



La Lettre de Fiscablog de Mai 2023

Sommaire

	Pages
Les essentiels du blog	2
 La jurisprudence commentée	
Plus-values sur valeurs mobilières : caractère fongible des titres et calcul du délai de détention.	2
Portée de la mise en responsabilité de l'expert comptable : la Cour de Cassation se montre intraitable.	5
 Réponse ministérielle	
Les maisons de santé pluriprofessionnelles sont imposables à la CFE à raison de leur activité de services.	9
 Les questions des abonnés	
Le traitement des revenus (résultats, distributions, plus-values) d'une SCI détenue par une société soumise à l'IS.	13
Le régime TVA des C2E (Certificats d'économie d'énergie).	22

Les essentiels du blog

Doublement de la limite d'imputation du déficit foncier sur le revenu global en cas de rénovation des « passoires thermiques » : les conditions sont précisées. [Lire ici](#)

Organismes sans but lucratif : le montant de la franchise des impôts commerciaux (IS – TVA – CET) a été mis à jour. [Lire ici](#)

BIC – Actualisation du taux maximum des intérêts admis en déduction d'un point de vue fiscal : exercices clos entre le 31 décembre 2022 et le 30 mars 2023. [Lire ici](#)

Jeunes entreprises innovantes (JEI) et jeunes entreprises universitaires (JEU) – Prorogation des exonérations fiscales et modification de la condition relative à l'âge de l'entreprise. [Lire ici](#)

Fraude fiscale et douanière : le gouvernement annonce la couleur. [Lire ici](#)

Les taux de TVA dans le secteur des services à la personne : l'administration apporte des précisions. [Lire ici](#)

La jurisprudence commentée

Plus-values sur valeurs mobilières : caractère fongible des titres et calcul du délai de détention (arrêt de la CAA de Paris du 7 décembre 2022, n° 20PA04262).

Le résumé

Pour le calcul de l'abattement pour durée de détention des titres, lorsqu'une cession à titre gratuit a précédé la cession à titre onéreux, la méthode du « premier entré - premier sorti » s'applique à défaut d'avoir pu **identifier les titres ou les rendre identifiables** lors de la première cession en sorte que l'ensemble des titres ont conservé leur caractère fongible.

Les faits

M. et Mme B... ont acquis en **1985 et 1986** les parts d'une SARL, puis, une fois la SARL transformée en SAS, une augmentation de capital est intervenue en **2009**, portant le nombre d'actions de 5000 à 10 000.

Les titres ont été numérotés en **2012** quelques semaines avant une donation partage conduisant à attribuer 7895 actions aux enfants de M. et Mme B...

Toutefois, la numérotation des titres a été faite sans que soient différenciés les titres acquis initialement de ceux issus de l'augmentation de capital en 2009.

Enfin, M. et Mme B... ont cédé l'intégralité des actions restantes en **2013**, et ont déclaré une plus-value d'un montant de 4 230 221 €, en pratiquant l'abattement de **65 %** réservé aux actions détenues depuis **au moins huit ans** ([150-0 D. 1 du Code général des Impôts](#)).

A la suite d'un contrôle sur pièces de leur dossier, les services fiscaux ont recalculé le montant de la plus-value après abattement dans laquelle ce dernier a été calculé sur une durée de **détention** comprise **entre deux et huit ans** (et dans laquelle le prix de revient des actions a été réévalué).

En effet, l'administration a appliqué la méthode du " premier entré / premier sorti " et estimé que, par l'acte de donation-partage, les titres les plus anciens avaient été prélevés en priorité, en sorte qu'à l'issue de cette opération ne restaient que des titres issus de l'opération d'augmentation de capital réalisée en **2009**.

Ainsi, à la date de la cession finale en **2013**, M. et Mme B... détenaient les titres cédés **depuis au moins 2 ans et moins de 8 ans**, ce qui a conduit à limiter l'abattement pour durée de détention à **50 %** au lieu de 65 %.

La décision

Le présent arrêt **confirme** le jugement du Tribunal administratif de Paris qui avait **rejeté la requête** de M. et Mme B... introduite en vue d'obtenir la décharge des impositions supplémentaires.

La Cour a en effet estimé que :

- en ce qui concerne le point de départ de la durée de détention :

La date de souscription des actions nouvelles émises à l'occasion de l'augmentation de capital en **2009** pouvait être prise en compte pour l'application des dispositions du 1^{er} quinquies de [l'article 150-0 D du CGI](#).

- en ce qui concerne le caractère fongible des titres cédés :

Les actions n'ont été identifiées ni à la date de création de la société, ni lors de l'augmentation du capital de la société, et la numérotation des actions réalisés en 2012 avant la donation-partage n'avait pas eu pour effet de les identifier dès lors que ces titres n'ont pas été différenciés lors de cette opération. Si l'acte de donation-partage et l'acte de cession du 11 octobre 2013 rappelant l'origine de la propriété des titres cédés précisaient que ces titres avaient été acquis en 1985 et 1986 et au cours de la vie sociale, ces mentions n'ont eu pour effet **ni d'identifier les titres ni de les rendre**

identifiables. Les titres cédés en 2013 restaient donc non identifiables et par conséquent **fongibles**.

- en ce qui concerne l'application de la méthode dite du " premier entré / premier sorti " :

Il résulte des dispositions de l'article 150-0 D du CGI que, quand existent des cessions antérieures à titre onéreux, le législateur a choisi la méthode du " premier entré / premier sorti " pour permettre la détermination du point de départ de la durée de détention des titres cédés, qui est nécessaire pour que les contribuables puissent invoquer l'abattement auxquels ils ont droit.

A défaut d'adoption par le législateur d'une disposition explicite permettant de déterminer ce point de départ quand des cessions à titre onéreux succèdent à des cessions à titre gratuit, il y a également lieu de faire application de cette méthode dans cette hypothèse afin d'assurer une application cohérente de la loi fiscale.

Commentaires

Il s'agit d'une nouvelle illustration du principe bien établi selon lequel les titres de sociétés sont, par nature et par application du droit civil, des biens **fongibles**.

Celui-ci avait été illustré assez récemment par un arrêt rendu le 20 octobre 2021 par le Conseil d'Etat (voir nos **commentaires** dans [notre Lettre de Mars 2022](#) sur l'arrêt CE du 20 octobre 2021, n°449292) à propos du calcul du PMP (prix moyen pondéré) s'agissant de titres sous engagement de conservation dans le cadre d'un pacte Dutreil.

Au cas présent, le fait que l'acte de donation-partage et l'acte de cession rappelaient l'origine de la propriété des titres cédés et précisaient que ces titres avaient été acquis en 1985 et 1986 et au cours de la vie sociale n'a pas suffi, pas plus que leur numérotation, à permettre d'identifier les titres ni de les rendre identifiables et ainsi leur ôter leur caractère **fongible**.

Il pourrait en être autrement en cas de titres conférant des droits différents, ce qui conduirait à distinguer des catégories de titres différentes : dans ce cas, les titres figurant dans des catégories différentes ne seraient pas fongibles entre eux, et seraient donc de nature différente au sens de l'article 150-0 D du CGI.

