



# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### PROJETS ET AVIS

#### **Textes communautaires**

#### **TVA : projet de guichet unique européen pour les services fournis par voie électronique**

La commission européenne a adopté une proposition de règlement concernant les assujettis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, ainsi que des services électroniques à des non-assujettis.

Cette proposition constitue une avancée vers la mise en œuvre, le 1<sup>er</sup> janvier 2015, d'un mini-guichet unique pour les opérateurs de l'UE fournissant ces services.

Le système du guichet unique permettra aux entreprises de déclarer et d'acquitter la TVA dans l'État membre où elles sont établies plutôt que dans l'État membre de leur client.

Actuellement réservé aux entreprises des pays tiers qui vendent des services électroniques dans l'Union, ce système sera étendu aux entreprises de l'Union européenne ainsi qu'aux services de radiodiffusion, de télévision et de télécommunication.

L'objectif est d'étendre le système de guichet unique à un plus grand nombre d'activités, y compris certaines livraisons de biens.

[\(Communiqué du 13 janvier 2012, IP-12-17\)](#)

#### **Etudes**

#### **France / Allemagne : livre vert sur la convergence de la fiscalité des entreprises**

La Cour des comptes française a mené une analyse de certains aspects de la législation allemande (impôt sur le patrimoine, taxes sociales, impôt sur le revenu des personnes physiques et TVA) et a remis en mars 2011 au président de la République française un rapport qui a servi de base aux discussions.



Les conclusions du groupe de travail sont résumées dans un livre vert et soumises à présent à une consultation publique.

Destinées à ouvrir des pistes et nourrir le débat, elles ont été élaborées sous un angle technique et motivées par la volonté de convergence. Outre l'examen détaillé des règles juridiques respectives dans le domaine de la fiscalité des entreprises, le livre vert contient des propositions de convergence en matière d'assiette et de taux d'imposition. Ce travail sera poursuivi par la consultation, en particulier, des parlements et des entreprises des deux pays, l'objectif étant de préparer une mise en œuvre législative des mesures de convergence d'ici à 2013.

[Livre vert sur la coopération franco-allemande ; points de convergence sur la fiscalité des entreprises ; février 2012](#)

## **Projets d'instructions**

### **Déductibilité des charges financières sur les frais d'acquisition des titres de participation**

La loi de finances rectificative pour 2011 (CGI art. 209-IX) instaure une mesure destinée à lutter contre des schémas abusifs visant à rattacher artificiellement de la dette en France et consistant à acquérir des titres de sociétés situées hors de France par l'intermédiaire d'entités françaises s'endettant afin de financer cette acquisition et bénéficiant de la déductibilité intégrale de leurs charges financières.

Désormais, les entreprises soumises à l'IS doivent rapporter au résultat imposable les charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de démontrer par tous moyens, au titre de l'exercice ou des exercices couvrant une période de douze mois à compter de la date d'acquisition des titres ou, pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012, du premier exercice ouvert après cette date, que :

- les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I de l'article L. 233-3 du code de commerce ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens du même article L. 233-3,
- et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I dudit article ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens dudit article L. 233-3.

[\(Projet d'instruction mis en consultation du 16 mars au 16 avril 2012 - série 4 H\)](#)





## Mécénat et règles de territorialité

---

Le champ d'application du régime fiscal du mécénat (CGI art. 200 et 238 bis) et de la réduction d'ISF pour dons (CGI art. 885-0 V bis A) a été étendu aux dons et versements consentis au profit d'organismes étrangers établis dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat membre de l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

L'administration publie un projet d'instruction et précise que l'instruction définitive ne sera publiée qu'à l'issue des travaux de la mission confiée à M. Gilles Bachelier, Conseiller d'Etat.

[\(Projet d'instruction mis en consultation du 30 janvier au 29 février 2012 - série 4C\)](#)

## Taxe sur les médicaments et les produits cosmétiques

---

Quatre nouvelles taxes annuelles perçues au profit de la Caisse nationale de l'assurance-maladie des travailleurs salariés ont été instituées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Un projet d'instruction commente le dispositif.

[\(Projet d'instruction mis en consultation du 30 mars 2012 au 16 avril 2012 - série 3 P\)](#)

# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### IMPOSITION DES RÉSULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

#### Rémunérations d'intermédiaires commerciaux liées à des ventes de programmes immobiliers

La plupart des entreprises de promotion immobilière comptabilisent les frais de commercialisation de leurs programmes immobiliers versés à des intermédiaires en charges constatées d'avance (CCA) jusqu'à la livraison du bien.

Fiscalement, les honoraires versés par des promoteurs à des tiers chargés de la commercialisation sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel la vente a été signée.

Face à la position de l'administration fiscale et à la diversité des pratiques comptables du secteur, l'ANC préconise un statu quo, dans l'attente d'une étude d'impact complète.

[\(Rescrit 2012/23 \(FE\) du 27 mars 2012\)](#)

#### Plus-values des petites entreprises : tolérance pour l'appréciation du seuil de CA

Les entreprises qui exercent leur activité à titre professionnel pendant au moins 5 ans peuvent bénéficier d'une exonération totale ou partielle de leurs plus-values réalisées au cours ou en fin d'exploitation lorsque leurs recettes n'excèdent pas certains seuils (CGI art. 151 septies).

Pour les plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011, le montant des recettes annuelles à retenir pour l'appréciation des seuils d'exonération s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des 2 années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

Avant cette date, les 2 années civiles retenues étaient celles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice de réalisation des plus-values, et non celles qui précèdent la date de clôture de l'exercice.

Par tolérance, l'administration admet que les plus-values réalisées par les contribuables qui ont retenu la nouvelle règle avant sa date d'entrée en vigueur ne donneront lieu à aucun rappel d'impôt. Cette tolérance s'appliquera également, sur demande des contribuables, aux contentieux en cours et non définitifs à la date de parution de l'instruction. Néanmoins, cette mesure de tolérance ne prive pas les exploitants de



réclamer à leur profit l'application de la règle antérieure par voie de réclamation contentieuse déposée au service des impôts des entreprises compétent dans les délais de réclamation.

[\(BO 5 K-1-12, instruction du 2 mars 2012\)](#)

## Réévaluation des parts de SCI par une société soumise à l'IS

---

L'administration précise qu'il convient de faire application de la jurisprudence « Quemener » (CE 16 février 2000, n° 133296) dans le cas suivant : une société A soumise à l'IS détient des parts de SCI relevant du régime fiscal des sociétés de personnes qui réévaluent leurs immeubles. L'écart de réévaluation en résultant est imposable au niveau de la société A, au prorata de ses droits dans les SCI. La société A procède ensuite à la réévaluation de ses propres actifs, y compris les parts des SCI.

Cette tolérance s'applique sous réserve que l'ensemble des correctifs prescrits par cette jurisprudence soit opéré (prix de revient des parts déterminé à partir du prix d'acquisition majoré du montant des bénéfices imposés et des pertes comblées et minoré des bénéfices distribués et des pertes déduites).

Pour le calcul ultérieur des plus ou moins-values de cession des parts des SCI, il doit être fait application de cette même jurisprudence en tenant compte des seuls correctifs apparus depuis son application au cas présent.

[\(Rescrit 2012/12 \(FE\) du 28 février 2012\)](#)

## IS à 19 % : plus-values de cession d'immeuble à certaines sociétés foncières

---

Les plus-values nettes de cession d'un immeuble, de certains droits réels portant sur un immeuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, réalisées jusqu'au 31 décembre 2011 au profit de certaines sociétés d'investissements (SIIC, SPPICAV, SCPI) sont soumises à l'IS au taux de 19 % (CGI art. 210 E). Le régime a été étendu aux plus-values nettes dégagées en 2011 à l'occasion de la cession d'un immeuble ou de certains droits réels immobiliers au profit d'une société effectuant des opérations de crédit-bail immobilier, qui concède immédiatement la jouissance de ces biens ou droits à une société immobilière éligible. Par ailleurs, de nouveaux événements sont ajoutés à la liste des événements réputés ne pas rompre l'engagement de conservation pris par la société cessionnaire. L'ensemble de ces nouvelles règles est commenté par l'administration.

[\(BO 4 H-1-12 ; instruction du 30 janvier 2012\)](#)

## Exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport fluvial

---

Les plus-values de cessions de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 bénéficient d'une exonération (CGI art. 238 sexdecies).

Pour bénéficier du régime, le cédant doit notamment avoir acquis, au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de 24 mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

Par ailleurs, le bateau acquis en remploi doit remplir l'une des conditions suivantes :

- sa construction est achevée depuis 20 ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;
- il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

Le montant total de l'exonération accordée ne peut excéder 100 000 € par cession et il est soumis au plafond des aides de minimis.

**(BO 4 B-1-12 ; instruction du 14 mars 2012)**

## Échange de biens immobiliers avec l'État ou une collectivité publique

---

Les plus-values réalisées par une entreprise lors de l'échange de biens immobiliers avec l'État ou une collectivité publique font l'objet sur option et sous certaines conditions d'un étalement ou d'un report d'imposition selon la nature des biens échangés (CGI art. 238 octies C). Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011.

Le cédant peut être une entreprise soumise à l'IR ou à l'IS. Quant au cessionnaire, il doit être soit l'État, soit une collectivité publique.

Les biens éligibles sont les biens immobiliers bâtis ou non bâtis inscrits à l'actif de l'entreprise, affectés ou non à son exploitation ainsi que les droits réels immobiliers.

Le bien remis à l'échange par l'entreprise doit être affecté, par l'État ou la collectivité publique, à la réalisation d'un ouvrage d'intérêt collectif.

En cas de versement d'une soulte lors de l'échange, deux conditions doivent être respectées pour que le dispositif du différé d'imposition s'applique.

Les plus-values réalisées lors de l'opération d'échange sont affectées aux biens reçus en échange, au prorata de la valeur vénale de ceux-ci à la date de l'échange.

La plus-value affectée à un bien ou à un droit non amortissable fait l'objet d'un report d'imposition et est imposée lors de la cession de ce bien ou de ce droit ou, le cas échéant, lorsque le droit prend fin.

La plus-value affectée à un bien ou à un droit amortissable est réintégrée au résultat imposable au fur et à mesure de l'amortissement du ou des biens ou droits auxquels la plus-value est affectée.

L'option pour le différé d'imposition est matérialisée sous peine de sanction par la production d'un état 2093 SD qui doit être joint à la déclaration de résultat pour chacune des années d'application du dispositif.

[\(BO 4 B-2-12 ; instruction du 15 mars 2012\)](#)

### **Bénéfices provenant d'exploitations outre-mer : effets de la suppression de l'abattement**

L'administration tire les conséquences de la suppression de l'abattement du tiers sur les résultats des exploitations situées outre-mer, pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2011, au regard des déficits reportables et des plus-values en report et en sursis d'imposition.

Les déficits subis au cours des exercices clos avant le 31 décembre 2011 ne sont imputables sur les résultats des exercices clos à compter de cette date qu'à concurrence des 2/3 de leur montant.

Lorsque le report d'imposition d'une plus-value prend fin au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2011, la plus-value n'est taxable qu'à hauteur des 2/3 de son montant. En revanche, lorsqu'un sursis prend fin au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2011, le montant imposable est déterminé dans les conditions de droit commun.

[\(BO 4 H-2-12 ; instruction du 2 mars 2012\)](#)

### **Activité photovoltaïque et exonération entreprises nouvelles**

Une SARL nouvellement créée pour la vente d'électricité photovoltaïque qu'elle produit est susceptible de bénéficier du régime d'exonération « entreprises nouvelles » (CGI art. 44 sexies) dès lors que, exerçant une activité entrant dans le champ d'application de ce régime, elle satisfait la condition tenant au caractère nouveau de l'activité. Le fait que la société se trouve dans une situation de dépendance économique vis-à-vis d'EDF eu égard aux contraintes qui lui sont imposées et qui résultent du contrat de vente exclusive signé avec EDF ne permet pas de considérer que la société a été créée dans le cadre de l'extension de l'activité préexistante d'EDF.

[\(Rescrit 2012/02 \(FE\) du 17 janvier 2012\)](#)

## Définition des opérations de recherche éligibles au CIR

---

Une instruction précise la définition des opérations de R&D ouvrant droit au crédit d'impôt recherche. Elle s'appuie sur le Manuel de Frascati élaboré par l'OCDE. Des exemples sectoriels illustrent la démarche qui doit être conduite par l'entreprise pour déterminer si elle réalise des activités de R&D. Un schéma résume la démarche que l'entreprise peut utilement suivre pour identifier des travaux de R&D à partir de ses projets d'innovation et ainsi s'assurer de l'éligibilité de ses activités au CIR. Les frontières du développement expérimental sont également précisées.

Cette instruction se substitue à la doctrine existante.

[\(BO 4 A-3-12 ; instruction du 21 février 2012\)](#)

## Crédit d'impôt recherche 2011 : nouvelles règles d'assiette et de calcul

---

L'administration a commenté les règles qui s'appliquent pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Le montant des dépenses de fonctionnement à retenir est fixé à 75 % de la dotation aux amortissements des immobilisations affectées aux activités de recherche, à 50 % des dépenses de personnel ainsi qu'à 50 % des rémunérations supplémentaires et justes prix. Les dépenses confiées à des organismes de recherche privés sont retenues dans la limite de 3 fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt.

Les rémunérations versées à des intermédiaires pour des prestations de conseil rendues en vue de l'octroi du CIR sont, dans certains cas, exclues de sa base de calcul.

