

QUESTIONS FISCALES DIVERSES

Parmi les informations fiscales récentes relevées dans la jurisprudence, les bulletins officiels de l'administration fiscale et au Journal Officiel, nous vous signalons les points suivants plus amplement développés ci-après concernant :

- le caractère de charges d'exploitation et non plus d'immobilisations des dépenses afférentes aux travaux d'enlèvement des couches « stériles » d'une carrière ;
- l'extension du taux de TVA à 5,5 % aux travaux effectués dans les logements sociaux à usage collectif ;
- le sort fiscal réservé aux opérations de recherche de plomb et de mise en conformité des canalisations ;
- la suppression du droit de timbre sur les requêtes enregistrées auprès des juridictions administratives ;
- la non prise en compte des taxes professionnelles et foncières pour l'évaluation des stocks et travaux en cours ;
- le régime fiscal des avantages en nature et des indemnités pour frais professionnels.

Enlèvement des couches stériles avant l'exploitation d'une carrière

Dans un arrêt du 10 octobre 2002 porté à votre connaissance dans notre Informations Fiscal n° 18 du 9 décembre 2003, la Cour Administrative d'Appel de Nancy avait jugé que les dépenses afférentes aux travaux d'enlèvement des couches dites « stériles » préparatoires à l'extraction des matériaux d'une carrière constituaient un aménagement porté au gisement lui-même qui devaient être immobilisées.

Cette solution était conforme à une décision précédente de la Cour Administrative d'Appel de Nantes en date du 15 mai 2001 (SA Pigeon Carrières CAA Nantes 15 mai 2001 req. n° 98-2063).

Dans cette dernière affaire, le contribuable nullement satisfait de cette décision a porté l'affaire devant le Conseil d'Etat.

Dans un arrêt du 30 décembre 2003, la Haute Assemblée a annulé l'arrêt de la Cour administrative d'Appel de Nantes notamment en ces termes :

« Considérant que, comme il a été dit ci-dessus, **les frais d'extraction des couches dites stériles constituent des charges d'exploitation**, qualification qui a d'ailleurs été retenue par le plan comptable professionnel des industries de carrière et matériaux de construction, dont la conformité au plan comptable général a fait l'objet d'un avis favorable sur ce point du Conseil National de la Comptabilité que, par suite, la Société Pigeon Entreprises est fondée à soutenir que c'est à tort que le Tribunal Administratif de Rennes a rejeté sa demande tendant à la décharge du complément d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie à la suite de la réintégration dans ses résultats de l'exercice clos en 1991 des frais d'extraction des couches dites stériles ».

Il est clair aujourd'hui que les travaux d'enlèvement des couches dites « stériles » préparatoires à l'extraction des matériaux constituent des charges d'exploitation immédiatement déductibles et non des dépenses devant être immobilisées et amorties dans les mêmes conditions que le gisement lui-même (CE 30 décembre 2003 req. n° 236173 SA Pigeon Entreprises).

Extension du taux de TVA à 5,5 % aux travaux effectués dans les logements sociaux à usage locatif

L'article 24 de la loi de finances pour 2004 a prorogé l'application du taux de TVA à 5,5 % à certains travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de 2 ans.

Ce même article a également étendu le bénéfice de ces dispositions aux **travaux effectués dans les logements sociaux à usage locatif**, qui en étaient jusqu'à présent exclus et qui étaient soumis au taux réduit de la TVA de façon indirecte par le mécanisme de la livraison à soi-même.

Il s'ensuit concrètement que désormais les entreprises pourront appliquer le **taux réduit de TVA à 5,5 % sur les travaux facturés à compter du 1^{er} janvier 2004 portant sur des logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans ainsi que ceux portant sur leurs dépendances usuelles** (parties communes, loges de gardien ou de concierge, locaux communs, garages).

Pour bénéficier du taux réduit de TVA et à l'exemple du dispositif prévu pour les travaux portant sur les locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de 2 ans, le client doit remettre à l'entreprise, en principe avant l'engagement des travaux et au plus tard lors de la facturation, une **attestation justifiant de l'ancienneté et de l'affectation des locaux**.

Cela étant, il est admis que lorsqu'un prestataire réalise des travaux indépendants les uns des autres dans un même immeuble, une attestation peut lui être délivrée à l'occasion des premiers travaux. Celle-ci reste valable tant que l'affectation ou les caractéristiques des locaux demeurent inchangées, pour autant que les travaux y soient effectués au profit du même client. En cas de modification de l'affectation ou des caractéristiques du local, il appartient au client d'en informer le prestataire en lui remettant une nouvelle attestation.