SOURCE :

Légifrance [Arrêt de la CAA de Paris du 7 décembre 2022, n° 20PA04262](#)

Portée de la mise en responsabilité de l'expert comptable : la Cour de Cassation se montre intraitable (Cass. com. du 5 avril 2023 n° 20-19.276 F-D).

Le résumé

La réunion de toutes les parts d'une SARL dans les mains d'un associé avait, faute d'option de cette société pour le maintien de son imposition à l'IS, entraîné un **changement de régime fiscal** (EURL à l'IR).

L'administration fiscale avait ainsi notifié à **l'associé** un redressement **d'impôt sur le revenu** pour les années 2008 et 2009, résultant de l'intégration, dans la catégorie des BIC, du **résultat fiscal rectifié** de la société Provence location.

Elle avait par ailleurs **remboursé** à cette dernière les sommes que celle-ci avait versées au titre **de l'IS** pour les mêmes années.

L'associé concerné a estimé que l'expert-comptable avait **failli à sa mission de conseil** en n'informant pas la société de la nécessité de souscrire l'option pour rester dans le régime IS, et réclamé à l'expert-comptable des **dommages-intérêts** d'un montant égal aux rappels totaux d'impôt sur le revenu (266 091 €).

La **Cour d'appel** avait fait **droit à sa demande** sur le fond, mais avait notamment **soustrait** de la somme réclamée le montant de **l'IS** remboursé par l'administration à la société Elle avait également **écarté** de l'indemnisation les sommes correspondant à des **rectifications** dont l'expert-comptable ne pouvait **pas** être tenu pour **responsable**.

La Cour de cassation censure la décision en estimant qu'elle contrevenait au principe de la **réparation intégrale du préjudice**, visant à rétablir, aussi exactement que possible, l'équilibre détruit par le dommage et à replacer la victime dans la situation où elle se serait trouvée si l'acte dommageable n'avait pas eu lieu : elle condamne ainsi le cabinet d'expertise comptable à indemniser l'associé à hauteur de la **totalité** des redressements fiscaux à l'impôt sur le revenu.

Les faits

La SARL Provence Location a vu ses parts réunies en une seule main en novembre 2007, M. [P] étant devenu l'unique associé.

Bien qu'elle n'ait pas formulé d'option afin de maintenir son imposition à l'IS, la société a déclaré ses résultats des exercices 2008 et 2009 sous ce dernier régime.

Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité conclue par l'envoi en juillet 2011 d'une proposition de rectification au titre de ces exercices.

L'administration a procédé à des rectifications du résultat imposable (*) et, parallèlement, considérant que la réunion de toutes les parts de la société Provence Location dans les mains de M. [P] avait, faute d'option de cette société, entraîné un changement de régime fiscal, elle a notifié à M. [P] un redressement d'impôt sur le revenu pour les années 2008 et 2009, en intégrant à ce dernier, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, le résultat fiscal rectifié de la société Provence location.

() il s'agissait du rejet de la déduction de loyers payés à une SCI et d'un remboursement par un fournisseur non constaté en produits.*

Corrélativement, l'administration a remboursé à cette dernière la somme de 88 843 € que celle-ci avait versée au titre de l'impôt sur les sociétés pour les années 2008 et 2009.

Soutenant que ces redressements fiscaux étaient la conséquence de fautes commises par le cabinet Ferrero, expert-comptable de la société, dans l'exercice de sa mission, la société Provence location et M. [P] l'ont assigné en paiement de dommages et intérêts.

En effet, ils ont estimé que l'expert-comptable avait failli à sa mission de conseil en n'informant pas la société de la nécessité de souscrire l'option pour rester dans le régime IS, et lui ont réclamé une somme égale à la totalité des rappels d'impôt sur le revenu (266 091 €).

La Cour d'appel a fait droit à cette demande sur le fond, mais a notamment **soustrait** de la somme réclamée :

- ⇒ la part de l'impôt et des pénalités relative aux sommes dont la réintégration dans le résultat fiscal imposable de la société Provence location n'était pas imputable au cabinet Ferrero,
- ⇒ le montant de l'IS remboursé par l'administration à la société.

NB : la Cour avait également déduit par erreur du montant de l'indemnisation le montant de l'impôt initial payé par M. [P].

La décision

Après avoir rectifié l'erreur matérielle de la Cour d'Appel (la déduction de l'impôt initial), la Cour de Cassation a examiné les deux moyens principaux soulevés par les parties :

- ⇒ les autres rectifications pour lesquelles la faute n'incombait pas à l'expert-comptable,
- ⇒ la prise en compte des sommes remboursées à la société, qui, selon la Cour d'Appel, devaient être considérées comme limitant le préjudice subi.

Sur le principe de la réparation intégrale du préjudice

La Cour de Cassation rappelle le principe de réparation intégrale, sans perte ni profit pour la victime, qui découle de [l'article 1231-1 du Code civil](#) (*) : la réparation intégrale d'un dommage oblige à placer celui qui l'a subi dans la situation où il se serait trouvé si le comportement dommageable n'avait pas eu lieu, et rétablir ainsi l'équilibre détruit par le dommage.

() l'article 1231-1 a remplacé l'article 1147 du Code civil dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance du 10 février 2016, applicable aux années en litige.*

Sur les autres rectifications apportées aux résultats imposables

En application du principe rappelé ci-avant, la Cour de cassation estime que si, dûment informée, la société Provence location avait opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, M. [P] n'aurait pas été personnellement imposé à l'impôt sur le revenu sur le résultat fiscal imposable de ladite société, même après la rectification de ce résultat.

Dans ces conditions, elle juge qu'il n'y a pas lieu d'écarter de l'indemnisation la part des suppléments d'impôt sur le revenu mis à la charge de M. [P] relative aux sommes dont la réintégration dans le résultat fiscal imposable de la société Provence location n'est pas imputable au cabinet Ferrero.

Sur les sommes remboursées par l'Etat à la société au titre de l'IS payé à tort

Selon le même principe, la Cour de cassation estime que les sommes remboursées à la société Provence Location au titre de l'impôt sur les sociétés avaient été restituées par l'administration fiscale, non pas à M. [P], mais à la société, et que si cette dernière avait opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, M. [P] n'aurait pas été personnellement imposé à l'impôt sur le revenu sur le résultat fiscal imposable de ladite société.

Elle juge ainsi que, le montant de l'IS n'ayant pas été remboursé à l'associé mais à la société, il n'y a pas lieu de limiter à due concurrence la réparation du dommage subi par l'associé.

La décision

La Cour de cassation casse et annule l'arrêt de la Cour d'appel, et condamne le cabinet Ferrero à payer à M. [P] la somme totale de 266 091 € au titre du redressement fiscal à l'impôt sur le revenu qui lui a été notifié au titre des années 2008 et 2009, soit la totalité des impôts et pénalités issus du contrôle fiscal, y compris ceux résultant des suppléments relatifs aux rectifications dont le cabinet d'expertise comptable ne pouvait être tenu pour responsable, et sans déduction de l'impôt remboursé à la société.