Les taux de 50 % et 40 % applicables les 1<sup>re</sup> et 2<sup>e</sup> années d'application du CIR sont abaissés respectivement à 40 % et 35 %.

Les entreprises qui engagent plus de 100 M€ de dépenses de recherche sont tenues de produire, sous peine de sanctions, un état descriptif de leurs travaux de recherche en cours.

Les PME peuvent obtenir le remboursement immédiat de leur CIR.

Les entreprises en difficulté n'ont plus à déduire du montant de leur créance de CIR remboursée l'intérêt légal.

Les entreprises créées depuis moins de deux ans qui demandent le remboursement immédiat de leur créance de CIR doivent produire certaines pièces justificatives.

[\(BO 4 A-1-12 ; instruction du 27 janvier 2012\)](#)

## Crédit d'impôt « éco-prêt à taux zéro »

---

L'administration commente les aménagements apportés par l'article 81-II de la loi de finances pour 2012 au dispositif du crédit d'impôt relatif à l'éco-prêt à taux zéro, à savoir :

- pour les offres de prêt émises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le cumul de l'éco-prêt à taux zéro et du crédit d'impôt sur le revenu au titre du développement durable (CIDDD) est possible sous certaines conditions de ressources ;
- pour les offres de prêt émises à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012, la durée maximale de remboursement de l'éco-prêt à taux zéro est fixée à 120 mois et portée à 180 mois s'agissant des prêts destinés à financer des travaux répondant à certaines conditions ;
- pour les offres de prêt émises à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012, la rédaction des dispositions relatives à la méthode de calcul du crédit d'impôt relatif à l'éco-prêt à taux zéro est alignée sur celle du prêt à taux zéro.

[\(BO 4 A-5-12 ; instruction du 14 mars 2012\)](#)

### Crédit d'impôt « PTZ+ »

---

L'administration commente le dispositif de prêt à taux zéro dénommé « PTZ+ » applicable aux offres de prêts ne portant pas intérêts qui sont émises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Cette instruction commente aussi les aménagements apportés à ce dispositif, à savoir :

- Le placement du dispositif sous condition de ressources ;
- lorsque le logement est neuf, les prêts émis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 sont octroyés sous condition de performance énergétique ;
- lorsque le logement est ancien, les prêts sont octroyés sous condition de vente du parc social à ses occupants, sous certaines conditions.

[\(BO 4 A-6-12, instruction du 27 mars 2012\)](#)

### Transformation d'une entreprise en EIRL facilitée

---

Un décret entré en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2012 garantit la neutralité fiscale du passage entre le statut d'entrepreneur individuel et celui d'EIRL restant assujetti au régime réel et à l'IR et fournit aux professionnels une définition claire des biens « nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle » inscrits au patrimoine d'affectation.

Ce décret concrétise les aménagements favorables apportés au régime fiscal de l'EIRL par la 1<sup>re</sup> loi de finances rectificative pour 2011. Il garantit ainsi à l'entrepreneur individuel exerçant une activité antérieure, et restant assujetti au régime d'imposition réel et à l'IR, la neutralité fiscale du passage au régime de l'EIRL, en évitant que l'affectation d'éléments constitutifs du patrimoine ne génère des plus-values taxables.

Les biens ainsi affectés à l'EIRL sont ceux nécessaires à l'activité professionnelle, c'est-à-dire les biens qui, par nature, ne peuvent être utilisés que dans le cadre de cette activité.

Dans la déclaration d'affectation résultant de la transformation d'une entreprise en EIRL, l'entrepreneur déclare la valeur nette comptable (VNC) de ces biens, là encore afin d'éviter la taxation des éventuelles plus-values (différences entre valeur d'utilité et VNC des biens transférés et affectés).



En cas de transfert de siège social ou de changement d'adresse, les tiers doivent dorénavant être informés du lieu où ont été déposés la déclaration d'affectation et les comptes annuels ou les documents assimilés.

Par ailleurs, l'instruction définitive traitant du régime fiscal de l'EIRL est publiée. Comme prévu, pour les EIRL créées avant le 30 juillet 2011, les impositions dues à cette date restent exigibles puisque les assouplissements du régime n'ont pas d'effet rétroactif. Parallèlement, les éventuels abattements, exonérations, reports et sursis d'imposition afférents à ces impositions demeurent acquis à l'entrepreneur individuel.

Pour les EIRL ayant opté pour l'IS, l'administration précise que les cotisations obligatoires dues sur les sommes que l'entrepreneur s'attribue en rémunération de son activité professionnelle sont déductibles, y compris pour leur fraction assise sur les dividendes et les intérêts des sommes versées sur un compte courant.

Des précisions pratiques sont également apportées sur les modalités d'option pour l'assimilation à une EURL/EARL (valant option irrévocable pour l'IS) ainsi que sur les impositions de CET et TVS.

[\(BO 4 A-4-12, instruction du 9 mars 2012\)](#)

[\(Décret 2012-122 du 30 janvier 2012, JO du 31, p. 1761\)](#)

## **Contribution exceptionnelle d'IS de 5 % : nouvelles précisions**

Les sociétés qui réalisent plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires sont assujetties à une contribution exceptionnelle (et temporaire en principe) égale à 5 % du montant de l'IS, au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013.

Dans son instruction, l'administration apporte les précisions suivantes :

- les entreprises nouvelles qui entrent dans le champ d'application de la contribution exceptionnelle en sont dispensées pour leur première année d'activité ;
- les personnes morales soumises à l'IS associées de sociétés exonérées de la contribution exceptionnelle sont redevables de cette dernière, y compris sur la quote-part de résultat leur revenant ;
- en cas d'exercice différent de 12 mois, les règles de proratisation du CA à retenir pour l'appréciation du seuil de 250 M€ sont définies ;
- les dividendes et les débours ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du seuil de 250 M€ ;
- la contribution exceptionnelle peut être acquittée par imputation des crédits d'impôt attachés à des revenus de source étrangère lorsque les conventions autorisent leur imputation sur l'IS et les impôts de même nature dus en France ;
- la contribution exceptionnelle ne vient pas en diminution du bénéfice net retenu pour le calcul de la formule légale applicable à la participation des salariés.

[\(BO 4 L-3-12 ; instruction du 27 mars 2012\)](#)



## Cession ou cessation d'entreprise relevant des BIC : 45 jours pour aviser l'administration

---

Lorsqu'une entreprise soumise à l'IR dont les résultats relevant des BIC ou des BA sont imposés d'après un régime réel est cédée ou cesse son activité, elle dispose d'un délai ramené de 60 jours à 45 jours pour aviser l'administration (CGI art. 201-1). Le délai de 45 jours s'applique aux cessions de fonds de commerce ayant fait l'objet d'un acte signé à compter de la publication de la loi.

La loi ne modifie pas le délai de 60 jours dont disposent les contribuables pour faire parvenir à l'administration la déclaration de leur bénéfice réel accompagnée d'un résumé de leur compte de résultat (CGI art. 201-2).

De même, pour les contribuables soumis au régime micro BIC qui cessent leur activité en cours d'année, le délai de 60 jours pour faire parvenir leur déclaration à l'administration n'est pas modifié (CGI art. 201-3 bis).

[\(Loi relative à la simplification du droit n°2012-387 du 22 mars 2012, JO du 23, p. 5226, art. 3-V\)](#)

## Intégration fiscale : récents aménagements

---

L'instruction du 5 mars 2012 commente divers aménagements législatifs introduits depuis 2009 et notamment ceux consécutifs à la jurisprudence « Papillon ». À cet égard, les groupes qui intègrent des sous-filiales via des sociétés dites « intermédiaires » peuvent demander jusqu'au 10 juillet 2012 l'application rétroactive du régime au titre des exercices clos entre le 1<sup>er</sup> septembre 2004 et le 30 décembre 2009.

[\(BO 4 H-4-12, instruction du 5 mars 2012\)](#)

## Liberté de répartition de la charge d'impôt dans un groupe intégré

---

L'administration a publié l'instruction définitive qui consacre le principe selon lequel les groupes peuvent répartir à leur gré la charge d'impôt entre leurs membres, sous réserve que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société, ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires.

À cet effet, par rapport à son projet d'instruction, l'administration précise que la répartition de la charge des contributions entre les sociétés du groupe peut conduire à faire supporter à une filiale une charge d'impôt supérieure à la charge d'impôt qu'elle aurait dû supporter, sous réserve de ne pas constituer un acte anormal de gestion et de ne pas léser les droits des associés ou actionnaires minoritaires.

En outre, le montant de l'indemnité versée à une société déficitaire qui sort du groupe ne peut en principe excéder celui résultant de l'évaluation du préjudice subi par cette société du fait de l'attribution définitive de ses déficits mais également, précise l'instruction, de

l'attribution, le cas échéant, de ses réductions d'impôt, crédits d'impôt et avoirs fiscaux à la société mère durant la période d'appartenance de cette société déficitaire au groupe.

[\(BO 4 H-3-12, instruction du 2 mars 2012\)](#)

## Cession des titres d'une société membre du groupe le dernier jour de l'exercice

---

La cession totale ou partielle des titres d'une filiale ou toute opération à l'issue de laquelle le capital d'une filiale n'est plus détenu par la société mère à 95 % au moins entraîne la sortie de ladite filiale du périmètre d'intégration fiscale à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel cet événement se produit.

Néanmoins, lorsque les titres de la filiale sont cédés le dernier jour de l'exercice, cette filiale peut être maintenue dans le groupe au titre de cet exercice, sous réserve qu'elle remplisse toutes les autres conditions pour être intégrée.

[\(Rescrit 2012/20 \(FE\) du 27 mars 2012\)](#)

## Une division d'actions dans le délai de 2 ans ne met pas fin au régime mère-fille

---

Pour être éligibles au régime des sociétés mères, les titres de participation doivent être conservés pendant un délai de 2 ans qui court à compter de l'inscription en comptabilité (doc. adm. 4 H-2112-63). Une opération de restructuration visant à diviser les actions d'une société, qui se traduit par un échange de titres, met fin, en principe, à ce délai de conservation (c. com. art. L. 228-6) et conduit donc à la remise en cause de l'exonération si cette opération intervient dans le délai de 2 ans.

Par tolérance, la division d'actions n'interrompt pas le délai de conservation, sous réserve que l'opération n'emporte modification ni des droits ou obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant cette opération figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable.

[\(Rescrit 2012/19 \(FE\) du 3 avril 2012\)](#)

## Nouveau régime fiscal des mutuelles

---

Une instruction administrative précise les modalités de détermination du caractère lucratif ou non lucratif des activités exercées par les mutuelles et leurs unions.

Si leur gestion n'est pas désintéressée ou lorsqu'ils exercent une activité lucrative, ces organismes sont susceptibles d'être soumis aux impôts commerciaux (IS, IFA, TVA, CET).



Les mutuelles et les unions qui seraient soumises aux impôts commerciaux du fait du caractère lucratif de leurs activités doivent constituer un bilan d'entrée en fiscalité. S'agissant de l'IFA, dont la date limite de paiement est en principe fixée au 15 mars, les mutuelles et leurs unions qui sont redevables de cette imposition disposent d'un report de délai jusqu'au 30 juin 2012 pour s'acquitter de cette imposition.

[\(BO 4 H-5-12 ; instruction du 9 mars 2012\)](#)

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire

# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE

#### Valeur locative des immobilisations industrielles

La valeur locative des immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties est évaluée par application de la méthode comptable (CGI art. 1499). Cette méthode est applicable aux bâtiments et terrains industriels passibles de taxe foncière sur les propriétés bâties lorsqu'ils figurent à l'actif du bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant et que celui-ci est soumis au régime réel. Lorsqu'une au moins de ces deux conditions n'est pas satisfaite, ces biens sont évalués en fonction de la valeur locative cadastrale (CGI art. 1498).

[\(BO 6 E-5-12 et BO 6 C-4-12, instructions du 9 mars 2012\)](#)

#### Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

L'administration a publié l'instruction définitive relative aux conditions générales d'application de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Cette instruction apporte, notamment, d'intéressantes précisions au sujet des obligations déclaratives des entreprises. Ainsi :

- les entreprises totalement exonérées de CVAE de plein droit ne sont pas tenues de déposer une déclaration 1330-CVAE, même si leur chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €. La doctrine qui résultait du paragraphe 106 du projet d'instruction selon laquelle une entreprise totalement exonérée de CVAE de plein droit mais dont le chiffre d'affaires dépasse 152 500 € est tenue de déclarer la CVAE est donc rapportée ;
- une entreprise ne peut bénéficier d'une exonération sur délibération d'une collectivité (ou en l'absence de délibération contraire) ou d'un abattement de CVAE qu'à la condition d'en avoir demandé le bénéfice, auprès du service des impôts dont elle relève, au plus tard lors du dépôt de la déclaration de CFE (1447 C ou 1447 M) sur laquelle l'exonération ou l'abattement de CFE de même nature est sollicité. L'administration n'admet pas que le bénéfice de l'exonération ou de l'abattement puisse être accordé par voie de réclamation.

[\(BO 6 E-4-12 : instruction du 9 février 2012\)](#)



## CFE : dégrèvement temporaire au titre des années d'imposition 2010 et 2011

Les contribuables ayant subi des hausses de cotisation au profit des syndicats de communes peuvent demander, pour les impositions établies au titre des années 2010 et 2011, un dégrèvement temporaire de cotisation foncière des entreprises (CGI art. 1647 C quinquies C).

