

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 point suivants plus amplement développés ci-après, concernant :

- l'exclusion du droit à déduction de la TVA grevant les frais d'hôtel des dirigeants et du personnel ;
- la non déduction d'une provision pour garantie décennale constituée au titre de chantiers non encore réceptionnés ;
- le refus d'application du taux de TVA à 5,5 % pour les travaux dans le logement pour défaut d'attestation du client préalable à la réalisation des travaux ;
- la durée d'activité de 183 jours des salariés détachés à l'étranger qui conditionne leur exonération à l'impôt sur le revenu comprend les jours de congés payés ou de récupération ;
- la non déduction de la TVA facturée à une entreprise par des personnes se trouvant dans un lien de subordination avec elle ;
- les principales dispositions fiscales du projet de loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement.

TVA grevant les dépenses de logement des dirigeants et du personnel

Il résulte des dispositions de l'article 236 de l'annexe II au code général des impôts que « la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses supportées par les entreprises pour assurer le **logement de leurs dirigeants et de leur personnel est exclue du droit à déduction** ».

Cette exclusion du droit à déduction de la TVA n'est toutefois pas applicable notamment aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance.

Dans un arrêt du 5 avril 2004, le Conseil d'Etat a jugé que les dépenses de logement visées à l'article 236 de l'annexe II au CGI incluaient les dépenses d'hébergement occasionnel.

Ce faisant et alors que jusqu'ici subsistait une incertitude sur la définition de logement, il est clair aujourd'hui que **la TVA grevant les dépenses de logement occasionnel tels que les frais d'hôtel des dirigeants et du personnel d'une entreprise n'est pas déductible**.

Cette exclusion du droit à déduction de la TVA ayant une portée générale est applicable quand bien même les frais dont il s'agit seraient engagés dans l'intérêt de l'entreprise (frais d'hôtel engagés à l'occasion de déplacements professionnels par exemple).

En revanche, cette exclusion ne s'étend pas aux dépenses de logement supportées au bénéfice de tiers à l'entreprise sous réserve que ces dépenses soient engagées dans l'intérêt de l'entreprise (CE du 5 avril 2004 req. n° 250356).

Provisions pour garantie décennale des constructeurs

Une provision pour charges ne peut être déduite au cours d'un exercice que si les produits correspondant à ces charges se trouvent comptabilisés au titre du même exercice.

Sur l'application de ce principe de déductibilité des provisions pour charges, la Cour Administrative d'Appel de Marseille a jugé qu'une entreprise de construction ne pouvait déduire de ses résultats une provision pour faire face à la garantie décennale à laquelle elle était susceptible d'être tenue pour des désordres non couverts par son assurance relatifs à des chantiers non encore réceptionnés dès lors que l'absence de réception des travaux ou d'événement ayant le même effet empêchait toute mise en jeu de sa responsabilité. Cette décision a été prise alors même que l'entreprise requérante comptabilisait en produits les travaux partiellement exécutés à la clôture de l'exercice selon la méthode de l'avancement (CAA Marseille du 28 mai 2003, req. n° 99-123).

Condition d'application du taux de TVA à 5,5 % pour les travaux dans le logement

Le bénéfice du taux réduit de TVA applicable à certains travaux portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans est subordonné, entre autres conditions relatives notamment à la nature des travaux, à une condition formelle.

C'est ainsi que le bénéficiaire des travaux doit attester que ces derniers se rapportent à des locaux achevés depuis plus de deux ans et que le prestataire est tenu de conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité.

Dans une affaire à juger où la question se posait de savoir si l'attestation pouvait être délivrée a posteriori à titre de régularisation après une vérification de comptabilité, le tribunal administratif de Poitiers a répondu par la négative.

En effet, dès lors qu'il s'agit d'une pièce justificative de la comptabilité, il paraît logique que l'attestation soit exigée du client au moment de l'établissement de la facture et conservée avec le double de la facture. C'est la remise qui lui est faite de cette attestation qui autorise l'entreprise à facturer au taux réduit.

La solution retenue par le jugement du tribunal administratif de Poitiers est à cet égard conforme à la doctrine administrative selon laquelle **l'attestation doit être délivrée à l'entreprise préalablement à la réalisation des travaux ou au plus tard à la facturation** (TA Poitiers du 19 février 2004 req. n° 03.542).