Commentaires

Sur le principe de la réparation du préjudice

En censurant la décision de la Cour d'appel, la Cour de cassation applique de manière rigoureuse le principe de la **réparation intégrale du préjudice**, sans **perte** ni **profit** pour la victime, qui oblige à placer celui qui l'a subi dans la situation où il se serait trouvé si le comportement dommageable n'avait pas eu lieu : en effet, l'associé n'aurait pas été personnellement imposé au titre du résultat social si la société, dûment informée, avait opté pour le maintien du régime de l'IS.

En vertu de ce principe, la Cour de cassation, contrairement à la Cour d'appel, n'a **pas opéré de distinction** entre les rectifications qui pouvaient relever du **défaut de conseil** de l'expert-comptable (*) et celles qui **ne relevaient pas de sa responsabilité**.

(*) *l'expert-comptable chargé de la comptabilité d'une entreprise est tenu d'un devoir général d'information et de conseil en vertu de l'[article 155 du décret 2012-432 du 30-3-2012](#).*

Elle a également **refusé** de tenir compte des **remboursements** accordés par l'administration fiscale à la société (et non à l'associé) : il faut noter sur ce point qu'on aurait pu considérer que la société, en obtenant ce remboursement, augmente pour le futur sa capacité à distribuer des dividendes dont l'associé concerné pourra bénéficier. Pour autant, il ne s'agit que d'un bénéfice futur et éventuel, Au demeurant ce moyen n'a pas été soulevé par la défense de l'expert-comptable.

De ce point de vue, alors que la **Cour d'appel** a semblé faire prévaloir une analyse plus **pragmatique** que juridique, la **Cour de cassation** s'en est quant à elle tenue à une **application pointilleuse du principe de réparation intégrale** du préjudice subi par la victime elle-même.

Sur l'aspect fiscal du changement de régime

Lorsque toutes les parts d'une SARL viennent à être détenues par un seul associé personne physique, la société devient **automatiquement une EURL** passible de l'impôt sur le revenu relevant de [l'article 8 du CGI](#), et l'associé est personnellement imposé à **l'impôt sur le revenu** à raison des bénéfices sociaux.

Si la société souhaite conserver l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, il est indispensable de formuler **l'option** prévue à [l'article 206. 3-e du CGI](#).

Il faut toutefois noter que le Conseil d'Etat a admis, **sous certaines conditions**, que ce formalisme strict **ne s'impose pas** dans ce cas particulier (arrêts [CE du 20 mars 2020 nos 426850](#) et [CE du 12 juin 2020 n° 426067](#)).

La Haute Assemblée a en effet jugé qu'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée est **réputée avoir régulièrement exercé l'option** offerte au 3 de l'article 206 si

- ⇒ elle a opté **dans ses statuts**, dans le délai prévu à la deuxième phrase du deuxième alinéa de [l'article 239](#) (*), pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés,
- ⇒ **et** si elle a, au titre du **premier exercice clos** après la réunion des parts dans une même main, **déclaré ses résultats** sous le régime de **l'impôt sur les sociétés**.

(*) « ...l'option peut être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation ou cette réunion pour prendre effet à la même date que celle-ci.. ».

Ces **conditions** sont strictes et **cumulatives**.

Ainsi, si, à la suite de la réunion de toutes les parts de la SARL préexistante entre les mains de l'associé unique, l'EURL a continué à souscrire des déclarations d'impôt sur les sociétés, sans avoir modifié ses statuts dans le sens de l'assujettissement, elle ne peut être regardée comme ayant valablement exercé l'option pour l'IS (voir l'arrêt [CE du 12 juin 2020 n° 426067](#)).

En tout état de cause, la réunion de toutes les parts d'une SARL entre les mains d'une seule personne physique entraîne des **conséquences fiscales** sur lesquelles l'expert-comptable **doit attirer l'attention de son client**.

Il en sera de même pour toutes les modifications capitalistiques qui auraient des conséquences en matière de régime fiscal comme, par exemple, le cas où une SARL de famille aurait opté pour l'assujettissement à l'impôt sur le revenu et verrait entrer dans son capital des associés ne faisant pas partie du cercle familial défini par [l'article 239 bis AA du CGI](#).

SOURCE :

Légifrance : [Arrêt de la chambre commerciale de la Cour de Cassation du 5 avril 2023, n° 20-19.276 F-D](#)

Réponse ministérielle

Les maisons de santé pluriprofessionnelles sont imposables à la CFE à raison de leur activité de services (Rép. Folest : AN 18-4-2023 n° 5365).

Le résumé

Les MSP (**maisons de santé pluriprofessionnelles**) sont des structures constituées entre professionnels de santé qui leur permettent, notamment, de **mutualiser** les tâches administratives.

Exerçant une activité **de services**, donc une activité **professionnelle** au sens de la CFE, les MSP **sont imposables** en leur nom propre, dans les conditions de droit commun, sur la base de la valeur locative des **locaux à usage non privatif** des membres de la structure (local du secrétariat, salle d'attente, etc.).

Les professionnels de santé libéraux, **associés** de la structure, sont quant à eux également **soumis à la CFE** sur la base de la valeur locative des **locaux** dont ils ont la **jouissance exclusive** pour leur activité propre.

La question posée au ministre

Mme Folest, députée du Val d'Oise, a interrogé le ministre chargé des comptes publics sur l'assujettissement à la cotisation foncière des entreprises (CFE) des maisons de santé pluriprofessionnelles (MSP).

Elle rappelle que **le professionnel** de santé qui fait le choix d'exercer en libéral au sein d'une MSP, qu'elle soit publique ou privée, **s'acquitte de la CFE à titre individuel**.

Elle relève que la **MSP** est également tenue de s'acquitter de la **CFE en tant que personne morale** et estime qu'il s'agit d'une « **double imposition** », ce qui serait de nature à décourager le professionnel de santé de créer une MSP privée.

Elle ajoute qu'alors que les **MSP publiques** bénéficient d'une disposition ([art. 1382 C bis du CGI](#)) permettant aux collectivités et établissements publics de coopération (EPCI) à fiscalité propre de les **exonérer de CFE**, les objectifs des MSP d'initiative privée à but non lucratif sont les mêmes que ceux des MSP d'initiative publique : attirer et maintenir des médecins dans les zones sous-denses ; créer un espace consacré à la coordination des soins grâce au partage des compétences entre professionnels ; et *in fine* soigner les patients.

Elle estime que, dans une période où la lutte contre les déserts médicaux est un impératif, il est souhaitable d'encourager toute initiative de création d'une MSP, y compris privée à but non lucratif, et demande donc au ministre s'il envisage, avec un objectif incitatif, **d'aligner l'assujettissement des MSP privées à la CFE sur celui des MSP publiques**.

La réponse du ministre

Le ministre rappelle en premier lieu que, conformément aux dispositions de [l'article 1447 du code général des impôts](#) (CGI), les personnes physiques ou morales exerçant à titre habituel une **activité professionnelle** non salariée sont redevables de la cotisation foncière des entreprises (CFE).