Ce dégrèvement est égal à la différence, lorsqu'elle est positive, entre, d'une part, le montant de la cotisation foncière des entreprises émis au profit des syndicats de communes, dû au titre de l'année 2010, et, d'autre part, le montant de taxe professionnelle émis au profit des syndicats de communes qui aurait été dû au titre de l'année 2010 en l'absence de réforme de la taxe professionnelle.

La demande de dégrèvement temporaire doit être effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la CFE (CGI, LPF, art. R\* 196-1 ou R\* 196-2 et R\* 196-3). Pour la CFE due au titre de 2010, le dégrèvement aurait dû, en principe, être demandé au plus tard le 29 janvier 2012 (loi 2011-900 du 29 juillet 2011 ; CGI art. 1647 C quinquies C). Ce délai est repoussé au 31 décembre 2012.

[\(BO 6 E-1-12 ; instruction du 27 janvier 2012\)](#)





## Actualité premier trimestre 2012

### Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

#### TVA

##### Exonération des chiropracteurs

---

Pour les soins qu'ils dispensent depuis le 30 décembre 2011, les praticiens légalement autorisés à faire usage du titre de chiropracteur sont exonérés de TVA (CGI art. 261-4-1°).

Les conditions d'usage professionnel du titre de chiropracteur ont été fixées par un décret d'application (décret 2011-32 du 7 janvier 2011) de la loi du 4 mars 2002 (loi 2002-303, art. 4, 5, 6, 14, 25 et 75). L'autorisation de faire usage professionnel du titre de chiropracteur est, notamment, subordonnée à l'enregistrement, y compris provisoire, des diplômes, certificats, titres, autorisations ou récépissés de ces professionnels. Par conséquent, le praticien ne peut prétendre à l'exonération de TVA qu'au titre des actes réalisés à compter de cet enregistrement.

Si l'autorisation accordée au praticien de faire usage provisoirement du titre de chiropracteur n'est pas confirmée par l'autorité compétente, celui-ci devra soumettre à la TVA les actes de chiropraxie réalisés à compter du lendemain du jour où la demande est rejetée ou réputée rejetée. Il doit, dans ce cas, effectuer une régularisation globale du droit à déduction qui se traduira par une déduction complémentaire de TVA (CGI, ann. II, art. 207-III-1-4°).

[\(BO 3 A-1-12 du 29 février 2012, instruction du 15 février 2012\)](#)



## Institution du taux de 7%

---

La 4<sup>e</sup> loi de finances rectificative pour 2011 a institué un taux intermédiaire de TVA de 7 %. Ce nouveau taux de TVA s'applique à l'ensemble des produits qui étaient soumis au taux de 5,5 %, y compris les produits de la restauration rapide, à l'exception des seuls produits de première nécessité.

Après avoir mis un projet d'instruction en consultation dès les premiers jours de janvier, l'administration a publié son commentaire définitif par une instruction du 8 février 2012. L'instruction précise les modalités de ventilation du prix à effectuer en cas de pluralité de taux pour une même opération. Dans ce cas, et à défaut d'une ventilation effectuée par le redevable, l'opération sera passible du taux le plus élevé.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Toutefois, par exception, s'agissant des livres sur tout type de support physique (papier, audio, clé USB, CD-ROM), elles ne s'appliquent qu'aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012.

L'intégralité des opérations de travaux, y compris le paiement -après leur conclusion- de la retenue de garantie, portant sur des locaux à usage d'habitation de plus de deux ans (CGI art. 279-0 bis) ayant fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 20 décembre 2011 et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette même date restent soumises au taux réduit de 5,5 %.

[\(BO 3 C-1-12 ; instruction du 8 février 2012\)](#)

## Relèvement du taux normal de TVA de 19,6 % à 21,2 %

---

En principe, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012, le taux normal de TVA passera de 19,6 % à 21,2 % (CGI art. 278) et les taux de 8 % et de 13 % applicables en Corse passeront respectivement à 8,7 % et 14,1 % (CGI art. 297).



Cette mesure concerne les opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe interviendra à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012, à moins que l'exigibilité ne soit intervenue à cette date.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 2-V-A, 2-V-C et 2-IX-E\)](#)

## **Retours de livres réalisés après le 1er avril 2012 : quel taux de TVA leur appliquer ?**

Les opérations portant sur les livres réalisées à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012 sont soumises au taux réduit de 7 % (CGI art. 278 bis-6°). Celles portant sur les livres réalisées avant cette date restent soumises au taux réduit de 5,5 %. En revanche, sont soumises au taux réduit de 7 % les activités de location et les ventes de livres numériques réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012.

En cas d'annulation d'une opération initialement soumise au taux réduit de 5,5 %, la rectification doit être opérée au taux applicable à l'opération d'origine (BOI 3 C-1-12 n° 36). Ainsi, la note d'avoir émise lors du retour de livres doit être soumise au même taux de TVA que l'opération initiale. Par suite, les retours de livres réalisés après le 1<sup>er</sup> avril 2012 relatifs à des ouvrages livrés avant cette date au taux de TVA de 5,5 % doivent en principe être opérés au taux réduit de 5,5 %.

Afin de prendre en compte les difficultés rencontrées par les professionnels du secteur pour distinguer les livres selon leur date de livraison initiale (avant ou après le 1<sup>er</sup> avril 2012), l'administration a admis que l'ensemble des retours, lorsqu'ils sont soumis à la TVA, soit passible du taux réduit de 5,5 % jusqu'au 31 août 2012. Le taux de 7 % s'appliquera à compter du 1<sup>er</sup> septembre, indépendamment de la date de livraison initiale du livre retourné.

Enfin, l'administration indique que, en cas d'annulation d'une opération, le redevable peut avoir recours à la procédure des « avoirs nets de taxe » (doc. adm. 3 D 1211-41 à 44). Sous réserve de l'accord entre les parties, le retour des livres peut donc donner lieu à l'émission d'une note d'avoir net de TVA.

[\(Rescrit 2012/21 \(TCA\) du 27 mars 2012\)](#)





## **TVA : taux de 7 % pour les documents de propagande électorale**

---

Les travaux de composition et d'impression des documents de propagande électorale peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA de 7 % applicable aux travaux de façon portant sur les livres (CGI art. 278 bis-6°).

Les documents de propagande électorale (bulletin de vote, profession de foi, circulaire, journal de campagne, programme électorale) répondent à la définition fiscale du livre et peuvent donc bénéficier du taux réduit. En conséquence, les opérations de façon concourant à leur fabrication, telles que les opérations de composition et d'impression, relèvent également du taux réduit de la TVA.

En revanche, les affiches électorales, qui ne constituent pas des livres dans leur usage, sont soumises au taux normal de la TVA.

[\(Rescrit 2012/01 \(TCA\) du 17 janvier 2012\)](#)

## **Taux de TVA applicables aux services d'aide à la personne**

---

L'administration a commenté les modalités et les conditions d'application des taux réduits de TVA de 5,5 % et de 7 % aux services d'aide à la personne en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Cette instruction actualise les instructions précédemment publiées (BO 3 C-5-00 et 3 C-6-06) des dispositions du décret 2011-1132 du 20 septembre 2011 qui a modifié certaines dispositions des services d'aide à la personne.

Le taux de 5,5 % s'applique aux services rendus aux personnes âgées dépendantes et aux handicapés.

Le taux de 7 % s'applique aux services d'aide à la personne rendus par des organismes déclarés.

Il n'est plus effectué de distinction entre l'agrément qualité et l'agrément simple.

L'administration fait une distinction entre les activités soumises à agrément et les activités soumises à déclaration. Elle affirme la dérogation à la condition d'activité exclusive bénéficiant à certains organismes.

[\(BO 3 C-1-12 du 10 février 2012, instruction du 8 février 2012, nos 62 à 87\)](#)

## Taux de TVA : contrats d'entretien d'installations de chauffage avec clause de garantie totale

---

La part correspondant à la fourniture de systèmes de chauffage installés dans les logements collectifs est exclue du taux réduit de 7 % (CGI art. 279-0 bis).

Les travaux d'entretien isolés relèvent du taux réduit de 7% pour la main d'œuvre comme pour les fournitures nécessaires à la prestation.

S'agissant des contrats d'entretien de chauffage comprenant une clause de garantie totale (dite part « P3 ») qui prévoit le remplacement, en cas de besoin, de tout élément assurant le chauffage, y compris la chaudière elle-même, la doctrine de l'administration prévoit, à titre de règle pratique, que la part de la redevance correspondant à l'éventuel remplacement d'appareils de chauffage relevant du taux normal soit fixée forfaitairement à 20 % du montant hors taxes du contrat. Cette quote-part de 20 % s'applique à la totalité de la redevance et non à la seule part « P3 ».

Dans le cas où l'immeuble est conventionné APL, le bailleur peut constater une livraison à soi-même, au taux réduit de 7 % de la TVA, de cette quote-part de 20 %.

[\(Rescrit 2012/3 \(TCA\) du 31 janvier 2012\)](#)

## Taux de TVA sur les cours de cuisine

---

Les ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques, sont soumises au taux réduit de 7 %, alors que les prestations d'enseignement de la cuisine relèvent du taux normal.

S'agissant des cours de cuisine suivis d'une consommation sur place, une méthode de ventilation de la prestation globale en fonction du temps passé à chaque étape de la prestation rendue constitue une méthode simple et économiquement réaliste.

En conséquence, le taux réduit de 7 % s'applique aux recettes à hauteur du rapport entre le temps consacré à la dégustation sur la durée totale de la prestation, le reste des recettes se voyant appliquer le taux normal.



En revanche, si le repas dégusté sur place est accompagné d'une boisson alcoolique, le prix de cette dernière ne doit pas faire l'objet de la ventilation mais doit être soumis dans sa totalité au taux normal, dès lors que les ventes à consommer sur place de boissons alcooliques sont toujours soumises au taux normal.

Par ailleurs, lorsque le cours de cuisine n'est pas suivi d'une dégustation sur place mais de l'emport des plats préparés par le client, le taux normal de TVA s'applique à l'intégralité du prix de la prestation.

[\(Rescrit 2012/22 \(TCA\) du 27 mars 2012\)](#)

## **Fourniture de repas dans les cantines scolaires en Corse**

---

Pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, la fourniture de repas dans les cantines scolaires en Corse bénéficie du taux de 2,1 % (CGI art. 297-I-1-2°). Cette mesure répare une conséquence non voulue de la réforme du taux réduit, qui a conduit à appliquer aux fournitures de repas dans les cantines scolaires un taux (5,5 %) supérieur à celui applicable à la fourniture de repas dans les cantines d'entreprise (2,1 %) alors que le Gouvernement souhaitait maintenir ce taux inchangé.

Désormais, la réglementation applicable à la fourniture de repas dans les cantines est donc la suivante :

- pour les cantines d'entreprise, il convient d'appliquer le taux de 7 % sur le continent et de 2,1 % en Corse ;
- pour les cantines scolaires, il convient d'appliquer le taux de 5,5 % sur le continent et de 2,1 % en Corse.

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art.4\)](#)

## Taux réduit de TVA de 7 % : locations d'aires naturelles et de camps saisonniers

---

Les locations d'aires naturelles et de camps saisonniers bénéficient jusqu'à présent du taux réduit de 7 % car ils sont considérés comme des terrains de camping classés. Ce taux s'appliquera jusqu'au 22 juillet 2012. À partir de cette date, il conviendra d'appliquer le taux normal, sauf si les gestionnaires de camps saisonniers ou d'aires naturelles optent pour un classement en terrains de camping.

En effet, la loi du 22 juillet 2009 relative au développement et à la modernisation des services touristiques, avec ses décrets d'application, a réformé les dispositions se rapportant au classement des hébergements touristiques. Ce nouveau dispositif de classement n'inclut pas les aires naturelles et les camps saisonniers. En conséquence, ces structures ne sont plus définies dans le code du tourisme.

[\(Rép. Aboud n° 123327, JO 7 février 2012, AN quest. p. 1085\)](#)

## TVA au taux réduit de 7 % sur les produits utilisés en agriculture biologique

---

La TVA est perçue au taux réduit de 7 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits phytopharmaceutiques mentionnés à l'annexe II au règlement CE 889/2008 de la Commission du 5 septembre 2008, portant modalités d'application du règlement CE 834/2007 du Conseil relatif à la production biologique, l'étiquetage et les contrôles (CGI art. 278 bis-5<sup>o</sup>-e).

Cette mesure s'applique aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe, en l'occurrence la livraison, intervient à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 2-V-B\)](#)



## Élargissement du mécanisme d'autoliquidation de la TVA

---

Pour les factures émises à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012, sont passibles du mécanisme d'autoliquidation :

- les livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables en France lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés (CGI art. 258-III-b). Dès lors, pour ces opérations, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France (CGI art. 283-2 quinquies, al. 2) ;
- les prestations d'accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui leur sont directement liés (CGI art. 259 B-13°) ;
- les services de communications électroniques font l'objet du mécanisme d'autoliquidation, à l'exclusion de ceux soumis à la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques (CGI art. 302 bis KH). Dès lors, pour ces services, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France (CGI art. 283-2 octies).

