

CET : décisions à prendre pour la fin de l'année en prévision de la Loi de finances

Par Laurent CHATEL et Cathy GOARANT, Avocats associés de CMS Bureau Francis Lefebvre

$$\text{CET} = \text{CFE} + \text{CVAE}$$

- Suppression de la taxe professionnelle au profit de la Contribution Économique Territoriale (CET), laquelle se décompose en :
  - La Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)
  - La Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE)
  - Instauration de taxes sectorielles (IFER) pour les « grands gagnants »

**En matière de champ d'application de l'impôt, les réflexes acquis en matière de taxe professionnelle sont quasi intégralement transposables à la CET, si ce n'est que deviennent désormais imposables les locations d'immeubles professionnels**

## La révision foncière enfin sur les rails

## La reforme des évaluations foncières

- **Nécessité d'avancer sur la réforme des évaluations foncières ayant un impact en TF et CFE :**
  - Enfin le principe de la réforme est lancé. Cela devrait mettre un terme aux archaïsmes des évaluations 1970
    - La méthode comparative repose désormais sur des archaïsmes devenus impossibles à gérer aussi bien par les contribuables que par l'administration
    - La démonstration impossible en cas d'absence d'immeuble de référence dans la commune, mais également dans des communes similaires, conduit à avoir recours à la méthode d'appréciation directe
    - Les débats sans fin sur la détermination du taux d'intérêt et des abattements de spécificité

## La reforme des évaluations foncières

- **Nécessité d'avancer sur la réforme des évaluations foncières ayant un impact en TF et CFE :**
  - La renonciation aux locaux types au profit d'une grille tarifaire qui sera plus facile à actualiser et à mettre à jour
  - La refonte totale des surfaces nécessitant le lancement d'une campagne déclarative en 2012 de tous les locaux non industriels (donc surcroit de travail en perspective)
  - Des choix de catégories d'immeubles à surveiller

## La réforme des évaluations foncières

- **Les nouvelles modalités de révision de la valeur locative :**
  - Comment concilier réforme des seuls locaux commerciaux tout en conservant un taux unique de taxe foncière applicable aux logements non concernés par la réforme
  - Y aura-t-il des mécanismes de lissage des perdants et des gagnants ?
- **L'application de nouvelles bases d'imposition des locaux commerciaux et professionnels :**
  - Avec une méthode d'évaluation similaire à celle pratiquée à ce jour avec une valeur locative correspondant à l'application aux surfaces pondérées d'un tarif
  - Mais avec une nouvelle référence au 1er janvier 2012
  - Pour les immeubles exceptionnels, conservation d'un mécanisme d'appréciation directe encadré par la loi

## La réforme des évaluations foncières

- La création de catégories d'évaluation et de grilles tarifaires
  - Dans chaque département seront créées des zones de commercialité englobant le territoire de plusieurs communes. Mais application de coefficients de localisation
  - Seront établies des catégories de locaux selon le modèle initialement initié en 1990. La déclaration n°6660 en comporte 39
  - Sur la base de déclarations des loyers existants pour chaque catégorie mise au point d'une grille tarifaire correspondant globalement à la moyenne pondérée des loyers de la catégorie
- Une simplification du mode de calcul des valeurs de marché avec l'adoption d'un dispositif qui renvoi pour l'ensemble des aspects pratiques à des Décrets en Conseil d'Etat et des Arrêtés
  - De la détermination des différentes catégories et sous-catégories (D n°2011-1267 du 10/10/11)
  - De la surface et des coefficients de pondération (D n°2011-1313 du 17/10/11)
  - Des abattements de spécialisation pour les immeubles affectés à un service public ou d'utilité général évalués en appréciation directe

## La reforme des évaluations foncières

### ▪ La légalisation de la méthode d'appréciation directe

- Déterminée à partir de la valeur vénale 2012 d'un immeuble de même type libre de toute occupation
- Un taux d'intérêt fixe de 8%
- Une actualisation partant de 2012 et calée sur celle appliquée aux autres locaux non industriels
- Des abattements envisageables uniquement lorsque l'immeuble est affecté à un service public ou d'utilité générale

