

IMPÔT

Taxe professionnelle (équipements et biens mobiliers confiés à titre gratuit)

Cabinet Ratheaux
société d'avocats



En application de l'article 1467, 1°-a du Code général des impôts, pour la généralité des contribuables, la taxe professionnelle a pour base la valeur locative des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence, à l'exception de celles qui ont été détruites ou cédées au cours de cette période.

Au cours des dernières années, cette notion de disposition a généré des difficultés d'application dans l'hypothèse d'un contribuable qui met des immobilisations à la disposition d'un tiers sans que celui-ci en soit locataire, notamment dans le cadre de la sous-traitance industrielle (outillages spécifiquement adaptés, moules industriels... mis à disposition des sous-traitants par des donneurs d'ordre).

Dans un arrêt de principe en date du 25 avril 2003, le Conseil d'Etat a considéré que les immobilisations corporelles dont le redevable dispose pour les besoins de son activité professionnelle, au sens de l'article 1467 du CGI, sont les biens placés sous le contrôle de l'intéressé et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue. Ainsi, il a jugé que les sous-traitants sont imposables à la taxe professionnelle sur la valeur locative des biens que les donneurs d'ordres mettent à leur disposition.

La Loi de finances rectificative pour 2003 fait échec à la jurisprudence du Conseil d'Etat, en définissant expressément le rede-

vable légal de la taxe professionnelle assise sur les équipements et biens mobiliers (EBM) confiés à titre gratuit.

Elle prévoit désormais que les EBM, utilisés à titre gratuit par une personne passible de la taxe professionnelle qui n'en est ni le propriétaire, ni le locataire, ni le sous-locataire, sont imposés au nom

- du sous-locataire ou, à défaut, du locataire ou, à défaut, du propriétaire, dans le cas où celui-ci est passible de la taxe professionnelle;
- dudit utilisateur, dans le cas où le sous-locataire, ou le locataire, ou le propriétaire, n'est pas passible de la taxe professionnelle.

Dans une instruction en date du 6 décembre 2004 (6 E-11-04), dont nous reproduisons l'essentiel, l'administration fiscale a commenté cette nouvelle disposition.

I - Champ d'application de la mesure

A - Utilisateurs concernés

Seules sont concernées les personnes passibles de la taxe professionnelle, c'est-à-dire les personnes effectivement soumises à

cet impôt à l'exclusion des personnes bénéficiant d'une exonération permanente ou temporaire ou établies en dehors du territoire national.

L'utilisateur est, en principe, la personne bénéficiaire de la mise à disposition, c'est-à-dire la personne qui détient matériellement le bien, qui l'utilise pour les besoins de son activité professionnelle et qui a vocation à retirer tout profit de cette utilisation.

Cependant, il n'y a pas toujours confusion entre le détenteur matériel du bien et son véritable utilisateur. Dans les cas où, notamment, le détenteur matériel n'exerce pas de contrôle sur les biens remis (en n'assurant pas, par exemple, l'entretien, les réparations, le renouvellement, l'approvisionnement) et ne les utilise pas pour son activité professionnelle, c'est alors la personne ayant remis les biens et qui exerce ce contrôle qui doit être regardée comme le véritable utilisateur.

C'est le cas, par exemple, des distributeurs automatiques de boissons ou de confiserie mis en dépôt auprès des entreprises (ou administrations), des appareils de jeux (flipper, jeux vidéo, billard,

baby-foot) mis en dépôt auprès des cafés, bars, restaurants.

B - Nature des biens concernés

La mesure s'applique

- aux équipements et biens mobiliers;
 - aux biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu du 11° de l'article 1382 du Code général des impôts mais évalués et imposés dans les mêmes conditions que les éléments mobiliers (ex: installations électriques, grosse machinerie).
- Les biens immobiliers ne sont donc pas concernés par le dispositif.

C - Utilisation « à titre gratuit »

La mesure s'applique aux biens utilisés par une personne qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni crédit preneur (étant entendu que les personnes disposant d'EBM en vertu d'un contrat de crédit-bail sont considérées comme des locataires), ni sous-locataire, mais qui en dispose « à titre gratuit » au dernier jour de la période de référence retenue pour cet utilisateur, que ces biens fassent ou non, à cette date, l'ob-



Les biens immobiliers ne sont pas concernés par le dispositif

IMPÔT

Taxe professionnelle (équipements et biens mobiliers confiés à titre gratuit)

jet d'une utilisation effective.

La notion de « mise à disposition gratuite » vise donc toutes les situations autres que celles régies par un titre de propriété, un contrat de location, de crédit-bail ou de sous location.

Il peut ainsi s'agir

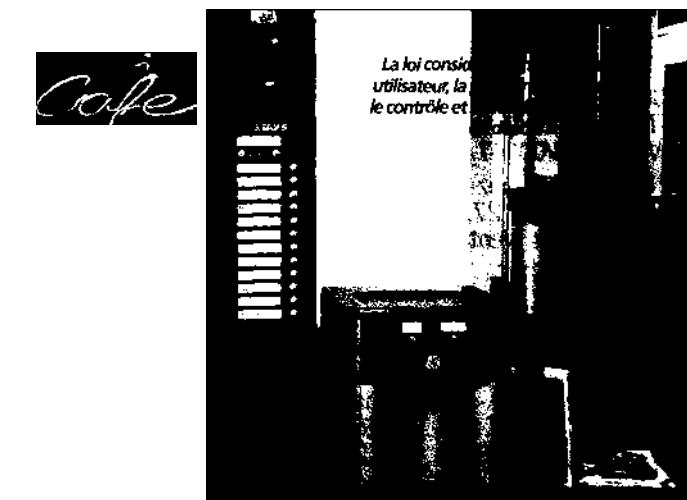
- d'un contrat, tel que le dépôt, le prêt ou le commodat, conclu à titre individuel; ou, plus généralement, de tout contrat en vertu duquel la mise à disposition du bien n'a pas pour contrepartie le versement d'un loyer ou d'une somme en tenant lieu;
- à défaut d'acte juridique, la qualification de mise à disposition gratuite peut résulter des circonstances de fait susceptibles de caractériser l'absence de contrepartie financière à la remise du bien.

