hui en phase de préfiguration, mais devrait être mise en place prochainement à partir de la fusion du CNC et du Comité de la réglementation comptable (CRC).

L'ANC constituera une **autorité administrative indépendante dotée d'un pouvoir réglementaire**. Cependant, **contrairement au CNC, l'ANC ne sera compétente que pour les normes comptables applicables aux entités privées** et non plus en ce qui concerne les administrations publiques.

¹ Décret n° 2001-859 du 19 septembre 2001 relatif à l'organisation comptable des régimes et organismes de sécurité sociale et modifiant le code de la sécurité sociale.

² Se reporter au rapport n° 413 (2007-2008) de nos collègues Laurent Béteille, Elisabeth Lamure et Philippe Marini, fait au nom de la commission spéciale chargée d'examiner le projet de loi, présidée par le président Gérard Larcher.

³ Article 152 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

Le champ de compétences de l'Autorité des normes comptables (ANC)

« L'Autorité des normes comptables (ANC) exerce les missions suivantes :

« 1° Elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux **normes de la comptabilité privée** ;

« 2° Elle donne un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes visées au 1°, élaborée par les autorités nationales ;

« 3° Elle émet, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des avis et prises de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ;

« 4° Elle veille à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable ; elle propose toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'études et de recommandations. »

Source : article 1^{er} de l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables

2. Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), un organisme consultatif compétent pour l'ensemble de la sphère publique

La loi de finances rectificative pour 2008¹ a tiré les conséquences de la création de l'ANC par la « loi LME » en créant, à son tour, une nouvelle instance, le **Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), compétente sur l'ensemble du périmètre des administrations publiques**. Il s'agissait de la principale préconisation du rapport de juillet 2008 de M. Michel Prada².

En effet, la disparition du CNC et de sa compétence consultative en matière de comptabilité publique nécessitait de **revoir le dispositif de normalisation comptable dans la sphère publique** :

- d'une part, il convenait de combler le « vide juridique » créé par la disparition du CNC s'agissant de la normalisation des comptes des collectivités territoriales. En effet, comme cela a été indiqué précédemment, la normalisation des comptes des collectivités territoriales relevait, en l'absence d'instance dédiée, directement du CNC ;

- d'autre part, la création de l'ANC, chargée de la normalisation des comptes des entités privées, et la disparition consécutive du CNC, offraient l'occasion de **simplifier le dispositif de normalisation des comptes publics éparpillé en diverses instances**.

Le CNOCP apparaît ainsi comme le « pendant » de l'ANC dans le secteur public. En effet, créé à partir du Comité des normes de comptabilité

¹ Article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.

² Rapport sur la création d'un Conseil de la normalisation des comptes publics remis au ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique – juillet 2008.

publique, il dispose d'**une compétence élargie à l'ensemble de la sphère publique** puisque l'article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008 précise que le CNOCP émet « *un avis préalable sur les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat et, sans préjudice des compétences de [l'ANC], des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires* », définition qui recouvre l'Etat, les établissements publics, les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale.

Cependant, il est à noter que contrairement à l'ANC qui est dotée d'un pouvoir réglementaire, le CNOCP ne dispose que d'un **pouvoir consultatif**, comme auparavant le CNC et le Comité des normes de comptabilité publique.

Le CNOCP a été officiellement installé par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, le 7 septembre 2009. Il est présidé par M. Michel Prada.

Le champ de compétences du conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)

« I. - *Il est créé un conseil de normalisation des comptes publics chargé d'émettre un avis préalable sur les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat et, sans préjudice des compétences de l'autorité mentionnée au a du 1° de l'article 152 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie [ANC], des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires. Cet organisme consultatif est placé auprès du ministre chargé du budget. Son président est nommé par le ministre chargé du budget.*

« II. - *Le conseil de normalisation des comptes publics est consulté sur tout projet de norme de comptabilité générale applicable aux personnes mentionnées au I. Ces normes comptables ne sont pas soumises à l'avis du comité prévu à l'article L. 1211-4-2 du code général des collectivités territoriales [commission consultative d'évaluation des normes placée au sein du Comité des finances locales].*

« III. - *Le conseil de normalisation des comptes publics peut proposer toutes mesures relatives à la présentation et à l'exploitation des comptes publics visant à donner une image sincère et fidèle de la situation patrimoniale et financière des organismes publics, à faciliter l'analyse des coûts des politiques publiques et à assurer la cohérence des règles comptables applicables aux administrations publiques et des règles relatives à la comptabilité nationale, dans le respect des spécificités de ces dernières.*

« IV. - *Le conseil de normalisation des comptes publics peut être consulté sur toute autre question intéressant la comptabilité des personnes morales de droit public, en particulier sur les projets de normes élaborés par des organismes internationaux ».*

