

Taxe professionnelle - le calcul de la valeur locative des EBM est précisé

L'année 2007 est une année importante pour la taxe professionnelle. Entre en application le deuxième volet de la réforme de la taxe professionnelle adoptée en 2005 concernant le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée. Par ailleurs, au cours de l'année, des précisions ont été apportées, tant par l'administration fiscale que par la jurisprudence, sur le traitement des équipements et biens mobiliers (EBM). Le Conseil d'Etat a, en effet, pris position sur la méthode à retenir pour le calcul de la valeur locative des biens pris en location. L'administration a précisé le champ d'application de l'article 1469, 3° quater du Code général des impôts qui prévoit que le prix de revient d'un bien cédé entre entreprises liées n'est pas modifié.

La valeur locative imposable pour les biens pris en location plus de 6 mois est égale au montant du loyer dû au cours de la période de référence (année civile ou exercice de 12 mois clos en cours d'année). Toutefois, si ce loyer est inférieur à 80 % ou supérieur à 120 % du prix de revient du bien multiplié par 16 %, on substitue au loyer la limite la plus voisine, c'est-à-dire celle correspondant à 12,80 % ou à 19,20 % du prix de revient.

Lorsqu'un bien est pris en location en cours de période de référence, le loyer dû au cours de cette période (ou loyer couru) est inférieur à un loyer de douze mois. Dans une telle hypothèse la question est de savoir si la valeur locative doit être calculée à partir d'un loyer annuel ou s'il y a lieu de prendre en compte la durée effective de location pendant la période de référence.

Dans un arrêt du 16 mai 2007 n° 281851, le Conseil d'Etat confirme la doctrine administrative. La valeur locative doit être établie sur le montant du loyer calculé par référence à l'année entière sans tenir compte de la durée effective de la location.

La doctrine de l'administration admet, toutefois, une dérogation à ce principe. Dans le cas où la location est consentie pour une période inférieure à douze mois (mais excédant six mois), le prix de location corrigé doit être ajusté en conséquence.

L'article 1469, 3° quater du CGI, quant à lui, prévoit que le prix de revient d'un bien cédé (prix de revient retenu pour le calcul de la valeur locative servant de base à la taxe professionnelle) n'est pas modifié lorsque ce bien est rattaché au même établissement avant et après la cession et lorsque, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ou que ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise.

Dans une instruction du 10 janvier 2007, 6 E-1-07, l'administration commente ce dispositif.

Certes, l'administration limite le champ d'application de la mesure au cas où l'activité exercée au moyen des biens cédés reste la même avant et après la cession. Mais, sur les autres points elle adopte une interprétation très large du texte. Elle donne au mécanisme une portée générale. Il s'applique même si les biens cédés ne sont pas exploités par le cessionnaire ou si, rattachés au même établissement après la cession, ces biens sont par la suite rattachés à un autre établissement.

Surtout, l'administration précise que le dispositif vise tous les transferts de propriété et s'applique avant le mécanisme prévu à l'article 1518 B du Code général des impôts prévoyant une valeur locative minimum pour les immobilisations acquises à la suite de certaines opérations de restructuration.

De telles précisions conduisent à se demander si elles sont de nature à réduire de façon très substantielle la portée de l'arrêt du Conseil d'Etat du 13 décembre 2006 qui a écarté l'application de l'article 1518 B aux TUP.

Présentation générale

Au cours de l'année 2007 des précisions ont été apportées tant par l'administration fiscale que par la jurisprudence sur le traitement des équipements et biens mobiliers (EBM). Le Conseil d'Etat a pris position sur la méthode à retenir pour calculer la valeur locative des biens pris en location. L'administration a précisé le champ d'application de l'article 1469, 3° quater du Code général des impôts qui prévoit que le prix de revient d'un bien cédé entre entreprises liées n'est pas modifié. Ces précisions pourraient priver de portée réelle l'arrêt du Conseil d'Etat du 13 décembre 2006 qui a écarté l'application de l'article 1518 B aux TUP.

1. VALEUR LOCATIVE DES EQUIPEMENTS PRIS EN LOCATION

Les matériels, outillages et mobiliers pris en location sont imposés au nom du locataire en disposant au dernier jour de la période de référence, avec toutefois trois exceptions :

Les biens sont imposés au nom du propriétaire lorsque :

- la période de location fixée dans le contrat est inférieure à 6 mois. Pour l'administration cette durée s'apprécie en tenant compte des renouvellements de contrat effectués par tacite reconduction ;
- le locataire n'est pas redevable de la taxe professionnelle ;
- le locataire n'a pas la disposition exclusive des biens loués (locations simultanées à plusieurs personnes).

La valeur locative imposable pour les biens pris en location plus de 6 mois est égale au montant du loyer dû au cours de la période de référence (année civile ou exercice de 12 mois clos en cours d'année). Le loyer doit être retenu TTC ou HT selon que l'entreprise locataire peut ou non déduire la TVA ayant grevé la location. La location s'entend déduction faite des services annexes rendus par le loueur (entretien, fourniture d'un personnel spécialisé).

Remarque : dans un arrêt du 14 juin 2007 (n° 03-1243), la cour administrative d'appel de Lyon a jugé qu'en cas de crédit-bail, le prix de revient à retenir pour l'assiette de la taxe professionnelle due par le crédit-preneur doit être déterminé en tenant compte de la situation de ce dernier au regard de la TVA, et non de celle du crédit-bailleur. La cour a ainsi transposé au crédit-bail la solution admise pour les locations.

Toutefois, si ce loyer est inférieur à 80 % ou supérieur à 120 % du prix de revient du bien multiplié par 16 %, on substitue au loyer la limite la plus voisine, c'est-à-dire celle correspondant à 12,80 % ou à 19,20 % du prix de revient. Cette règle est destinée à écarter les loyers anormalement bas ou anormalement hauts, et à garantir une certaine

égalité dans la détermination de la valeur locative des biens quel que soit le mode de détention.

Lorsqu'un bien est pris en location en cours de période de référence, le loyer dû au cours de cette période (ou loyer couru) est inférieur à un loyer de douze mois.

1.1. Position de l'administration (Documentation administrative de base 6 E 2222 n°9)

Conformément aux dispositions de l'article 1469 du CGI, la valeur locative des outillages des établissements industriels et des équipements et biens mobiliers pris en location et dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans est égale au montant du loyer dû au cours de l'exercice, c'est-à-dire au cours de la période de référence.

Le prix de location s'entend déduction faite des services annexes rendus par le loueur (pour un ordinateur : programmes, entretien... ; pour un véhicule : entretien, fourniture du chauffeur ou d'un personnel spécialisé ...).

Le montant du loyer n'est, toutefois, retenu dans la base d'imposition que dans la mesure où il ne diffère pas de plus de 20 % de la valeur locative qui serait obtenue en multipliant le prix de revient du bien pris en location par 16 %.

Il est rappelé que les biens donnés en location sont imposés au nom du propriétaire lorsque la période de location est inférieure à six mois. Il en est de même si le locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle ou n'a pas la disposition exclusive des biens loués (cf. Doc. adm. 6 E 2211, n° 8).

➤ Exemple 1 :

Une pelleuse d'un prix de revient de 300 000 € est prise en location. Le montant du loyer payé par l'utilisateur (ramené, le cas échéant, à douze mois pour effectuer la comparaison) n'est retenu dans la base d'imposition de ce dernier que s'il est compris entre : 38 000 € (soit $300\,000\,€ \times 16/100 \times 80/100$) et 57 600 € (soit $300\,000\,€ \times 16/100 \times 120/100$)

Si le prix de location de ce matériel se situe en dehors de ces limites, la valeur locative à comprendre dans la base d'imposition de l'entreprise locataire est fixée à la limite la plus proche. Dans l'exemple :

- 38 400 F si le montant réel du loyer est inférieur à cette somme ;
- 57 600 F si le montant réel du loyer est supérieur à cette somme.

Lorsque la location est consentie pour une période inférieure à douze mois (mais excédant six mois, sinon la valeur locative serait retenue dans la base d'imposition du propriétaire), le prix de location corrigé doit être ajusté en conséquence.

➔ **Exemple 2 :**

On suppose que la pelleuse n'a été utilisée que huit mois ; si le prix de location ramené à l'année est inférieur à 38 400 €, la valeur locative à retenir dans la base d'imposition du locataire est de : $38\,400 \times (8 / 12) = 25\,600 \text{ €}$.

Le montant du loyer doit être comparé au prix de revient potentiel pour l'utilisateur, c'est-à-dire au prix auquel il pourrait acquérir un matériel du même modèle.