## La réforme des évaluations foncières

- **Le dispositif de mise à jour permanente des évaluations: impact de la mise en place d'une grille tarifaire**
  - De la procédure de mise à jour tous les ans
  - De la création de commissions départementales
  - De nouvelles obligations déclaratives pour les loyers
- **Une procédure de contrôle très limitée**
  - Des sanctions prévues pour l'absence de déclaration aussi bien des surfaces que des loyers constatés annuellement
  - Une modification de la valeur locative foncière qui pourra intervenir chaque année
  - Une publication incertaine des grilles tarifaires
  - Des commissions départementales déséquilibrées

## La réforme des évaluations foncières

### ▪ Un calendrier sur 4 ans

- Suite au vote de la loi en décembre 2010, il est prévu une obligation déclarative des surfaces et loyers en janvier 2011 dans les 5 départements tests
- Présentation des tests avant le 30 septembre 2011
- Une généralisation des déclarations en 2012
  - Campagne déclarative au niveau national annoncé par la DGFIP devrait débuter le 15 février 2012 par l'envoi des imprimés 6660 REV, lesquels devront être déposés pour le 15 avril 2012.
  - Possibilité de télédéclaration serait envisagée, ainsi que le transfert de fichiers pour les propriétaires de plus de 100 locaux.
- La mise au point des catégories et des grilles tarifaires pour chaque zone de chaque département en 2013 et 2013
- Entrée en vigueur de la réforme en 2014

## La gestion au quotidien des impositions foncières

### **Rappel de certaines règles impactant l'évaluation foncière des locaux industriels:**

- Définition des agencements fonciers
- De nouveaux problèmes avec les agencements à caractère foncier lorsqu'ils sont réalisés par l'occupant non propriétaire
- La limite de la prise en compte des changements de caractéristiques physiques lorsqu'ils n'entraînent pas une variation d'au moins 10%
- Les difficultés rencontrées pour les mutations de cote
- La nécessaire distinction à faire entre les terrains bâtis et ceux relevant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties

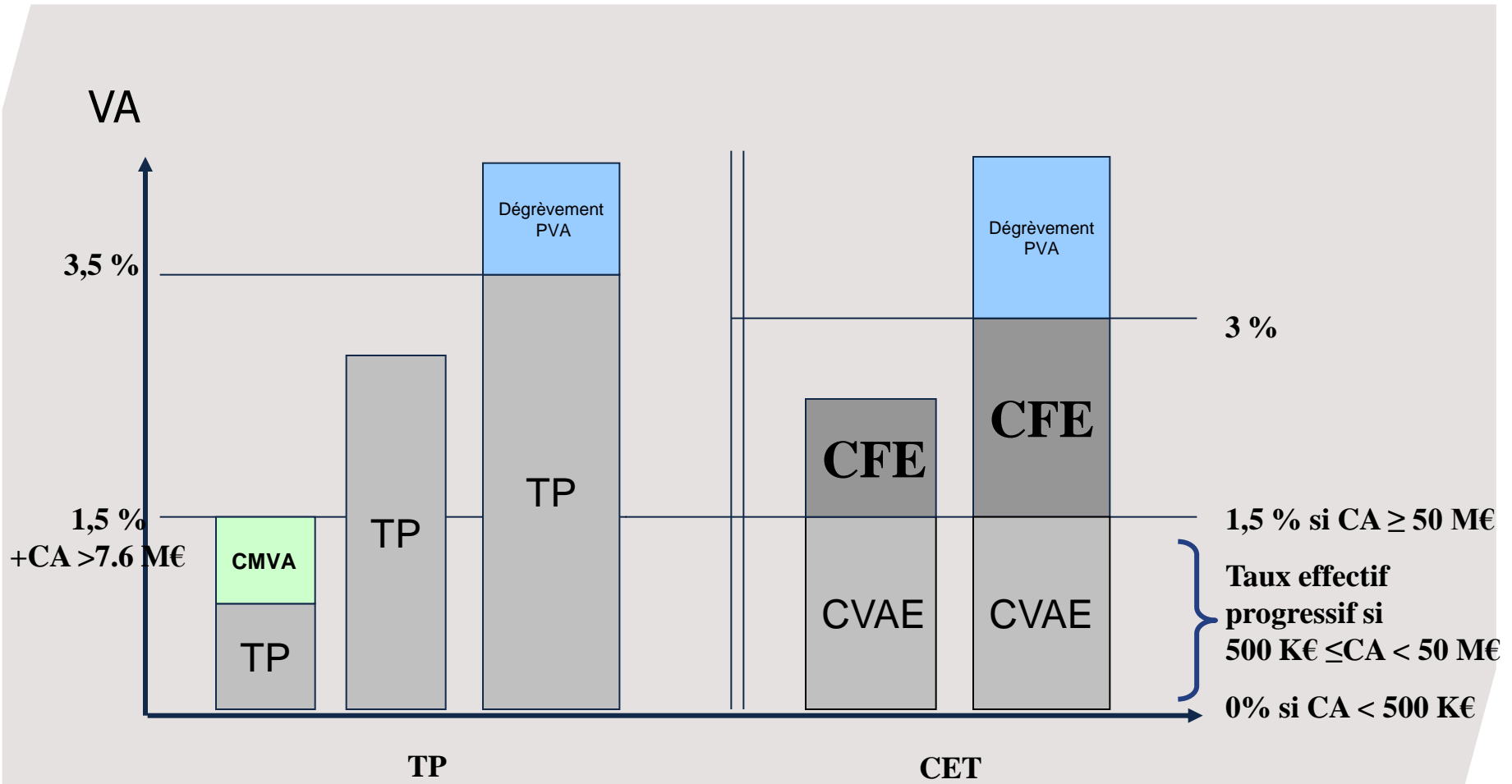
## La gestion au quotidien des impositions foncières