S'agissant des travaux portant sur les parties communes, l'attestation délivrée lors de la première intervention ou de la conclusion du contrat d'entretien reste valable tant que la proportion des locaux à usage d'habitation ne varie pas. Si cette proportion est modifiée, il appartient au client d'en informer le prestataire par la délivrance d'une nouvelle attestation (Bulletin Officiel des Impôts 8 A-1-04 du 28 janvier 2004).

Sort fiscal réservé aux opérations de recherche de plomb et de mise en conformité des canalisations

En matière de détermination des revenus fonciers, il résulte des dispositions de l'article 31-I-1° du code général des impôts que les dépenses de réparation et d'entretien afférentes aux immeubles donnés en location et effectivement supportés par le propriétaire sont déductibles dans la mesure où elles correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.

A cet égard, les **opérations de recherche et de mise en conformité des canalisations en plomb dans les logements** constituent pour les propriétaires bailleurs, des **dépenses d'entretien déductibles** pour la détermination des revenus fonciers (rép. ministérielle à M. Depierre n° 15020 JO AN 20 octobre 2003).

En matière de TVA, le taux réduit à 5,5 % est alors applicable pour les **travaux d'élimination du plomb des canalisations portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans**. En revanche, les prestations d'études telles que les opérations de recherche de plomb préalables aux travaux qui, en vertu de la loi, doivent être réalisées par des entreprises indépendantes des prestataires des travaux demeurent soumises au taux normal de TVA.

Suppression du droit de timbre sur les requêtes auprès des juridictions administratives

Aux termes de l'article 1089 B, « les actes des secrétariats des juridictions judiciaires et administratives ne sont pas soumis au droit d'enregistrement ni au droit de timbre, ni à toute autre taxe prévue par le présent code à l'exception d'un droit de timbre de 15 € par requête enregistrée auprès des tribunaux administratifs, des cours administratives d'appel et du Conseil d'Etat ».

L'article 2 de l'ordonnance 2003-1235 du 22 décembre 2003 relative à des mesures de simplification en matière fiscale a modifié les dispositions de l'article 1089 B du code général des impôts précité de telle sorte que le **droit de timbre de 15 € perçu sur les requêtes enregistrés auprès des juridictions administratives est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2004** (ordonnance du 22 décembre 2003 – JO du 24 décembre 2003 p. 22068).

Evaluation des stocks et travaux en cours

En application de l'article 38 nonies de l'annexe III au code général des impôts, le coût de revient des produits fabriqués en stock à la clôture de l'exercice est notamment constitué du coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers. Le même article précise que ces coûts sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluations statistiques.

Le coût de revient des stocks pris en compte pour l'établissement du résultat imposable est donc déterminé par référence **aux règles comptables**.

A cet égard et s'agissant en particulier de la question de savoir si la taxe professionnelle peut être regardée comme une charge indirecte de production pour le calcul du coût de revient des stocks, le plan comptable général est muet et la doctrine comptable divisée.

C'est ainsi que **selon le plan comptable général**, sont incluses dans le coût de production les charges indirectes de production « qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service ». N'en font pas partie, en principe, les charges financières, les frais de recherche et de développement ou les frais d'administration générale « sauf si les conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte ».

Par ailleurs, **selon la doctrine comptable**, une partie considère que la taxe professionnelle constitue un impôt de caractère général, même si ses éléments de calcul reposent en partie sur des éléments de production, qui n'a pas, par conséquent, à être incorporé dans le coût de production. Une autre partie estime, au contraire, que la quote-part de taxe professionnelle assise autrefois sur les salaires et les immobilisations, aujourd'hui sur les seules immobilisations, utilisés dans le processus de production, constitue une charge indirecte de production.

Dans un arrêt du 3 novembre 2003, le Conseil d'Etat vient de mettre fin aux hésitations et pratiques divergentes en la matière **en écartant l'incorporation de la taxe professionnelle dans l'évaluation des stocks**.

La Haute Assemblée fonde sa décision sur l'analyse qu'elle fait des caractéristiques de cette taxe qui constitue, selon elle, un **impôt de caractère général** dont l'assiette d'une détermination complexe, interdit de lier sa charge à une activité précise de production. Elle considère donc la taxe professionnelle comme une charge de l'entreprise assimilable à des frais d'administration générale ne pouvant être rattachés avec pertinence au coût de revient des produits fabriqués par l'entreprise (CE 3 novembre 2003 req. n° 248888 SA Tuileries Marley Betopan).