S'agissant, par exemple, de la taxe professionnelle, établie au titre de 1996, le loyer payé en 1994 pour un matériel donné doit être comparé à la valeur locative obtenue en multipliant le prix de revient du même modèle sur le marché en 1994 (valeur à neuf) par 16 %.

Le prix de revient s'entend, bien entendu, à l'exclusion des prestations de services annexes.

1.2. Position du Conseil d'Etat (arrêt 16 mai 2007 n° 281851, min. c/ SA Kriter Brut de Brut)

Selon le Conseil d'Etat «*rentre dans la base d'imposition à la taxe professionnelle d'un locataire le bien que celui-ci loue pour une période supérieure à six mois et dont il dispose à la fin de la période de référence ; que, dans cette hypothèse, la valeur locative à prendre en compte pour la détermination des bases de la taxe professionnelle est égale au montant du loyer calculé dans la limite d'une fourchette comprise entre 12,8 et 19,2 % du prix de revient de ce bien ; qu'ainsi, c'est à bon droit que l'administration, pour déterminer les bases imposables de la taxe professionnelle, s'est fondée pour établir la valeur locative des biens en cause sur le montant du loyer calculé par référence à l'année entière sans tenir compte de la durée effective de la location.* »

Le Conseil d'Etat énonce expressément que la valeur locative doit être déterminée à partir du montant du loyer calculé par référence à l'année entière sans tenir compte de la durée effective de la location. Il en résulte que le loyer pris en compte n'est pas le loyer effectivement versé au titre de la période de référence, mais un loyer ramené à douze mois. Il en résulte également que les limites encadrant le loyer n'ont pas à être proratisées.

Selon le commissaire du gouvernement, cette solution s'impose, dans le silence de la loi, pour maintenir une

égalité de traitement entre propriétaires et locataires. En effet, le calcul de la valeur locative au prorata de la durée effective de location conduirait à réduire le montant de la valeur locative pour le locataire par rapport à celle applicable pour le propriétaire d'un bien identique également acquis en cours d'année, sans que cette distorsion corresponde à une logique juridique ou économique.

Le contribuable invoquait la doctrine administrative précitée. Mais, le Conseil d'Etat l'a écarté car, au cas d'espèce, la location excédant 12 mois.

«*La société n'est pas fondée à invoquer, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le bénéfice de l'instruction 6 E-7-75 du 30 octobre 1975 paragraphe 147 reprise à la documentation de base 6-E-2222 paragraphe 9, dès lors qu'elle concerne les seuls biens dont la durée de location est comprise entre six et douze mois* ».

1.3. Que faire en pratique ?

Dans la mesure où la période de location excède 12 mois, il convient donc de tenir compte de l'arrêt du Conseil d'Etat. La valeur locative est égale au montant du loyer ramenée éventuellement à l'année dans la limite de la fourchette.

Dans le cas où la location est consentie pour une période inférieure à douze mois (mais excédant six mois, sinon la valeur locative serait retenue dans la base d'imposition du propriétaire), l'entreprise peut invoquer le bénéfice de la doctrine administrative. Il prend alors le montant des loyers, ces derniers ne pouvant être inférieurs à 80 % de 16 % du prix de revient ramené au prorata de la durée effective de la location.

2. VALEUR LOCATIVE DES EQUIPEMENTS PRIS EN LOCATION

Les immobilisations imposables à la taxe professionnelle sont les immobilisations corporelles dont le redevable dispose, pour les besoins de son activité professionnelle au 31 décembre ou en cas d'exercice de 12 mois clos en cours d'année, à la date de clôture de cet exercice.

Il est fait une distinction entre les immobilisations passibles d'une taxe foncière dont la valeur locative cadastrale est fixée par l'administration et les immobilisations non passibles d'une taxe foncière dont la valeur est fixée par le redevable à partir de sa déclaration n° 1003.

Pour les biens appartenant au redevable, ou qui lui sont concédés, ou qui font l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier, ou imposés au nom de l'utilisateur en cas de mise à disposition à titre gratuit, on retient 16 % du prix de revient qui sert de base à l'amortissement.

Lorsque ces biens sont cédés par une entreprise à une autre, leur valeur locative se trouve modifiée car déterminée à partir du nouveau prix de revient.

➔ **Exemple :**

Un bien a été acquis 100 par l'entreprise A et amorti pour un montant de 70. La valeur locative est fixée à partir du prix de revient avant amortissement soit 100. Le bien fait l'objet d'un apport à la valeur nette comptable soit 30. La nouvelle valeur locative est alors calculée à partir de ce nouveau prix d'acquisition.

*Toutefois, le législateur a adopté une série de dispositions pour éviter une déperdition de la matière imposable. Il en va ainsi dans les quatre cas figurant dans le **tableau ci-joint**.*

Dans une instruction du 10 janvier 2007 6 E-1-07, l'administration a commenté le dispositif de l'article 1469 quater 3° du Code général des impôts relatif aux cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles entre entreprises liées.

2.1. Qui est concerné ?

Les dispositions de l'article 1469 3° quater visent les cessions intervenant entre deux entreprises dont l'une est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou entre deux entreprises contrôlées directement ou indirectement par une même personne.

Sont donc notamment visées les cessions intervenant :

- entre une société-mère et sa filiale ;
- entre deux filiales ;
- entre deux entreprises relevant d'un même « groupe », qui sont toutes deux contrôlées directement ou indirectement par une troisième personne.

Les dispositions de l'article 1469 3° quater ne s'appliquent donc pas uniquement aux entreprises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du Code général des impôts.

2.2. Quels biens sont concernés ?

Sont visés les biens :

- rattachés au même établissement avant et après la cession ;
- faisant l'objet d'une cession entre deux entreprises dont l'une est contrôlée par l'autre ou qui sont contrôlées par la même entité, le contrôle pouvant être direct ou indirect.

2.3. Quelles cessions sont concernées ?

Sont concernés les transferts de propriété, à titre onéreux ou gratuit, qui sont sans incidence sur l'activité exercée au moyen des biens qui font l'objet du transfert de propriété.

Exemple (A, B, C et D étant des entreprises liées) : Une société A prend des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans en crédit-bail auprès de la société B, les donne en location à une société C qui les exploite. A lève l'option et vend les biens à C qui continue de les exploiter dans le cadre de la même activité. La valeur locative des biens chez C est celle que les biens avaient avant la levée de l'option opérée par A.

Il peut s'agir de cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles mais également de cessions d'établissement. Il en est ainsi pour l'établissement de la taxe professionnelle au titre des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements.

Il est indifférent que les biens cédés ne soient pas exploités par le cessionnaire ou que, rattachés au même établissement après cession, ces biens soient ensuite transférés à un autre établissement. Il faut et il suffit que le transfert de propriété intervienne entre entreprises liées et que l'activité reste inchangée.

En revanche l'article 1469 3° quater du Code général des impôts ne s'applique pas lorsque l'activité exercée au moyen des biens cédés est différente avant et après la cession.

2.4. Comment le dispositif de l'article 1469 3° quater du Code général des impôts s'articule-t-il avec les dispositions prévues aux articles 1469 3° alinéa 4 et 1518 B du Code général des impôts précités ?

La situation des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans exploités en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location par leur précédent propriétaire, lié à l'actuel propriétaire, n'est pas modifiée (cas prévu au 4ème alinéa du 3° de l'article 1469). Dans un tel cas, la valeur locative ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

Quant à l'article 1469 3° quater du Code général des impôts, il s'applique non seulement en cas de cessions isolées de biens mais également en cas de cessions groupées. En cas de fusion et opérations assimilées, d'une cession d'un établissement, le dispositif s'applique. Il rentre donc en concurrence avec l'article 1518 B qui vise également de telles opérations.

L'administration précise que le dispositif de l'article 1469 3° quater précité s'applique en priorité, avant celui de l'article 1518 B du Code général des impôts. Ce dernier n'est utilisé qu'en second lieu. En pratique, les dispositions de l'article 1518 B trouvent à s'appliquer :

- pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- pour l'établissement de la taxe professionnelle, lorsque, bien que le prix de revient ne soit pas modifié, la valeur locative diminue.

Le Plus de l'expert

Dans un arrêt du 13 décembre 2006 n° 283914, le Conseil d'Etat a jugé que les cessions d'établissements visées par l'article 1518 B du CGI, dont les termes renvoient à des catégories d'opérations définies et régies par le droit des sociétés, ne sauraient s'entendre comme incluant toutes autres opérations, non mentionnées par ce texte, qui, sans constituer des cessions proprement dites, ont pour conséquence la mutation patrimoniale d'un établissement industriel ou commercial.

