

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

6 E-1-07

N° 3 du 10 JANVIER 2007

TAXE PROFESSIONNELLE. BASE D'IMPOSITION. DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES IMMOBILISATIONS IMPOSABLES. BIENS CÉDÉS ENTRE ENTREPRISES LIÉES. ARTICLE 72 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2004 N° 2004-1485 DU 30 DÉCEMBRE 2004.

(C.G.I., art. 1469 3° quater)

NOR : BUD F 07 10001 J

Bureau B 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 1469 du code général des impôts fixe les modalités de détermination de la valeur locative à prendre en compte pour l'établissement des bases de taxe professionnelle.

L'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifié sous l'article 1469 3° quater du code général des impôts, complète ces dispositions afin de préciser le prix de revient à retenir pour le calcul de la valeur locative des biens cédés entre entreprises liées.

La présente instruction précise la portée de cette disposition.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Champ d'application	5
A - BIENS CONCERNES	5
B - SITUATIONS VISEES	7
I. Cessions concernées	8
II. Entités intervenant lors de la cession	13
III. Notion de contrôle	16
1) Contrôle direct ou indirect	16
2) Contrôle de droit ou de fait	20
IV. Durée du contrôle	24
Section 2 : Années d'imposition concernées	26
A – PRINCIPE	26
B - CAS PARTICULIERS : BIEN RATTACHE A UN AUTRE ETABLISSEMENT APRES LA DATE DE CESSION	29
Section 3 : Date d'entrée en vigueur	31
Section 4 : Obligations déclaratives	32

INTRODUCTION

1. Pour l'établissement de la taxe professionnelle, la valeur locative de certains biens est déterminée à partir de leur prix de revient.
2. Lorsque ces biens sont cédés par une entreprise à une autre, leur valeur locative se trouve donc modifiée car déterminée à partir du nouveau prix de revient. Cependant, il en va autrement dans trois cas :
 - si l'acquéreur est le crédit-preneur, le prix de revient des équipements et biens mobiliers (EBM) n'est pas modifié (alinéa 3 de l'art. 1469-3° du code général des impôts) ;
 - si le locataire ou crédit-preneur est le précédent propriétaire et que la cession s'est effectuée à un prix inférieur au prix de revient initial, la valeur locative des EBM ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de la cession (alinéa 4 de l'art. 1469-3° du CGI) ;
 - si la cession des biens s'effectue dans le cadre d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement, et que le nouveau prix de revient est inférieur au prix de revient initial, la valeur locative est au moins égale, dans la généralité des cas, à 80 % de son montant avant l'opération (art. 1518 B du CGI).
3. L'article 1469-3° quater du CGI, issu de l'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004, prévoit une dérogation supplémentaire. Aux termes de cet article, le prix de revient des biens cédés entre entreprises liées, retenu pour l'établissement des bases de taxe professionnelle, est maintenu à sa valeur avant la cession lorsque le bien est rattaché au même établissement avant et après la cession.

Cette disposition vise à faire échec aux pertes de bases de taxe professionnelle imposables au profit des collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre induites par des transferts de la propriété des biens qui sont sans incidence sur l'activité exercée au moyen de ces biens sur le territoire de ces collectivités.
4. Sauf mention contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

Section 1 : Champ d'application

A - BIENS CONCERNES

5. Sont concernés les équipements et biens mobiliers, quelle que soit leur durée d'amortissement, ainsi que les immobilisations industrielles passibles d'une taxe foncière lorsque leur valeur locative est évaluée à partir de leur prix de revient.
6. Cependant, les dispositions de l'article 1469 3° quater ne concernent que la taxe professionnelle et non la taxe foncière sur les propriétés bâties y compris pour les immobilisations industrielles passibles de cette taxe dont la valeur locative reste, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, déterminée selon les règles prévues à l'article 1388.

B - SITUATIONS VISEES

7. Sont visés les biens :
 - rattachés au sens de l'article 1473 au même établissement avant et après la cession ;
 - faisant l'objet d'une cession entre deux entreprises dont l'une est contrôlée par l'autre ou qui sont contrôlées par la même entité, le contrôle pouvant être direct ou indirect.

I. Cessions concernées

8. Sont concernés les transferts de propriété, à titre onéreux ou gratuit, qui sont sans incidence sur l'activité exercée au moyen des biens qui font l'objet du transfert de propriété.

Exemples (A, B, C et D étant des entreprises liées au sens des n^{os} 13 et s.) :

- une société A prend des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans en crédit-bail auprès de la société B, les donne en location à une société C qui les exploite. A lève l'option et vend les biens à C qui continue de les exploiter dans le cadre de la même activité. La valeur locative des biens chez C est celle que les biens avaient avant la levée de l'option opérée par A.