Source : article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008

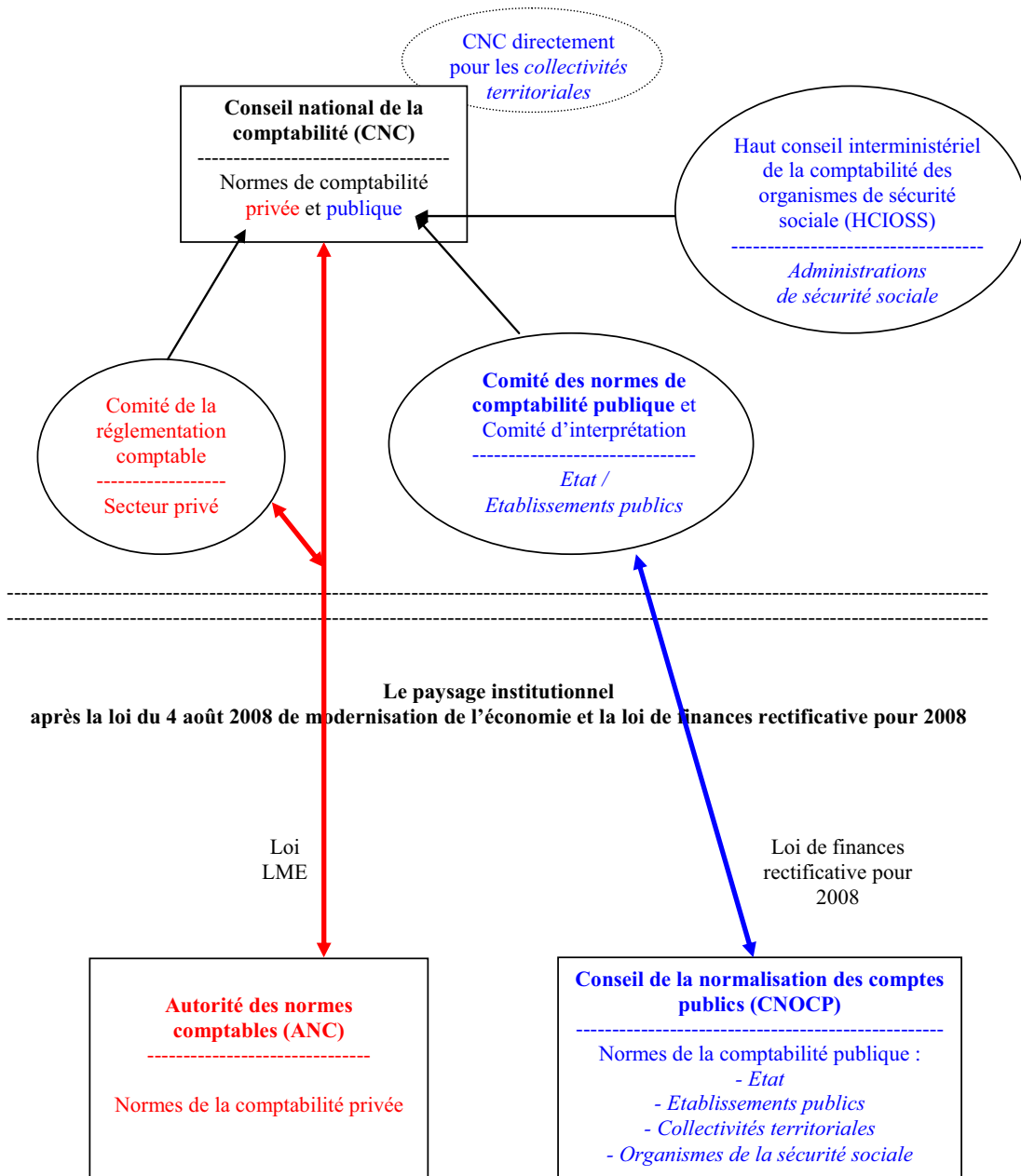
Le schéma ci-dessous synthétise les principales modifications apportées au dispositif de normalisation comptable par les lois de modernisation de l'économie et de finances rectificative pour 2008.

Cette question ayant fait l'objet d'une analyse détaillée par votre rapporteur général dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2008, il vous renvoie à son analyse présentée au sein de son rapport sur ce projet de loi¹.

¹ *Rapport n° 135 (2008-2009).*

Les modifications récentes apportées au dispositif de normalisation des comptes des entités privées et publiques

Le paysage institutionnel
avant la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et la loi de finances rectificative pour 2008



Source : commission des finances

C. UNE INCOHÉRENCE DANS LA RÉPARTITION DES COMPÉTENCES ENTRE LES DEUX INSTANCES

1. Un partage de compétences clairement établi par la loi de finances rectificative pour 2008

La loi de finances rectificative pour 2008 a prévu un partage clair des compétences entre l'ANC et le CNOCP en disposant que celui-ci émet « *un avis préalable sur les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat et, sans préjudice des compétences de l'autorité mentionnée au a du 1° de l'article 152 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie [ANC], des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires* ».

Cette répartition, fondée sur des critères relatifs à la nature de l'activité et au mode de financement des entités, a été reprise par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, lors de l'installation du CNOCP, le 7 septembre dernier : « *le Conseil de normalisation des comptes publics sera compétent pour l'ensemble des administrations publiques, tandis que l'Autorité des normes comptables, créée par la loi de modernisation de l'économie, traitera les questions de comptabilité privée* »¹.

2. Une remise en cause par l'ordonnance créant l'ANC

Or l'article 6 de l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'ANC, entrée en vigueur après la loi de finances rectificative pour 2008, conduit, dans sa rédaction actuelle, à accorder une compétence plus large à l'ANC que celle initialement prévue, au détriment de la sphère de compétences du CNOCP.

En effet, l'ordonnance précitée prévoit, dans son article 6, que « *dans tous les textes législatifs et réglementaires, les références au Conseil national de la comptabilité ou au Comité de la réglementation comptable sont remplacées par la référence à l'Autorité des normes comptables* ».

Cependant, comme cela a été précisé précédemment, si l'ANC est bien issue de la fusion du Conseil national de la comptabilité et du Comité de la réglementation, son champ d'action est plus restreint que celui de ces deux anciennes instances. Contrairement au Conseil national de la comptabilité qui était partiellement compétent en matière de comptabilité publique, l'ANC est uniquement chargée de la normalisation des comptes des entités privées.

¹ Intervention de M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat à l'occasion de l'installation du Conseil de normalisation des comptes publics – 7 septembre 2009.