Il rappelle également que les maisons de santé pluriprofessionnelles (MSP) sont des personnes morales constituées entre des professionnels médicaux, auxiliaires médicaux ou pharmaciens, le plus souvent établies sous la forme de sociétés interprofessionnelles

de soins ambulatoires (SISA), et qu'elles peuvent être un facteur d'amélioration de la prise en charge médicale des patients en favorisant les échanges, l'enrichissement des pratiques et la coordination entre professionnels de santé.

L'exercice en structures de soins pluridisciplinaires permet également de **mutualiser les tâches administratives**. À ce titre, [l'ordonnance n° 2021-584 du 12 mai 2021](#) relative aux communautés professionnelles territoriales de santé offre la possibilité pour les MSP constituées sous la forme de SISA de salarier elles-mêmes les assistants médicaux et, plus largement, tout professionnel de santé ou non et de percevoir des rémunérations forfaitaires.

Il déduit de ces conditions d'exercice que les MSP exercent ainsi une **activité de services**, permettant à leurs membres de réaliser des économies d'échelle et qui relèvent d'une **activité professionnelle** au sens de la CFE. Elles sont donc **imposables en leur nom propre** dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, il rappelle que la base d'imposition à la CFE est constituée de la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont le redevable a disposé au cours de la période de référence définie aux articles 1467 A et 1478 du CGI.

Pour les **MSP**, cette base comprend la valeur locative des **locaux à usage non privatif** des membres de la structure (comme, par exemple, le local du secrétariat ou celui de la salle d'attente de la MSP servant à l'ensemble des membres). **Les associés** de ces structures sont, quant à eux, **imposés** sur la valeur locative des **seuls locaux dont ils ont la jouissance exclusive** pour leur activité propre. En effet, les professionnels de santé exerçant dans une MSP sont imposés à la CFE en leur nom propre au titre de leur activité libérale de professionnel de santé.

Il n'y a donc **pas de double imposition**, puisqu'une MSP exerce une activité propre distincte de celle de ses associés.

Le ministre rappelle enfin que lorsque la **valeur locative** des biens compris dans la base d'imposition à la CFE **est très faible** ou nulle, l'imposition est établie, au lieu du principal établissement, sur une **base minimum** prévue par l'article 1647 D du CGI, dont le montant est fixé par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre.

Or, la Loi de finances pour 2018 a instauré, à compter de 2019, une **exonération totale de CFE minimum** pour les redevables réalisant un montant de chiffre d'affaires ou de **recettes inférieur ou égal à 5 000 €**, afin d'éviter que la cotisation demandée soit disproportionnée par rapport au chiffre d'affaires ou au montant de recettes réalisées par l'entreprise.

Le ministre indique que, dans ces conditions, le Gouvernement **n'envisage pas de mesures supplémentaires**.

Commentaires

En premier lieu, on observera que Mme la députée Folest base sa question sur une **supposée différence de traitement** entre les MSP publiques et privées au regard de la CFE, en évoquant les dispositions de l'[article 1382 C bis du CGI](#).

Or cet article prévoit que « *Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties les locaux qui appartiennent à une commune ou à un établissement public de coopération intercommunale et qui sont occupés à titre onéreux par une maison de santé...* ».

Cet article concerne donc la **taxe foncière sur les propriétés bâties, et non la CFE**.

Il faut d'ailleurs préciser que l'[article 1461 A du CGI](#) permet **d'exonérer** de plein droit de la CFE les MSP au titre de leurs **missions de service public** (amélioration de l'accès aux soins, organisation de parcours de soins associant plusieurs professionnels de santé, développement d'actions territoriales de prévention, développement de la qualité et de la pertinence des soins, accompagnement des professionnels de santé sur leur territoire, participation à la réponse aux crises sanitaires).

Les services rendus aux membres libéraux de ces structures, comme le mutualisation des tâches administratives, n'entrent pas stricto sensu dans la définition des missions de service public.

En second lieu, la parlementaire évoque une « **double imposition** » qui **n'existe pas** dans les faits.

En effet, la base globale de la CFE est en réalité répartie entre :

- ⇒ les **professionnels libéraux** imposés sur la valeur locative des **seuls locaux dont ils ont la jouissance exclusive** pour leur activité propre,
- ⇒ la **MSP** à raison de la valeur locative des **locaux à usage non privatif des membres** de la structure.

De ce point de vue, la situation est **similaire à celle des SCM** constituées entre les professionnels libéraux afin de mettre en commun les moyens d'exploitation comme les personnels, les locaux ou le matériel.

SOURCE :

Assemblée nationale : [Réponse Ministérielle Folest EN du 18 avril 2023, n° 5365](#)

Les questions des abonnés

Le traitement des revenus (résultats, distributions, plus-values) d'une SCI détenue par une société soumise à l'IS.

La question posée :

Comment traiter les revenus, distributions et plus-values de parts de SCI détenues par une société à l'IS ?

RESUME DE L'ETUDE

Sur l'imposition des résultats de la SCI

1^{ère} hypothèse : La SCI n'est pas soumise à l'IS

Associés personnes morales

La part de résultat revenant à ces associés sera **intégrée** à leur **propre résultat** fiscal par le truchement du tableau 2058 A de la liasse fiscale « Détermination du résultat fiscal ».

- ⇒ si la SCI a constaté un résultat fiscal **positif**, celui-ci sera **réintégré** au tableau **2058 A** : « *Quote-part des bénéfices réalisés par une société de personnes ou un GIE* ».
- ⇒ si la SCI a constaté un résultat fiscal **négatif** (déficit), celui-ci sera indiqué dans les **déductions** au tableau **2058 A** : « *Quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un GIE...* ».

Coexistence d'associés personnes physiques et morales

Si le **capital** est détenu **simultanément** par des personnes **physiques**, imposables en **revenus fonciers** et des personnes **morales** soumises à l'IS, il sera nécessaire de **retraiter le résultat de la SCI** selon les **deux modalités**, à raison des résultats qui reviennent à chacun en fonction de leur participation au capital.

2^{ème} hypothèse : La SCI est soumise à l'IS

Dans cette hypothèse, la SCI gère **seule** l'imposition de ses **résultats** : taxation à l'**impôt sur les sociétés**, ou mise en **report de son déficit**.

Il n'y a donc **aucun impact immédiat** au niveau des **associés** lors de la constatation des résultats de la SCI.

Sur l'imposition des dividendes reçus de la SCI par une société IS

La société qui est associée de la SCI aura **comptabilisé** en **produits financiers** les **dividendes** dès la décision de distribution prise au niveau de la SCI.

1^{ère} hypothèse : La SCI n'est pas soumise à l'IS

Les dividendes, qui sont inclus dans le résultat comptable de l'associée, **seront déduits en totalité** sur le tableau **2058 A** de détermination du résultat fiscal : le montant des dividendes sera indiqué dans les **déductions** à la ligne WT du tableau de détermination du résultat fiscal **2058 A** : « ...et quote-part comptabilisée du bénéfice distribué par ces organismes ».

2^{ème} hypothèse : La SCI est soumise à l'IS

Si l'associée détient moins de 5% du capital de la SCI

Les **dividendes** sont **imposables** au taux de droit commun de l'IS, et sont déjà inclus dans le résultat comptable. Il n'y a **aucune rectification** à apporter pour calculer le résultat fiscal.