- deux sociétés A et B cèdent les EBM qu'elles exploitent à une SARL C qu'elles ont créée, les reprennent en location puis fusionnent en une nouvelle société D créée à cet effet qui continue de les exploiter dans le cadre de la même activité. La valeur locative de ces biens chez D est déterminée par rapport à leur prix de revient avant la cession à la SARL C.

9. Il peut s'agir de cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles mais également de cessions d'établissement au sens de l'article 310 HA de l'annexe II. En cas de cession d'un établissement muni de tous ses moyens d'exploitation, l'article 1469 3^o quater s'applique donc à tous les biens meubles et aux immobilisations industrielles passibles d'une taxe foncière dont la valeur locative est évaluée à partir de leur prix de revient, ainsi cédés.

10. Il en est ainsi pour l'établissement de la taxe professionnelle au titre des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements, qu'elles soient exploitées par le bénéficiaire de ces opérations ou, l'année de la cession ou les années ultérieures, par un tiers, dès lors que le transfert de propriété intervient entre entreprises liées (cf. n^{os} 13 et s.) et que l'activité exercée au moyen de ces immobilisations ne subit pas, du fait de l'opération, de modification de nature à caractériser un changement d'activité.

En présence de telles opérations, les dispositions de l'article 1518 B trouvent à s'appliquer :

- pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- pour l'établissement de la taxe professionnelle, lorsque, bien que le prix de revient ne soit pas modifié, la valeur locative diminue. Dans ce cas, comme l'a confirmé l'article 33 de la loi de finances pour 2007 n^o2006-1666 du 21 décembre 2006, les dispositions de l'article 1518 B s'appliquent après celles de l'article 1469 3^o quater.

11. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater s'appliquent lorsque la cession est assortie du déplacement, des biens et de l'établissement auxquels ils sont rattachés, dans la même commune ou sur le territoire d'un même établissement public de coopération intercommunale substitué à ses communes membres pour les dispositions relatives à la taxe professionnelle. Sous cette réserve, elles ne s'appliquent pas en cas de cession assortie du seul transfert physique des biens entre établissements distincts.

Exemple : biens exploités dans un établissement (E1) de l'entreprise A, cédés par leur propriétaire à une entreprise B qui lui est liée et qui les donne en location aux fins d'exploitation d'un autre établissement (E2) de A.

12. Par ailleurs, la situation des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans exploités en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location par leur précédent propriétaire, lié à l'actuel propriétaire, n'est pas modifiée (cas prévu au 4^{ème} alinéa du 3^o de l'article 1469). Dans un tel cas, la valeur locative ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

II. Entités intervenant lors de la cession

13. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater visent les cessions intervenant entre deux entreprises dont l'une est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou entre deux entreprises contrôlées directement ou indirectement par une même personne.

Sont donc notamment visées les cessions intervenant :

- entre une société-mère et sa filiale ;

- entre deux filiales ;

- entre deux entreprises relevant d'un même « groupe », qui sont toutes deux contrôlées directement ou indirectement par une troisième personne.

14. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater ne s'appliquent pas uniquement aux entreprises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A.

Il peut s'agir d'un « groupe » où la société-mère contrôle directement ou indirectement les deux filiales entre lesquelles la cession intervient. Il peut s'agir également de relations entre sociétés (sociétés de capitaux ou sociétés de personnes, par exemple) dont la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par une même personne.

15. Les personnes susceptibles d'exercer le contrôle peuvent être aussi bien des personnes de droit public (établissement public, par exemple) que de droit privé (SA, SARL, SCI, association, GIE...), de nationalité française ou étrangère, que ces personnes soient imposables ou non à la taxe professionnelle.

III. Notion de contrôle

1) Contrôle direct ou indirect

16. Le contrôle direct se caractérise par la détention directe de la majorité des droits de vote par rapport à l'ensemble des droits susceptibles d'être représentés dans les assemblées générales (y compris par exemple, droit de vote plural ou certificat de droit de vote).

La détention de la majorité des droits de vote peut également résulter d'accords passés entre plusieurs associés ou actionnaires qui, chacun pris individuellement, ne disposent pas de la majorité des droits de vote (pacte d'actionnaires).

17. Une participation détenue par une société est considérée comme détenue indirectement par la personne qui contrôle cette société.

Lorsque le contrôle est exercé par l'intermédiaire de sociétés elles-mêmes contrôlées, il résulte des droits de vote détenus par la dernière société interposée, sans qu'il y ait lieu de procéder à la multiplication des taux de détention.

18. Une personne contrôle une société, le cas échéant sans détenir de participation directe dans cette société, dès lors qu'elle-même ou des sociétés qu'elle contrôle disposent ensemble dans cette dernière des droits de vote dont l'addition est suffisante pour caractériser le contrôle.