L'article 6 de l'ordonnance précitée du 22 janvier 2009, en donnant en quelque sorte une compétence universelle à l'ANC, remet ainsi en cause la réforme engagée en 2008 qui prévoyait la création de deux instances distinctes de normalisation comptable, l'une pour le secteur des administrations publiques (APU) – le CNOCP – et la seconde pour les entités hors APU – l'ANC.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose de rétablir la répartition des compétences entre l'ANC et le CNOCP, telle que définie par la loi de finances rectificative pour 2008.

Ainsi est-il proposé de modifier l'article 6 de l'ordonnance précitée n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables :

- le principe général de la substitution de la référence à l'ANC aux actuelles références au Conseil national de la comptabilité ou au Comité de la réglementation comptable, dans l'ensemble des textes législatifs et réglementaires, est maintenu ;

- cependant, il est précisé que dans les textes législatifs et réglementaires relatifs aux règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat, des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques, notamment des prélèvements obligatoires – soit la définition exacte du champ de compétences du CNOCP telle que prévue par la loi de finances rectificative pour 2008 –, les références au Conseil national de la comptabilité ou au Comité de la réglementation comptable sont remplacées par la référence au CNOCP.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, l'Assemblée nationale a adopté **un amendement tendant à réécrire le présent article sans en modifier toutefois la portée.**

Cet amendement propose en effet :

- d'une part, de rétablir la compétence du CNOCP, tel que le prévoit le texte initial du présent article, sans cependant, pour cela, modifier l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables ;

- d'autre part, de corriger la référence légale relative au CNOCP. La base légale du conseil figure en effet à l'article 136 de la loi de finances initiale pour 2002 tel que modifié par l'article 115 de la loi de finances

rectificative pour 2008, et non en tant que tel à l'article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve le rétablissement de la répartition des compétences entre l'ANC et le CNOCP, telle que définie par la loi de finances rectificative pour 2008.

Cependant, l'« erreur » commise au moment de la rédaction de l'ordonnance précitée créant l'ANC révèle, d'une certaine façon, les **difficultés liées à la mise en place de deux instances distinctes en matière de normalisation comptable**, difficultés que votre rapporteur général avait soulignées au moment de l'examen de la loi de finances rectificative pour 2008.

Votre rapporteur général s'était alors interrogé sur **la renonciation à la création d'un organisme unique de normalisation** qui aurait été à la fois compétent en matière de comptabilité privée et de comptabilité publique. Une instance unique aurait permis de favoriser la convergence des normes comptables régissant les deux secteurs, chaque fois que la spécificité des entités publiques ne s'y opposait pas. Le rapport de M. Jean-François Lepetit¹ d'avril 2007 proposait, d'ailleurs, en ce sens, la création d'un pôle de normes comptables publiques au sein de la future ANC.

Votre rapporteur général a pris note :

- d'une part, des arguments avancés au moment de la création du CNOCP, par le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, pour justifier cette organisation duale, notamment les spécificités de la sphère des administrations publiques ;

- d'autre part, des engagements pris pour développer, malgré cette dualité, la convergence entre les normes comptables privées et les normes comptables publiques : la présence au sein du CNOCP de trois membres de l'ANC et l'installation dans les mêmes locaux des deux organismes.

Cependant, votre rapporteur général estime toujours qu'à terme, une fusion des deux structures en un seul organisme sera nécessairement à envisager, afin de renforcer les synergies, faciliter les échanges et optimiser l'utilisation des moyens et des compétences de ces deux instances. Il s'agit également de donner sens à l'article 30 de la LOLF qui prévoit que *« les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action »*.

¹ Rapport de M. Jean-François Lepetit réalisé à la demande du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie – avril 2007.

Afin d'approfondir cette question de la coordination des travaux des deux instances, votre commission des finances vous propose de réserver sa position sur cet article.

Décision de la commission : votre commission des finances a décidé de réserver sa position sur cet article.

ARTICLE 36

Harmonisation du délai de prescription des comptes des comptables publics

Commentaire : le présent article vise à harmoniser le délai de prescription des comptes des comptables publics à cinq ans.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE PRINCIPE DE LA RESPONSABILITÉ DES COMPTABLES PUBLICS

L'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963, modifié par la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes (CRC), prévoit que les **comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses**, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité, ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Par ailleurs, le même article précise que les comptables publics sont **personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses** et de patrimoine dans les conditions prévues par le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Cette responsabilité, personnelle et pécuniaire, se trouve **engagée** dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes.

B. UN DÉLAI DE PRESCRIPTION DE CINQ ANS POUR LES COMPTES PRODUITS AVANT LE 31 DÉCEMBRE 2004 ET APRÈS LE 1^{ER} JANVIER 2009

Les comptables publics voient néanmoins l'engagement de leur responsabilité personnelle et pécuniaire **limité** par un délai de prescription.

1. Le statut des comptes produits depuis le 1^{er} janvier 2009

En modifiant le deuxième alinéa du IV de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 précitée, l'article 33 de la loi du 28 octobre 2008 précitée a **abaissé d'un an** la durée de prescription des comptes présentés par les comptables publics, la faisant passer de six ans à **cinq ans**.

Cet article ne prévoit, toutefois, **aucune rétroactivité** de la mesure, si bien que le délai de cinq ans ne s'applique qu'aux comptes produits à compter du 1^{er} janvier 2009, date d'entrée en vigueur de la loi.

2. La situation des comptes produits avant le 31 décembre 2004

Néanmoins, le troisième alinéa du IV de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 précitée, modifié par la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, continue de prévoir que, **pour les comptes et les justifications des opérations qui ont été produits au plus tard le 31 décembre 2004**, le délai prévu au deuxième alinéa du même paragraphe est décompté à partir de la production de ces comptes ou justifications.

De la sorte, le délai de prescription de **cinq ans** s'applique également aux comptes produits avant le 31 décembre 2004.