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 16\)](#)

## Option pour la TVA sur les locations de biens ruraux

---

Les locations de biens ruraux sont exonérées de TVA avec possibilité d'option pour la taxation. Cette option est possible lorsque le locataire (fermier) est redevable de la TVA (de plein droit ou sur option) (CGI art. 260-6°). Jusqu'à présent, pour être valable, cette option était notamment conditionnée par l'existence d'un bail enregistré.

Cette condition a été supprimée (CGI art. 260-6° modifié). Désormais, les locations de biens ruraux peuvent faire l'objet d'une option pour la TVA, même si ces locations ne sont pas assorties d'un bail enregistré.

À défaut de précision dans le texte, cette mesure entre en vigueur au lendemain de la publication de la loi.

[\(Loi relative à la simplification du droit n°2012-387 du 22 mars 2012, JO du 23, p. 5226, art. 75\)](#)



## **Consolidation du paiement de la TVA : obligations déclaratives et remboursement des crédits de taxe**

---

Les sociétés membres d'un groupe peuvent opter pour le paiement consolidé de la TVA. Un décret et un arrêté du 20 février 2012 précisent les modalités d'application de ce régime optionnel. Ces options peuvent être formulées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 pour les opérations exigibles à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

La société tête de groupe doit déposer la déclaration récapitulative au plus tard le 24 de chaque mois.

Elle doit adresser à l'administration la liste des personnes membres du groupe, ainsi que les attestations établies par ces personnes.

Le crédit de taxe dégagé par le groupe n'est remboursable que s'il est au moins égal à 760 € (régime normal) ou 150 € (CGI art. 242-0 C).

Dans le cadre d'une procédure de rectification à l'égard d'une société membre du groupe, la société mère est informée du montant des droits et pénalités dont elle est redevable.

[\(Décret 2012-239 du 20 février 2012 et arrêté du 20 février, JO du 22\)](#)

## **Logements financés en prêt social qui n'ont pu faire l'objet d'un contrat de location-accession**

---

L'administration précise au regard de la TVA et de la taxe foncière sur les propriétés bâties quelles sont les conséquences de la mise en location des logements financés en prêt social de location-accession (PSLA) qui n'ont pu faire l'objet d'un contrat de location-accession en raison de l'absence de candidats.

[\(Rescrit 2012/10 \(TCA, IDL et FI\) du 28 février 2012\)](#)



## Régime du remboursement forfaitaire agricole

Le taux du remboursement forfaitaire agricole bénéficiant aux agriculteurs non soumis à la TVA est fixé à (CGI art. 298 quater) :

- 4,73 % pour les ventes réalisées en 2012 et à 5,01 % pour celles réalisées à compter de 2013 (au lieu de 4,63 % en 2011) pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie définis par décret, ainsi que les céréales, les graines oléagineuses et les protéagineux mentionnés à l'annexe I du règlement CE 73/2009 du Conseil du 19 janvier 2009 ;
- 3,78 % pour les ventes réalisées en 2012 et à 4,06 % pour celles réalisées à compter de 2013 (au lieu de 3,68 % en 2011) pour les autres produits.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 2-V-D\)](#)



# Actualité quatrième trimestre 2011

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### CESSIONS ET APPORTS DE DROITS SOCIAUX

#### Suppression du seuil de cession pour l'imposition des plus-values

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, les plus-values de cession réalisées par les particuliers sont imposables à l'IR et aux prélèvements sociaux, quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au cours de l'année concernée.

Corrélativement, les moins-values réalisées sont imputables sur les plus-values et gains de même nature réalisés au cours de la même année et, le cas échéant, elles sont reportables sur les plus-values et gains de même nature réalisés au cours des dix années suivantes.

Une instruction commente ces nouvelles règles ainsi que les dispositions transitoires applicables en 2010 afin d'harmoniser le montant des moins-values en report au 1<sup>er</sup> janvier 2011 en matière de prélèvements sociaux et d'impôt sur le revenu lorsque le seuil de cession n'a pas été franchi en 2010.

[\(BO 5 C-3-12 ; instruction du 2 mars 2012\)](#)

#### Cession de droits sociaux : exonération en cas de cession au sein du groupe familial

Les plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession de certains droits sociaux au profit d'un membre de la famille du cédant sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsque certaines conditions sont remplies (CGI art. 150-0 A).

Pour les cessions réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, l'exonération est étendue aux cessions, dans le groupe familial, de droits sociaux d'une société soumise à un impôt équivalent à l'IS et ayant son siège dans un État européen.

L'exonération s'applique toujours lorsque la société dont les titres ou droits sont cédés est cotée sur un marché réglementé d'un État de l'EEE.

Les plus-values exonérées d'IR sont soumises aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine et retenues dans le revenu fiscal de référence.

Pour le calcul des prélèvements sociaux, il n'est pas tenu compte des moins-values sur valeurs mobilières et de droits sociaux subies au cours de la même année.

[\(BO 5 C-2-12, instruction du 13 février 2012\)](#)

## Report d'imposition des cessions de droits sociaux sous condition de emploi : assouplissement dès 2011

---

La loi de finances pour 2012 a mis en place un nouveau report d'imposition, sous condition de emploi, des plus-values sur cessions d'actions ou de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts réalisées à compter de 2011 (CGI art. 150-0 D bis).

La condition du report d'imposition relative à l'obligation de réinvestissement dans la société cible est abrogée. Le texte initial subordonnait le bénéfice du report à la condition que le contribuable et les membres de son groupe familial ne soient pas associés de la société bénéficiaire de l'apport dans laquelle est réalisé le réinvestissement (société cible) préalablement à l'opération d'apport et qu'ils n'y exercent pas de fonctions de direction depuis sa création et pendant une période de 5 ans suivant l'apport. Cette condition est supprimée pour les gains réalisés au titre des cessions intervenues dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011.

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 7-I et 7-II\)](#)

## Fin prématurée de l'exonération d'IR des associés passifs de sociétés de personnes

---

Une exonération d'IR aurait dû s'appliquer aux gains nets réalisés à compter de 2014 par les particuliers lors de la cession à titre onéreux des parts qu'ils détiennent, en tant qu'associés passifs, dans des sociétés ou groupements non soumis à l'IS ou des droits démembrés portant sur ces parts (CGI art. 150-0 A-I bis ; BO 5 C-7-10). Ce dispositif est supprimé avant même d'avoir été mis en pratique (CGI art. 150-0 A-I bis abrogé).

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 7-III A\)](#)

## Nouveaux cas de rachat d'actions de sociétés non cotées

---

Le dispositif de rachat par les sociétés dont les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé de leurs propres actions, adopté en décembre 2012 mais invalidé par le Conseil constitutionnel, est réapparu dans la loi de finances rectificative.

Ce dispositif autorise les sociétés non cotées à racheter leurs propres actions pour les attribuer aux actionnaires qui manifesteraient l'intention de les acquérir. Cette faculté de rachat d'actions dans les sociétés non cotées est aussi possible dans le cadre d'une attribution gratuite d'actions ou un plan d'épargne salariale ou encore en paiement ou en échange d'actifs.

Les sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires dont les titres sont rachetés relèvent du régime des plus-values et ne sont pas considérées comme des revenus distribués.

Les rachats d'actions nouvellement autorisés sont soumis aux droits d'enregistrement.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 6\)](#)

## Scission d'OPCVM et liquidation sur plusieurs années

Une instruction précise les conséquences en matière d'IR des opérations de scission d'OPCVM pour les particuliers détenteurs d'actions ou de parts des organismes concernés et rappelle les principes applicables en cas de scission d'un OPCVM au regard du régime d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Le régime fiscal des distributions d'actifs par un fonds commun de placement à risques (FCPR) s'applique en cas de distributions par un OPCVM « *side pocket* » représentatives des gains réalisés lors de la cession de ses actifs. Pour mémoire, l'expression anglo-saxonne « *side pocket* » désigne un compte au sein d'un hedge fund permettant de regrouper les actifs les moins liquides (autrement dit, dans le cas où des actifs ne sont plus cotés, le plus souvent suite à un effondrement de la valeur des actifs, le fonds peut cantonner ces actifs il-liquides dans une structure particulière).

Enfin, l'instruction aménage le régime d'imposition des opérations de liquidation des FCP à l'IR pour les porteurs de parts imposés selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux pour tenir compte du fractionnement du boni de liquidation qui leur est versé.

[\(BO 5 C-1-12 ; instruction du 9 février 2012\)](#)



# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### ISF, DROITS DE DONATION ET DE SUCCESSION

#### Obligations déclaratives des ayants droit l'année du décès

Les modalités déclaratives à l'IR et à l'ISF des ayants droit du défunt au titre de l'année du décès de ce dernier ont été simplifiées à compter des revenus de 2011. Ainsi, le délai spécifique de production de la déclaration des revenus imposables à l'IR du défunt, dans les six mois de la date du décès de celui-ci, est supprimé. Cette déclaration est désormais produite dans le délai de droit commun

L'obligation de production dans les six mois de la date du décès de la déclaration d'ISF du défunt est maintenue, sauf lorsque, à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2012, cette déclaration se confond avec la déclaration d'ensemble des revenus (redevables dont la valeur nette taxable du patrimoine est inférieure à 3 millions d'euros).

Le cas échéant, sur demande des ayants droit, le notaire chargé de la succession peut produire, selon les cas, la déclaration de revenus et la déclaration d'ISF du défunt, si la succession n'est pas liquidée à la date de production de chacune de ces déclarations. Dans cette situation, il est alors personnellement passible des sanctions encourues en cas de retard ou défaut de production. Il dispose toutefois d'un recours contre les ayants droit.

[\(BO 5 B-13-12, instruction du 9 mars 2012\)](#)

#### Titres compris dans un pacte fiscal

L'administration publie une instruction commentant les aménagements successifs apportés au dispositif d'exonération partielle des titres compris dans un pacte fiscal. Elle porte ainsi notamment sur les dernières modifications apportées par la première loi de finances rectificative pour 2011 qui assouplit le régime en permettant à des associés d'adhérer à des pactes déjà conclus, et qui prévoit, sous certaines conditions, la non-remise en cause des avantages fiscaux en cas de cession de titres pendant la durée de l'engagement collectif.

[\(BO 7 S-2-12 du 9 mars 2012\)](#)

## Réduction d'ISF pour dons

---

Une instruction commente les aménagements apportés par l'article 40 de la loi de finances pour 2011 (n° 2010-1657 du 29 décembre 2010) à la réduction d'ISF en faveur des redevables qui effectuent des dons au profit de certains organismes d'intérêt général (CGI art. 885-0 V *bis* A), à savoir :

- l'extension du champ d'application de la réduction d'ISF aux dons effectués au profit des associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par décret ;
- la réduction du montant maximum imputable sur la cotisation d'ISF à 45 000 € au lieu de 50 000 €, lorsque le redevable sollicite le bénéfice à la fois de la réduction pour investissement au capital de petites et moyennes entreprises (PME) et d'entreprises innovantes (article 885-0 V *bis* du CGI) et de la réduction en faveur de dons à certains organismes d'intérêt général (article 885-0 V *bis* A du CGI).

[\(BO 7 S-1-12 du 13 janvier 2012\)](#)

## Dons aux CHU : éligibilité à la réduction d'ISF

---

Les dons consentis aux CHU ouvrent droit à une réduction d'ISF, sous réserve que ces dons soient affectés directement et exclusivement à leurs activités de recherche ou d'enseignement.

[\(Rescrit 2012/15 \(ENR\) du 13 mars 2012\)](#)

## Clause démembrée d'un contrat d'assurance-vie : pluralité d'abattements pour le prélèvement

---

L'administration vient de préciser quelle devait être la répartition de l'abattement de 152 500 € pour l'application du prélèvement de 20 % et 25 % dû au décès de l'assuré en cas de démembrement de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie.

Pour les décès survenus depuis le 31 juillet 2011, le nu-proprétaire et l'usufruitier sont tous deux redevables du prélèvement de 20 % et 25 % au prorata de la part leur revenant dans les sommes versées par l'organisme d'assurance.

Corrélativement, l'abattement de 152 500 € est réparti entre le nu-proprétaire et l'usufruitier dans les mêmes proportions.

Il convient d'appliquer autant d'abattements qu'il existe de couples « usufruitier/ nu-proprétaire ».

La fraction d'abattement non utilisée par le bénéficiaire exonéré ne bénéficie pas aux autres bénéficiaires désignés au contrat.

[\(BO 7 G-2-12, instruction du 7 mars 2012\)](#)

## Rappel fiscal des donations antérieures : méthode de calcul après « lissage »

Le mécanisme de « lissage » des donations réalisées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005, qui bénéficiaient jusqu'au 30 juillet 2011 de la règle du non-rappel des donations de plus de 6 ans, permet de déterminer le tarif applicable à la nouvelle transmission. Au moyen de quatre exemples chiffrés, l'administration nous livre la méthode de calcul à retenir lors du rappel de ces donations.

Le délai de rappel fiscal est porté de 6 ans à 10 ans pour les successions ouvertes et les donations consenties depuis le 31 juillet 2011.

Afin d'atténuer les effets de cette modification, un mécanisme de lissage est prévu pour les donations qui étaient dispensées de rappel fiscal avant le 31 juillet 2011.

À l'occasion du rappel de ces donations, il convient de recalculer les droits sur la valeur initiale après décote, pour déterminer le barème applicable à la nouvelle transmission.

Le mécanisme de lissage est sans incidence sur l'application des abattements.

Dans de nombreuses situations, le dispositif de lissage est sans effet sur le montant des droits dus.