Si l'associée détient au moins 5% du capital de la SCI depuis au moins 2 ans

En application des dispositions combinées des [articles 145](#) et [216 du CGI](#), il est possible **d'opter** pour le régime des sociétés « **mères et filiales** » : les dividendes, qui sont inclus dans le résultat comptable de l'associée, seront **déduits à hauteur de 95 %** à la ligne XA « Régime des sociétés mères et des filiales / Produits nets des actions et parts d'intérêts » du tableau de détermination du résultat fiscal **2058 A**, et on mentionnera case 2A « Quote-part de frais et charges restant imposable à déduire des produits nets de participation » la quote-part forfaitaire de 5% de frais et charges de gestion des participations.

Sur l'imposition de la plus-value de cession de parts de SCI

Sur le plan **comptable**, le **prix** de cession des parts aura été comptabilisé en **produits exceptionnels** « Prix de cession des éléments d'actif », et la **sortie des titres** de l'actif sera effectuée par le débit du compte de **charges exceptionnelles** « VNC des éléments d'actif cédés ».

Sur le plan **fiscal** :

- ⇒ si la **durée de détention** est **inférieure à deux ans** : les plus et moins values sont considérées comme du **résultat courant** : aucun retraitement extra-comptable.
- ⇒ si la **durée de détention** est **supérieure à deux ans** : les plus-values et moins-values issues de la cession de titres de **participation** relèvent en principe, du régime des **plus-values à long terme** et les **plus-values** nettes à long terme nettes dégagées sur les titres de participation sont **exonérées d'IS** sauf une **quote-part** forfaitaire de frais et charges de **12 %** ([Article 219. I. a quinquies du CGI](#)).

Toutefois, le régime des plus-values à long terme ne s'applique pas aux titres de sociétés à prépondérance immobilière, qui en sont expressément exclues par les dispositions de [l'article 219 du CGI](#), au § a sexies-0 bis.

Cependant, ce même alinéa prévoit que « *ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale..* ».

Il convient donc de déterminer si la société dont les titres sont cédés est ou non à prépondérance immobilière, c'est-à-dire si la valeur des éléments d'actif immobilier excède ou non la proportion de 50% du total des éléments de l'actif social, en excluant le cas échéant du numérateur les immeubles affectés à l'exploitation.

NB : Les éléments d'actif doivent être estimés à leur valeur réelle actuelle.

Conséquences sur l'imposition des plus-values de cession des parts de la SCI

Société à prépondérance immobilière

Si le rapport, déterminé selon l'analyse ci-avant, excède 50 %, la société est considérée comme étant à prépondérance immobilière, et elle est exclue du régime des plus-values et moins-values à long terme.

La plus-value ou moins-value étant déjà incluse dans le résultat comptable, elle sera traitée comme du résultat courant sans qu'il y ait lieu d'apporter une rectification extra-comptable.

NB : les plus-values issues de la cession des parts d'une société à prépondérance immobilière cotée bénéficient d'un taux réduit de 19%

Société sans prépondérance immobilière

Si le rapport n'excède pas 50%, la plus-value est considérée comme une plus-value à long terme si les parts sont détenues depuis plus de deux ans.

La plus-value de cession est taxée au taux de 0% (ce qui revient de facto à l'exonérer), et une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

Concrètement, au tableau de détermination du résultat fiscal 2058 A :

- ⇒ le montant total de la plus-value sera inscrit dans les déductions à la ligne WH «Plus-values nettes à long terme imposées au taux de 0% ».
- ⇒ la quote-part de frais et charges sera réintégrée à la ligne WQ (et case M8) «Quote-part de 12% des plus-values à taux zéro ».

En cas de moins-value nette (après compensation des plus-values et moins-values issues des cessions de titres de participation), celle-ci n'est pas déductible et doit être réintégrée au résultat fiscal.

Elle ne peut ni être prise en compte pour compenser les plus-values à long terme réalisées à raison d'autres catégories de titres, ni être reportée.

Etude développée ci-après, selon législation en vigueur au 1er mai 2023.

ETUDE DEVELOPPEE

Introduction

La détention des parts d'une **société civile immobilière** par une **société soumise à l'IS** conduit à s'interroger sur le **sort fiscal** des revenus générés par la SCI, qu'il s'agisse :

- ⇒ des **résultats de la SCI** elle-même,
- ⇒ des **distributions** auxquelles elle est susceptible de procéder,
- ⇒ des **plus-values** pouvant être générées par la **cession des parts** de la SCI.

Les modalités d'imposition sont radicalement **différentes** selon que **la SCI** est elle-même **soumise à l'impôt sur les sociétés** ou non.

En effet, les **sociétés civiles** sont expressément visées par les dispositions de [l'article 8 du CGI](#), et **ne sont pas** automatiquement soumises à **l'impôt sur les sociétés**.

Elles **peuvent** toutefois être **soumises** à cet impôt :

- ⇒ volontairement par le biais d'une **option** formulée par la société ([article 206. -3.b du CGI](#))
- ⇒ **automatiquement** si la société, malgré son caractère civil, exerce dans les faits une **activité commerciale** (1° de l'article 8 du CGI).

Concernant l'imposition des **résultats** de la SCI et des **distributions**, les deux hypothèses (**SCI soumise ou non à l'IS**) seront donc envisagées.

Concernant l'imposition des **plus-values** de cession de **parts de la SCI** par la société soumise à l'IS, cette distinction n'a pas lieu d'être : la **taxation** sera **identique** quel que soit le régime fiscal de la SCI, **mais différenciée** selon que la SCI est ou non à **prépondérance immobilière**, et selon que la SCI détient ou non des **immeubles** affectés à **l'exploitation** de la société détentrice des parts.

Sur l'imposition des résultats de la SCI

1^{ère} hypothèse : La SCI n'est pas soumise à l'IS

Conformément aux dispositions de [l'article 8 du CGI](#), la SCI n'étant pas elle-même soumise à l'impôt sur les bénéfices, ce sont **les associés** qui sont personnellement soumis à **l'impôt** pour la part de bénéfices sociaux correspondant à **leurs droits** dans la société.

Ces dispositions sont commentées au BOFIP sous la référence [BOI-RFPI-CHAMP-30-20](#), aux §§ 110 et suivants.

Associés-personnes physiques

Ces associés mentionneront les **revenus fonciers** correspondants sur leurs déclarations 2044 et 2042 à l'impôt sur le revenu.

Associés personnes morales

La **part** de résultat revenant à ces associés sera **intégrée** à leur **propre résultat** fiscal par le truchement du tableau 2058 A de la liasse fiscale « Détermination du résultat fiscal ».

Ce tableau permet ainsi de « **globaliser** » au niveau de l'associée son **propre résultat** et le résultat **fiscal** de la **SCI** dont elle est associée :

- ⇒ si la SCI a constaté un résultat fiscal **positif**, celui-ci sera **réintégré** à la ligne K7 (et case WL) du tableau **2058 A** : « *Quote-part des bénéfices réalisés par une société de personnes ou un GIE* ».
- ⇒ si la SCI a constaté un résultat fiscal **négatif** (déficit), celui-ci sera indiqué dans les **déductions** à la ligne WT du tableau **2058 A** : « *Quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un GIE...* ».