19. Exemples : soit 6 entreprises A, B, C, D, E, F dont les droits de vote sont détenus de la façon suivante (il est supposé que la détention à moins de 50 % des droits de vote ne confère pas le contrôle de fait au sens des paragraphes **21 à 23** ci-après).

Cas n° 1

A → 52 % de B → 10 % de E

A → 20 % de C → 30 % de E

A → 10 % de D → 60 % de E

A assure directement le contrôle de B. En revanche, elle n'a pas le contrôle de C et D. Elle n'a pas non plus le contrôle indirect de la société E, car B, seule personne interposée qu'elle contrôle, n'y dispose pas de la majorité des droits de vote.

Cas n° 2

A → 55 % de B → 55 % de D → 55 % de E

A → 30 % de C → 35 % de D

C → 40 % de E

A contrôle directement B. Elle ne contrôle pas la société C. Elle contrôle, en revanche, indirectement les sociétés D (car D est contrôlée directement par B, contrôlée directement par A) et E (car E est contrôlée directement par D qui est contrôlée indirectement par A).

Cas n° 3

A → 10 % de B → 20 % de E

A → 30 % de C → 50 % de E

A → 12 % de D → 60 % de C

A ne contrôle aucune des entreprises directement ou indirectement.

Cas n° 4

A → 70 % de B → 60 % de C → 20 % de F

B → 80 % de F → 80 % de D

B → 10 % de D → 90 % de E

A contrôle directement B. Elle contrôle indirectement C (car C est contrôlée directement par B qui est contrôlée directement par A), F (car F est contrôlée directement par B), D (car D est contrôlée directement par F qui est contrôlée directement par B), E (car E est contrôlée directement par D qui est contrôlée indirectement par A).

Cas n° 5

A → 60 % B → 40 % C → 60 % D

A → 30 % C

A contrôle directement la société B (participation directe de 60 %), indirectement la société C (participation directe de 30 % à laquelle s'ajoute une participation indirecte de 40 % par l'intermédiaire de B) et indirectement la société D (participation indirecte de 60 % par l'intermédiaire de C contrôlée indirectement).

2) Contrôle de droit ou de fait

20. Le contrôle de droit est celui qui résulte de la détention directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote en assemblée générale d'une société.

21. Le contrôle de fait est établi, au cas par cas, au vu de l'appréciation des circonstances propres à chaque situation.

Le contrôle de fait résulte de l'existence d'une position dominante d'une personne dans la société sans qu'elle dispose toutefois, directement ou indirectement, de la majorité des droits de vote et dès lors que les autres associés¹ n'exercent pas un contrôle conjoint de celle-ci.

Le contrôle conjoint s'entend comme le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

Pour l'application de ce dispositif, une personne sera considérée comme contrôlant une société lorsqu'elle détermine en fait par les droits de vote dont elle dispose les décisions dans les assemblées générales de cette société.

À cet égard, les droits de vote dont la personne dispose s'entendent de ceux qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés qu'elle contrôle. Le contrôle est exercé lorsque la personne dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage et qu'aucun autre¹ associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

22. Exemple : une personne dispose d'un pourcentage important des droits de vote d'une société sans pour autant disposer d'une majorité absolue. Dès lors qu'aucun autre associé¹ ne dispose, directement ou indirectement, d'autant de droits de vote, et que les autres associés¹ n'exercent pas un contrôle conjoint de la société, elle est considérée comme disposant du contrôle de fait de l'entreprise.

23. Le contrôle de fait peut également résulter des conditions dans lesquelles s'établissent les relations contractuelles entre deux entreprises. Ainsi, il y a lieu de faire application de l'article 1469 3° quater en cas de dépendance économique et ce, même si la personne dominante n'est ni membre, ni associée, ni actionnaire du cocontractant.

IV. Durée du contrôle

24. Les conditions d'exercice du contrôle doivent être remplies et avoir produit un effet réel à un moment quelconque des six mois (article 324-OA de l'annexe III) qui ont précédé ou suivi la cession pour que les dispositions de l'article 1469 3° quater trouvent à s'appliquer. Il y a lieu de retenir le pourcentage de contrôle le plus élevé détenu à un moment quelconque de cette période par l'entreprise cessionnaire, cédante, ou qui contrôle, directement ou indirectement, l'une des deux.

¹ qui peuvent être des personnes physiques.

Une appréciation des circonstances propres à la situation doit être opérée, dans les cas où le contrôle n'est établi que pour quelques semaines (cas notamment des opérations de restructuration) afin de vérifier si les dispositions de l'article 1469 3° quater sont ou non effectivement applicables.

25. La circonstance que des participations sont portées temporairement par un tiers avec engagement de revente n'entraîne pas une perte réelle du contrôle. Les dispositions de l'article 1469 3° quater sont donc susceptibles de s'appliquer dans les cas suivants :

- l'associé ou l'actionnaire majoritaire de la société cessionnaire -et de la société cédante (qu'il contrôle)- a conclu une convention de portage avec un tiers sur des titres de cette société ;

- la société cessionnaire acquiert le bien auprès de tiers, peu après sa cession à ces derniers par son associé ou actionnaire majoritaire direct ou indirect -ou la société qu'il contrôle- en vue de son rachat.