[\(BO 7 G-2-12, instruction du 7 mars 2012\)](#)

## Transmission d'entreprise : pacte Dutreil

Le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit sur la transmission d'une entreprise a été modifié à plusieurs reprises et en dernier lieu par l'article 12 de la loi 2011-900 du 29 juillet 2011.

L'administration publie un commentaire d'ensemble de ce régime.

[\(BO 7 G-3-12, instruction du 7 mars 2012\)](#)

## Pacte Dutreil et changement de régime matrimonial

L'article 787 B du CGI prévoit, sous certaines conditions, que sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à hauteur de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs.

Les parts ou actions concernées doivent notamment faire l'objet d'un engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur. En outre, chacun des héritiers, donataires ou légataires s'engage individuellement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou actions transmises pendant une durée de quatre ans à compter de la fin de l'engagement de conservation précité.



Un changement de régime matrimonial intervenant pendant la durée de l'engagement individuel, et qui aurait pour effet de rendre communs des titres qui ne l'étaient pas au jour de la mutation à titre gratuit, n'entraîne pas rupture de l'engagement individuel de conservation souscrit par l'époux apporteur des titres ayant bénéficié de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI. Bien entendu, les titres ainsi placés en communauté devront être conservés par les conjoints jusqu'au terme de l'engagement individuel initialement souscrit.

[\(Rescrit 2012/5 \(ENR\) du 14 février 2012\)](#)

## Donations-partages trans-générationnelles

Les donations-partages, dites trans-générationnelles, peuvent, comme toutes les donations-partages, prévoir l'incorporation de biens antérieurement donnés (c. civil art. 1078-7) et leur attribution à un descendant du donataire d'origine.

Le régime fiscal applicable à ces transmissions est clarifié. Ainsi :

- les donations-partages trans-générationnelles incorporant des donations antérieures sont soumises au droit de partage, et non aux droits de mutation à titre gratuit, y compris lorsque la convention prévoit la ré-attribution du bien initialement donné au profit d'un descendant du premier donataire (disposition applicable aux donations-partages consenties depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007) ;
- par exception, la ré-attribution du bien à un descendant du donataire initial est soumise aux droits de mutation à titre gratuit lorsque la donation initiale remonte à moins de six ans (disposition applicable aux donations-partages consenties depuis le 15 décembre 2010).

[\(BO 7 G-1-12, instruction du 20 février 2012\)](#)

# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS

#### Imposition des couples qui se constituent ou se séparent

Les modalités d'imposition des couples qui se constituent ou qui se séparent au cours de l'année d'imposition ont été modifiés à compter de l'imposition des revenus de 2011. Il est institué une imposition unique des intéressés, commune ou séparée selon les cas, pour l'ensemble de leurs revenus de l'année.

Les règles d'imposition en cas de décès en cours d'année de l'un des époux ou partenaires d'un pacte civil de solidarité sont inchangées.

[\(BO 5 B-8-12, instruction du 21 février 2012\)](#)

#### Taux du prélèvement social porté à 5,4 %

Le taux du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et des placements est porté à 5,4 % (c. séc. soc. art. L. 245-16-I). Le taux global des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et des placements est ainsi fixé à 15,5 % (au lieu de 13,5 %), à savoir :

CSG	8,2 %
CRDS	0,5 %
Prélèvement social	<b>5,4 %</b>
Contributions additionnelles au prélèvement social	1,4 %
Total	<b>15,5 %</b>

Le nouveau taux s'applique :

- aux revenus du patrimoine perçus dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (revenus fonciers, rentes viagères à titre onéreux, revenus de capitaux mobiliers imposés au barème progressif de l'IR, sauf lorsqu'ils donnent lieu au paiement anticipé des prélèvements sociaux, plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, plus-values professionnelles à long terme) ;
- aux produits de placement payés à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2012 donnant lieu au versement anticipé des prélèvements sociaux (dividendes, produits de placement à revenu fixe) et/ou au prélèvement libératoire ;
- aux revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu, pour la part acquise ou constatée à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2012 (bons et contrats de capitalisation mono-supports en unités de compte, par exemple) ;

- aux plus-values immobilières ou sur biens meubles des particuliers réalisées à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2012.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 2-II C-1° et 2-IX C\)](#)

## **Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placement dus par les personnes physiques domiciliées dans les COM**

La loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 a transféré une compétence en matière fiscale aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et une compétence en matière fiscale et de prélèvements sociaux à la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

L'Etat reste compétent pour déterminer les règles applicables en matière de prélèvements sociaux sur le territoire des collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et les règles d'imposition aux contributions additionnelles au prélèvement social en vue du financement du revenu de solidarité active (RSA) sur le territoire de la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Une instruction précise les modalités d'imposition aux contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placements des personnes fiscalement domiciliées dans les collectivités précitées.

[\(BO 5 I-2-12 ; instruction du 22 février 2012\)](#)

## **Sort du PEA en cas de transfert du domicile fiscal hors de France**

Le Conseil d'Etat a annulé les dispositions des instructions administratives (BO 5 I-2-97 du 4 février 1997, 5 I-7-97 du 22 mai 1997, 5 I-9-98 du 7 juillet 1998 et 5 I-2-04 du 8 décembre 2004) qui prévoient l'imposition aux prélèvements sociaux du gain net résultant de la clôture immédiate d'un PEA de plus de 5 ans en raison du transfert par le titulaire du plan de son domicile fiscal hors de France, dès lors que ces dispositions visent les contribuables qui, exerçant leur liberté d'établissement, transfèrent leur domicile fiscal dans un autre Etat membre de l'Union européenne (CE 2 juin 2006 , n° 275416).

Les conditions de fonctionnement du PEA sont aménagées en conséquence en cas de transfert hors de France du domicile fiscal du titulaire du plan.

[\(BO 5 I-3-12 ; instruction du 8 mars 2012\)](#)

## **Revenus distribués par les SIIC et les SPPICAV**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, les revenus distribués par les SIIC et les SPPICAV sont exclus du champ d'application de l'abattement de 40 %, ainsi que de l'abattement forfaitaire de 1 525 € ou 3 050 €, et ne peuvent plus, par conséquent, bénéficier de l'option pour le



prélèvement libératoire, lorsqu'ils proviennent de bénéfices qui n'ont pas été soumis à l'IS au niveau de ces sociétés.

Par ailleurs les titres des SIIC et des sociétés foncières européennes comparables sont inéligibles au plan d'épargne en actions (PEA) à compter du 21 octobre 2011. Cependant, les actions de ces mêmes sociétés inscrites sur un PEA avant le 21 octobre 2011 peuvent y demeurer après cette date.

L'administration commente ces dispositions.

[\(BO 5 I-4-12 ; instruction du 21 mars 2012\)](#)

### **Imposition des intérêts des plans épargne-logement aux prélèvements sociaux**

Pour les plans ouverts depuis le 1<sup>er</sup> mars 2011, les prélèvements sociaux sont dus annuellement lors de chaque inscription en compte des intérêts, et cela dès la première année du plan.

Un mécanisme de restitution des prélèvements sociaux payés « au fil de l'eau » est prévu afin de tenir compte des situations dans lesquelles la rémunération des PEL peut être révisée à la baisse (résiliation du PEL ou transformation du PEL en compte d'épargne-logement - CEL - à la demande du titulaire par exemple).

[\(BO 5 I-1-12 ; instruction du 17 février 2012\)](#)

### **Non-résidents européens : l'administration précise les conséquences de l'arrêt « Schumacker »**

L'administration précise sa lecture de la jurisprudence « Schumacker » et en tire les conséquences pour l'IR et les prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

Les non-résidents domiciliés dans un État membre de l'UE ou de l'EEE, dits « non-résidents Schumacker », sont assimilés à des personnes physiques domiciliées en France si leurs revenus de source française représentent 75 % au moins de leur revenu mondial.

Ces non-résidents, assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, restent tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales.

Comme les contribuables domiciliés en France, ils peuvent déduire les charges de leur revenu global et bénéficier de l'ensemble des réductions et des crédits d'impôt.

Ils peuvent déduire les pensions alimentaires ou les prestations compensatoires, à condition que les sommes versées soient imposées dans l'État de destination, comme revenus, au nom de leurs bénéficiaires.

Ils échappent aux retenues et prélèvements à la source, ainsi qu'au taux minimum d'imposition.

Ils sont soumis, de plein droit, aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine.

Cette doctrine est applicable aux procédures et aux litiges en cours.

Les personnes qui y ont intérêt peuvent, sur réclamation, en demander l'application pour les années non prescrites.



[\(BO 5 B-1-12 ; instruction du 13 janvier 2012\)](#)

## Ajustement du nombre d'actions gratuites en cours d'acquisition

---

En cas d'opération sur le capital de la société pendant la phase d'acquisition, l'AGE peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire à adapter le nombre d'actions gratuites attribuées en vue de garantir la neutralité de ces opérations sur les droits des attributaires à des actions de la société émettrice (BO 5 F-17-06 n° 40).

Sous réserve qu'il n'ait pour seul objet et pour seul effet que de préserver à l'identique les droits des bénéficiaires, cet ajustement ne remet pas en cause la validité de l'attribution initiale. En outre, les actions gratuites nouvelles en résultant sont soumises aux mêmes conditions et critères que ceux portant sur les droits initiaux. Ainsi, notamment, les actions nouvelles sont grevées du délai d'acquisition restant à courir à la date de l'ajustement des droits initiaux.

Cette règle est applicable aux opérations suivantes (c.com. art. L 225-181, 2° al.): amortissement ou réduction du capital, modification de la répartition des bénéfices, attribution gratuite d'actions, incorporation au capital de réserves, bénéfices ou primes d'émission, distribution de réserves ou toute émission de titres de capital ou de titres donnant droit à l'attribution de titres du capital comportant un droit de souscription réservé aux actionnaires.

[\(Rescrit 2012/17 \(FP\) du 20 mars 2012\)](#)

## Imposition aux prélèvements sociaux des contrats d'assurance-vie souscrits hors de France.

---

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, ainsi qu'aux placements de même nature dont les droits sont intégralement exprimés en euros ou en devises (« contrats mono-support en euros »), de même que ceux attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte mentionnées au second alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances (« contrats multi-supports »), sont soumis aux prélèvements sociaux lors de leur inscription au bon ou au contrat concerné

Un rescrit précise que cette règle d'imposition aux prélèvements sociaux « au fil de l'eau » est applicable aux produits précités (que le bon ou contrat concerné ait été souscrit auprès d'une entreprise d'assurance établie en France ou hors de France).

Lorsque l'entreprise d'assurance est établie hors de France, l'administration précise les modalités déclaratives et de paiement des prélèvements sociaux concernés.

[\(Rescrit 2012/18 \(FP\) du 20 mars 2012\)](#)

## Dividendes de source grecque

---

Les personnes fiscalement domiciliées en France qui perçoivent des dividendes de source grecque ayant subi une retenue à la source en Grèce bénéficient d'un crédit d'impôt calculé à un taux de :

- 18 % pour les dividendes perçus du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2010 ;
- 19 % pour les dividendes perçus en 2011 ;
- 21 % pour les dividendes perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

[\(BO 14 B-1-12, instruction du 29 mars 2012\)](#)

## Imposition des gains de levée d'options sur titres dans un contexte international

---

L'attribution d'options de souscription ou d'achat d'actions (« stock-options ») comme mode de rémunération des salariés a, dans un contexte de mobilité internationale des bénéficiaires, soulevé des difficultés quant à l'imposition des gains correspondants, du fait de disparités entre les législations internes et d'interprétations divergentes des clauses des conventions fiscales bilatérales.

Une instruction expose les principes applicables dans un cadre international aux gains de levée d'options sur titres, ainsi que les modalités d'imposition de ces gains en France.

En l'occurrence, le droit d'imposer le gain découlant de l'exercice, de la vente ou de l'aliénation de l'option d'achat ou de souscription revient à l'Etat ou aux Etats dans lequel ou dans lesquels l'activité qui a justifié l'attribution de l'option a été exercée. Ces principes sont transposables aux formes de « rémunérations participatives » analogues, notamment aux gains d'acquisition d'actions gratuites et aux gains provenant de l'exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE), sous réserve que la convention fiscale ne prévoise pas de dispositions spécifiques.

[\(BO 14 A-3-12 ; instruction du 2 mars 2012\)](#)

## Régime des droits d'auteur étendu aux produits de droits d'auteur perçus par les auteurs d'œuvres de l'esprit

---

Les droits d'auteur provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique constituent des BNC, mais par exception à ce principe, les produits des droits d'auteur perçus par les écrivains et les compositeurs et intégralement déclarés par des tiers sont soumis à l'IR selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (CGI art. 93-1 quater).

Ce régime est étendu aux produits de droits d'auteur perçus par les auteurs d'œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle à compter des revenus de 2011.

[\(BO 5 G-2-12 ; instruction du 15 mars 2012\)](#)

## Régime fiscal des sommes perçues par les étudiants en doctorat et les internes en médecine

---

Les allocataires de recherche, doctorants contractuels et internes en médecine ou pharmacie ne peuvent pas bénéficier de l'exonération (dans la limite de 3 fois le montant mensuel du SMIC) bénéficiant aux rémunérations perçues par les personnes âgées de 25 ans au plus l'année d'imposition dans le cadre d'une activité exercée pendant leurs études (CGI art. 81-36°). Les agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation sont effect exclus du champ d'application de cette exonération (BO 5 F-12-08, n°13).