Coexistence d'associés personnes physiques et morales

Si le **capital** est détenu **simultanément** par des personnes **physiques** et des personnes **morales** soumises à l'IS, il sera nécessaire de **retraiter le résultat de la SCI** selon les **deux modalités**, à raison des résultats qui reviennent à chacun en fonction de leur participation au capital.

La détermination des règles de détermination du résultat sera régie par les règles auxquelles sont soumis les associés.

Notamment, pour les **produits et les charges** :

- ⇒ *associée société soumise à l'IS*

Comptabilisation selon les règles de la **comptabilité commerciale** : créances acquises et dettes certaines,

- ⇒ *associé(e) personne physique*

Rattachement selon les règles des **revenus fonciers** : recettes encaissées et dépenses payées.

De même, des **amortissements** pourront être constatés si l'**associé** est une **société soumise à l'IS**, alors que c'est exclu en matière de revenus fonciers.

Ces dispositions sont commentées au BOFIP sous la référence [BOI-BIC-BASE-10-20](#).

2^{ème} hypothèse : La SCI est soumise à l'IS

Dans cette hypothèse, la SCI gère **seule** l'imposition de ses **résultats** : taxation à l'**impôt sur les sociétés**, ou mise en **report de son déficit**.

Il n'y a donc **aucun impact immédiat** au niveau des **associés** lors de la constatation des résultats de la SCI.

Sur l'imposition des dividendes reçus de la SCI par une société IS

La société qui est associée de la SCI aura **comptabilisé** en **produits financiers** les **dividendes** dès la décision de distribution prise au niveau de la SCI.

1^{ère} hypothèse : La SCI n'est pas soumise à l'IS

Les résultats de la SCI avaient été imposés au nom de l'associée dès leur réalisation (cf supra).

Dès lors, les **dividendes** qui en sont issus **ne sont pas imposables** (sinon, on serait en présence d'une double imposition).

Les dividendes, qui sont inclus dans le résultat comptable de l'associée, **seront déduits en totalité (*)** sur le tableau **2058 A** de détermination du résultat fiscal afin d'être **neutralisés** pour le calcul de son **résultat fiscal**.

(*) il n'y a pas lieu de réintégrer une quote-part de frais et charges comme en matière de régime mère-fille, la déduction extra-comptable ne résultant pas d'une exonération, mais du fait que la SCI est « translucide » et que les résultats dont sont issues les distributions ont déjà été imposés.

Le montant des dividendes sera indiqué dans les **déductions** à la ligne WT du tableau de détermination du résultat fiscal **2058 A** : « *...et quote-part comptabilisée du bénéfice distribué par ces organismes* ».

2^{ème} hypothèse : La SCI est soumise à l'IS

Si l'associée détient moins de 5% du capital de la SCI

Les **dividendes** sont **imposables** au taux de droit commun de l'IS, et sont déjà inclus dans le résultat comptable. Il n'y a **aucune rectification** à apporter pour calculer le résultat fiscal.

Si l'associée détient au moins 5% du capital de la SCI depuis au moins 2 ans

En application des dispositions combinées des [articles 145](#) et [216 du CGI](#), il est possible d'**opter** pour le régime des sociétés « **mères et filiales** » qui permet d'**exonérer** les **dividendes** reçus, **sauf** une quote-part de **5%** correspondant aux frais de gestion des participations. Les dividendes reçus sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

(Voir les commentaires au BOFIP sous la référence [BOI-IS-BASE-10-10-10-10](#)).

Les dividendes, qui sont inclus dans le résultat comptable de l'associée, seront **déduits à hauteur de 95 %** à la ligne XA « *Régime des sociétés mères et des filiales / Produits net des actions et parts d'intérêts* » du tableau de détermination du résultat fiscal **2058 A** afin d'être partiellement neutralisés pour le calcul de son résultat fiscal.

On mentionnera case 2A « *Quote-part de frais et charges restant imposable à déduire des produits nets de participation* » la quote-part forfaitaire de 5% de frais et charges de gestion des participations.

Sur l'imposition de la plus-value de cession de parts de SCI

Sur le plan **comptable**, le **prix** de cession des parts aura été comptabilisé en **produits exceptionnels** « Prix de cession des éléments d'actif », et la **sortie des titres** de l'actif sera effectuée par le débit du compte de **charges exceptionnelles** « VNC des éléments d'actif cédés ».

Sur le plan **fiscal** :

- ⇒ si la **durée de détention** est **inférieure à deux ans** : les plus et moins values sont considérées comme du **résultat courant** : aucun retraitement extra-comptable.
- ⇒ si la **durée de détention** est **supérieure à deux ans** : les plus-values et moins-values issues de la cession de titres de **participation** relèvent en principe, du régime des **plus-values à long terme** et les **plus-values** nettes à long terme nettes dégagées sur les titres de participation sont **exonérées d'IS** sauf une **quote-part** forfaitaire de frais et charges de **12 %** ([Article 219. I. a quinquies du CGI](#)).

[Article 219. I. a quinquies du CGI](#)

« *a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des **plus-values à long terme** afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce **taux est fixé à 0 %** pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.*

Une **quote-part** de frais et charges égale à **12 %** du montant brut des plus-values de cession est **prise en compte** pour la détermination du résultat **imposable**. ».

Toutefois, ce régime ne s'applique pas aux titres de sociétés à prépondérance immobilière, qui en sont expressément exclues par les dispositions de [l'article 219 du CGI](#), au § a sexies-0 bis :

« *a sexies-0 bis) Le régime des plus et moins-values à **long terme** cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de **sociétés à prépondérance immobilière** non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'**actif** est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué **pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles**, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de **crédit-bail** ... ou par des **titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière**... ».*

Cependant, ce même alinéa prévoit que :

« *...Pour l'application de ces dispositions, **ne sont pas pris en considération** les **immeubles** ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont **affectés** par l'entreprise à sa **propre exploitation** industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.. ».*

Deux situations peuvent donc à nouveau se présenter :

- ⇒ les **immeubles** appartenant à la SCI dont les parts sont détenues par la société IS **ne sont pas affectés** à l'activité de l'associée IS,
- ⇒ les **immeubles** appartenant à la SCI dont les parts sont détenues par la société IS **sont affectés** à l'activité de l'associée IS.

Aucun immeuble appartenant à la SCI n'est affecté à l'activité de l'associée IS

Il faut déterminer si la SCI est à **prépondérance immobilière** selon la **démarche suivante**.

Les éléments d'**actif** doivent être estimés à leur **valeur réelle**.

Pour apprécier la proportion de **50 %**, il convient de **comparer** :

- ⇒ au **numérateur**, la valeur réelle :
 - de **l'ensemble des immeubles**,
 - des **droits réels immobiliers** et des droits détenus dans le cadre d'un **contrat de crédit-bail immobilier (*)**,
 - des **titres de sociétés** elles-mêmes à **prépondérance immobilière** (selon la même grille d'analyse),
- ⇒ au **dénominateur**, la valeur réelle de la **totalité des éléments de l'actif** social (actif immobilisé et circulant hors passif), **y compris** la valeur des droits afférents aux contrats de **crédit-bail** immobiliers ou non (*).