Les transmissions universelles de patrimoine entraînés, en vertu de l'article 1844-5 du Code civil, par la dissolution sans liquidation d'une société dont toutes les parts ont été réunies en une seule main ne procèdent pas de « cessions » consenties par la société dissoute à l'unique associé qui subsiste, au sens que revêt ce terme en droit civil comme en droit des sociétés. L'administration se fonde ainsi à tort sur l'application des dispositions de l'article 1518 B du CGI pour rehausser les valeurs locatives des équipements et biens mobiliers recueillis par une société lors de la dissolution des sociétés dont elle était devenue l'unique détentrice de parts.

Le Conseil d'Etat fait une interprétation littérale des dispositions de l'article 1518 B du Code général des impôts en considérant que chacun des termes employés par ce texte a son sens propre et qu'il ne saurait être élargi pour englober une opération normalement désignée par un autre terme.

Des entreprises pourraient ainsi être tentées de recourir à une transmission universelle de patrimoine afin de diminuer les bases taxables aux impôts locaux.

La doctrine est partagée sur ce point.

Certains (cf. par exemple Les Petites Affiches 27 avril 2007 n° 85) font valoir que la jurisprudence issue de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 13 décembre 2006 ne devrait pas avoir d'impact pratique en matière de taxe professionnelle.

En effet, contrairement à l'article 1518 B du Code général des impôts, l'article 1469-3° quater du même Code ne donne pas une liste des opérations juridiques concernées ; il se contente de viser les cessions au sens général d'opérations de transfert.

L'instruction du 10 janvier 2007 précise que le mécanisme de stabilisation des bases imposables de l'article 1469-3° quater du Code général des impôts vise tous les cas de transfert de propriété.

Par ailleurs, le législateur a confirmé dans la loi de finances pour 2007 que le dispositif de l'article 1469-3° quater du Code général des impôts prime sur les dispositions de l'article 1518 B.

D'autres (cf. notamment BCF France 5/07, n° 2) considèrent en revanche que l'article 1469, 3° quater du Code général des impôts n'est pas applicable aux TUP, en se fondant sur les arguments suivants :

- même si le législateur a retenu une définition large de la notion de cession pour l'application de cette disposition, ni les travaux parlementaires relatifs à la loi de finances pour 2007 ni l'instruction fiscale du 10 janvier 2007 (BOI 6 E-1-07) précisant la portée de cette règle ne prévoient l'inclusion des TUP dans les opérations visées ;
- le Conseil d'Etat a rappelé que, pour l'application de la règle de la valeur locative plancher, les TUP ne constituent pas des « cessions » consenties par la société dissoute à l'associé unique.

Annexes

Références législatives et réglementaires

- **Code général des impôts**
 - art. 1469, 3° -al. 3
 - art. 1469, 3° -al. 4
 - art. 1469-3° quater
 - art. 1518 B
- **Doc. Adm. 6E2222**
Instruction BOI 6 E-1-07 10-1-2007 - Biens cédés entre entreprise liées

Références jurisprudentielles

- CE 16 mai 2007 n° 281851, 9e et 10e s.-s., min. c/ SA Kriter Brut de Brut le
- CE 28 octobre 2005 avis n°279961

Code général des impôts

Article 1469 3° al. 3, al. 4 et quater (extrait)

3° Pour les autres biens, lorsqu'ils appartiennent au redevable, lui sont concédés ou font l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier, la valeur locative est égale à 16 % du prix de revient ;

Lorsque ces biens sont pris en location, la valeur locative est égale au montant du loyer au cours de l'exercice sans pouvoir différer de plus de 20 % de celle résultant des règles fixées au premier alinéa ; les biens donnés en location sont imposés au nom du propriétaire lorsque la période de location est inférieure à six mois ; il en est de même si le locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle ou n'a pas la disposition exclusive des biens loués ;

La valeur locative des biens pris en crédit-bail mobilier n'est pas modifiée lorsque, à l'expiration du contrat, les biens sont acquis par le locataire.

Lorsqu'un contribuable dispose, en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location conclu après le 1er janvier 1991, d'équipements et biens mobiliers dont il était précédemment propriétaire, la valeur locative de ces équipements et biens mobiliers ne peut, pour les impositions établies au titre de 1993 et des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année de leur cession.

Les entreprises concernées sont tenues de souscrire avant le 1er mai 1993 des déclarations rectificatives pour les impositions complémentaires à établir au titre de l'année 1993 ;

3° bis Les biens mentionnés aux 2° et 3°, utilisés par une personne passible de la taxe professionnelle qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire et confiés en contrepartie de l'exécution d'un travail par leur propriétaire, leur locataire ou leur sous-locataire sont imposés au nom de la personne qui les a confiés, dans le cas où elle est passible de la taxe professionnelle ;

Les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis, exonérer de taxe professionnelle les outillages utilisés par un sous-traitant industriel qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire et imposés à son nom ;

3° ter La valeur locative des matériels agricoles utilisés exclusivement à des travaux saisonniers effectués pour le compte d'exploitants agricoles est diminuée d'un tiers. La liste des travaux et matériels agricoles concernés est fixée par arrêté du ministre chargé du budget ;

3° quater Le prix de revient d'un bien cédé n'est pas modifié lorsque ce bien est rattaché au même établissement avant et après la cession et lorsque, directement ou indirectement :

- a. l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ;**
- b. ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise ;**

Article 1518 B (extrait)

A compter du 1er janvier 1980, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements réalisés à partir du 1er janvier 1976 ne peut être inférieure aux deux tiers de la valeur locative retenue l'année précédant l'apport, la scission, la fusion ou la cession.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux seules immobilisations corporelles directement concernées par l'opération d'apport, de scission, de fusion ou de cession, dont la valeur locative a été retenue au titre de l'année précédant l'opération.

Les valeurs locatives des biens passibles d'une taxe foncière déterminées conformément au présent article sont majorées dans les conditions prévues à l'article 1518 bis.

A compter du 1er janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 1989 et jusqu'au 31 décembre 1991 ne peut être inférieure à 85 % de la

valeur locative retenue l'année précédant l'opération lorsque les bases des établissements concernés par une opération représentaient la même année plus de 20 % des bases de taxe professionnelle imposées au profit de la commune d'implantation.

Pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure aux quatre cinquièmes de son montant avant l'opération.

Par exception aux dispositions du cinquième alinéa, pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 2005 de reprise d'immobilisations d'une entreprise faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut, pendant la procédure et dans les deux années suivant la clôture de celle-ci, être inférieure à 50 % de son montant avant l'opération.

Pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 2006 et par exception aux dispositions du cinquième alinéa, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à :

- a. 90 % de son montant avant l'opération pour les opérations entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A ;
- b. Sous réserve des dispositions du a, 50 % de son montant avant l'opération pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Sans préjudice des dispositions du 3^o quater de l'article 1469, les dispositions du présent article s'appliquent distinctement aux trois catégories d'immobilisations suivantes : terrains, constructions, équipements et biens mobiliers.

- SÉRIE 6 IMPÔTS DIRECTS LOCAUX
 - DIVISION E TAXE PROFESSIONNELLE
 - TITRE 2 BASE D'IMPOSITION
 - CHAPITRE 2 PREMIER ÉLÉMENT DE LA BASE TAXABLE : LA VALEUR LOCATIVE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
 - SECTION 2 DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES IMPOSABLES
 - SOUS-SECTION 2 AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES : OUTILLAGES, BIENS ET ÉQUIPEMENTS MOBILIERS

SOUS-SECTION 2

Autres immobilisations corporelles : outillages, biens et équipements mobiliers

1 Il s'agit essentiellement des outillages des établissements industriels ainsi que des biens et équipements mobiliers pour lesquels la valeur locative à retenir dans les bases d'imposition de la taxe professionnelle est déterminée dans les conditions prévues à l'article [1469-2°](#) et [3°](#) du CGI.

A. IMMOBILISATIONS CONCERNÉES

I. Outillages, installations et autres moyens matériels d'exploitation des établissements industriels

2 Il s'agit des matériels mentionnés au 11° de l'article 1382 du CGI :

- qu'ils constituent ou non des propriétés bâties entrant dans le champ d'application de l'article 1380 du même code ;
- dès lors qu'il ne s'agit pas de biens imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu des 1° et 2° de l'article 1381 du même code, c'est-à-dire :
 - . d'installations destinées à abriter des personnes ou des biens ou à stocker des produits (cf. 6 C 112 n°s [1 et suiv.](#)) ;
 - . d'ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions (cf. 6 C 112 n°s [8 et suiv.](#)) ;
 - . d'ouvrages d'art et voies de communication (cf. 6 C 112 n°s [12 et suiv.](#)).