- **Rappel des mécanismes d'imposition à la Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM) – Article 1520 et 1521 du CGI**
  - Due pour tous immeubles à usage non industriel situés dans la zone de ramassage définie par Arrêté préfectoral
  - Exonère les usines mais également les locaux imposables s'ils sont loués à l'Etat ou aux collectivités territoriales
  - Possibilité pour la commune d'adopter une délibération permettant d'englober les immeubles situés hors de la zone
  - Est indépendante de l'enlèvement par la commune des déchets et quand bien même l'entreprise fait appel à une entreprise privée

## La cotisation foncière des entreprises

## La CET - Des similitudes évidentes avec la TP

### Les mêmes principes



## Les conditions pour la taxation de l'activité à la CFE

### – Critères de la définition du caractère professionnel de l'activité :

- L'article 1447 repris à l'identique sous réserve de l'extension aux locations nues d'immeubles et aux SEP
- L'activité est-elle exercée de façon lucrative (au sens des règles communément admises pour les Associations avec la règle des 4 P)

### **Les réflexes acquis en matière de taxe professionnelle sont quasi intégralement transposables à la CET**

principes et régimes d'exonération : Exercice à titre habituel d'une activité professionnelle non salariée

**Le champ d'application se définit par référence à la CFE y compris pour la CVAE**

## La CET et les modifications apportées par les LF 11 et LFR 10

### **Compte tenu des approximations de la CET de nombreuses corrections étaient nécessaires concernant le champ d'application de la CFE :**

- Outre le fait d'imposer directement les SEP, il faut également inclure dans le champ de l'impôt les fiducies
- L'imposition des activités de location nue d'immeubles est de plus en plus soulevée par les contrôleurs fiscaux mettant en avant l'importance des moyens mis en œuvre. Selon les TA, l'activité de location de boutiques dans les centres commerciaux est :
  - Tantôt imposable (TA de Lyon du 26 /1/10, n°07LY3979 et de Montreuil du 4/1/11, n°1000555)
  - Tantôt exonérée (TA de Montreuil du 18/5/10, n°0801134)
- Le législateur lève une incertitude en excluant de la base les parties communes du bailleur pour les imposer au prorata chez les locataires
- Des modalités spécifiques adoptées pour les sociétés étrangères exerçant en France une activité de location nue d'immeubles

## Les conditions pour la taxation de l'activité à la CFE

- **Une chasse aux abus qui devient incompréhensible**

- le législateur instaure une fixité de la valeur foncière en modifiant l'article 1518 B à nouveau
  - il existe désormais un plancher applicable aux opérations réalisées entre sociétés intégrées fiscalement
  - il existe également le plancher historique
  - apparaît désormais une fixité du prix de revient pour les cessions d'immeubles isolés
- La requalification de certains immeubles en locaux à usage industriel a continué de justifier de nombreux redressements en 2010