(*) doivent être pris en compte tous les droits résultant, pour l'entreprise crédit-preneuse, d'un contrat de crédit-bail, y compris lorsque ces droits n'ont pas fait l'objet d'une acquisition auprès d'un tiers et ne figurent donc pas parmi l'actif immobilisé (réponses ministérielles [RM Masson n°07770, JO Sénat du 31 octobre 2013, p.3153](#), et [RM Zimmermann n°27573, JO AN du 26 novembre 2013, p.12365](#)),

Un (ou des) immeuble(s) appartenant à la SCI est ou sont affecté(s) à l'activité de l'associée IS

La **même démarche** sera suivie en **excluant du numérateur** les immeubles **affectés à l'activité** de la société détentrice des parts :

- ⇒ au **numérateur**, la valeur réelle :
 - des **immeubles non affectés à l'activité** de la société détentrice,
 - des **droits réels** immobiliers et des droits détenus dans le cadre d'un contrat de **crédit-bail immobilier** portant sur les **immeubles non affectés à l'activité**,
 - des **titres de sociétés** elles-mêmes à **prépondérance immobilière** (selon la même grille d'analyse, c'est-à-dire ne tenant pas compte des immeubles affectés à l'exploitation),

- ⇒ au **dénominateur**, la valeur réelle de la **totalité** des éléments de l'**actif social** (actif immobilisé et circulant hors passif), **y compris** la valeur des droits afférents aux contrats de **crédit-bail** immobiliers ou non.

NB : par définition, si les immeubles détenus par la SCI sont tous affectés à l'exploitation de la société détentrice des titres, le pourcentage ainsi déterminé sera égal à 0 et la SCI ne sera pas considérée comme étant à prépondérance immobilière.

Conséquences sur l'imposition des plus-values de cession des parts de la SCI

Société à prépondérance immobilière

Si le **rapport**, déterminé selon l'analyse ci-avant, **excède 50 %**, la société est considérée comme étant à **prépondérance immobilière**, et elle est **exclue** du régime **des plus-values** et moins-values **à long terme**.

La plus-value ou moins-value étant déjà incluse dans le résultat comptable, elle sera **traitée** comme le **résultat courant** sans qu'il y ait lieu d'apporter une rectification extra-comptable.

NB : les plus-values issues de la cession des parts d'une société à prépondérance immobilière **cotée** bénéficient d'un taux réduit de 19%.

Société sans prépondérance immobilière

Si le rapport **n'excède pas 50%**, la **plus-value** est considérée comme une **plus-value à long terme** si les parts sont **détenues** depuis plus de **deux ans**.

Selon les termes de l'article 219, la **plus-value** de cession est **taxée** au taux de **0%** (ce qui revient de facto à l'exonérer).

Une **quote-part** de frais et charges égale à **12 %** du montant brut des plus-values de cession est **prise en compte** pour la détermination du **résultat imposable**.

Concrètement, au tableau de détermination du résultat fiscal **2058 A** :

- ⇒ le montant total de la **plus-value** sera inscrit dans **les déductions** à la ligne WH «Plus-values nettes à long terme imposées au taux de 0% ».
- ⇒ la **quote-part de frais et charges** sera **réintégrée** à la ligne WQ (et case M8) «Quote-part de 12% des plus-values à taux zéro ».

En cas de **moins-value nette** (après compensation des plus-values et moins-values issues des cessions de titres de participation), celle-ci n'est **pas déductible** et doit être réintégrée au résultat fiscal.

La moins-value nette à long terme afférente aux titres de participation relevant du secteur exonéré ne peut donner lieu à **aucune déduction** du résultat imposable et ne peut pas davantage être prise en compte pour compenser les plus-values à long terme réalisées à raison d'autres catégories de titres. De même, les provisions pour dépréciation constituées en comptabilité à raison de ces mêmes titres de participation ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction.

Lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 0 % fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci n'est **plus imputable ou reportable sur les exercices postérieurs**, notamment pour la fraction de la moins-value nette à long terme qui provient des dotations de provisions pour dépréciation afférentes aux titres relevant de ce taux, y compris lorsque ces provisions sont ultérieurement reprises.

NB : seuls sont évoqués ici les titres de participation, les simples titres de placement étant exclus du régime des plus-values et moins-values à long terme.

Le régime TVA des C2E (Certificats d'économie d'énergie).

La question posée :

La fiscalité des C2E (Certificats d'Economie d'Energie) : pour la TVA, comment ça marche ?

RESUME DE L'ETUDE

Le fonctionnement général des Certificats d'Economie d'Energie (C2E)

Selon le dispositif mis en place par la « Loi POPE » de 2005, les **personnes morales** qui **produisent et/ou vendent** de l'électricité, du gaz, de la chaleur ou du froid aux **consommateurs finaux** et dont les ventes excèdent certains **seuils**, sont soumises à des **obligations** en matière **d'économies d'énergie**.

Pour satisfaire à ces obligations, ces entreprises, désignées sous le vocable « **obligés** » peuvent :

- ⇒ **réaliser** des actions **d'économie d'énergie** au sein de leur **propre patrimoine**,
- ⇒ **ou aider** des particuliers, des professionnels ou des collectivités à **réaliser** des **économies d'énergie** en leur apportant :
 - des **informations** sur les moyens à mettre en œuvre,
 - ou des **aides financières** telles des primes pour l'acquisition d'un nouvel équipement.

Le dispositif repose sur un système de « **ticket CEE** » -ou C2E- (Certificats d'économies d'énergie) **délivrés** aux opérateurs **en proportion des actions** qu'ils ont **engagées** en ce sens au cours d'une période déterminée : chaque « **obligé** » **doit**, selon l'ampleur de son

activité de production ou de vente d'énergie, **détenir un certain nombre de tickets CEE** à la fin d'une **période** triennale sous peine de fortes sanctions ([article L. 222-2 du Code de l'Énergie](#)).

Des certificats d'économies d'énergie sont également délivrés aux personnes dites « **éligibles** » réalisant des **économies d'énergie** (collectivités territoriales, ANAH, bailleurs sociaux), qui ne sont pas soumis aux obligations d'économie d'énergie, et **pourront céder leurs C2E** à des obligés.

Enfin, des obligés qui ont des excédents de CEE peuvent les céder à d'autres obligés.

La question de l'**assujettissement à la TVA** se pose donc :

- ⇒ dans le cadre **des travaux** de rénovation énergétique **subventionnés** par les obligés,
- ⇒ dans le cadre des **cessions des C2E**.

Les travaux de rénovation énergétique par les entrepreneurs de travaux

L'**obligé** fait appel à des **entrepreneurs** de travaux titulaires du label **RGE** (Reconnu Garant de l'Environnement) qui exécutent des travaux de **rénovation énergétique** (isolation, remplacement de chaudières etc) auprès de particuliers, professionnels ou collectivités (« **bénéficiaires** »).