C. UN DÉLAI DE PRESCRIPTION DE SIX ANS POUR LES COMPTES PRODUITS ENTRE LE 31 DÉCEMBRE 2004 ET LE 31 DÉCEMBRE 2008

Pour les comptes produits entre le 31 décembre 2004 et le 31 décembre 2008, la prescription demeure de **six ans**, **cette durée continuant de s'appliquer** en vertu de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a pour but d'**harmoniser le délai de prescription des comptes présentés par les comptables publics à cinq ans**, en supprimant le troisième alinéa du IV de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 précitée et en prévoyant la rétroactivité du délai de cinq ans posé par la loi du 28 octobre 2008 précitée.

L'Assemblée nationale a adopté cet article **sans modification**.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UNE RÉDUCTION PROGRESSIVE DES DÉLAIS DE PRESCRIPTION

Le délai de prescription s'appliquant aux actions tendant à engager la responsabilité pécuniaires des comptables publics et des gestionnaires de fait connaît une **réduction progressive** depuis quelques années.

Jusqu'en 2001, ces actions étaient soumises au délai de droit commun de la prescription extinctive de **trente ans**.

Avec la **loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001 relative aux CRC et à la Cour des comptes**, l'action en déclaration de gestion de fait a été prescrite pour les actes constitutifs de gestion de fait commis plus de **dix ans** avant la date à laquelle la juridiction financière en était saisie ou s'en saisissait.

S'agissant des comptables patents, la **loi n° 2001-1276 du 28 décembre 2001 de finances rectificative pour 2001** a complété l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 afin de prévoir que « *le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité [du comptable] ne peut plus intervenir au-delà du 31 décembre de la dixième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'est pas tenu à cette obligation, celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations* ». Cette prescription décennale a ensuite été réduite à **six ans** par l'article 125 de la **loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004**.

La dernière étape de cette tendance à la réduction du délai de prescription a été marquée par la **loi du 28 octobre 2008 précitée** qui a abaissé d'un an la durée de prescription des comptes présentés par les comptables publics, la faisant passer de six ans à **cinq ans**.

B. UNE INCOHÉRENCE À RÉSOUDRE

Le présent article vise à régler une difficulté juridique qui découle d'une imperfection de rédaction de l'article 33 de la loi du 28 octobre 2008 précitée.

En effet, en application de cet article, le délai de prescription des comptes présentés par les comptables publics a été réduit de six ans à cinq ans. Toutefois, **le législateur a omis de préciser le caractère rétroactif de la réduction de ce délai pour les comptes déposés avant l'entrée en vigueur de cette loi**, alors que cette rétroactivité avait été reconnue lors de la précédente réduction, de dix ans à six ans, du délai de prescription.

Aussi, afin de **lever toute ambiguïté et d'éviter que des dispositions différentes trouvent à s'appliquer selon la date de production des comptes**, le présent article propose d'**aligner le délai de prescription à cinq ans** en prévoyant l'applicabilité immédiate de ce nouveau délai aux comptes et justifications produits avant l'entrée en vigueur de la loi du 28 octobre 2008 précitée.

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

ARTICLE 37 (nouveau)

Extension du pouvoir de contrôle de la Cour des comptes aux organismes permettant à leurs donateurs de bénéficier d'une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune

Commentaire : le présent article, introduit par l'Assemblée nationale, tend à élargir le contrôle de la Cour des comptes sur les dépenses financées par les dons ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à une réduction d'impôt au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

I. LE DROIT EXISTANT

L'article L. 111-8 du code des juridictions financières prévoit que la Cour des comptes peut contrôler « *la conformité entre les objectifs des organismes visés à l'article visés à l'article 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat et les dépenses financées par les dons ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés* ».

Les personnes visées par l'article 4-1 de la loi du 23 juillet 1987 sont tous les organismes bénéficiant de dons de la part de personnes physiques ou morales ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Ces organismes sont eux-mêmes clairement identifiés par le code général des impôts aux articles 200 pour les dons ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu et 238 *bis* pour les dons ouvrant droit à une réduction d'impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article, introduit par l'Assemblée nationale à l'initiative de notre collègue députée Muriel Marland-Militello avec l'approbation du Gouvernement et de la commission, **élargit le champ de contrôle de la Cour des comptes aux dépenses financées par les dons ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).**

En effet, 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, dite « TEPA », a introduit un nouvel article 885-0 V *bis* A dans le code général des impôts prévoyant une réduction d'impôt imputée sur l'ISF à hauteur de 75 % du montant du don, dans la limite de 50.000 euros, pour les dons consentis à certains organismes.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général soutient le dispositif proposé qui **relève de la pure logique**. Il rappelle que le coût pour l'Etat de la dépense fiscale associée à la réduction d'impôt au titre de l'ISF est évalué à 50 millions d'euros. Il importe que celle-ci puisse être scrupuleusement contrôlée.

En revanche, il convient, pour que la mesure soit totalement opérante, **d'effectuer une coordination avec l'article 4-1 de la loi 23 juillet 1987 précitée** afin d'y mentionner également les dons ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'ISF.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 38 (nouveau)

Déductibilité des majorations salariales issues d'un régime d'heures d'équivalences à taux majoré

Commentaire : le présent article, introduit à l'initiative du Gouvernement, tend à instaurer une déduction de la rémunération mensuelle du salarié pour les heures d'équivalences payées à un taux majoré par conventions collectives dans la limite de 25 % de la majoration salariale.