II. Biens et équipements mobiliers

3 Les biens et équipements mobiliers passibles de la taxe professionnelle (« autres immobilisations corporelles ») s'entendent essentiellement des immobilisations comptabilisées sous l'une des rubriques suivantes du plan comptable général :

- 2181 Installations générales, agencements, aménagements divers, à l'exception de ce qui a pu être pris en compte pour le calcul de la valeur locative foncière ;
- 2182 Matériel de transport ;
- 2183 Matériel de bureau et matériel informatique ;
- 2184 Mobilier ;
- 2186 Emballages récupérables.

Les règles d'évaluation qui vont suivre concernent les outillages, matériels, mobiliers, agencements, aménagements, installations (autres que foncières) et emballages, à l'exception :

- de ceux détruits ou cédés au cours de la période de référence ;
- des lignes, câbles, canalisations extérieurs aux établissements ainsi que leurs supports ;
- des biens et équipements mobiliers utilisés à l'irrigation pour les neuf dixièmes au moins de leur capacité.

Par simplification, ces immobilisations seront désignées sous le nom de « biens et équipements mobiliers ».

Le mode de calcul de leur valeur locative diffère selon que leur durée d'amortissement, telle qu'elle est pratiquée dans la comptabilité des entreprises, est au moins égale à trente ans ou inférieure à ce chiffre.

B. DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES OUTILLAGES, BIENS ET ÉQUIPEMENTS MOBILIERS

I. Outillages, biens et équipements mobiliers dont la durée d'amortissement est au moins égale à trente ans

4 En application de l'article [1469-2°](#) du CGI, la valeur locative des outillages, biens et équipements mobiliers dont la durée d'amortissement est au moins égale à trente ans est déterminée suivant les règles applicables aux bâtiments industriels (cf. [E 2221](#)).

Toutefois, les coefficients de majoration forfaitaires ne s'appliquent pas.

En pratique, leur valeur locative est donc égale à :

- 9 % du prix de revient pour ceux acquis ou créés avant le 1er janvier 1976 ;
- 8 % du prix de revient pour ceux acquis ou créés depuis cette date.

II. Outillages, biens et équipements mobiliers dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans

5 La valeur locative de ces biens est calculée compte tenu des dispositions de l'article [1469-3°](#) du CGI, de manière différente selon :

- qu'ils appartiennent au redevable, lui sont concédés ou font l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier ;
- qu'ils sont pris en location ;
- qu'ils sont repris en crédit-bail ou en location après cession.

1. Biens appartenant au redevable, concédés ou faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier.

6 Conformément aux dispositions de l'article [1469-3°](#), 1er alinéa, du CGI, la valeur locative est égale à 16 % du prix de revient.

Le prix de revient à retenir est défini par l'article [310 HF](#) de l'annexe II au CGI. Il est identifié à celui qui doit servir de base à l'amortissement¹. D'une manière générale, il s'agit donc de la valeur d'origine visée à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, c'est-à-dire :

- pour les immobilisations acquises par l'entreprise : le prix réel d'achat augmenté, le cas échéant, des frais accessoires (frais de transport, de douanes, d'installation et de montage) ;
- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers : la valeur d'apport. Cette valeur ne peut être inférieure à un certain seuil (valeur locative plancher) [cf. [E 2223](#)] ;
- pour les immobilisations créées par l'entreprise : le coût réel de production.

La référence à la comptabilité de l'entreprise a les conséquences suivantes :

- 1°) Pour les immobilisations comptabilisées hors taxe, le prix de revient à retenir est hors taxe ;
- 2°) Il est tenu compte, le cas échéant, des réévaluations (libres ou obligatoires) pratiquées par l'entreprise ;
- 3°) Le prix de revient des matériels et outillages ayant donné lieu à un amortissement exceptionnel s'entend avant déduction de l'annuité d'amortissement exceptionnel ;
- 4°) Le prix de revient des biens ayant ouvert droit à la déduction fiscale pour investissement est calculé après imputation de cette déduction.

Il n'y a pas lieu d'imputer sur le prix de revient des immobilisations amortissables d'un cinéma les subventions allouées en vertu du code de l'industrie cinématographique (CE, arrêt n° 33349 du 11 mars 1983).

Remarques :

. Biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail.

7 L'article [310 HF-3°](#) de l'annexe II au CGI précise que le prix de revient à retenir à l'égard des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier (leasing) est celui stipulé dans l'acte. La valeur locative de ces biens n'est pas modifiée lorsqu'à l'expiration du contrat ils sont acquis par le locataire².

Cette règle s'applique lorsque le contrat a pris fin en 1975 ou ultérieurement. En revanche, lorsqu'il a pris fin antérieurement à 1975, la valeur locative du bien est déterminée d'après la valeur brute au bilan.

. Matériels interchangeables.

8 Il s'agit de ceux qui présentent des caractéristiques analogues (exemple : volucompteurs pour les distributeurs de carburants). Les entreprises peuvent déterminer le prix de revient moyen de ces matériels en divisant le chiffre porté au bilan par le nombre d'éléments correspondants.

2. Biens pris en location.

9 Conformément aux dispositions de l'article [1469](#) du CGI, la valeur locative des outillages des établissements industriels et des équipements et biens mobiliers pris en location et dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans est égale au montant du loyer dû au cours de l'exercice, c'est-à-dire au cours de la période de référence définie E 21.

Le prix de location s'entend déduction faite des services annexes rendus par le loueur (pour un ordinateur : programmes, entretien... ; pour un véhicule : entretien, fourniture du chauffeur ou d'un personnel spécialisé ...).

Le montant du loyer n'est, toutefois, retenu dans la base d'imposition que dans la mesure où il ne diffère pas de plus de 20 % de la valeur locative qui serait obtenue en multipliant le prix de revient du bien pris en location par 16 %.

Il est rappelé que les biens donnés en location sont imposés au nom du propriétaire lorsque la période de location est inférieure à six mois. Il en est de même si le locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle ou n'a pas la disposition exclusive des biens loués (cf. E 2211, n° 8).

Exemple 1.

Une pelleuse d'un prix de revient de 300 000 F est prise en location. Le montant du loyer payé par l'utilisateur

(ramené, le cas échéant, à douze mois pour effectuer la comparaison) n'est retenu dans la base d'imposition de ce dernier que s'il est compris entre :

$$38\,400\text{ F (soit } 300\,000\text{ F } \times \frac{16}{100} \times \frac{80}{100} \text{) et } 57\,600\text{ F (soit } 300\,000\text{ F } \times \frac{16}{100} \times \frac{120}{100} \text{)}$$

Si le prix de location de ce matériel se situe en dehors de ces limites, la valeur locative à comprendre dans la base d'imposition de l'entreprise locataire est fixée à la limite la plus proche. Dans l'exemple :

- 38 400 F si le montant réel du loyer est inférieur à cette somme ;
- 57 600 F si le montant réel du loyer est supérieur à cette somme.

Lorsque la location est consentie pour une période inférieure à douze mois (mais excédant six mois, sinon la valeur locative serait retenue dans la base d'imposition du propriétaire), le prix de location corrigé doit être ajusté en conséquence.

Exemple 2.

On suppose que la pelleuse n'a été utilisée que huit mois ; si le prix de location ramené à l'année est inférieur à 38 400 F, la valeur locative à retenir dans la base d'imposition du locataire est de : $38\,400 \times (8 / 12) = 25\,600\text{ F}$

Bien entendu, ces calculs ne doivent pas être effectués de manière systématique, mais seulement en cas de doute sur la vraisemblance ou le caractère normal du loyer déclaré. En pratique donc, les biens loués sont évalués à partir du loyer, et cette valeur n'est remise en cause qu'à l'occasion de vérification du service ou de demande expresse du contribuable.

Il est précisé, en outre, que les biens donnés en location dont la valeur locative doit demeurer comprise dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle du propriétaire (cf. ci-dessus et E 2211, n° 8) sont toujours évalués à partir de leur prix de revient.

10 La plupart des non-assujettis sont aisément discernables : État, collectivités locales, établissements publics d'enseignement...

En cas de doute, un client doit être présumé assujetti. Une régularisation sera ensuite effectuée en tant que de besoin. Il va sans dire qu'en ce domaine la bonne foi des loueurs sera admise de manière très large.

Le montant du loyer doit être comparé au prix de revient potentiel pour l'utilisateur, c'est-à-dire au prix auquel il pourrait acquérir un matériel du même modèle.

S'agissant, par exemple, de la taxe professionnelle, établie au titre de 1996, le loyer payé en 1994 pour un matériel donné doit être comparé à la valeur locative obtenue en multipliant le prix de revient du même modèle sur le marché en 1994 (valeur à neuf) par 16 %.

Le prix de revient s'entend, bien entendu, à l'exclusion des prestations de services annexes.

Cas particuliers.

11 . Location de vidéocassettes.

Les vidéocassettes acquises par des entreprises pour être données en location constituent des immobilisations imposables à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun. Si elles sont louées à des non-assujettis ou pour une durée inférieure à six mois, l'imposition est établie au nom des entreprises propriétaires conformément à l'article [1469-3°](#) du CGI (RM J. Valleix, JO du 22 juin 1987, déb. AN, p. 3586).

12 . Gérance libre de fonds de commerce.

En cas de gérance libre d'un fonds de commerce, la location ne porte pas sur des biens individualisés, mais sur un ensemble d'éléments corporels et incorporels. Les solutions prévues en cas de location de biens mobiliers ne sont donc pas applicables.

Les biens mis par le propriétaire à la disposition du gérant libre doivent être assimilés à des biens concédés. En règle générale, leur valeur locative est donc égale à 16 % de leur prix de revient.

3. Biens repris en crédit-bail ou en location après cession.

13 Ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus n°s [6](#) et [9](#), la valeur locative des biens et équipements mobiliers est égale :
- pour les biens pris en crédit-bail : à 16 % du prix de revient stipulé dans l'acte ;
- pour les biens pris en location : au montant du loyer dû au cours de la période de référence sans que ce montant puisse différer de plus de 20 % de la valeur locative qui serait obtenue en multipliant par 16 % le prix de revient.

Le quatrième alinéa de l'article [1469-3°](#) du CGI, issu de l'article 95 de la loi de finances pour 1993, déroge à ces règles lorsque le contrat de crédit-bail ou de location porte sur des biens dont le contribuable était précédemment propriétaire.

Ces dispositions visent à faire échec aux opérations consistant à céder des matériels pour les reprendre ensuite en crédit-bail ou en location afin de réduire les bases de taxe professionnelle imposables au profit des collectivités locales.

14 Ainsi, à compter des impositions établies au titre de 1993, la valeur locative d'un équipement ou d'un bien mobilier vendu par un contribuable et repris par ce même contribuable en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location

conclu après le 1er janvier 1991 ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

a. Champ d'application.

1° Nature des biens concernés.

15 Il doit s'agir de biens et équipements mobiliers. Ne sont donc pas concernés les biens passibles d'une taxe foncière.

2° Statut juridique des biens.

16 Le redevable de la taxe professionnelle doit disposer du bien, successivement, en qualité de propriétaire, puis en qualité de crédit-preneur ou de locataire.

Cette situation peut résulter :

- soit d'une opération de cession-bail (qualifiée aussi de « lease-back ») qui consiste pour l'entreprise à céder à une société de crédit un bien dont elle est propriétaire et à reprendre ce même bien en crédit-bail à cette société ;
- soit d'une opération de cession assortie d'une location portant sur le même bien.

1 Voir DB 4 D 1321.

2 Le premier alinéa de l'article 95 de la loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992), codifié au troisième alinéa du 3° de l'article [1469](#) du CGI, a confirmé, par voie législative, cette disposition qui, jusqu'alors, était de nature réglementaire.

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

6 E-1-07

N° 3 du 10 JANVIER 2007

TAXE PROFESSIONNELLE. BASE D'IMPOSITION. DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES IMMOBILISATIONS IMPOSABLES. BIENS CÉDÉS ENTRE ENTREPRISES LIÉES. ARTICLE 72 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2004 N° 2004-1485 DU 30 DÉCEMBRE 2004.

(C.G.I., art. 1469 3° quater)

NOR : BUD F 07 10001 J

Bureau B 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 1469 du code général des impôts fixe les modalités de détermination de la valeur locative à prendre en compte pour l'établissement des bases de taxe professionnelle.

L'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifié sous l'article 1469 3° quater du code général des impôts, complète ces dispositions afin de préciser le prix de revient à retenir pour le calcul de la valeur locative des biens cédés entre entreprises liées.

La présente instruction précise la portée de cette disposition.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Champ d'application	5
A - BIENS CONCERNES	5
B - SITUATIONS VISEES	7
I. Cessions concernées	8
II. Entités intervenant lors de la cession	13
III. Notion de contrôle	16
1) Contrôle direct ou indirect	16
2) Contrôle de droit ou de fait	20
IV. Durée du contrôle	24
Section 2 : Années d'imposition concernées	26
A – PRINCIPE	26
B - CAS PARTICULIERS : BIEN RATTACHE A UN AUTRE ETABLISSEMENT APRES LA DATE DE CESSION	29
Section 3 : Date d'entrée en vigueur	31
Section 4 : Obligations déclaratives	32

INTRODUCTION

1. Pour l'établissement de la taxe professionnelle, la valeur locative de certains biens est déterminée à partir de leur prix de revient.
2. Lorsque ces biens sont cédés par une entreprise à une autre, leur valeur locative se trouve donc modifiée car déterminée à partir du nouveau prix de revient. Cependant, il en va autrement dans trois cas :
 - si l'acquéreur est le crédit-preneur, le prix de revient des équipements et biens mobiliers (EBM) n'est pas modifié (alinéa 3 de l'art. 1469-3° du code général des impôts) ;
 - si le locataire ou crédit-preneur est le précédent propriétaire et que la cession s'est effectuée à un prix inférieur au prix de revient initial, la valeur locative des EBM ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de la cession (alinéa 4 de l'art. 1469-3° du CGI) ;
 - si la cession des biens s'effectue dans le cadre d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement, et que le nouveau prix de revient est inférieur au prix de revient initial, la valeur locative est au moins égale, dans la généralité des cas, à 80 % de son montant avant l'opération (art. 1518 B du CGI).
3. L'article 1469-3° quater du CGI, issu de l'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004, prévoit une dérogation supplémentaire. Aux termes de cet article, le prix de revient des biens cédés entre entreprises liées, retenu pour l'établissement des bases de taxe professionnelle, est maintenu à sa valeur avant la cession lorsque le bien est rattaché au même établissement avant et après la cession.

Cette disposition vise à faire échec aux pertes de bases de taxe professionnelle imposables au profit des collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre induites par des transferts de la propriété des biens qui sont sans incidence sur l'activité exercée au moyen de ces biens sur le territoire de ces collectivités.
4. Sauf mention contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

Section 1 : Champ d'application

A - BIENS CONCERNES

5. Sont concernés les équipements et biens mobiliers, quelle que soit leur durée d'amortissement, ainsi que les immobilisations industrielles passibles d'une taxe foncière lorsque leur valeur locative est évaluée à partir de leur prix de revient.
6. Cependant, les dispositions de l'article 1469 3° quater ne concernent que la taxe professionnelle et non la taxe foncière sur les propriétés bâties y compris pour les immobilisations industrielles passibles de cette taxe dont la valeur locative reste, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, déterminée selon les règles prévues à l'article 1388.

B - SITUATIONS VISEES

7. Sont visés les biens :
 - rattachés au sens de l'article 1473 au même établissement avant et après la cession ;
 - faisant l'objet d'une cession entre deux entreprises dont l'une est contrôlée par l'autre ou qui sont contrôlées par la même entité, le contrôle pouvant être direct ou indirect.

I. Cessions concernées

8. Sont concernés les transferts de propriété, à titre onéreux ou gratuit, qui sont sans incidence sur l'activité exercée au moyen des biens qui font l'objet du transfert de propriété.

Exemples (A, B, C et D étant des entreprises liées au sens des n^{os} 13 et s.) :

- une société A prend des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans en crédit-bail auprès de la société B, les donne en location à une société C qui les exploite. A lève l'option et vend les biens à C qui continue de les exploiter dans le cadre de la même activité. La valeur locative des biens chez C est celle que les biens avaient avant la levée de l'option opérée par A.

- deux sociétés A et B cèdent les EBM qu'elles exploitent à une SARL C qu'elles ont créée, les reprennent en location puis fusionnent en une nouvelle société D créée à cet effet qui continue de les exploiter dans le cadre de la même activité. La valeur locative de ces biens chez D est déterminée par rapport à leur prix de revient avant la cession à la SARL C.

9. Il peut s'agir de cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles mais également de cessions d'établissement au sens de l'article 310 HA de l'annexe II. En cas de cession d'un établissement muni de tous ses moyens d'exploitation, l'article 1469 3^o quater s'applique donc à tous les biens meubles et aux immobilisations industrielles passibles d'une taxe foncière dont la valeur locative est évaluée à partir de leur prix de revient, ainsi cédés.

10. Il en est ainsi pour l'établissement de la taxe professionnelle au titre des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements, qu'elles soient exploitées par le bénéficiaire de ces opérations ou, l'année de la cession ou les années ultérieures, par un tiers, dès lors que le transfert de propriété intervient entre entreprises liées (cf. n^{os} 13 et s.) et que l'activité exercée au moyen de ces immobilisations ne subit pas, du fait de l'opération, de modification de nature à caractériser un changement d'activité.

En présence de telles opérations, les dispositions de l'article 1518 B trouvent à s'appliquer :

- pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- pour l'établissement de la taxe professionnelle, lorsque, bien que le prix de revient ne soit pas modifié, la valeur locative diminue. Dans ce cas, comme l'a confirmé l'article 33 de la loi de finances pour 2007 n^o2006-1666 du 21 décembre 2006, les dispositions de l'article 1518 B s'appliquent après celles de l'article 1469 3^o quater.

11. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater s'appliquent lorsque la cession est assortie du déplacement, des biens et de l'établissement auxquels ils sont rattachés, dans la même commune ou sur le territoire d'un même établissement public de coopération intercommunale substitué à ses communes membres pour les dispositions relatives à la taxe professionnelle. Sous cette réserve, elles ne s'appliquent pas en cas de cession assortie du seul transfert physique des biens entre établissements distincts.

Exemple : biens exploités dans un établissement (E1) de l'entreprise A, cédés par leur propriétaire à une entreprise B qui lui est liée et qui les donne en location aux fins d'exploitation d'un autre établissement (E2) de A.

12. Par ailleurs, la situation des EBM dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans exploités en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location par leur précédent propriétaire, lié à l'actuel propriétaire, n'est pas modifiée (cas prévu au 4^{ème} alinéa du 3^o de l'article 1469). Dans un tel cas, la valeur locative ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

II. Entités intervenant lors de la cession

13. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater visent les cessions intervenant entre deux entreprises dont l'une est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou entre deux entreprises contrôlées directement ou indirectement par une même personne.

Sont donc notamment visées les cessions intervenant :

- entre une société-mère et sa filiale ;

- entre deux filiales ;

- entre deux entreprises relevant d'un même « groupe », qui sont toutes deux contrôlées directement ou indirectement par une troisième personne.

14. Les dispositions de l'article 1469 3^o quater ne s'appliquent pas uniquement aux entreprises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A.

Il peut s'agir d'un « groupe » où la société-mère contrôle directement ou indirectement les deux filiales entre lesquelles la cession intervient. Il peut s'agir également de relations entre sociétés (sociétés de capitaux ou sociétés de personnes, par exemple) dont la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par une même personne.

15. Les personnes susceptibles d'exercer le contrôle peuvent être aussi bien des personnes de droit public (établissement public, par exemple) que de droit privé (SA, SARL, SCI, association, GIE...), de nationalité française ou étrangère, que ces personnes soient imposables ou non à la taxe professionnelle.

III. Notion de contrôle

1) Contrôle direct ou indirect

16. Le contrôle direct se caractérise par la détention directe de la majorité des droits de vote par rapport à l'ensemble des droits susceptibles d'être représentés dans les assemblées générales (y compris par exemple, droit de vote plural ou certificat de droit de vote).

La détention de la majorité des droits de vote peut également résulter d'accords passés entre plusieurs associés ou actionnaires qui, chacun pris individuellement, ne disposent pas de la majorité des droits de vote (pacte d'actionnaires).

17. Une participation détenue par une société est considérée comme détenue indirectement par la personne qui contrôle cette société.

Lorsque le contrôle est exercé par l'intermédiaire de sociétés elles-mêmes contrôlées, il résulte des droits de vote détenus par la dernière société interposée, sans qu'il y ait lieu de procéder à la multiplication des taux de détention.

18. Une personne contrôle une société, le cas échéant sans détenir de participation directe dans cette société, dès lors qu'elle-même ou des sociétés qu'elle contrôle disposent ensemble dans cette dernière des droits de vote dont l'addition est suffisante pour caractériser le contrôle.

19. Exemples : soit 6 entreprises A, B, C, D, E, F dont les droits de vote sont détenus de la façon suivante (il est supposé que la détention à moins de 50 % des droits de vote ne confère pas le contrôle de fait au sens des paragraphes **21 à 23** ci-après).

Cas n° 1

A → 52 % de B → 10 % de E

A → 20 % de C → 30 % de E

A → 10 % de D → 60 % de E

A assure directement le contrôle de B. En revanche, elle n'a pas le contrôle de C et D. Elle n'a pas non plus le contrôle indirect de la société E, car B, seule personne interposée qu'elle contrôle, n'y dispose pas de la majorité des droits de vote.

Cas n° 2

A → 55 % de B → 55 % de D → 55 % de E

A → 30 % de C → 35 % de D

C → 40 % de E

A contrôle directement B. Elle ne contrôle pas la société C. Elle contrôle, en revanche, indirectement les sociétés D (car D est contrôlée directement par B, contrôlée directement par A) et E (car E est contrôlée directement par D qui est contrôlée indirectement par A).

Cas n° 3

A → 10 % de B → 20 % de E

A → 30 % de C → 50 % de E

A → 12 % de D → 60 % de C

A ne contrôle aucune des entreprises directement ou indirectement.

Cas n° 4

A → 70 % de B → 60 % de C → 20 % de F

B → 80 % de F → 80 % de D

B → 10 % de D → 90 % de E

A contrôle directement B. Elle contrôle indirectement C (car C est contrôlée directement par B qui est contrôlée directement par A), F (car F est contrôlée directement par B), D (car D est contrôlée directement par F qui est contrôlée directement par B), E (car E est contrôlée directement par D qui est contrôlée indirectement par A).

Cas n° 5

A → 60 % B → 40 % C → 60 % D

A → 30 % C

A contrôle directement la société B (participation directe de 60 %), indirectement la société C (participation directe de 30 % à laquelle s'ajoute une participation indirecte de 40 % par l'intermédiaire de B) et indirectement la société D (participation indirecte de 60 % par l'intermédiaire de C contrôlée indirectement).

2) Contrôle de droit ou de fait

20. Le contrôle de droit est celui qui résulte de la détention directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote en assemblée générale d'une société.

21. Le contrôle de fait est établi, au cas par cas, au vu de l'appréciation des circonstances propres à chaque situation.

Le contrôle de fait résulte de l'existence d'une position dominante d'une personne dans la société sans qu'elle dispose toutefois, directement ou indirectement, de la majorité des droits de vote et dès lors que les autres associés¹ n'exercent pas un contrôle conjoint de celle-ci.

Le contrôle conjoint s'entend comme le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

Pour l'application de ce dispositif, une personne sera considérée comme contrôlant une société lorsqu'elle détermine en fait par les droits de vote dont elle dispose les décisions dans les assemblées générales de cette société.

À cet égard, les droits de vote dont la personne dispose s'entendent de ceux qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés qu'elle contrôle. Le contrôle est exercé lorsque la personne dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage et qu'aucun autre¹ associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

22. Exemple : une personne dispose d'un pourcentage important des droits de vote d'une société sans pour autant disposer d'une majorité absolue. Dès lors qu'aucun autre associé¹ ne dispose, directement ou indirectement, d'autant de droits de vote, et que les autres associés¹ n'exercent pas un contrôle conjoint de la société, elle est considérée comme disposant du contrôle de fait de l'entreprise.

23. Le contrôle de fait peut également résulter des conditions dans lesquelles s'établissent les relations contractuelles entre deux entreprises. Ainsi, il y a lieu de faire application de l'article 1469 3° quater en cas de dépendance économique et ce, même si la personne dominante n'est ni membre, ni associée, ni actionnaire du cocontractant.

IV. Durée du contrôle

24. Les conditions d'exercice du contrôle doivent être remplies et avoir produit un effet réel à un moment quelconque des six mois (article 324-OA de l'annexe III) qui ont précédé ou suivi la cession pour que les dispositions de l'article 1469 3° quater trouvent à s'appliquer. Il y a lieu de retenir le pourcentage de contrôle le plus élevé détenu à un moment quelconque de cette période par l'entreprise cessionnaire, cédante, ou qui contrôle, directement ou indirectement, l'une des deux.

¹ qui peuvent être des personnes physiques.

Une appréciation des circonstances propres à la situation doit être opérée, dans les cas où le contrôle n'est établi que pour quelques semaines (cas notamment des opérations de restructuration) afin de vérifier si les dispositions de l'article 1469 3° quater sont ou non effectivement applicables.

25. La circonstance que des participations sont portées temporairement par un tiers avec engagement de revente n'entraîne pas une perte réelle du contrôle. Les dispositions de l'article 1469 3° quater sont donc susceptibles de s'appliquer dans les cas suivants :

- l'associé ou l'actionnaire majoritaire de la société cessionnaire -et de la société cédante (qu'il contrôle)- a conclu une convention de portage avec un tiers sur des titres de cette société ;

- la société cessionnaire acquiert le bien auprès de tiers, peu après sa cession à ces derniers par son associé ou actionnaire majoritaire direct ou indirect -ou la société qu'il contrôle- en vue de son rachat.

Section 2 : Années d'imposition concernées

A - PRINCIPE

26. En principe, les dispositions de l'article 1469-3° quater s'appliquent pour l'établissement de l'imposition de la deuxième année suivant celle de la cession et celles des années suivantes.

Ainsi, lorsque des EBM, dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans, pris en location par l'exploitant pendant toute l'année N-1, sont cédés à leur valeur nette comptable en N par le propriétaire à un tiers qui lui est lié au sens des n^{os} 13 et s. et qui poursuit le contrat de location avec le même exploitant, la valeur locative de ces biens sera déterminée, pour l'année N + 1, dans les conditions de droit commun (article 1469-3°) et pour les années N + 2 et suivantes, conformément à l'article 1469 3° quater.

27. Si les biens doivent être rattachés au même établissement avant et après la cession, ils peuvent par la suite être exploités dans un établissement différent sans faire échec aux dispositions de l'article 1469 3° quater.

28. Ainsi, les dispositions de l'article 1469 3° quater s'appliquent également en cas de transfert, création d'établissement ou changement d'exploitant réalisés l'année de la cession ou les années ultérieures.

B - CAS PARTICULIERS : BIEN RATTACHE A UN AUTRE ETABLISSEMENT APRES LA DATE DE CESSION

29. Lorsqu'un bien entrant dans le champ d'application des dispositions de l'article 1469 3° quater est, après la date de cession, exploité dans un autre établissement, son prix de revient est celui qu'il avait avant la cession dans les trois cas suivants :

a) soit, le nouvel² exploitant du bien est lié, au sens des n^{os} 13 et s., aux entités concernées par la cession ou à l'exploitant du bien lors de la cession ;

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

A compter de N+2, D (lié à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

Si à compter de N+2, D (qui n'est lié ni à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé ou existant, la mesure ne s'applique pas.

b) soit, le nouvel² exploitant du bien est lié, au sens des n^{os} 13 et s., au précédent exploitant du bien pour l'imposition duquel les dispositions de l'article 1469 3° quater ou du présent n°29 se sont appliquées ;

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

• A compter de N+1, D (lié à A) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

A compter de N+3, E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique.

² Qui peut être identique au précédent en cas de transfert.

- A compter de N+2, D (qui n'est lié ni à A, B ou C) exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé ou existant. La mesure ne s'applique pas.

A compter de N+3, E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure ne s'applique pas.

c) soit, en cas de changement d'exploitant, le bien était exploité par le prédécesseur, pour l'imposition duquel les dispositions de l'article 1469 3° quater ou du présent n°29 se sont appliquées.

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées.

- En N+2, A fait l'objet d'un changement d'exploitant et le nouvel exploitant, D, (non lié à A, B ou C) continue d'exploiter le bien qui a fait l'objet de la cession. La mesure s'applique.

E, lié à D mais pas à A, B ou C exploite le bien qui a fait l'objet de la cession dans un établissement créé, repris ou existant. La mesure s'applique (cas prévu au b).

- Un établissement exploité par D (lié ou pas à A, B ou C) fait l'objet d'un changement d'exploitant après la cession entre B et C et le nouvel exploitant, E, (non lié à A, B ou C) y exploite le bien qui a fait l'objet de la cession et qui était exploité par A. La mesure ne s'applique pas.

30. En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant l'année de la cession ou les années suivantes, cette règle s'applique pour l'établissement de l'imposition à compter de l'année suivant celle de la création ou du changement d'exploitant.

Exemple :

A exploite un bien qui fait l'objet d'une cession en N entre B et C, entreprises liées. En N+1, A crée un nouvel établissement et y exploite le bien qui a fait l'objet de la cession. Pour ce nouvel établissement, les impositions seront établies avec une valeur locative de ce bien déterminée à partir du prix de revient qu'avait le bien avant la cession intervenue en N.

Section 3 : Date d'entrée en vigueur

31. La cession doit être intervenue après le 1^{er} janvier 2004.

Il en résulte que les dispositions de l'article 1469-3° quater se sont appliquées pour la première fois aux impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2005 (cas des biens cédés en 2004 pour un établissement créé ou ayant fait l'objet d'un changement d'exploitant cette même année).

Section 4 : Obligations déclaratives

32. Les redevables ayant créé ou repris un établissement en 2004 ont dû déposer la déclaration de taxe professionnelle 1003 P avant le 31 décembre 2004. Si les bases de ces établissements comprennent des biens ayant changé de propriétaire (l'ancien et le nouveau propriétaire étant des entreprises liées), ces redevables devaient déposer des déclarations rectificatives avant le 1^{er} mai 2005 qui tenaient compte du prix de revient que ces biens avaient avant la cession, sous la réserve prévue au n° 29.

DB liée : 6 E 2222.

La Directrice de la Législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT

Conseil d'Etat

16 mai 2007

N° 281851

9^e et 10^e s.-s.

Min. c/ S.A. Kriter Brut de Brut

Vu le recours, enregistré le 24 juin 2005 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'article 1er de l'arrêt du 29 avril 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon, statuant sur la requête formée par la société anonyme Kriter Brut de Brut, venant aux droits de la société en nom collectif Sovidis, contre le jugement du 24 novembre 1998 par lequel le tribunal administratif de Dijon a rejeté sa demande tendant à la décharge de la taxe professionnelle à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos les 30 septembre des années 1993, 1994 et 1995 ainsi que des pénalités correspondantes, y a fait partiellement droit en décidant la décharge de la cotisation supplémentaire de taxe professionnelle à laquelle la société a été assujettie au titre de l'exercice clos le 30 septembre 1995 ainsi que des pénalités correspondantes ;

Vu les autres pièces du dossier ;
Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
Vu le code civil ;
Vu le code de justice administrative ;
Après avoir entendu en séance publique :
- le rapport de Mme Julie Burguburu, Maître des Requêtes,
- les conclusions de M. Laurent Vallée, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société en nom collectif Sovidis a fait l'objet de rehaussements en matière de taxe professionnelle, au titre des années 1993 à 1995, portant sur les modalités de détermination de la valeur locative de biens pris en location ; que, par une décision en date du 29 décembre 1995 de son associé devenu unique, la société Kriter Brut de Brut, sa dissolution anticipée a pris effet le 31 décembre suivant dans les conditions prévues à l'article 1844-5 du code civil ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre l'article 1er de l'arrêt du 29 novembre 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a accordé la décharge de la cotisation supplémentaire de taxe professionnelle à laquelle la société Sovidis a été assujettie au titre de la seule année 1995 et des pénalités correspondantes au motif que la société Kriter Brut de Brut, venant aux droits de la société Sovidis, bénéficiait du droit au plafonnement de la valeur ajoutée ;

Considérant qu'aux termes du I de l'article 1647 B sexies du code général des impôts applicable en l'espèce : Sur demande du redevable, la cotisation de taxe professionnelle de chaque entreprise est plafonnée à 3,5 % de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile. () ; que ces dispositions, qui ont pour objet de permettre le plafonnement des cotisations de taxe professionnelle effectivement assignées à chaque contribuable en fonction de la valeur ajoutée produite par son activité personnelle, ne permettent pas, en cas de fusion intervenue au cours de l'année d'imposition de deux sociétés imposées séparément, quelle que soit la date d'effet de leur fusion, de faire bénéficier la société absorbante d'un plafonnement unique résultant de la totalisation, d'une part, des cotisations et, d'autre part, des valeurs ajoutées respectives des deux entreprises ; qu'ainsi, en jugeant que la circonstance que la société Kriter Brut de Brut avait bénéficié du droit au plafonnement de la valeur ajoutée en application des dispositions précitées rendait sans fondement la cotisation supplémentaire de taxe professionnelle relative à l'année 1995 à laquelle la société Sovidis était assujettie, la cour a commis une erreur de droit ; qu'il résulte de ce qui précède que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est fondé à demander l'annulation de l'article 1er de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative et de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société en nom collectif Sovidis a fait l'objet de rehaussements en matière de taxe professionnelle portant sur les modalités de détermination de la valeur locative de véhicules de tourisme pris en location pour une durée supérieure à douze mois ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 1467 du code général des impôts, applicable en l'espèce : La taxe professionnelle a pour base : / 1° / a. la valeur locative, telle qu'elle est définie aux articles 1469, 1518 A et 1518 B, des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence définie aux articles 1467 A et 1478, à l'exception de celles qui ont été détruites ou cédées au cours de la même