Cette solution retenue par le Conseil d'Etat pour la taxe professionnelle a également été retenue par la Cour administrative d'Appel de Paris pour la taxe foncière dont la base est pour partie la même que celle de la taxe professionnelle (CAA Paris 11 juillet 2003 req. n° 98-1676 Société LVMH).

Ces décisions devraient participer à l'unification des pratiques comptables jusqu'alors partagées.

Régime fiscal des avantages en nature et des indemnités pour frais professionnels

En application du premier alinéa de l'article 82 du code général des impôts, les **avantages en nature**, c'est-à-dire la mise à disposition ou la fourniture par l'employeur à ses salariés d'un bien ou d'un service à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur réelle sont, au même titre que la rémunération en espèces des bénéficiaires, imposables à l'impôt sur le revenu.

Aux termes du second alinéa du même article, ces avantages doivent être estimés d'après les règles applicables en matière de sécurité sociale lorsque le montant de la rémunération perçue par les bénéficiaires n'est pas supérieur au plafond fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et, dans le cas contraire, à leur valeur réelle.

Par ailleurs, en application des dispositions de l'article 81-1° du code général des impôts, les **indemnités versées aux salariés en compensation des frais**, autres que les dépenses professionnelles courantes couvertes par la déduction forfaitaire de 10 % (notamment frais de déplacement domicile-lieu de travail, frais de restauration sur le lieu de travail, frais de documentation nécessités par l'exercice de la profession), inhérents à la fonction ou l'emploi occupé, sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont utilisées conformément à leur objet. Toutefois, ces indemnités doivent être ajoutées à la rémunération brute imposable en cas d'option pour la déduction des frais professionnels selon leur montant réel et justifié.

Par mesure de simplification, et sauf pour les dirigeants de sociétés et assimilés, pour lesquelles elles constituent en tout état de cause un supplément de rémunération imposable en application de l'article 80 ter du code général des impôts, il est admis que les indemnités forfaitaires pour frais professionnels sont présumées être utilisées conformément à leur objet lorsqu'elles n'excèdent pas les montants fixés par la réglementation sociale.

A compter du 1^{er} janvier 2003, deux arrêtés des 10 et 20 décembre 2002 modifient pour le calcul des cotisations de sécurité sociale les règles relatives respectivement aux avantages en nature et aux indemnités pour frais professionnels (cf. Informations Social n° 3 du 23 janvier 2003 et Social n° 8 du 27 janvier 2004). Ils modifient de manière incidente les règles applicables en matière d'impôt sur le revenu pour l'évaluation des avantages en nature et l'exonération des indemnités pour frais professionnels.

A cet égard, une instruction de l'administration fiscale du 6 février 2004 commente ces dispositions en précisant qu'elles sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2003 (Bulletin Officiel des Impôts 5 F-1-04 du 6 février 2004).

En résumé, il résulte de cette instruction que, les dispositions des articles 82 et 81-1° du code général des impôts précitées étant inchangées, les modifications apportées pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale par les deux arrêtés des 10 et 20 décembre 2002 emportent les conséquences au regard de l'impôt sur le revenu suivantes :

➤ **En ce qui concerne les avantages en nature**

- Les nouvelles règles sociales s'appliquent de plein droit pour les salariés dont la rémunération n'excède pas le plafond de la sécurité sociale (29 184 € pour 2003 et 29 712 € pour 2004).
- Pour les autres salariés, les avantages en nature sont en principe retenus pour leur valeur réelle. Toutefois, comme précédemment, l'avantage en nature nourriture peut être évalué selon les règles sociales et les avantages en nature logement ou résultant de l'utilisation privée d'un véhicule d'entreprise peuvent être estimés par référence respectivement à la valeur locative cadastrale du logement et au barème kilométrique.

➤ **En ce qui concerne les allocations pour frais d'emploi**

- Les indemnités forfaitaires continuent d'être présumées utilisées conformément à leur objet et par suite exonérées d'impôt sur le revenu, à concurrence des montants prévus pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

La situation des dirigeants de société reste inchangée au regard tant des avantages en nature, qui sont évalués d'après leur valeur réelle, que des allocations forfaitaires pour frais, qui constituent une rémunération imposable en application de l'article 80 ter du code général des impôts.