I. L'ALLÈGEMENT GÉNÉRAL DE CHARGES SUR LES BAS SALAIRES DIT « FILLON »

A. RAPPEL DU DROIT EXISTANT

Le dispositif d'allègement général de charges est défini à l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale. Depuis 1993, il a fait l'objet de modifications successives, jusqu'à l'état du droit actuel :

- depuis 2005, toutes les entreprises bénéficient d'un seul et même barème d'exonération de 26 points au niveau du SMIC dégressif jusqu'à 1,6 SMIC (depuis 2007, les entreprises de moins de 20 salariés bénéficient d'une majoration supplémentaire d'exonération de cotisations au niveau du SMIC : l'allègement est porté à 28,1 points) ;

- la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a instauré en outre une déduction forfaitaire applicable aux heures supplémentaires et complémentaires liée au bénéfice de la réduction générale des cotisations patronales de sécurité sociale¹.

Le présent article vise à instaurer une nouvelle catégorie de déduction pour certaines rémunérations.

Toutefois, avant d'aborder le dispositif proposé par le Gouvernement, il convient au préalable de rappeler l'état du droit existant en matière de cotisations sociales patronales. En effet, alors que le système de cotisations sociales est basé sur le principe de cotisations proportionnelles, avec un taux fixé à 30,38 % du salaire brut au 1^{er} janvier 2006, **les cotisations sociales patronales ont en pratique été rendues progressives, en raison des allègements de charges opérés depuis 1993** dans le cadre de la politique

¹ Le montant de la déduction forfaitaire varie selon la taille de l'entreprise : 1,50 euro par heure dans les entreprises de vingt salariés ou moins et 0,50 euro par heure dans les entreprises de plus de vingt salariés.

d'abaissement du coût du travail, destinée à favoriser l'emploi. **Les cotisations sociales salariales restent quant à elles proportionnelles**, pour un taux global de 7,5 % du salaire brut (9,3 % dans les départements d'Alsace-Moselle).

Les différentes étapes d'évolution des mesures générales d'allègement de cotisations sociales patronales

La politique de réduction générale de cotisations sur les bas salaires a débuté en 1993 avec l'exonération des cotisations famille (5,4 points). Depuis lors, plusieurs mesures se sont succédé :

- A partir du 1^{er} septembre 1995, la mesure dite « ristourne Juppé I » est mise en place, et se substitue à l'exonération de cotisations familiales. Elle prévoit une exonération de 12,8 points au niveau du SMIC dégressive jusqu'à 1,2 SMIC mensuel. A partir du 1^{er} octobre 1996, l'exonération maximale est portée à 18,2 points au niveau du SMIC dégressive jusqu'à 1,33 SMIC (ristourne Juppé 2). Au 1^{er} janvier 1998, le seuil d'exonération est ramené à 1,3 SMIC (ristourne Juppé 3) ;

- A partir du 1^{er} janvier 2000 jusqu'au 30 juin 2003, deux barèmes coexistent selon que les entreprises ont ou non réduit leur temps de travail. Les entreprises passées aux 35 heures bénéficient de l'allègement Aubry II à partir de la date à laquelle leur temps de travail a été réduit. Cet allègement offre une exonération équivalente à 26 points au niveau du salaire minimum.

Tandis que les entreprises qui n'ont pas réduit leur temps de travail conservent le bénéfice de la réduction bas salaires, soit 18,2 points d'exonération au niveau du SMIC dégressif jusqu'à 1,3 SMIC.

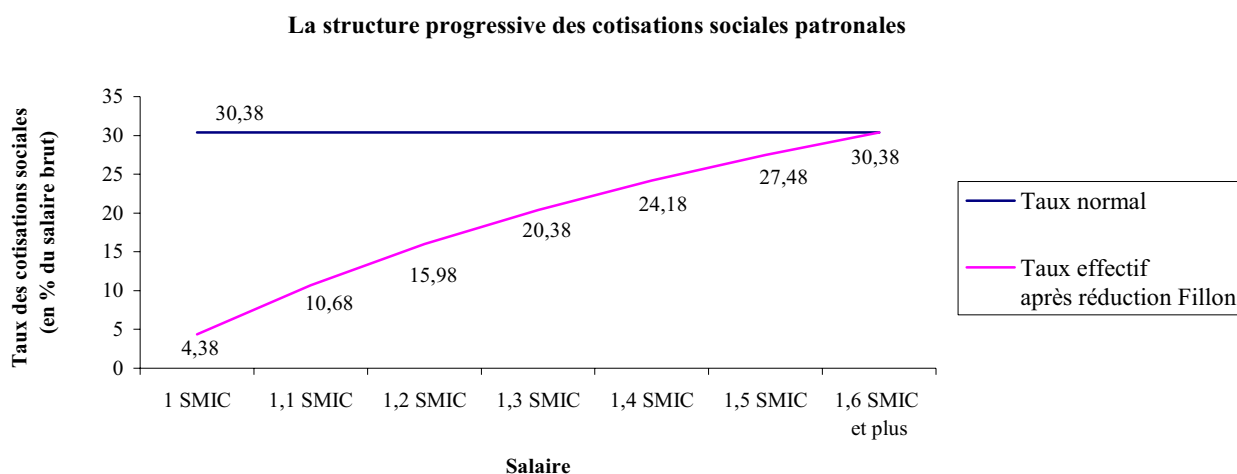
- Au 1^{er} juillet 2003, s'amorce une phase de fusion des barèmes d'exonération, qui s'achève au 1^{er} juillet 2005. A partir de 1999, les salariés payés au SMIC ont des rémunérations légèrement différentes en fonction de leur date de passage aux 35 heures. L'harmonisation des différents niveaux de rémunération s'est faite entre 2003 et 2005.

- Au 1^{er} juillet 2005, toutes les entreprises, quel que soit leur temps de travail, bénéficient d'un seul et même barème d'exonération de 26 points au niveau du SMIC dégressif jusqu'à 1,6 SMIC.