L'exclusion concerne toutes les rémunérations perçues par les agents, quelle que soit l'activité rémunérée, y compris si elle n'est pas directement liée à leur statut d'agent public en formation initiale. Elle vise notamment les allocations publiques de recherche, les rémunérations des heures de monitorat, les rémunérations du contrat doctoral, la rémunération des heures de garde ou de stage mais également les rémunérations ou salaires éventuellement perçus au titre d'autres activités exercées par l'agent public (vacations, expertises et tous autres salaires perçus quelle que soit l'activité exercée). Ces rémunérations sont donc imposables à l'IR selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

[\(Rescrit 2012/16 \(FP\) du 20 mars 2012\)](#)

## Déductibilité des prestations de conseil ou d'assistance en matière de liquidation des droits à la retraite

---

Les frais correspondants aux prestations de conseil en matière de retraite ne peuvent être regardés comme directement liés à l'acquisition ou la conservation du revenu.

En revanche, les prestations d'assistance rendues aux assurés sociaux en vue de les aider à accomplir les démarches qu'ils sont tenus d'effectuer auprès des différents organismes de retraite pour obtenir la liquidation de leurs droits à pension contribuent à l'acquisition effective de ces derniers. A la condition d'être dûment individualisées et justifiées, les dépenses correspondantes peuvent par suite être admises en déduction des pensions et rentes viagères à titre gratuit pour leur montant total l'année de leur paiement.

La part de ces dépenses excédant le montant des pensions et retraites perçues au titre de l'année considérée, ou le montant total de ces dépenses si aucune pension ou retraite n'est encore perçue peut, à titre de règle pratique, être déclaré l'année du paiement en « déductions diverses » du revenu global (ligne 6DD de la déclaration 2042). Une note explicative doit alors être jointe à la déclaration de revenus.

[\(Rescrit 2012/13 \(FP\) du 6 mars 2012\)](#)

## Loyer inférieur à celui du marché

---

Doit être considéré comme anormalement bas le loyer qui est notoirement inférieur à la valeur locative des propriétés données en location, sans que le propriétaire puisse justifier d'aucune circonstance indépendante de sa volonté de nature à faire obstacle à la location des immeubles pour un prix normal.

Dans ce cas, l'administration peut, sous le contrôle du juge de l'impôt, rectifier le revenu foncier déclaré en majorant le prix du loyer du montant de la libéralité que le propriétaire a consenti à son locataire.

Par ailleurs, lorsque le propriétaire met gratuitement un logement à la disposition d'un tiers, qu'il soit ou non un membre de sa famille, sans y être tenu par un contrat de location, il est considéré comme se réservant la jouissance du logement. Dans ce cas, les charges afférentes à ces logements ne sont pas admises en déduction.

[\(Rép. Jeanneteau n° 113277, JO 17 janvier 2012, AN quest. p. 551\)](#)

## Plus-value immobilière : tolérance pour les terrains nus constructibles

---

Les cessions d'immeubles consenties depuis le 1<sup>er</sup> février 2012 sont exonérées de plus-value après 30 ans de détention au lieu de 15 ans (CGI art. 150 VC-I).

Toutefois, les cessions de terrains nus constructibles réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 continuent à bénéficier du régime d'exonération définitive au-delà de la 15<sup>e</sup> année (CGI art. 150 VB-II). Sont visés :

- les terrains à bâtir au sens de la TVA sur les opérations immobilières, c'est-à-dire ceux sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme (CGI art. 257-I-2-1° ; BO 3 A-9-10, n° 19) ;
- les terrains situés dans la partie actuellement urbanisée des communes non dotées d'un document d'urbanisme, ainsi que les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées (c. urb. art. L 111-1-2-4°) ;
- les terrains supportant une construction dont l'état la rend impropre à un quelconque usage (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti...), dès lors qu'ils sont situés dans des zones où les constructions peuvent être autorisées (BO 3 A-9-10, nos 23 et 24).

[\(Rescrit 2012/14 \(FP\) du 13 mars 2012\)](#)

## **Prestation compensatoire : fin de la double peine pour le créancier en cas de versement tardif du débiteur**

---

L'administration admet que les versements effectués au-delà du délai de 12 mois prévu par le jugement de divorce ou la convention homologuée, y compris les versements partiels intervenus dans le délai de 12 mois, ne soient pas imposables pour l'ex-époux bénéficiaire.

Le débiteur qui doit verser la prestation compensatoire dans un délai de 12 mois mais ne respecte pas ce délai ne peut ni déduire ces versements de son revenu global ni bénéficier de la réduction d'impôt.

Dans ce cas, ni les versements perçus par le créancier au-delà du délai de 12 mois ni les versements partiels intervenus dans le délai de 12 mois ne sont imposables.

Quelle que soit la date du jugement ou de l'homologation de la convention, ces nouvelles règles s'appliquent aux versements effectués à compter du 4 avril 2012, date de publication de l'instruction.

[\(BO 5 B-15-12, instruction du 23 mars 2012\)](#)

## **Coefficients de revalorisation des pensions alimentaires et prestations compensatoires**

---

L'administration a publié les coefficients qui peuvent être utilisés pour la revalorisation spontanée des pensions alimentaires et de la contribution aux charges du mariage déductibles du revenu imposable de 2011.

Ces coefficients doivent également être retenus pour l'évaluation des versements en capital se substituant à l'attribution de rentes résultant des conversions de rentes en capital, prononcées en 2011, lorsqu'ils ouvrent droit à réduction d'impôt au titre des prestations compensatoires. Dans ce cas, en effet, la réduction d'impôt est calculée compte tenu du capital versé et de la somme des rentes déjà versées revalorisées.

[\(BO 5 B-14-12, instruction du 23 mars 2012\)](#)

## **Réduction d'IR au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme**

---

L'administration précise à quelle date le classement de la résidence de tourisme doit être intervenu pour le bénéfice de la réduction d'impôt au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme.

[\(Rescrit 2012/11 \(FP\) du 28 février 2012\)](#)



## **Investissements locatifs : dispositifs Scellier, Robien, Borloo, Besson : plafonds pour 2012**

Les plafonds de loyer et de ressources du locataire qui permettent au bailleur de bénéficier d'une déduction spécifique, des régimes d'amortissement au titre des revenus fonciers et d'une réduction d'impôt, applicables pour 2012, sont actualisés et publiés par l'administration.

Sont concernés les dispositifs Scellier métropole et Scellier outre-mer, Robien classique et Robien recentré, Borloo ancien et Borloo neuf et Besson ancien et Besson neuf.

[\(BO 5 B-6-12 et 5 D-1-12 du 17 février 2012\)](#)

## **Réductions d'impôt « Scellier » et « Censi-Bouvard » ou « LMNP » : taux de réduction d'impôt applicables aux investissements réalisés en 2012**

Compte tenu des modifications résultant des articles 75, 76 et 83 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), l'administration précise par rescrit les taux de réduction d'impôt applicables aux investissements immobiliers réalisés en 2012, d'une part dans le secteur de la location nue (dispositif « Scellier »), d'autre part dans celui de la location meublée non professionnelle (dispositif « Censi-Bouvard » ou « LMNP »).

Les tableaux récapitulatifs des taux sont reproduits dans la Revue Internet du Club Fiscale du 4ème trimestre 2011.

[\(Rescrit 2012/4 \(FP\) du 14 février 2012\)](#)

## **Répit supplémentaire pour la réduction d'IR Censi-Bouvard**

Les acquisitions réalisées après le 31 décembre 2012 cessent d'ouvrir droit à la réduction d'impôt pour investissement locatif en meublé non professionnel (LMNP) (Censi-Bouvard) (CGI art. 199 sexvicies), cet avantage étant toutefois maintenu pour certains logements acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 (loi 2011-1977 du 28 décembre 2011, art. 76-II).

En particulier, pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012, l'avantage est maintenu à condition que ce logement fasse partie d'un ensemble immobilier dont un logement au moins a été acquis neuf ou en l'état futur d'achèvement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Par coordination avec le maintien du taux de TVA de 19,6 %, cette dernière date est repoussée au 30 juin 2012.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 2-IX F\)](#)

## Réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile : exclusion des prestations de soutien scolaire rendues hors du domicile du contribuable

---

Les contribuables qui emploient un salarié à domicile bénéficient d'une réduction d'IR (CGI art. 199 sexdecies). Les activités de soutien scolaire et de cours à domicile sont notamment mentionnées au titre des services éligibles. Cela étant, les cours doivent être dispensés exclusivement au domicile du contribuable et doivent être en lien avec les programmes d'enseignement scolaire. Cet avantage fiscal n'est pas étendu à des prestations rendues hors du domicile du contribuable, notamment dans le cadre de structures collectives ou au siège d'un établissement de formation.

[\(Rép Tian n° 118629, JO 17 janvier 2012, AN quest. p. 554\)](#)

## Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants en bas âge

---

L'administration admet que les grands-parents qui assument la charge de leur(s) petit(s)-enfant(s), lorsque leur propre enfant majeur est rattaché à leur foyer fiscal, puissent bénéficier du crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans (CGI art. 200 quater B).

Cette mesure de tempérament s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 ainsi qu'aux procédures et aux litiges en cours.

[\(BO 5 B-9-12, instruction du 24 février 2012\)](#)

## Crédit pour dépenses d'équipements de l'habitation principale

---

Le dispositif de crédit d'impôt sur le revenu (CGI art. 200 quater A) pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes est prorogé de 3 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2014, pour l'ensemble du dispositif, à l'exception des dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence qui, sous réserve d'une mesure transitoire applicable pour les dépenses de l'espèce engagées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012, ne sont plus éligibles à l'avantage fiscal à compter de cette date.

Pour les seules dépenses correspondant à la réalisation de travaux prescrits aux propriétaires d'habitation dans le cadre de PPRT (plan de prévention des risques technologiques ; c. environn. art. L. 515-16-IV), le plafond des dépenses éligibles au crédit d'impôt est majoré de 5 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 10 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

[\(BO 5 B-7-12, instruction du 17 février 2012\)](#)



## Réduction d'IR pour souscription au capital de SOFICA

---

Cette réduction d'impôt est prorogée pour les souscriptions réalisées jusqu'au 31 décembre 2014 et son taux est diminué.

La condition d'exclusivité de l'activité des SOFICA est par ailleurs précisée.

[\(BO 5 B-12-12, instruction du 5 mars 2012\)](#)

## Réduction d'IR et/ou d'IS pour mécénat

---

Les entreprises peuvent bénéficier de la réduction d'IR ou d'IS pour mécénat au titre de leurs versements à des organismes agréés ayant pour objet exclusif de verser des aides financières à des PME ou de fournir des prestations d'accompagnement à ces entreprises (CGI art. 238 bis-4). Lorsqu'ils sont effectués par les particuliers, ces dons ouvrent également droit à la réduction d'IR (CGI art. 200).

Les aides financières permettant à l'organisme d'obtenir l'agrément doivent être affectées au financement des investissements des PME, au sens de la réglementation communautaire relative aux PME (règlement de la Commission 800/2008 du 6 août 2008, art. 12-1).

À compter de l'entrée en vigueur de la loi, les organismes peuvent également obtenir la délivrance de l'agrément lorsqu'ils ont pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières autres que celles placées sous le règlement 808/2008 précité, à la création, à la reprise ou au développement de PME ou de leur fournir des prestations d'accompagnement, ce dispositif étant alors placé sous la réglementation relative aux aides de minimis (CGI art. 238 bis-4, 8e al.).

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 3\)](#)



# Actualité premier trimestre 2012

## Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### CONTROLE CONTENTIEUX

#### Abus de droit fiscal

---

Une instruction administrative publie les avis rendus par comité de l'abus de droit fiscal au cours du second semestre 2011.

[\(BO 13 L-1-12 ; instruction du 23 janvier 2012\)](#)

#### Droit à restitution (bouclier fiscal)

---

Une instruction commente les aménagements concernant les deux dernières années d'application du droit à restitution (« bouclier fiscal » acquis en 2011 et 2012).

[\(BO 13 A-1-12 ; instruction du 17 février 2012\)](#)

#### Portée des avis rendus en cas de recours à la procédure de rescrit portant sur le crédit d'impôt recherche

---

L'avis que l'administration fiscale délivre ou, en cas de saisine directe par le contribuable, qui est délivré par la délégation régionale à la recherche et à la technologie ou un organisme chargé de soutenir l'innovation (ANR ou OSEO) :

- vaut prise de position formelle s'agissant de la qualification des dépenses comme dépenses de recherche. L'administration est alors engagée par sa réponse (CGI, LPF, art. L.80 A et L.80 B, 1<sup>o</sup>) et ne saurait exercer son droit de reprise en se fondant sur une appréciation différente du projet de recherche qui a fait l'objet de la demande;
- ne vaut pas prise de position formelle concernant la validation des montants de dépense, dans la mesure où, au moment du dépôt de la demande, le montant des dépenses n'est pas encore précisément connu par l'entreprise, les demandes de rescrits devant être déposées avant le commencement des travaux de recherche et développement.



D'une manière générale, l'appréciation de toutes les conditions d'application du CIR autres que celles tenant au caractère scientifique et technique du projet de recherche demeure de la seule compétence de l'Administration fiscale.