## La période de référence et territorialité

- La gestion du décalage entre la période retenue pour la base d'imposition et l'année d'imposition
- Les conséquences d'une création, de cession ou de la cessation d'activité ou d'établissement et de changement d'exploitant :
- L'imposition minimum forfaitaire est lourdement aggravée avec la possibilité de voter une base minimum jusqu'à 6.000 € pour ceux dont le CA excède 100 K€, sous réserve d'une délibération
- Territorialisation de la taxe professionnelle au titre des activités exercées à l'étranger. Comment interpréter la référence faite désormais dans la loi à l'imposition des revenus étrangers

## La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

## CVAE : champ d'application

### **La CVAE correspond à une nouvelle cotisation minimale mais déconnectée de la CFE (applicable dès 152.500 € de CA)**

- La déconnexion de la CVAE avec la CFE est à l'origine d'un surcoût pour les redevables de la CMVA
- Les activités concernées :
- La CVAE c'est :
  - Un champ d'application identique à celui de la CFE
  - Un principe d'annualité calqué sur celui de la CMVA
  - Un taux identique à celui de la CMVA : 1,5 %
  - Instauration d'un mécanisme de dégrèvement automatique de CVAE pour les entreprises dont le CA est compris entre 500 K€ et 50 M€ (si CA > 500.000 € : CVAE minimum de 250 € ; si CA < 500.000 € : dégrèvement total)
  - Ce dégrèvement s'applique sur la CVAE donc les entreprises ne paieront qu'une CVAE nette de dégrèvement

## Le taux de la CVAE

- Le chiffre d'affaires de référence pour le seuil d'assujettissement : montant du dégrèvement majoré de 1.000 € pour les entreprises dont CA < 2.000.000 €
  - Pour les entreprises dont le CA est compris entre 152.500 € et 500.000 €, le taux est nul, soit un dégrèvement total de CVAE
  - Pour les entreprises dont le CA est compris entre 500.000 € et 3.000.000 € :  $0,5 \% \times [(CA - 500.000 \text{ €}) / 2.500.000 \text{ €}]$
  - Pour les entreprises dont le CA est compris entre 3.000.000 € et 10.000.000 € :  $0,5 \% + [0,9 \% \times (CA - 3.000.000 \text{ €}) / 7.000.000 \text{ €}]$
  - Pour les entreprises dont le CA est compris entre 10.000.000 € et 50.000.000 € :  $1,4 \% + [0,1 \% \times (CA - 10.000.000 \text{ €}) / 40.000.000 \text{ €}]$
  - Pour les entreprises dont le CA est > à 50.000.000 € : 1,5 %

## La CVAE et les modifications apportées par les LF 11 et LFR 10

### Compte tenu de la chasse aux abus caractérisant les lois de finances, la CVAE ne fait pas exception

- Modification de la règle anti abus consistant à scinder une société pour réduire le niveau de chiffre d'affaires et donc le taux de la CVAE
  - Rajout au texte visant les apports scissions et cessions d'établissement -
  - Le cas des TUP : par principe la TUP conduit déjà à sommer des chiffres d'affaires et non à les diviser
- Instauration d'une entorse au principe d'annualité de l'imposition
  - Désormais, et quand bien même une coquille vide au 1er janvier ne relève pas de la CFE, elle devient imposable à la CVAE si elle reçoit au sein du groupe en apport une activité
- Instauration d'un calcul du taux de CVAE au niveau du groupe intégré s'il réalise au moins 7,6 M€ de CA
  - Problème lié au fait qu'il s'agit d'une sommation de CA et non de la détermination d'un CA consolidé
  - Applicable à partir de 2011, donc ne pourra pas bénéficier de l'écrêtement

## Les modalités de détermination de la valeur ajoutée

- Limitation de la VA à :
- 80 % du CA si le CA est  $\leq$  7,6 M€
- 85 % du CA si le CA est  $>$  7,6 M€
- Détermination de la période de référence (art 1586 quinquies) avec annualisation du seul CA
- Exercice de 12 mois clos l'année d'imposition, sinon :
- Soit exercice de plus ou moins 12 mois
- Soit absence d'exercice clos l'année d'imposition
- Soit plusieurs exercices clos l'année d'imposition

Attention le choix des dates de clôture comporte des incidences significatives en cas de changement d'exploitant