- A compter du 1^{er} juillet 2007, les entreprises de moins de 20 salariés bénéficient d'une majoration supplémentaire d'exonération de cotisations au niveau du SMIC : l'allègement est porté à 28,1 points, ce qui revient à annuler totalement les cotisations patronales, hors cotisations d'accidents du travail.

Source : d'après les données de la commission des comptes de la sécurité sociale (septembre 2006)

Le graphique suivant retrace le profil des taux de cotisations sociales patronales et la courbe dégressive de la « réduction Fillon » :



Source : commission des finances du Sénat, d'après le rapport du groupe de travail sur l'élargissement de l'assiette des cotisations employeurs de sécurité sociale. Cette progressivité est accrue pour les entreprises de moins de 20 salariés, qui bénéficient à compter du 1^{er} juillet 2007 d'une réduction de 28,1 points au niveau du SMIC, équivalent à une annulation totale des cotisations sociales patronales, hors cotisations AT-MP

B. LE COÛT DES ALLÈGEMENTS GÉNÉRAUX DE CHARGE

Les allègements généraux de cotisations patronales s'élèveront en 2010 à **25,02 milliards d'euros**, dont 22,1 milliards d'euros d'allègements généraux de charges « Fillon » et 2,9 milliards d'euros d'exonérations relatives aux heures supplémentaires de la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA).

Coût des allègements généraux :

(en millions d'euros)

Dispositifs	Besoin des régimes 2007	Besoin des régimes 2008	Besoin prévisionnel des régimes 2009	Besoin prévisionnel des régimes 2010
Réduction Fillon	21.433	22.608	22.357	22.099
Exonération d'allocations familiales ("exo AF")	26	26	26	26
ARTT Robien	1	-	-	-
RTT Aubry I	3	-	-	-
TOTAL	21.473	22.634	22.383	22.125

Source : réponses au questionnaire budgétaire

Le tableau ci-dessous retrace les prévisions de coût et le financement des exonérations des heures supplémentaires et complémentaires.

Coût des exonérations des heures supplémentaires et complémentaires

(en millions d'euros)

Dispositifs	Besoin des régimes 2007	Besoin des régimes 2008	Besoin prévisionnel des régimes 2009	Besoin prévisionnel des régimes 2010
Heures supplémentaires et complémentaires	263	2.954	2.953	2.898
Rachat des jours de congés acquis jusqu'au 31 décembre 2007 (art. 1 ^{er} de la loi du 8 février 2008)		73		
TOTAL coût des exonérations heures supplémentaires et complémentaires	263	3.026	2.953	2.898

Source : réponses au questionnaire budgétaire

En outre, près de 55 dispositifs d'exonérations « ciblés » visent des publics particuliers, des secteurs économiques ou des zones géographiques spécifiques. De 2009 à 2011, la dépense fiscale afférente représentera 18 % de l'ensemble du coût des exonérations générales et ciblées, soit 6,45 milliards d'euros pour 2010. Au total, **31,47 milliards d'euros devront être, pour partie, compensés par l'Etat à la sécurité sociale l'année prochaine.**

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A l'initiative du Gouvernement, l'Assemblée nationale a adopté un amendement tendant à instaurer une déduction de la rémunération mensuelle du salarié pour les heures d'équivalences payées à un taux majoré par conventions collectives dans la limite de 25 % de la majoration salariale.

Fixée à 35 heures hebdomadaires pour toutes les entreprises quel que soit leur effectif, la durée légale du travail effectif est une durée de référence, un seuil à partir duquel sont calculées les heures supplémentaires. Il ne s'agit ni d'une durée minimale (les salariés peuvent être employés à temps partiel), ni d'un maximum : des heures supplémentaires peuvent être accomplies dans le respect des durées maximales au-delà desquelles aucun travail ne peut être demandé.

Or, dans certains secteurs et professions¹, les salariés peuvent être soumis à un temps de travail, comportant des temps d'inaction, qui cumulés dépassent la durée légale du travail mais est assimilé à celle-ci. Ainsi, la durée hebdomadaire du travail peut être fixée, compte tenu du régime d'équivalence, à 38 heures qui seront décomptées comme 35 heures. La durée équivalente (par exemple 38 heures) est considérée comme le seuil de déclenchement des

¹ Commerce de détail des fruits et légumes, épicerie et produits laitiers, santé, médico-social, transports.

heures supplémentaires. En outre, **les heures d'équivalence sont rémunérées conformément aux usages ou aux accords étendus applicables à l'entreprise**. Selon certains accords, ces heures peuvent être rémunérées selon un taux majoré par rapport aux heures normales de travail, notamment dans le secteur du transport routier.

C'est pourquoi, le présent article propose de déduire une fraction de la « sur-rémunération » des heures d'équivalences du revenu mensuel pris en compte pour le calcul de la « réduction Fillon ». En effet, lorsque la rémunération de base est inférieure à 1,6 SMIC, toute augmentation de rémunération a pour conséquence une réduction tendancielle du taux d'exonération de cotisation sociale.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général constate que **le présent article constitue un nouveau cas de déduction du revenu pris en compte pour le calcul de la « réduction Fillon » qui s'apparente donc à une nouvelle exonération ciblée de charges**.

L'impact budgétaire de cette mesure, que le Gouvernement chiffre à 100 millions d'euros, est direct puisqu'il s'agit d'exonération de cotisations sociales compensées par l'Etat. Il convient à cet égard de préciser que ce « véhicule » social semble entièrement motivé par une logique de négociation devant « *permettre le déblocage de la situation et offrir une issue favorable* » aux discussions menées avec les transporteurs routiers.