Section 2 : Années d'imposition concernées

A - PRINCIPE

26. En principe, les dispositions de l'article 1469-3° quater s'appliquent pour l'établissement de l'imposition de la deuxième année suivant celle de la cession et celles des années suivantes.

Ainsi, lorsque des EBM, dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans, pris en location par l'exploitant pendant toute l'année N-1, sont cédés à leur valeur nette comptable en N par le propriétaire à un tiers qui lui est lié au sens des n^{os} 13 et s. et qui poursuit le contrat de location avec le même exploitant, la valeur locative de ces biens sera déterminée, pour l'année N + 1, dans les conditions de droit commun (article 1469-3°) et pour les années N + 2 et suivantes, conformément à l'article 1469 3° quater.

27. Si les biens doivent être rattachés au même établissement avant et après la cession, ils peuvent par la suite être exploités dans un établissement différent sans faire échec aux dispositions de l'article 1469 3° quater.

28. Ainsi, les dispositions de l'article 1469 3° quater s'appliquent également en cas de transfert, création d'établissement ou changement d'exploitant réalisés l'année de la cession ou les années ultérieures.

B - CAS PARTICULIERS : BIEN RATTACHE A UN AUTRE ETABLISSEMENT APRES LA DATE DE CESSION

29. Lorsqu'un bien entrant dans le champ d'application des dispositions de l'article 1469 3° quater est, après la date de cession, exploité dans un autre établissement, son prix de revient est celui qu'il avait avant la cession dans les trois cas suivants :

a) soit, le nouvel² exploitant du bien est lié, au sens des n^{os} 13 et s., aux entités concernées par la cession ou à l'exploitant du bien lors de la cession ;

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

A compter de N+2, D (lié à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

Si à compter de N+2, D (qui n'est lié ni à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé ou existant, la mesure ne s'applique pas.

b) soit, le nouvel² exploitant du bien est lié, au sens des n^{os} 13 et s., au précédent exploitant du bien pour l'imposition duquel les dispositions de l'article 1469 3° quater ou du présent n°29 se sont appliquées ;

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

• A compter de N+1, D (lié à A) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

A compter de N+3, E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

² Qui peut être identique au précédent en cas de transfert.

- A compter de N+2, D (qui n'est lié ni à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé ou existant. La mesure ne s'applique pas.

A compter de N+3, E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure ne s'applique pas.

c) soit, en cas de changement d'exploitant, le bien était exploité par le prédécesseur, pour l'imposition duquel les dispositions de l'article 1469 3° quater ou du présent n°29 se sont appliquées.

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

- En N+2, A fait l'objet d'un changement d'exploitant et le nouvel exploitant, D, (non lié à A, B ou C) continue d'exploiter le bien qui a fait l'objet de la cession. La mesure s'applique.

E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique (cas prévu au b).

- Un établissement exploité par D (lié ou pas à A, B ou C) fait l'objet d'un changement d'exploitant après la cession entre B et C et le nouvel exploitant, E, (non lié à A, B ou C) y exploite le bien qui a fait l'objet de la cession et qui était exploité par A. La mesure ne s'applique pas.

30. En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant l'année de la cession ou les années suivantes, cette règle s'applique pour l'établissement de l'imposition à compter de l'année suivant celle de la création ou du changement d'exploitant.

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées. En N+1, A crée un nouvel établissement et y exploite le bien qui a fait l'objet de la cession. Pour ce nouvel établissement, les impositions seront établies avec une valeur locative de ce bien déterminée à partir du prix de revient qu'avait le bien avant la cession intervenue en N.

Section 3 : Date d'entrée en vigueur

31. La cession doit être intervenue après le 1^{er} janvier 2004.

Il en résulte que les dispositions de l'article 1469-3° quater se sont appliquées pour la première fois aux impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2005 (cas des biens cédés en 2004 pour un établissement créé ou ayant fait l'objet d'un changement d'exploitant cette même année).

Section 4 : Obligations déclaratives

32. Les redevables ayant créé ou repris un établissement en 2004 ont dû déposer la déclaration de taxe professionnelle 1003 P avant le 31 décembre 2004. Si les bases de ces établissements comprennent des biens ayant changé de propriétaire (l'ancien et le nouveau propriétaire étant des entreprises liées), ces redevables devaient déposer des déclarations rectificatives avant le 1^{er} mai 2005 qui tenaient compte du prix de revient que ces biens avaient avant la cession, sous la réserve prévue au n° 29.

DB liée : 6 E 2222.

La Directrice de la Législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT