

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 crédit d'impôt institué en faveur des jeunes de moins de 26 ans s'orientant vers le BTP ;
- la déductibilité d'une provision pour garantie décennale constituée au titre de chantiers comptabilisés selon la méthode de l'avancement ;
- les aménagements apportés au régime d'imposition des expatriés ;
- les règles de procédure en cas de rehaussement des bases de taxes foncières ;
- le plafond des pénalités fiscales à 80 % des droits éludés.

Crédit d'impôt en faveur des jeunes s'orientant vers le BTP

Afin d'orienter les jeunes vers des métiers en pénurie de main d'œuvre, l'ordonnance du 2 août 2005 relevant certains seuils de prélèvements obligatoires et tendant à favoriser l'exercice d'une activité salariée dans des secteurs professionnels connaissant des difficultés de recrutement, a institué un **crédit d'impôt sur le revenu en faveur des jeunes de moins de 26 ans** :

- qui justifient avoir exercé pendant au moins six mois consécutifs une activité salariée, débutée entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 ;
- dans un métier qui connaît des difficultés de recrutement..

Les métiers concernés sont énumérés à l'annexe 1 de l'arrêté du 2 août 2005 relatif au crédit d'impôt jeune. Ils se rapportent à des fonctions précisément définies dans des **secteurs limitativement énumérés dont le secteur du BTP** pour les métiers suivants :

- ouvriers qualifiés des travaux publics, du béton et de l'extraction ;
- ouvriers qualifiés du gros œuvre du bâtiment ;
- techniciens du bâtiment et des travaux publics.

Le crédit d'impôt est fixé forfaitairement à **1.000 € lorsque les revenus** afférents à l'activité exercée au cours de la période d'activité de référence de 6 mois, retenus pour leur valeur à déclarer pour le calcul de l'impôt sur le revenu du jeune, **sont compris entre 2.970 € et 10.060 €**

Lorsque les **revenus de la période** de référence sont **compris entre 10.060 € et 12.060 €** le crédit d'impôt est égal à **50 % de la différence entre 12.060 € et le montant des revenus de la période de référence**. En tout état de cause, une même personne ne peut bénéficier qu'une seule fois du crédit d'impôt au titre des activités éligibles ayant débuté entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007.

En principe, le crédit d'impôt est accordé, sur demande, au moment de la liquidation de l'impôt des revenus de l'année au cours de laquelle la période de référence de 6 mois s'achève. La **demande de crédit s'effectue à l'aide d'un imprimé spécial** (modèle n° 2041 crédit jeune) joint à la déclaration de revenus et accompagné des bulletins de salaires correspondant à la période d'activité de 6 mois.

Lorsque le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû, il est remboursé au jeune bénéficiaire.

Le **crédit d'impôt peut** aussi, sur demande expresse du bénéficiaire dans les deux mois qui suivent la fin du délai de six mois d'activité, **être versé par anticipation**. La demande s'effectue par **remise d'un formulaire** (modèle n° 2041 crédit jeune anticipé) auprès du Centre des Impôts de rattachement du jeune accompagné des documents suivants :

- une attestation de l'employeur précisant l'identité et l'adresse du salarié et de l'employeur, la date de conclusion du contrat de travail, la nature du métier exercé, la durée d'activité dans l'entreprise à la date d'établissement de l'attestation et les revenus correspondant aux six premiers mois d'activité dans l'entreprise ;

- un relevé d'identité bancaire, postal ou de caisse d'épargne et une copie de pièce d'identité au nom du demandeur ;
- une copie des bulletins de salaires justifiant de l'activité professionnelle exercée au cours des six premiers mois d'activité.

Les employeurs qui produiraient des attestations comportant des mentions erronées sont passibles d'une **amende égale à 25 %** des sommes indûment mentionnées sur les documents produits.

(Bulletin Officiel des Impôts 5 B-7-06 du 1^{er} février 2006).

Régime d'imposition des expatriés.

Actuellement, les salaires de contribuables fiscalement domiciliés en France perçus de leur employeur établi en France au titre de leur activité exercée à l'étranger bénéficient sous certaines conditions :

⇒ **d'une exonération totale :**

- soit lorsque le contribuable peut justifier avoir acquitté dans l'Etat d'exercice de l'activité, **un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait supporté en France** sur la même base d'imposition ;
- soit lorsque le contribuable exerce l'une des activités limitativement prévues par la loi et peut justifier d'une **durée minimale d'expatriation de 183 jours**. Au nombre des activités éligibles à l'exonération totale figure notamment la réalisation de **chantiers de construction ou de montage, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférentes**.

⇒ **d'une exonération partielle :**

- limitée aux suppléments de rémunération liés à l'expatriation lorsque les contribuables ne remplissent pas les conditions pour bénéficier d'une exonération totale.

La loi de finances rectificative pour 2005 a modifié ce dispositif sur plusieurs points :

- son champ d'application est redéfini ;
- le bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée au titre de l'exercice de certaines activités est étendu aux salariés qui exercent une activité de prospection commerciale hors de France pendant une durée supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs ;
- enfin, les conditions d'application de l'exonération d'impôt sur le revenu des suppléments de rémunération liés aux séjours effectués hors de France sont précisées.

Une instruction fiscale du 6 avril 2006 vient de commenter les modifications du dispositif jusqu'ici en vigueur qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006.

En substance, il ressort des commentaires de l'administration que :

- ⇒ **le dispositif de l'exonération totale ou partielle est réservé aux personnes qui exercent une activité salariée**, caractérisée par l'existence d'un lien de subordination juridique entre la personne expatriée et l'entreprise qui l'emploie, c'est à dire en pratique les personnes qui sont titulaires d'un contrat de travail. Sont par conséquent exclus du champ d'application du dispositif en particulier les mandataires sociaux et notamment ceux dont les rémunérations sont imposées sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires sans être pour autant salariés au sens du droit du travail (gérants minoritaires de SARL, présidents directeurs généraux, présidents du directoire...). Il est admis toutefois que les mandataires sociaux titulaires d'un contrat de travail à raison de fonctions techniques exercées au sein de l'entreprise, puissent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu à raison des rémunérations perçues au titre de ces fonctions techniques exercées à l'étranger. Ce recentrage du dispositif sur les salariés a pour effet de faire échec à la jurisprudence qui, jusqu'à présent, considérait que les mandataires sociaux figuraient au nombre des personnes pouvant prétendre au bénéfice des exonérations dès lors que leurs rémunérations sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires (arrêt de Pol CE du 14 juin 1989 req. n° 59428).
- ⇒ Dans le cadre de l'exonération partielle des suppléments de rémunération liés à l'expatriation, **la doctrine selon laquelle ces suppléments de rémunération doivent être fixés par jour de mission et déterminés spécifiquement à l'occasion de chaque séjour à l'étranger est rapportée**. Désormais et conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, les suppléments de rémunération peuvent être calculés forfaitairement à la condition que l'intéressé soit en mesure de justifier que le montant de ce supplément a été fixé en tout ou partie, en rapport avec l'importance de ses déplacements à l'étranger eu égard notamment à leur nombre, leur durée et leur destination (arrêt Vauthrin CE du 19 octobre 1994, req. n° 117128).
- ⇒ De même, **est rapportée la doctrine selon laquelle l'exonération partielle ne saurait bénéficier aux suppléments de rémunération liés aux déplacements ayant pour cause des réunions périodiques à l'étranger internes au groupe de société**. Désormais et conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, ces suppléments de rémunérations accordés au titre de séjours à l'étranger ayant pour objet des réunions organisées à l'étranger par un groupe de société auquel appartient l'employeur établi en France peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu (Arrêt Reitz et Imbert CE du 18 mars 2005 req. n° 259621 et n° 259622).

⇒ **Les conditions d'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation sont désormais encadrées par la loi.** C'est ainsi que le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'existence de trois conditions qui doivent être simultanément réunies :

- les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur. Tel n'est pas le cas, par exemple, des jours de congés pris à l'occasion d'un déplacement professionnel ;
- les suppléments de rémunération doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre Etat. Cette durée s'entend de l'intervalle de temps qui s'écoule entre la date d'arrivée dans l'Etat de séjour et la date de départ de celui-ci, ce qui exclut les temps de transport pour s'y rendre et en revenir ;
- les suppléments de rémunération doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés, compte non tenu des suppléments de rémunération. Le montant des suppléments de rémunération ne peut, en aucun cas, excéder 40 % de la rémunération versée aux salariés, pendant la période d'activité à l'étranger, abstraction faite des suppléments de rémunération eux-mêmes ;

⇒ **les suppléments de rémunération** exonérés d'impôt sur le revenu devront, à compter de l'imposition des revenus de 2006, être **retenus pour le calcul du taux effectif** consistant à calculer l'impôt au taux correspondant à l'ensemble des revenus du contribuable, imposables et exonérés.

⇒ le champ d'application de **l'exonération totale d'impôt sur le revenu** accordée au titre de certaines activités à l'étranger **est étendu aux personnes qui prospectent les marchés étrangers à la condition que les personnes justifient d'une activité de prospection commerciale à l'étranger d'une durée au moins égale à 120 jours** sur une période de 12 mois consécutifs. Le décompte de cette durée s'opère de manière analogue à celle retenue pour le calcul des 183 jours exigés dans le cas des autres activités. C'est ainsi, en particulier, que le décompte de cette période s'effectue par rapport à la durée de la mission à l'étranger, y compris le temps de transport, c'est à dire la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant les périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France ou dans l'Etat du lieu d'établissement de l'employeur pour y exercer une activité. Les congés de récupération, les congés payés et les congés pour accident du travail ou maladie pris en France, auxquels donne droit l'activité exercée hors de France sont par conséquent retenus pour la computation de la durée d'activité à l'étranger.