En l'espèce, votre rapporteur général, qui s'est à plusieurs reprises prononcé en faveur d'un mouvement de réduction des allègements généraux de charges, constate que l'avantage qui serait ainsi consenti à une profession ne comporte en l'état ni objectifs, ni engagements des protagonistes. Quand bien même, à la lumière des difficultés de mise en œuvre des engagements pris dans le cadre de la réduction du taux de TVA à 5,5 % dans le secteur de la restauration, il apparaît que l'utilisation de dispositifs dérogatoires fiscaux ou sociaux sans aucune contrepartie effective en matière d'évaluation et d'efficacité présente de nombreux inconvénients. En effet, toute mesure, non limitée dans le temps, et appliquée au domaine économique devient par expérience difficilement réversible. C'est pourquoi, il vous est demandé de **supprimer cet article dont les objectifs et les contreparties attendues ne sont pas explicités**.

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

ARTICLE 39 (nouveau)

Réduction de la participation minimale de l'Etat dans la société Adoma

Commentaire : le présent article propose de réduire de la moitié à un tiers le montant minimal de la participation de l'Etat dans le capital de la société Adoma, tout en garantissant que son actionnariat demeurera majoritairement public.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA TRANSFORMATION DE LA SONACOTRA EN ADOMA

Adoma est issue de la transformation de la Société nationale de construction de logements pour les travailleurs (Sonacotra), créée en 1956 sous le nom de Sonacotral par l'Etat, avec pour objectif de résorber les bidonvilles et d'accueillir les travailleurs migrants, notamment ceux originaires du Maghreb.

A partir des années 80, la question de la nécessaire réhabilitation des logements de la Sonacotra se pose et un grand chantier de réhabilitation est mis en œuvre, qui se poursuit encore aujourd'hui.

En 1992, la mission de la Sonacotra est élargie : outre le logement des travailleurs migrants, l'Etat lui confère un rôle dans le logement des personnes défavorisées. En 1999, la Sonacotra signe avec l'Etat un contrat d'objectifs sur 5 ans. Ses missions sont élargies aux actions d'accompagnement au vieillissement et d'insertion ainsi qu'à l'accueil des demandeurs d'asile.

Son rôle est également étendu à l'hébergement d'urgence. Ainsi, par exemple, en 2001, suite aux inondations dans la Somme et à l'explosion de l'usine AZF à Toulouse, la Sonacotra est mandatée par l'Etat pour assurer la fourniture, l'acheminement, le montage et la gestion de structures provisoires d'hébergement des familles sinistrées.

B. LE CAPITAL D'ADOMA

Le 23 janvier 2007, la Sonacotra devient Adoma, société d'économie mixte, constructrice et gestionnaire de logements sociaux.

Le I de l'article 63 de la loi du 27 janvier 1993 portant diverses mesures d'ordre social¹ dispose que **le capital d'Adoma est majoritairement détenu par l'Etat.**

Le capital d'Adoma est ainsi réparti² :

- État : 57,1% ;
- Groupe SNI (Société nationale immobilière) : 28,7% ;
- Groupe Caisse d'Epargne Habitat : 9,9 % ;
- Groupe Polylogis : 4,2 % ;
- Autres : 0,1 %.

En 2007, Adoma a produit un chiffre d'affaires de 276,6 millions d'euros, résultant principalement des redevances versées par ses clients en résidences sociales et foyers (213,5 millions d'euros) et à son activité d'accueil des demandeurs d'asile (45,4 millions d'euros).

Le compte de résultat consolidé 2007 ne fait apparaître que 19,2 millions d'euros de « subventions d'exploitation ». Par ailleurs, Adoma ne fait pas appel au bénévolat.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable de sa commission des finances, un amendement proposé par le Gouvernement, modifiant le I de l'article 63 précité pour prévoir que **l'Etat détient une participation d'au moins un tiers du capital d'Adoma** – au lieu de la moitié actuellement – mais garantissant que « *l'Etat, les établissements publics et les entreprises publiques détiennent au moins la majorité du capital d'Adoma* ».

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Comme l'a indiqué dans les débats à l'Assemblée nationale M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, « *l'amendement a pour but de permettre à Adoma - maître d'ouvrage et gestionnaire qui intervient dans le domaine du logement – d'avoir d'autres actionnaires pour faire face à de futures augmentations de capital. La SNI permettrait à l'Etat de ne plus être le seul partenaire d'Adoma* ».

Filiale d'intérêt général de la Caisse des Dépôts, le groupe SNI est le 1^{er} bailleur de France. Il couvre un large champ de l'offre locative et de services immobiliers: construction et gestion de logements, accession sociale à

¹ Loi n° 93-121.

² Chiffres au 31 décembre 2007.

la propriété, externalisation de patrimoines publics, partenariat avec des sociétés d'économie mixte, etc.

Le présent article permettrait donc à l'Etat de voir sa participation dans Adoma réduite du fait de l'augmentation souhaitée de la SNI dans le capital d'Adoma, tout en conservant un actionnariat majoritairement public pour Adoma.

L'importance de la mission d'Adoma justifie l'assouplissement proposé par le présent article qui permettra à la fois d'offrir à cette société des moyens financiers supplémentaires tout en préservant le caractère majoritairement public de son actionnariat.

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

ARTICLE 40 (nouveau)

Renouvellement du délai de prorogation d'un an des concessions d'autoroute en contrepartie d'aménagements

Commentaire : le présent article, adopté à l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, renouvelle le délai de prorogation par avenant des délégations de service public autoroutier moyennant la réalisation d'aménagements d'insertion dans l'environnement, de sécurité et d'accessibilité.