II - Détermination du redevable en cas de mise à disposition gratuite d'EBM auprès d'une personne passible de la taxe professionnelle

1. Recensement des situations

- Le bien a été remis directement par son propriétaire à l'utilisateur - le propriétaire est passible de la taxe professionnelle: le bien est imposé au nom de ce dernier,
- le propriétaire n'est pas passible de la taxe professionnelle: le bien est imposé au nom de son utilisateur.
- Le bien a été donné en location ou en crédit bail pour plus de 6 mois* puis remis à titre gratuit par son locataire à l'utilisateur - si le locataire ou le crédit preneur est passible de la taxe professionnelle, le bien est imposé au nom de ce dernier,
- si le locataire ou le crédit preneur n'est pas passible de la taxe professionnelle, le bien est imposé au nom de son utilisateur, quelle que soit la situation du propriétaire au regard de la taxe professionnelle.

(1) Si la location ou le crédit-bail a été consenti pour moins de 6 mois, il convient d'appliquer les principes généraux régissant la location et d'inclure ainsi la valeur locative du bien mis à disposition dans la base d'imposition du propriétaire.



- Le bien a été donné en location (ou en crédit-bail) pour plus de 6 mois, puis sous-loué" et enfin remis à titre gratuit à son utilisateur:

- si le sous-locataire est passible de la taxe professionnelle, le bien est imposé au nom de ce dernier,
- si le sous-locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle, le bien est imposé au nom de son utilisateur, quelle que soit la situation du propriétaire et du locataire ou du crédit preneur au regard de la taxe professionnelle.

2. Notion de personne passible de la taxe professionnelle

La notion de personne passible de la taxe professionnelle s'apprécie de la même manière chez le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire que chez l'utilisateur. Seules sont donc concernées les personnes passibles de la taxe professionnelle, c'est-à-dire les personnes effectivement soumises à cet impôt (exclusion des personnes bénéficiant d'une exonération permanente ou temporaire ou établie en dehors du territoire national).

Remarques

L'instruction confirme les commentaires que nous avons formulés dans notre lettre d'information n° 2 de 2004 selon lesquels la rédaction de cet article semblait impliquer l'imposition de l'utilisateur lorsque le propriétaire est établi à l'étranger.

(2) En cas de cascade de sous-location, il convient de retenir le dernier sous-locataire.

S'il est partiellement imposable à la taxe professionnelle, le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire ne doit inclure dans sa base imposable la valeur locative du bien mis à sa disposition que si celui-ci est, en (absence de mise à disposition, nécessaire à l'exercice de ses activités qui est imposable. Dans l'hypothèse contraire l'imposition est, le cas échéant, répercutée sur l'utilisateur : en effet, dans cette situation, le propriétaire, le locataire, ou le sous-locataire doit être regardé comme n'étant pas passible de taxe professionnelle.

3. Etablissement de rattachement des biens remis à titre gratuit

Il convient de faire application de l'article 1473 du Code général des impôts, aux termes duquel la taxe professionnelle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains.

Deux situations peuvent se présenter:

- le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire ne sont pas passibles de taxe professionnelle : le 3° bis de l'article 1469 ne s'applique pas, les équipements et biens mobiliers sont, selon les conditions de droit commun, rattachés à l'établissement dans lesquels ils sont susceptibles d'utilisation matérielle;
- le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire est passible de taxe professionnelle: le 3° bis de l'article 1469 s'applique, les équipements et biens mobiliers sont rattachés à l'établissement auquel ils auraient été rattachés en l'absence de mise à disposition gratuite.

4. Précisions sur la base d'imposition

Lorsque les biens utilisés à titre gratuit sont imposés au nom de leur propriétaire (ou de leur utilisateur, en présence ou non d'un locataire ou d'un sous-locataire), leur valeur locative est égale à 16 % de leur prix de revient.

Lorsque les biens utilisés à titre gratuit sont imposés au nom de leur locataire, crédit preneur ou sous-locataire, leur valeur locative est égale au montant du loyer (ou de la somme versée par le sous-locataire) au cours de l'exercice sans pouvoir différer de plus de 20 % de celle résultant des règles appelées à l'alinéa précédent.

III - Entrée en vigueur

A - Généralités

Les règles d'impositions, ci-dessus définies, s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2004.

Il appartient donc aux propriétaires, locataires, sous-locataires qui n'auraient pas déclaré, au titre des années 2004 et 2005, la valeur locative des biens en application de la mesure décrite ci-dessus, de déposer une déclaration rectificative auprès du service des impôts dont relève l'établissement auquel les biens sont rattachés.

S'agissant des utilisateurs qui auraient été imposés à tort sur la valeur locative des biens mis gratuitement à leur disposition, un dégrèvement est accordé sur réclamation de l'établissement, étant entendu que pour être recevable, la réclamation doit être présentée dans le délai prévu à l'article R* 196-2 du livre des procédures soit, pour une imposition au titre de 2004, au plus tard le 31 décembre 2005, ou en cas d'imposition supplémentaire, dans le délai prévu à l'article R* 196-3 du livre précité.

B - Règlement du passé

Sous réserve des décisions juridictionnelles passées en force de chose jugée et des règles de prescription, les impositions précédemment commentées s'appliquent aux impositions établies au titre des années antérieures à 2004.