Provisions pour garantie décennale au titre de chantiers non réceptionnés

⇒ l'employeur du salarié envoyé à l'étranger est tenu de **mentionner sur la déclaration annuelle des données sociales (DADS)** communiquée à l'administration fiscale, d'une part le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu et d'autre part, le montant de ceux qui en sont exonérés. Il porte ces informations à la connaissance du salarié pour les besoins de sa déclaration personnelle d'impôt sur le revenu.

(Bulletin Officiel des Impôts 5 B-15-06 du 6 avril 2006).

Dans un arrêt du 28 mai 2003, la Cour Administrative d'Appel de Marseille avait 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'événements ayant le même effet empêchait toute mise en jeu de sa responsabilité (CAA Marseille du 28 mai 2003, req n° 99-123).

Tout en réaffirmant le principe du rattachement des provisions pour garantie décennale à l'exercice de réception des travaux, le Conseil d'Etat vient de casser l'arrêt de la Cour d'Appel de Marseille au motif que la Cour n'a pas pris en compte la circonstance que l'entreprise de construction comptabilisait ses travaux, comme l'y autorise la doctrine administrative, selon la méthode de l'avancement, au fur et à mesure de leur exécution.

Selon le Conseil d'Etat, cette doctrine dérogatoire à la règle de rattachement des produits posée par l'article 38-2 bis du Code Général des Impôts selon lequel les produits correspondant aux travaux d'entreprise doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la réception, a pour effet corollaire de déroger à la condition de déduction des provisions tenant à la survenance au cours de l'exercice d'un événement rendant probable la charge future.

Par suite et **dès lors que les travaux sont comptabilisés au fur et à mesure de leur avancement, les provisions pour garantie décennale sont déductibles dès l'exercice d'ouverture des chantiers**, indépendamment de la date à laquelle naît le risque de mise en jeu de la responsabilité du constructeur à laquelle se rattache la charge correspondante (arrêt Colas Midi Méditerranée – CE du 13 janvier 2006 req. n° 259824).

Règles de procédure en cas de rehaussement des bases de taxes foncières

Lorsqu'une imposition est assise sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par un contribuable, l'administration ne peut établir, à la charge de celui-ci, des droits excédant le montant de ceux qui résulteraient des éléments qu'il a déclarés qu'après l'avoir, conformément au principe général des droits de la défense, mis à même de présenter ses observations.

Il en va ainsi, en particulier, lorsque l'administration procède aux redressements des bases de la **taxe foncière sur les propriétés bâties** d'un contribuable pour insuffisance d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétés bâties.

Les dispositions de l'article L 56 du Livre des Procédures Fiscales, en vertu desquelles la procédure de redressement contradictoire prévue par les articles L 55 à L 61 de ce livre n'est pas applicable en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales, ont pour seul effet d'écarter cette procédure de redressement contradictoire mais ne dispensent pas du respect, en ce qui concerne le redressement des bases de la taxe foncière sur les propriétés bâties, des obligations qui découlent du principe général des droits de la défense.

Ainsi, sont irrégulièrement établies des cotisations supplémentaires de taxe foncière que l'Administration a mises en recouvrement en l'absence de souscription par le propriétaire de la déclaration de ses constructions nouvelles à laquelle il était tenu sans l'avoir mis à même de présenter ses observations. (arrêt Sud Ouest Bail CE du 27 juin 2005, req. n° 271893).

Par cette décision, le **Conseil d'Etat étend aux taxes foncières la jurisprudence relative à l'application du principe général des droits de la défense que la Haute Assemblée avait dégagée en matière de taxe professionnelle.**

Pénalités fiscales plafonnées à 80 % des droits éludés

Lorsqu'un contribuable n'a pas satisfait, dans les délais légaux, aux obligations déclaratives auxquelles il était tenu, l'ensemble des droits dus à ce titre peut être soumis, outre l'intérêt de retard, aux majorations prévues par l'article 1728 du Code Général des Impôts (majorations selon le cas de 10 %, 40 % ou 80 %).

Par ailleurs, les droits correspondants aux insuffisances, inexactitudes ou omissions afférentes aux déclarations produites tardivement peuvent également être soumis, le cas échéant, aux majorations prévues par l'article 1729 du Code Général des Impôts (majorations selon le cas de 40 % ou 80 %).

Toutefois, **la somme des majorations mises à la charge d'un contribuable** à raison de ces insuffisances, inexactitudes ou omissions en application des articles 1728 et 1729 susvisés **ne saurait excéder 80 % des droits éludés.**

(Arrêt Limelight Boy's CE du 22 avril 2005 req. n° 257254).

A cet égard, nous vous signalons qu'une ordonnance du 7 décembre 2005 a profondément réformé le dispositif des pénalités fiscales. Nous vous informerons plus amplement du contenu de cette ordonnance quand le projet de loi ratifiant cette ordonnance aura été adopté par le Parlement.