I. LA PROROGATION CONDITIONNÉE DES CONCESSIONS AUTOROUTIÈRES

A. LE PRINCIPE DE LA CONCESSION AUTOROUTIÈRE

L'article 122-4 du code de la voirie routière prévoit que l'usage des autoroutes est **en principe gratuit**. Toutefois, il peut être institué par décret en Conseil d'Etat un **péage** pour l'usage d'une autoroute en vue d'assurer la couverture totale ou partielle des dépenses de toute nature liées à la construction, à l'exploitation, à l'entretien, à l'aménagement ou à l'extension de l'infrastructure. En cas de délégation des missions du service public autoroutier, le péage couvre également la rémunération et l'amortissement des capitaux investis par le délégataire.

Le réseau concédé est de fait largement majoritaire. Il représente actuellement **8.522 kilomètres** (sections en construction incluses) sur un peu plus de 11.000 kilomètres et est géré par quatorze sociétés. Les concessions en cours arriveront à échéance entre 2025 et 2032.

Des ouvrages ou des aménagements non prévus au cahier des charges de la délégation peuvent être intégrés dans son assiette, sous condition stricte de leur nécessité ou de leur utilité, ainsi que de leur caractère accessoire par rapport à l'ouvrage principal. **L'allongement de la durée de la délégation est également possible** lorsque leur financement ne peut être couvert par l'augmentation raisonnable des tarifs de péage, l'allongement de cette durée ainsi que l'augmentation des tarifs devant être strictement limités à ce qui est nécessaire. Le cas échéant, l'Etat et les collectivités territoriales intéressées peuvent, à titre exceptionnel, apporter des concours.

La **convention de délégation** et le **cahier des charges** annexé fixent les conditions dans lesquelles le délégataire exerce les missions qui lui sont confiées par l'Etat et en contrepartie desquelles il est autorisé à percevoir des péages. Ces actes sont approuvés par décret en Conseil d'Etat. En cas de

contribution de collectivités territoriales au financement de la délégation, le cahier des charges prévoit un dispositif de partage d'une partie des résultats financiers de la délégation au profit de l'Etat et des collectivités territoriales contributrices, si les résultats financiers excèdent les prévisions initiales.

B. LA FACULTÉ DE PROROGATION OUVERTE DANS LE CADRE DU PLAN DE RELANCE DE L'ÉCONOMIE

L'article 25 de la loi pour l'accélération des programmes de construction et d'investissement publics et privés¹, introduit à l'initiative du Sénat, a prévu que dans des conditions fixées par un avenant signé dans les six mois qui suivaient la promulgation de la loi, soit avant le 18 août 2009, **la durée des délégations de service public autoroutier pouvait être prorogée pour une durée maximale d'un an.**

Cette prorogation était cependant conditionnée à la réalisation, par le délégataire, de **travaux d'insertion dans l'environnement, de sécurité et d'amélioration des conditions de circulation et des échanges avec le réseau non concédé.** Chaque avenant était approuvé par décret simple et devait détailler et justifier les travaux auxquels s'engageait le délégataire sur les ouvrages et dont le financement nécessitait l'allongement de la durée de la concession.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article, introduit à l'initiative du Gouvernement, tend à **reconduire la faculté de prorogation** des concessions d'autoroutes, pour une durée maximale d'un an et **selon les mêmes conditions** contractuelles et de réalisation de travaux tendant à améliorer la « performance environnementale »² et la sécurité des infrastructures. Cette faculté devrait donc être ouverte aux sociétés d'autoroute et à l'Etat jusqu'à la fin du premier semestre de 2010.

Le Gouvernement justifie cette mesure par le fait que les négociations sur les montants de travaux n'ont pu aboutir avant le 18 août 2009. Elle devrait donc permettre de conclure les avenants avec les sociétés concernées et d'engager les travaux correspondants, dans une logique de **soutien à l'investissement.**

¹ Loi n° 2009-179 du 17 février 2009.

² Par des aménagements tels que la récupération des eaux pluviales, des murs antibruit, des télépéages, des revêtements bitumineux plus sûrs et plus silencieux (en particulier les « enrobés drainants ») ou des installations tendant à préserver la biodiversité.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Votre rapporteur général approuve la prolongation du délai de conclusion des avenants comme le principe de travaux d'aménagement en contrepartie d'une prorogation de la durée des concessions. Les précisions sur la nature des travaux demandés et l'approbation de l'avenant par un décret contribuent à un dispositif suffisamment encadré et équilibré, et qui a reçu l'aval de la Commission européenne.

Une première série de négociations avec des sociétés autoroutières a échoué en juillet 2009. Plusieurs sociétés avaient ainsi proposé d'investir environ un milliard d'euros (dont 550 millions d'euros pour le groupe Vinci), mais ce montant comme les aménagements proposés pour le « verdissement » des autoroutes ont été jugés insuffisants. Les négociations se sont déroulées dans un contexte assez tendu, lié aux projets de forte augmentation de la redevance domaniale et aux critiques formulées à l'encontre des hausses tarifaires des péages¹.

Le présent dispositif représente donc une « seconde chance » pour l'Etat et les sociétés concessionnaires de trouver un terrain d'entente.

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

¹ Notamment par la technique dite du « foisonnement », relevée par la Cour des comptes dans son rapport public annuel de février 2008.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours d'une séance tenue le **lundi 14 décembre 2009**, sous la **présidence de M. Jean Arthuis, président**, la commission a procédé à **l'examen des articles du projet de loi de finances rectificative pour 2009 n° 157 (2009-2010)**, adopté par l'Assemblée nationale, sur le **rapport de M. Philippe Marini, rapporteur général**.

Sous réserve des amendements figurant dans le présent rapport, la commission des finances a décidé de proposer au Sénat d'**adopter, ainsi modifiés**, les articles du **projet de loi de finances rectificative pour 2009**.

Le compte rendu détaillé sera disponible en ligne à l'adresse suivante :

<http://www.senat.fr/commission/fin/travaux.html>