Calcul de la durée d'activité de 183 jours des salariés détachés à l'étranger

En vertu de l'article 81 A-II du code général des impôts, les salariés conservant leur domicile en France qui sont détachés à l'étranger pour une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs, sont exonérés d'impôt sur le revenu. Toutefois, cette exonération n'est accordée que si les rémunérations considérées se rapportent à certaines activités au nombre desquelles figurent notamment les chantiers de construction ou de montage, l'installation d'ensembles industriels, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférentes.

Dans un arrêt du 17 décembre 2003, le Conseil d'Etat se prononçant sur la durée totale d'activité à l'étranger a jugé qu'il y avait lieu de comprendre dans la durée les congés payés et congés de récupération auxquels donnait droit la réalisation de la mission confiée au salarié par son employeur.

Il a admis par ailleurs que le lieu où le salarié prenait ses jours de congés payés ou de récupération était indifférent et qu'il y avait lieu en conséquence d'assimiler à l'activité exercée à l'étranger la durée des congés auxquels donne droit cette activité même s'ils sont pris en France (CE du 17 décembre 2003, req. n° 248854).

TVA facturée à une entreprise par des personnes se trouvant dans un lien de subordination avec elle

Selon les dispositions de l'article 256 A du code général des impôts, sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante des activités économiques, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante notamment, les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunérations et la responsabilité de l'employeur.

Faisant application de ces dispositions, la Cour Administrative d'Appel de Marseille dans un arrêt du 6 mars 2003 a jugé que ne peuvent être regardées comme ayant fourni leurs services dans le cadre d'un contrat d'entreprise et comme ayant agi de manière indépendante, des personnes qui n'ont signé aucun contrat de sous-traitance n'ont pas souscrit d'assurance nécessaire à une activité de travailleur indépendant dans le secteur du BTP, mettaient en œuvre des matériaux fournis par la société, étaient rémunérées pour une grande partie de leur prestation selon un tarif horaire et travaillaient presque exclusivement pour le compte de la société.

Par suite, la Cour a estimé que ces personnes ne pouvaient être assujetties à la TVA et que la société n'était pas fondée à déduire la TVA facturée par lesdites personnes (CAA Marseille 6 mars 2003, req. n° 99.146).

Principales dispositions du projet de loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement

Au cours du Conseil des ministres du 16 juin 2004, le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie a présenté un **projet de loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement**.

Sous réserve de son adoption par le Parlement, ce projet de loi prévoit :

- **une exonération totale des droits de donation dans la limite de 20 000 € pour les dons de sommes d'argent effectués entre le 1^{er} juin 2004 et le 31 mai 2005 consentis au profit d'enfants ou petits-enfants majeurs**. La limite de 20 000 € s'apprécie pour chaque enfant ou petit-enfant bénéficiaire.

Cette exonération temporaire est susceptible de s'appliquer quel que soit le support qui constate le don, acte notarié, acte sous seing privé ou déclaration de don manuel (dans ce dernier cas, simple souscription en double exemplaire de l'imprimé n° 2730 de « déclaration de don exceptionnel »).

Il est signalé que cette mesure d'ores et déjà applicable a fait l'objet d'un commentaire par l'administration fiscale dans une instruction du 8 juin 2004 (bulletin officiel des impôts 7 G-2-04) et qu'elle serait susceptible d'être étendue aux dons faits aux neveux et nièces lorsque le donateur n'a pas d'héritier en ligne directe.

- **une réduction d'impôt serait accordée au titre des intérêts de prêts à la consommation contractés entre le 1^{er} mai 2004 et le 31 mai 2005**. Cette réduction d'impôt serait égale à 25 % du montant des intérêts payés en 2004 et 2005, retenus dans la limite annuelle de 600 €
- **le déblocage ou le versement direct sans remise en cause des avantages fiscaux et sociaux normalement liés au blocage, des sommes dues ou des droits constitués par les salariés au titre de l'intéressement ou de la participation**. Le montant des sommes débloquées ou versées dans le cadre de ce dispositif serait limité globalement à 10 000 € par personne pour la période du 16 juin au 31 décembre 2004
- **une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés serait accordée au titre des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la cession, entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005, de fonds de commerce ou de branche complète d'activité d'une valeur n'excédant pas 300 000 €**. Ces cessions seraient également exonérées des droits de mutation perçus au profit de l'Etat sous réserve que l'acquéreur s'engage à exercer l'activité transmise pendant cinq ans au moins
- **un dégrèvement temporaire de taxe professionnelle au titre des investissements nouveaux intervenus entre le 1^{er} janvier 2004 et le 30 juin 2005** (cf. Informations Fiscales n° 4 du 26 mars 2004).