période ; qu'aux termes de l'article 1469 du même code, applicable en l'espèce : La valeur locative est déterminée comme suit : / () 3° Pour les autres biens, lorsqu'ils appartiennent au redevable, lui sont concédés ou font l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier, la valeur locative est égale à 16 % du prix de revient. / Lorsque ces biens sont pris en location, la valeur locative est égale au montant du loyer au cours de l'exercice sans pouvoir différer de plus de 20 % de celle résultant des règles fixées à l'alinéa précédent ; les biens donnés en location sont imposés au nom du propriétaire lorsque la période de location est inférieure à six mois ; () ; qu'il résulte de ces dispositions que rentre dans la base d'imposition à la taxe professionnelle d'un locataire le bien que celui-ci loue pour une période supérieure à six mois et dont il dispose à la fin de la période de référence ; que, dans cette hypothèse, la valeur locative à prendre en compte pour la détermination des bases de la taxe professionnelle est égale au montant du loyer calculé dans la limite d'une fourchette comprise entre 12,8 et 19,2 % du prix de revient de ce bien ; qu'ainsi, c'est à bon droit que l'administration, pour déterminer les bases imposables de la taxe professionnelle, s'est fondée pour établir la valeur locative des biens en cause sur le montant du loyer calculé par référence à l'année entière sans tenir compte de la durée effective de la location ;

Considérant, d'autre part, que la société n'est pas fondée à invoquer, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le bénéfice de l'instruction 6 E-7-75 du 30 octobre 1975 paragraphe 147 reprise à la documentation de base 6-E-2222 paragraphe 9, dès lors qu'elle concerne les seuls biens dont la durée de location est comprise entre six et douze mois ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Kriter Brut de Brut n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement dont elle fait appel, le tribunal administratif a refusé de lui accorder la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle auxquelles la société Sovidis a été assujettie au titre de l'année 1995 et des pénalités correspondantes ;

DECIDE :

Article 1er : L'article 1er de l'arrêt du 29 avril 2005 de la cour administrative d'appel de Lyon est annulé.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Kriter Brut de Brut devant la cour administrative d'appel de Lyon et tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle établies au titre de l'année 1995 sont rejetées.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE et à la société Kriter Brut de Brut.

Conseil d'Etat
28 octobre 2007
Avis n° 279961
9^e et 10^e s.-s.
S.A. Camif Catalogues

Vu, enregistré le 26 avril 2005 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le jugement du 21 avril 2005 par lequel le tribunal administratif de Lille, avant de statuer sur la demande de la S.A. CAMIF CATALOGUES tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle auxquelles elle a été assujettie au titre de chacune des années 1997, 1998 et 1999 dans les rôles de la commune de Ronchin (Nord), a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette demande au Conseil d'Etat, en soumettant à son examen la question de savoir quelle valeur doit être retenue pour la détermination du prix de revient, au sens du 3° de l'article 1469 du code général des impôts, de biens acquis à la suite d'un apport, lorsque la société bénéficiaire de l'apport a demandé le bénéfice du régime de faveur prévu à l'article 210 A et qu'elle a comptabilisé ces biens à leur valeur nette comptable, tout en continuant de les amortir à partir de leur valeur d'origine dans les écritures de la société absorbée, ainsi que le prévoit la doctrine administrative relative à l'imposition des plus-values de fusion : la valeur nette comptable, c'est-à-dire la valeur d'apport, ou la valeur d'origine, à partir de laquelle les amortissements sont calculés ;

Vu les autres pièces du dossier ;
Vu le code général des impôts ;
Vu le code de justice administrative, et notamment ses articles L. 113-1 et R. 113□1 à R. 113□4 ;

Après avoir entendu en séance publique :
- le rapport de M. Daniel Fabre, Conseiller d'Etat,
- les conclusions de M. Laurent Vallée, Commissaire du gouvernement ;

DECIDE :

REND L'AVIS SUIVANT :

L'article 1469 du code général des impôts dispose, en son 3°, que la valeur locative entrant dans les bases de la taxe professionnelle des équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans est, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au redevable, égale à 16 % du prix de revient. L'article 310 HF de l'annexe II au même code précise : Pour la détermination de la valeur locative qui sert de base à la taxe professionnelle : / 2° Le prix de revient des immobilisations est celui qui doit être retenu pour le calcul des amortissements . Enfin, selon l'article 38 quinquies de l'annexe III au même code : Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. / Cette valeur d'origine s'entend : / Pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport

La question que soulève le litige opposant devant le tribunal administratif de Lille la S.A. CAMIF CATALOGUES à l'administration fiscale est de savoir si le prix de revient d'immobilisations qu'une société a acquises lors d'une opération de fusion ou assimilée réalisée aux conditions de l'évaluation et de la reprise des apports à leur valeur comptable est, au sens et pour l'application des dispositions précitées, constitué par la valeur d'origine pour laquelle ces immobilisations figuraient au bilan de la société apporteuse avant inscription de la somme des amortissements dont elles avaient déjà fait l'objet de sa part, ou par la valeur comptable nette subsistant après soustraction de cette somme, et retenue comme la valeur d'apport de ces immobilisations.

Il résulte de la combinaison des dispositions précitées que le prix de revient d'une immobilisation, dont se déduit la valeur locative à comprendre dans les bases de la taxe professionnelle, est la valeur d'origine pour laquelle cette immobilisation a été inscrite au bilan et qui doit, en principe, être retenue pour le calcul des amortissements. Lorsqu'une société acquiert des immobilisations à l'occasion d'une fusion réalisée selon un traité d'apport retenant comme valeur d'apport la valeur nette comptable, le prix de revient de ces immobilisations, au sens de l'article 1469 du code général des impôts et de l'article 310 HF de son annexe

Il, n'est pas la valeur d'origine des immobilisations dans les comptes de la société apporteuse, qui avait constitué un prix de revient pour cette société, mais la valeur nette comptable ayant le caractère de valeur d'apport pour la société recevant ces immobilisations.

Le présent avis sera notifié au tribunal administratif de Lille, à la S.A. CAMIF CATALOGUES et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

➔ Exemple :

Un bien a été acquis 100 par l'entreprise A et amorti pour un montant de 70. La valeur locative est fixée à partir du prix de revient avant amortissement soit 100. Le bien fait l'objet d'un apport à la valeur nette comptable soit 30. La nouvelle valeur locative est alors calculée à partir de ce nouveau prix d'acquisition.

Toutefois, le législateur a adopté une série de dispositions pour éviter une déperdition de la matière imposable. Il en va ainsi dans les quatre cas figurant dans le **tableau ci-après** :

Opérations concernées	Article du Code général des impôts	Règles à appliquer pour évaluer le prix de revient
Achat du bien pris en crédit-bail par le preneur	CGI art. 1469, 3° -al. 3	Si l'acquéreur est le crédit-preneur, le prix de revient des équipements et biens mobiliers (EBM) n'est pas modifié
Cession d'un bien suivie d'une reprise dans le cadre d'un crédit-bail	CGI art. 1469, 3° -al. 4	Si le locataire ou crédit-preneur est le précédent propriétaire et que la cession s'est effectuée à un prix inférieur au prix de revient initial, la valeur locative des EBM ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de la cession
Apports, scissions, fusions de sociétés ou cessions d'établissement	CGI art. 1518 B	Si la cession des biens s'effectue dans le cadre d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement, et que le nouveau prix de revient est inférieur au prix de revient initial, la valeur locative est au moins égale, dans la généralité des cas, à 80 % de son montant avant l'opération. Ce seuil est porté à 90 % pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2006 entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré. En revanche, il est ramené à 50 % pour certaines opérations de reprise des actifs d'une entreprise en difficulté réalisées à compter du 1er janvier 2005
Cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles	CGI article 1469, 3° quater	Le prix de revient des biens cédés entre entreprises liées, retenu pour l'établissement des bases de taxe professionnelle, est maintenu à sa valeur avant la cession lorsque le bien est rattaché au même établissement avant et après la cession

Dans une instruction du 10 janvier 2007 6 E-1-07, l'administration a commenté le dispositif de l'article 1469 quater 3° du Code général des impôts relatif aux cessions isolées ou groupées d'immobilisations corporelles entre entreprises liées.