[\(Rép Gorges n° 113278, JO 14 février 2012, AN quest. p.1350\)](#)

## **IR, ISF : nouvelle sanction en cas de manquements graves**

---

En cas de manquements graves du contribuable à ses obligations fiscales, les réductions d'IR et d'ISF ne peuvent pas être imputées sur les droits donnant lieu à l'application de majorations au moins égales à 40 % des droits en principal (CGI art. [1731 bis](#)).

De même, la fraction des déficits catégoriels ou des déficits globaux constatés à l'IR ne peut pas être imputée sur les rehaussements au titre des années rectifiées dès lors que ces rehaussements donnent lieu à l'application de ces majorations.

Cette mesure est applicable dès l'ISF dû au titre de 2012 et à compter de l'imposition des revenus de 2012.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 17\)](#)

## **Sanctions pour défaut de déclaration des comptes à l'étranger**

---

Les personnes physiques domiciliées en France ainsi que les associations et les sociétés (autres que les sociétés à forme commerciale) établies en France doivent déclarer les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI art. [1649 A](#), 2e al.; ann. III, art. 344 A et 344 B).

Le défaut de déclaration est sanctionné par une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré, montant fixé à 10 000 € si le compte est ouvert, utilisé ou clos dans un État 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 (CGI art. [1736](#)).

Lorsque le montant total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est au moins égal à 50 000 €, l'amende, par compte non déclaré est portée à 5 % du solde créditeur du compte, ou de chacun des comptes, sans pouvoir être inférieure, selon le cas, à 1 500 € ou 10 000 € par compte (CGI art. [1736-IV](#)). Cette nouvelle amende s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 16 mars 2012.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 14-IV\)](#)

## Déclaration des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger

---

À compter de l'imposition des revenus de 2012 :

- les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats d'assurance-vie non déclarés sont présumés constituer des revenus imposables (CGI art. 1649 AA ; ann. III, art. 344 C). Cette présomption est une présomption simple susceptible de donner lieu à preuve contraire ;
- les revenus imposés à l'IR en application de cette présomption sont aussi soumis à la CSG et à la CRDS au titre des revenus du patrimoine (c. séc. soc. art. L. 136-6 et ord. 96-50 du 24 janvier 1996, art. 15-III-2°).

A défaut de déclaration les personnes concernées sont par ailleurs passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés (CGI art. 1766). Ce taux est ramené à 5 % et son montant plafonné à 1 500 € lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

Pour les déclarations qui devront être souscrites à compter de 2013, l'amende de 25 % ou de 5 % des versements est remplacée, que le contrat ait été souscrit par une personne physique ou par une personne morale, par une amende égale à (CGI art. 1766) :

- 1 500 € par contrat non déclaré, ou 10 000 € lorsque le contrat est souscrit dans un État ou 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 ;
- 5 % de la valeur du contrat, avec un minimum de 1 500 € ou 10 000 €, lorsque le total de la valeur du ou des contrats non déclarés est au moins égal à 50 000 €.

La majoration de droits de 40 % est étendue aux revenus taxés en application de cette disposition (CGI art. 1758, 1er al.).

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 14\)](#)

## Rehaussement des sanctions applicables en cas de délit de fraude fiscale

---

Outre les pénalités ou amendes fiscales applicables dans les conditions de droit commun, le contribuable coupable du délit de fraude fiscale est passible d'une amende portée de 37 500 € à 500 000 € et d'un emprisonnement de 5 ans (CGI art. 1741, al. 1er).

En outre, ces peines sont aggravées si la fraude est réalisée ou facilitée au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures se rapportant à des opérations fictives, ou lorsque la fraude vise à obtenir de l'État des remboursements injustifiés. Son auteur est alors passible d'un emprisonnement de 5 ans et d'une amende de 75 000 € portée à 750 000 € (CGI art. 1741, al. 1er).



Revue internet du Club Fiscal

Lorsque la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces États ou territoires, les peines sont portées à 7 ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende (CGI art. 1741, al. 1er).

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 15\)](#)

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



## Actualité premier trimestre 2012 Législation et doctrine

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### AUTRES MESURES

#### **Retenue à la source sur les gains de source française d'actionnariat salarié**

Une retenue à la source est prélevée depuis le 1<sup>er</sup> avril 2011 sur les gains et avantages salariaux issus de l'attribution d'options sur titres (« stock-options »), d'actions gratuites, de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) et, plus généralement, de toute attribution de titres à des conditions préférentielles à des salariés ou dirigeants en contrepartie de l'exercice de leur activité en France lorsque ces personnes ne sont pas fiscalement domiciliées en France (CGI art. 182 A *ter*).

Cette retenue est libératoire de l'IR pour les gains autres que ceux issus de la levée d'options sur titres.

[\(BO 5 B-10-12 ; instruction du 2 mars 2012\)](#)

#### **Actionnariat salarié : état à envoyer par la société avant le 30 avril 2012**

Les sociétés ayant émis des actions dans le cadre d'une attribution d'actions gratuites (CGI art. 80 quaterdecies) ont dû adresser, avant le 30 avril 2012, aux bénéficiaires ayant acquis définitivement de telles actions au cours de l'année 2011 un état individuel (avec un double au service des impôts dont elles relèvent) (CGI, ann. III, art. 38-0 septdecies-I-1°).

[\(Décret 2012-131 du 30 janvier 2012, art. 4-II\)](#)



## Droits d'enregistrement sur les cessions de titres

---

Un rescrit précise les règles applicables aux cessions d'actions suite aux dispositions votées dans la loi de finances pour 2012.

[\(Rescrit 2012/7 \(ENR\) du 21 février 2012\)](#)

À compter du 1<sup>er</sup> août 2012, un taux de 0,1 % sera substitué au barème en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Le montant du droit ainsi calculé ne sera soumis à aucun plafonnement (CGI art. 726-I-1<sup>o</sup>). Sous réserve des exonérations mentionnées ci-après, ce droit d'enregistrement concerne les cessions d'actions cotées qui sont constatées par un acte et les cessions d'actions non cotées, constatées ou non par un acte (à défaut d'acte, une déclaration 2759 doit être déposée).

Le régime applicable est résumé dans le tableau ci-après.

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 5-1-E\)](#)



<b>Taxation des cessions d'actions et de parts sociales à compter du 1.01.2012 (1)</b>			
<b>Cessions d'actions</b>	Sociétés françaises cotées (2)	Si la cession est constatée par un acte en France ou à l'étranger (3)	<b>Du 1.01.2012 au 31.07.2012 (4) :</b> - 3 % pour la fraction inférieure à 200 000 € ; - 0,5 % pour la fraction comprise entre 200 000 € et 500 000 000 € ; - 0,25 % pour la fraction excédant 500 000 000 €. <b>À compter du 1.08.2012 (4) :</b> 0,1 %
	Sociétés françaises non cotées (2)	Autres qu'à prépondérance immobilière	
			À prépondérance immobilière
<b>Cessions de parts sociales</b>	Sociétés autres qu'à prépondérance immobilière		3% Abattement pour chaque part sociale cédée = 23 000 € / nombre total de parts de la société
		Société à prépondérance immobilière	5 %
<p>(1) Le minimum de perception des droits d'enregistrement est de 25 €.</p> <p>(2) Les titres cotés sont ceux qui sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers (c. mon. et fin. art. L. 421-1) ou sur un système multilatéral de négociation (c. mon. et fin. art. L. 421-1) (CGI art. 726).</p> <p>(3) Est également taxable en France la cession d'actions de sociétés étrangères cotées ou non cotées constatée par acte passé en France. En revanche, la cession d'actions de sociétés étrangères cotées ou non cotées non constatée par un acte ou qui l'est par un acte passé à l'étranger n'est pas taxable en France.</p> <p>(4) Ce droit s'applique également aux cessions de parts ou de titres du capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualiste ou coopératif.</p>			

Tableau récapitulatif des exonérations du droit d'enregistrement de 0,1 % et 3 % (1) (CGI art. 726-II)	
Opérations réalisées du 1 <sup>er</sup> janvier 2012 au 31 juillet 2012	Opérations réalisées à compter du 1 <sup>er</sup> août 2012
Sans objet	Opérations soumises à la taxe sur les transactions financières
Acquisitions de droits sociaux dans le cadre du rachat par une société de ses propres titres	Acquisitions de droits sociaux dans le cadre du rachat par une société de ses propres titres destinés à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise (c. trav. art. L. 3332-1 et s.) (2)
Acquisitions de droits sociaux dans le cadre d'une augmentation de capital	Acquisitions de droits sociaux dans le cadre d'une augmentation de capital (sans changement)
Acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire	Acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire (sans changement)
Acquisitions de droits sociaux lorsque la société cédante est membre du même groupe intégré que la société qui les acquiert	Acquisitions de droits entre sociétés du même groupe intégré
Néant	Acquisitions de droits sociaux entre sociétés d'un même groupe au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, au moment de l'acquisition de droits concernée
Opérations entant dans le champ de l'article 210 B du CGI (apport partiel d'actif, scission)	Acquisitions intervenant dans les conditions prévues sous le régime des fusions (CGI art. 210 A), des apports partiels d'actif et des scissions (CGI art. 210 B), des rachats d'une entreprise par ses salariés (CGI art. 220 quater, 220 quater A et 220 quater B) (3)
<p>(1) Ces exonérations ne s'appliquent pas aux cessions de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière taxées à 5 % (CGI art. 726-I-2°).</p> <p>(2) Cette exonération ne s'applique pas aux rachats d'actions effectués dans les conditions prévues à l'article L. 225-209-2 du code de commerce.</p> <p>(3) Restent exonérées de droits d'enregistrement les acquisitions de droits sociaux effectuées dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés, par la société créée en vue de racheter une autre société (CGI art. 732 bis).</p>	



## Tiers de confiance : les modèles de conventions nationales et individuelles sont publiés

---

Faisant suite au décret 2011-1997 du 28 décembre 2011 autorisant la mise en place du dispositif de « tiers de confiance », un arrêté du 1<sup>er</sup> mars 2012 fixe les modèles de conventions nationales et individuelles liées à cette nouvelle mission intéressant les membres des professions réglementées de l'expertise comptable, d'avocat et de notaire (CGI art. 170 ter ; CGI, ann. II, art. 95 ZF et 95 ZG).

L'arrêté comporte, en particulier, les modèles de conventions :

- nationale, à conclure entre le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables et la Direction générale des finances publiques (DGFip) (annexe II de l'arrêté) ;
- et individuelle, à conclure entre les professionnels de l'expertise comptable qui souhaitent exercer cette mission de tiers de confiance et la direction départementale ou régionale des finances publiques (ou le délégataire compétent) (annexe VI de l'arrêté).

Cet arrêté entre en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2012.

[\(Arrêté du 1er mars 2012, JO du 9, p. 4398 texte n° 47\)](#)

## Contenu des lettres de missions de tiers de confiance fiscal et de délivrance du visa fiscal

---

Entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2012, le décret 2012-432 tire les conséquences réglementaires de la réforme de la profession comptable initiée par l'ordonnance 2004-279 du 25 mars 2004. Ce décret entérine, dans le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, des précisions concernant le contenu des lettres de missions afférentes aux missions fiscales de ces professionnels :

- la délivrance du visa fiscal ;
- et la mission de tiers de confiance.

[\(Décret 2012-432 du 30 mars 2012, JO du 31, art. 151\)](#)

## Tiers de confiance : commentaires administratifs

---

L'administration a commenté le dispositif de tiers de confiance en rappelant les conditions et modalités d'application. Entre autres précisions, l'instruction fiscale contient la maquette de télédéclaration annuelle des revenus 2012 adaptée pour les tiers de confiance.

[\(BO 5 J-1-12, instruction du 22 mars 2012, JO du 29\)](#)

## Honoraires et commissions non déclarés : échapper à l'amende de 50 %

---

Le non-respect des obligations prévues à l'article 240 du CGI (déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur) entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées (CGI art. 1736-I-1). L'amende n'est pas applicable lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- il s'agit de la première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes ;
- l'omission ou l'inexactitude est réparée soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

Une nouvelle mesure de tempérament est publiée. L'entreprise peut régulariser les déclarations des 3 années précédentes sans encourir l'application de la sanction lorsque les conditions suivantes sont réunies, et à condition que le service des impôts puisse être en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites :

- l'entreprise présente une demande de régularisation pour la première fois ;
- elle est en mesure de justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux.

[\(Rescrit 2012/6 \(RC\) du 14 février 2012\)](#)

## Amende pour défaut de l'état de suivi des plus-values : tolérance

---

Le défaut de production ou les inexactitudes constatées sur certains états fiscaux sont sanctionnés par une amende 5 %. Sont visés :

- l'état de suivi des plus-values en report d'imposition (CGI art. 54 septies-I) ;
- en cas de scission, l'état de situation des titres représentatifs des apports que les associés de la société scindée se sont engagés à conserver pendant 3 ans (CGI art. 54 septies-III).

Par mesure de tempérament, l'administration admet que l'entreprise puisse régulariser sa situation sans encourir l'application de cette amende lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la démarche de la société est spontanée et n'est pas motivée par une quelconque demande de l'administration fiscale (aucun contrôle en cours et la société n'a reçu ni avis de vérification, ni demande d'information à ce sujet) ;
- la situation déclarative de la société fait apparaître une moralité fiscale irréprochable.