## Le calcul de la CVAE : mode d'emploi pratique

- **la VA est désormais déterminée par référence au CA**
- **Le CA est désormais défini comme étant la somme des :**
  - Ventes de produits fabriqués, de prestations de services et marchandises
  - Redevances pour concessions de brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
  - Plus values de cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante
  - Refacturations de frais inscrites au compte transfert de charges

## VA de la généralité des entreprises

Produits	Charges
<b>CA comptable</b> (compte 70)	<b>Achats et variations de stocks</b> (compte 60)
<b>Refacturation de frais</b> en transferts de charges (compte 791X)	<b>Autres achats et charges externes</b> (comptes 61 et 62)
<b>Redevances</b> (compte 751)	<b>sauf loyers</b> sur biens corporels loués + de 6 mois
<b>Plus-values</b> liées à l'activité normale et courante	<b>Autres charges de gestion courante (compte 65)</b>
<b>Production immobilisée</b> limitée au montant des charges déductibles de la VA	<b>Abandons de créances à caractère financiers</b> consentis (dans la limite du montant déductible du résultat)
<b>Subventions d'exploitation</b>	<b>Taxes sur le CA et assimilées</b>
dont <b>abandons de créances</b> à caractère financiers <b>reçus</b> (limités)	<b>Amortissement des biens donnés en location</b> y compris si loués à un non redevable
<b>Transferts de charges</b> déductibles de la VA (hors refacturation)	<b>Moins-values</b> liées à l'activité normale et courante

## Le calcul de la CVAE : mode d'emploi pratique

- situations particulières afférentes aux loyers:
  - La détermination du loyer exclu des charges minorant la valeur ajoutée :
  - Distinction entre les immobilisations corporelles et incorporelles
  - Distinction entre loyers et charges locatives
  - Cas de la location-gérance et des services informatiques
  - Les conventions en cascade
  - Distinction entre location et crédit-bail

## Le calcul de la CVAE : mode d'emploi pratique

- Situation particulière des abandons de créances :
- Des abandons de créances à caractère financier à hauteur du montant déductible des résultats imposables à l'IR ou à l'IS
- Principe du parallélisme
- Des moins values de cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante
- **Attention** : ne vise quasiment que les sociétés de location de matériels
- Il faut que la PV ou MV soit prise en compte dans le business plan

## Le calcul de la CVAE : mode d'emploi pratique

### – Les régimes dérogatoires :

- Établissements de crédit et entreprises visées au L 531-4 CMF agréées par CECEI
- Entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers visés au L 211-1 CMF
- Les sociétés de financement
- Mutuelles et Unions (C Mutualité) , Institutions de Prévoyance (CSS et CR), Entreprises d'Assurance et de Réassurance

## CVAE et Holdings : Entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers visés au L 211-1 CMF

- **Définition de l'activité principale : si l'une des 2 conditions suivantes est remplie :**
  - 75 % de l'actif constitué d'immobilisations financières et valeurs mobilières de placement
  - Le CA de l'activité de gestion d'instruments financiers est supérieur au total du CA des autres activités
  - **Attention** : appréciation des seuils suivant que la société est ou non filiale de banque ou d'assurances
  
- **Le chiffre d'affaires est égal à la somme :**
  - Du CA tel qu'il est défini pour la généralité des entreprises
  - Des produits financiers à l'exception des reprises sur provisions pour dépréciation de titres et de 95 % des dividendes sur titres de participation
  - Et des produits sur cession des titres, à l'exception des plus-values de cession de titres de participation

## La déclaration 1330-CVAE

- Les personnes concernées
- Les personnes dispensées
- Description de l'obligation déclarative et contenu de la déclaration
  - Rappel du chiffre d'affaires (cas des sociétés intégrées)
  - et de la valeur ajoutée

## Les mécanismes de répartition de la CVAE

- Une répartition de la CVAE aux Communes, Départements et Régions qui doit désormais se faire :
- Pour 1/3 en fonction de la valeur foncière imposée en CFE
- Pour 2/3 en fonction de l'effectif
- Maintien de la majoration par 2 de l'effectif affecté aux locaux industriels dont la valeur foncière représente plus de 20% de la valeur foncière totale de l'entreprise
- L'effectif est rattaché à l'établissement où la durée d'activité est la plus élevée
- Instauration d'un rattachement d'effectifs en fonction du lieu de stationnement des véhicules des entreprises de transport