[\(Rescrit 2012/8 \(RC\) du 21 février 2012\)](#)

## Récent aménagement de la taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

---

L'article 21 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2012 (n° 2011-1906 du 21 décembre 2011) a modifié les règles applicables en matière de TVS en :

- modifiant les barèmes applicables, en fonction du taux d'émission de dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>) ou de la puissance fiscale ;
- supprimant les exonérations existantes ;
- et instaurant une nouvelle exonération en faveur des voitures particulières possédées ou utilisées par les sociétés, qui combinent l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole et émettant moins de 110 grammes de CO<sub>2</sub>.

Ces dispositions sont applicables à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1<sup>er</sup> octobre 2011.

[\(BO 7 M-1-12 ; instruction du 17 février 2012\)](#)

## Contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA)

---

La contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA) est due par les entreprises d'au moins 250 salariés qui sont redevables de la taxe d'apprentissage et dont le nombre annuel moyen de salariés en contrat d'apprentissage ou de professionnalisation et de jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise (VIE) ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche en entreprise (CIFRE) est inférieur à un seuil.

A compter de la contribution due en 2012 sur les rémunérations versées en 2011, ce seuil, également appelé « quota alternance », est porté de 3 % à 4 % de l'effectif annuel moyen

de l'entreprise. Il sera porté à 5 % à compter de la contribution due en 2016 sur les rémunérations versées en 2015.

Toutefois, les entreprises ne respectant pas ce seuil mais comptant au moins 3 % de salariés en contrats de professionnalisation ou d'apprentissage dans leur effectif annuel moyen et qui justifient d'une progression annuelle d'au moins 10 % du nombre de ces contrats dans leur entreprise ou dans la branche dont elles relèvent lorsqu'un accord collectif a été conclu en ce sens, sont exonérées de contribution.

La contribution est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage. Son taux est progressivement relevé.

[\(BO 4 L-2-12 ; instruction du 23 mars 2012\)](#)

### **Exonération temporaire de taxe foncière des cultures fruitières et des vignes**

---

Les communes et les EPCI à fiscalité propre peuvent exonérer de taxe foncière sur les propriétés non bâties, pour une durée maximale de 8 ans, les vergers, cultures fruitières d'arbres et arbustes et les vignes à compter des impositions établies au titre de 2012 si une délibération en ce sens a été prise au plus tard le 1er octobre 2011 (CGI art. 1395 A bis). L'administration commente ces dispositions.

[\(BO 6 B-1-12 ; instruction du 20 février 2012\)](#)

### **Régime des pistes de ski, de leurs aménagements et des retenues collinaires au regard de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB)**

---

Les terrains d'assise des pistes de ski ne sont pas, en tant que tels, passibles de la TFPB. Par suite, le prix de revient des aménagements dont ces pistes ont fait l'objet ainsi que celui des retenues collinaires permettant la fabrication de neige artificielle ne doivent pas être retenus dans la valeur locative servant de base à la TFPB.

Toutefois, lorsque les aménagements de ces pistes ou les retenues collinaires nécessitent la construction d'ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritable construction, ceux-ci sont passibles de la TFPB.

Par ailleurs, les terrains constituant des dépendances indispensables et immédiates des gares de départ et d'arrivée des remontées mécaniques présentant le caractère de véritables constructions demeurent passibles de la TFPB.

[\(Rescrit 2012/9 \(IDL\) du 21 février 2012\)](#)



## **Exonération partielle des constructions situées dans les zones de danger**

---

Pour les impositions établies à compter de 2011, les collectivités territoriales et les EPCI à fiscalité propre peuvent sur délibération exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), à hauteur de 25 % ou 50 %, les constructions affectées à l'habitation achevées antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers et situées dans « zones de danger » (c. env. art. L. 562-1 et CGI art. 1383 G *ter*).

[\(BO 6 C-2-12 ; instruction du 13 février 2012\)](#)

## **Taxe d'habitation sur les logements vacants**

---

Sous réserve que la taxe annuelle sur les logements vacants ne soit pas applicable sur leur territoire, les communes peuvent, sur délibération, décider d'assujettir à la taxe d'habitation les logements vacants depuis plus de 5 années au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Cette possibilité est étendue aux EPCI à fiscalité propre sous réserve de respecter certaines conditions.

[\(BO 6 D-1-12 ; instruction du 19 mars \)](#)

## **Réduction de 30% de la valeur locative des locaux d'habitation issus de la transformation de bureaux**

---

Une instruction précise les conditions dans lesquelles un abattement de 30 % peut être appliqué à la valeur locative des locaux affectés à l'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux commerciaux ou industriels et dans des communes sur le territoire desquelles sont situés un ou plusieurs quartiers classés en zones urbaines sensibles sur délibération des collectivités concernées (CGI art. 1518 A *ter*).

[\(BO 6 G-1-12 ; instruction du 16 février 2012 \)](#)

## Taxe sur les surfaces commerciales (Tascom)

---

L'administration commente dans une instruction du 9 mars 2012 (BO 6 F-1-12) les dernières règles applicables à la Tascom. Cette instruction est annulée et remplacée par une nouvelle instruction du 23 avril 2012 (BO 6 F-2-12).

Le point modifié concerne la détermination du montant de la taxe en cas de modification des surfaces de vente d'un établissement en cours d'année. L'administration avait considéré dans son instruction du 9 mars 2012 que le taux de la taxe devait être déterminé en rapportant le chiffre d'affaires annuel à une surface pondérée sur l'année (BO 6 F-1-12, n° 59).

Cette instruction a été rapportée et le taux de la tascom est déterminé en rapportant le chiffre d'affaires annuel proratisé pour chaque période à la surface de chaque période considérée (BO 6 F-2-12, n° 59).

Lorsque la surface de vente est créée ou modifiée en cours d'exercice, le chiffre d'affaires annuel au m<sup>2</sup> à prendre en compte est calculé au prorata du temps d'ouverture de ces surfaces.

Par conséquent, en cas de modification de la surface de vente d'un établissement, le taux de la tascom est déterminé en rapportant le chiffre d'affaires annuel proratisé pour chaque période à la surface de chaque période considérée (BO 6 F-2-12, n° 59).

[\(BO 6 F-1-12 et 6 F-2-12 ; instructions des 5 mars 2012 et 23 avril 2012\)](#)

## Taxe sur les cessions à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles

---

L'article 55 de la loi de modernisation de l'agriculture et de la pêche (n° 2010-874 du 27 juillet 2010) a institué une taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus ou de droits relatifs à des terrains nus rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, ou par application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme (CGI art. 1605 nonies).

La taxe est exigible lors de la première cession à titre onéreux intervenue après que le terrain a été rendu constructible postérieurement au 13 janvier 2010. Elle est due par le cédant.

Une instruction commente ce dispositif.

[\(BO 8 M-2-12 ; instruction du 5 mars 2012\)](#)



## Taxe communales sur les cessions à titre onéreux de terrains nus devenus constructibles

Les communes et les EPCI sont autorisés à instituer une taxe sur les cessions de terrains nus devenus constructibles calculée sur le gain réalisé par le propriétaire du fait du classement de son terrain, par un plan local d'urbanisme ou un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible (CGI art 1529).

Sous réserve de certaines exonérations, la taxe est exigible lors de la première cession à titre onéreux du terrain intervenue après son classement en terrain constructible.

Une instruction commente les modifications relatives à l'assiette de la taxe applicables aux cessions à titre onéreux intervenues depuis le 28 septembre 2009.

[\(BO 8 M-1-12 ; instruction du 15 février 2012\)](#)

## Taxe sur les terrains constructibles dans certaines zones urbaines

Sur délibération du conseil municipal, la valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés dans les zones urbaines délimitées par une carte communale, un plan local d'urbanisme (PLU) ou un plan de sauvegarde et de mise en valeur (PSMV) approuvé peut être majorée d'une valeur comprise entre 0 et 3 € au m<sup>2</sup> pour le calcul de la part de taxe foncière sur les propriétés non bâties revenant aux communes et aux EPCI sans fiscalité propre (CGI art. 1396 ; ann. III, art. 321 H).

La superficie retenue pour le calcul de la majoration est réduite de 1 000 m<sup>2</sup>.

Afin de renforcer l'offre de terrains constructibles en zone urbaine (CGI art. 1396 modifié) :

- la réduction de la superficie retenue pour le calcul de la majoration est ramenée à 200 m<sup>2</sup> (au lieu de 1 000 m<sup>2</sup>) ;
- la taxe peut être instituée dans les zones à urbaniser lorsque les voies publiques et les réseaux (eau, électricité et, le cas échéant, assainissement) existant à la périphérie de la zone à urbaniser ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de cette zone ;
- une majoration (de 5 € par m<sup>2</sup> à partir de 2014, puis de 10 € par m<sup>2</sup> à partir de 2016) s'applique de plein droit, sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI compétent pour la réalisation du PLU, pour les terrains situés dans une zone qui sera définie par arrêté conjoint des ministres chargés du budget et du logement.

[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 28\)](#)

## Contribution sur les activités privées de sécurité due à compter de 2012

---

La contribution sur les activités de sécurité est due par les personnes assujetties à la TVA qui réalisent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 des activités soumises à la contribution (CGI art. 1609 quintricies). Cette taxe comporte deux volets :

- pour les personnes physiques ou morales qui effectuent en France à titre onéreux des activités privées de sécurité, la contribution est calculée sur le montant hors taxes des prestations de services d'activités privées de sécurité en appliquant un taux de 0,5 % ;
- pour les personnes morales qui, pour leur propre compte, font exécuter en France par certains de leurs salariés une ou plusieurs activités, la contribution est calculée sur le montant des rémunérations brutes versées aux salariés en appliquant un taux de 0,7 %.

L'administration a publié son instruction définitive sur cette contribution.

L'instruction est conforme au projet initial, sous réserve de quelques précisions sur le périmètre des activités non soumises à la taxe, essentiellement dans le secteur bancaire.

Les entreprises de déménagements et de garde-meubles peuvent être redevables de la contribution lorsqu'elles font assurer pour leur propre compte, par certains de leurs salariés, une activité privée de surveillance ou de gardiennage.

Le montant de la contribution s'ajoute au prix acquitté par le client. Il est signalé par une mention particulière figurant en bas de la facture relative à la prestation de services rendue.

[\(BO 3 P-1-12 ; instruction du 18 janvier 2012\)](#)

## Contributions sur les boissons sucrées

---

Une circulaire du 24 janvier 2012 commente les modalités d'application de la contribution sur les boissons sucrées (CGI art. 1613 ter) et de la contribution sur les boissons édulcorées (CGI art. 1613 quater) appliquées sur les quantités de boissons livrées, à titre onéreux ou gratuit, sur le territoire national à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Les redevables sont tenus d'établir le relevé des quantités livrées sur le marché intérieur au cours du mois précédent et de calculer le montant des cotisations dues. Ce relevé, conforme au modèle annexé à la circulaire, doit être déposé au bureau de douane et droits indirects compétent, avant le 25 du mois. Le droit est liquidé par ce bureau au vu des relevés mensuels.

[\(Circulaire du 24 janvier 2012\)](#)

## Réserve de capitalisation des entreprises d'assurances

---

Les entreprises d'assurances régies par le code des assurances, le code de la mutualité et le code de la sécurité sociale sont tenues de constituer une réserve de capitalisation en vue de parer à la dépréciation des valeurs comprises dans leur actif et à la diminution de leur revenu.

L'administration commente l'imposition exceptionnelle de 10 % calculée sur la réserve et la fiscalisation de cette réserve.

La taxe exceptionnelle de 10 % est assise sur le montant de la réserve de capitalisation à l'ouverture de l'exercice en cours au 29 décembre 2010.

[\(BO 4 L-1-12 ; instruction du 13 janvier 2012\)](#)

## Taxes sur les transactions financières : taxe de 0,1 % sur les achats d'actions françaises

---

Une taxe sur les transactions financières s'appliquera à compter du 1<sup>er</sup> août 2012 à toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital dès lors que (CGI art. 235 ter ZD) :

- ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger ;
- son acquisition donne lieu à un transfert de propriété ;
- ce titre est émis par une société française dont le siège est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

La taxe est calculée sur la valeur d'acquisition du titre, au taux de 0,1 %.

Seuls les titres de capital émis par les sociétés par actions cotées (actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote) sont soumis à la taxe. Des exonérations sont notamment prévues pour les acquisitions intragroupe. Les cessions temporaires de titres (pension et prêts de titres) sont également exonérées.

[\(1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 5-I A et C\)](#)

## Taxation des opérations spéculatives

---

Sont soumis à une taxe de 0,01 %, à compter du 1<sup>er</sup> août 2012 :

- les contrats d'échange sur défaut d'un État (CDS) (CGI art. 235 ter ZD ter) ;
- les opérations à haute fréquence (CGI art. 235 ter ZD bis).



[\(1ère loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-354 du 14 mars 2012, JO du 15, p. 4690, art. loi art. 5-II et 5-III\)](#)

## Conventions fiscales

---

**Convention conclues par la France.** Une instruction donne la liste des conventions fiscales bilatérales conclues par la France au 1<sup>er</sup> janvier 2012.

[\(BO 14 A-2-12, instruction du 21 février 2012\)](#)

**Hong Kong.** Publication de l'accord entre la France et Hong Kong en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales signée à Paris le 21 octobre 2010.

[\(BO 14 A-1-12, instruction du 9 février 2012\)](#)

**Panama.** Publication de la convention entre la France et le Panama en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu signée à Panama le 30 juin 2011.

[\(BO 14 A-4-12, instruction du 24 février 2012\)](#)