## La CET et les CCI

- Une réforme en profondeur des Chambres de commerce et d'industrie et des chambres des métiers est mise en œuvre à partir de 2011 : la loi du 23 juillet 2010 modifie le régime des taxes pour frais de CCI et des chambres des métiers et rectification dans la loi de finances pour 2011 sur l'affectation part CFE et CVAE
- Maintien, en 2010, de leurs ressources de sorte que les CCI 2010, correspondent suivant les cas entre 95% et 98% du montant acquitté au titre de la TP 2009 en valeur absolue
- Cela conduit mécaniquement à devoir payer des CCI sur les EBM en 2010
- A compter de 2011, les ressources fiscales des CCI proviendront pour :
  - 40% d'une part additionnelle à la CFE
  - 60% d'une part additionnelle à la CVAE, dont le taux a été fixé au niveau national à 7,508% pour 2011, 6,823 % pour 2012 et 6,304 % à compter de 2013 (Inst. Adm. 6 F-3-11 du 9/06/11)

## Les mécanismes de réduction de la CET

## Le plafonnement comme sous la TP

- Le taux est de 3 % au lieu de 3,5 % antérieurement
- S'applique à la somme des cotisations de référence CFE (hors frais de CCI) et de la CVAE (après dégrèvement éventuel sauf écrêtement)
- Sur la base d'une valeur ajoutée identique à celle retenue pour la CVAE
- Contrairement à la CVAE, la valeur ajoutée peut être annualisée en cas de :
  - Cession, cessation et de TUP
  - Annualisation en fonction du prorata du temps d'activité
- Les CCI et l'IFER restent en dehors du plafonnement
- A demander avant le 31 décembre de l'année suivant celle de l'année de mis en recouvrement de la CFE

## L'écèlement des perdants

- S'applique dès lors que la somme de la CET (comprenant les taxes consulaires) et des IFR en 2010, est supérieure de 500 € et de 10% à la somme des cotisations de TP (taxes consulaires et CMVA incluses) qui auraient été dues au titre de 2010 en application des dispositions en vigueur au 1er/01/2009
- Mécanisme conduisant à figer cet écart et à accorder un dégrèvement sur demande correspondant à :
  - 100 % en 2010
  - 75 % en 2011
  - 50 % en 2012
  - 25 % en 2013

## L'écèlement des perdants

- La cotisation de référence de la TP 2010 théorique figure sur les avis de CFE ligne 60 avec renvoi à la fiche TP
- L'actualisation des valeurs foncières et taux d'imposition à retenir
- La majoration de la CMVA et la correction contenue dans la LF 2011 imposant de calculer une CMVA 2010 théorique
- La globalisation du CA dans les groupes qu'à partir de 2011 fait perdre aux entreprises la possibilité de l'écèlement des perdants
- Une demande à formuler qu'après dépôt de la liasse fiscale 2010 et la déclaration 1330
- Une réclamation sur un formulaire prévu à cet effet avant le 31 décembre 2011
- A renouveler sur les années 2011, 2012 et 2013 ?
- Le dégrèvement s'impute par priorité sur la CFE puis sur la CVAE de l'année au titre de laquelle le dégrèvement est demandé
- A noter que le dégrèvement lié à l'écèlement se cumule avec celui lié au plafonnement

## L'IFER lié à la suppression de la TP

## Définition de l'IFER

- **Des définitions peu claires et des mécanismes compliqués qui freinent les nouveaux entrant sur un secteur**
  - Le recensement des installations soumises à l'IFER n'est pas évident
  - Des obligations déclaratives différentes selon l'IFER
  - Situation au 1er janvier quand bien même les installations ne sont pas utilisées toute l'année
  - Un IFER pour les éoliennes et panneaux photovoltaïques portés de 2,913 € à 7 €/kw
  - Instauration d'une exonération d'IFER pour l'autoconsommation d'électricité issue de cogénérations
  - Création d'un IFER gaz

## Les procédures de redressements et de contrôle

### – Pour la CFE et l'IFER :

Procédure et délai identique à la TP soit :

- Délai de réclamation d'un an
- Délai de reprise de trois ans

### – Pour la CVAE :

- Délai de reprise de l'administration identique à la CFE
- Puisqu'il s'agit désormais d'un impôt local, n'est plus éligible à la procédure de redressement contradictoire
- Délai de réclamation identique à celui de la CFE