Ces **travaux** réalisés par les entrepreneurs permettent aux **bénéficiaires** d'obtenir des **primes financées par l'obligé** (voir notamment les campagnes de publicité de rénovation énergétique pour 1 €) :

- ⇒ **l'entrepreneur réduit sa facture au bénéficiaire** du montant de la **prime** à laquelle ce dernier a droit en fonction de la nature des travaux,
- ⇒ puis **l'obligé verse cette prime à l'entrepreneur**.

Ce processus va se faire succéder **3 opérations** :

- ⇒ **l'entrepreneur réalise et facture les travaux**,
- ⇒ le **bénéficiaire paie la facture** de l'entrepreneur, soit pour le montant total s'il reçoit directement la subvention de la part de l'obligé, soit, ce qui est le plus fréquent, le solde de la facture restant à payer après prise en compte de la subvention,
- ⇒ **l'obligé paie la subvention** à l'entrepreneur (plus rarement au bénéficiaire directement).

La situation du bénéficiaire

Qu'elle soit versée directement par l'obligé au bénéficiaire, ou qu'elle lui soit versée via l'installateur (c'est-à-dire en diminution de sa facture de travaux), la **subvention** (ou « prime ») n'est **pas soumise à la TVA**, s'agissant d'une subvention d'équipement qui ne relève pas du champ d'application de la TVA.

La situation de l'entrepreneur qui réalise les travaux chez le bénéficiaire

Les **travaux** réalisés par l'entrepreneur et facturés aux particuliers par ce dernier doivent être **soumis à la taxe pour leur montant total**, et faire l'objet d'une facture permettant d'identifier distinctement le montant des travaux ou matériels soumis à la TVA.

Ainsi **l'imputation de la subvention ne vient pas en diminution de la base d'imposition** des travaux réalisés, mais **uniquement de leur montant TTC** que le bénéficiaire aurait dû payer en totalité.

En résumé, la subvention est traitée comme un « **moyen de paiement** » de la facture de travaux, qui fera ainsi apparaître :

« *Montant de la prestation HT*

+ *Montant de la TVA (taux normal ou réduit selon les dispositions habituelles)*

= *Montant TTC*

- *Subvention CEE (TVA non applicable – Article 267 II 2° du CGI)*

= *Solde à régler »*

NB : naturellement, s'il déduit le montant de la subvention du montant de la prestation HT, au lieu de l'imputer sur le montant TTC, l'entrepreneur risque des rappels de TVA en cas de contrôle, puisque le versement de la subvention par l'obligé ne sera pas soumis à la taxe.

Enfin, **l'entrepreneur** adressera à **l'obligé une demande de paiement de la subvention**, soit dossier par dossier, soit en récapitulant par périodes convenues avec l'obligé l'ensemble des dossiers d'une période (par exemple mensuelle).

S'agissant d'une **simple demande de paiement**, elle ne donne **pas lieu** à facturation de la TVA.

Si **l'installateur** perçoit en sus de la prime accordée au bénéficiaire un **intéressement** de la part de l'obligé à raison des CEE obtenus, la somme conservée par l'installateur doit être **soumise à la taxe** en tant qu'elle constitue une contrepartie d'une prestation de services (collecte, promotion des économies d'énergie, facilitation de la mise en œuvre de l'action de l'obligé...).

La cession des CEE par l'obligé à un autre opérateur

Les cessions à un opérateur établi en France :

S'agissant d'opérations à titre onéreux réalisées par un assujetti agissant en tant que tel, elles sont placées dans le **champ d'application de la TVA** ([article 256 du CGI](#)).

Les **cessions** réalisées par un **obligé** à tout autre opérateur seront donc **soumises à la TVA** au taux normal.

Les cessions à un opérateur établi dans l'Union Européenne, hors de France :

La cession de CEE, en tant que **bien meuble incorporel**, doit être considérée comme une **prestation de services** au sens de la **6^{ème} Directive** Européenne en matière de TVA.

Par conséquent, les **cessions de CEE** à un **assujetti établi hors de France** et dans un Etat membre de l'UE **ne seront pas soumises à la TVA en France**.

Les acquisitions par un obligé

Les C2E peuvent être acquis auprès d'un opérateur établi en France, ou au sein de l'UE.

- ⇒ **Acquisition** auprès d'un **opérateur établi en France** :
La **TVA** facturée par le cédant est **déductible** selon les modalités habituelles.
- ⇒ **Acquisition** auprès d'un **opérateur établi dans l'UE** :
Cet opérateur ne soumet pas l'opération à la TVA de son Etat (cf supra).
L'obligé français réalise une **acquisition de prestation de services intracommunautaire** soumise à l'**auto-liquidation**.

Etude développée ci-après, selon législation en vigueur au 1^{er} mai 2023.

ETUDE DEVELOPPEE

Le fonctionnement général des Certificats d'Economie d'Energie (C2E)

Selon le dispositif mis en place par la « **Loi POPE** » (Loi n°2005-781 du 13 juillet 2005 de Programme fixant les Orientations de la Politique Energétique), les **personnes morales** qui **produisent et/ou vendent de l'électricité, du gaz, de la chaleur ou du froid aux consommateurs finaux** et dont les ventes excèdent certains **seuils**, sont soumises à des **obligations** en matière **d'économies d'énergie**.

Pour satisfaire à ces obligations, ces entreprises, désignées sous le vocable « **obligés** » peuvent :

- ⇒ **réaliser** des actions **d'économie d'énergie** au sein de leur **propre patrimoine**,
- ⇒ **ou aider** des particuliers, des professionnels ou des collectivités à **réaliser** des **économies d'énergie** en leur apportant :
 - des **informations** sur les moyens à mettre en œuvre,
 - ou des **aides financières** telles des primes pour l'acquisition d'un nouvel équipement.

Ces dispositions ont été intégrées au **Code de l'Energie** sous les articles [L221-1 à L221-11](#).

Le dispositif repose sur un système de « **ticket CEE** » -ou C2E- (Certificats d'économies d'énergie) **géré** par le Pôle national des certificats d'économies d'énergie (**PNCEE**).

Ces certificats sont **délivrés** aux opérateurs **en proportion des actions** qu'ils ont **engagées** en ce sens au cours d'une période déterminée.

Pour faciliter la réalisation d'actions par les acteurs du dispositif, un « **catalogue** » officiel d'actions élémentaires appelées « **opérations standardisées** » a été élaboré.

Ce catalogue comprend des opérations d'économies d'énergie dans les bâtiments existants, mais également dans l'industrie, les réseaux, l'agriculture et les transports. Évolutif, il est revu et complété dans le temps.

Pour **chaque opération**, une fiche définit les conditions d'éligibilité, ainsi que le **montant forfaitaire en « kWh cumac »** attribué à l'opération, qui reflète l'économie d'énergie moyenne obtenue entre la solution retenue et une situation de référence, sur la durée de vie de la technologie considérée.

NB : Le cumac (contraction de « cumulé » et « actualisé ») est une unité de qualification qui définit ainsi l'effort réalisé dans le cadre d'économies d'énergie (1 **CEE** = 1 kWh cumac d'énergie finale).

Les **tickets CEE** « produits » par les opérateurs sont, selon une procédure de **validation** gérée par le PNCEE, inscrits à leur nom dans un **registre national** des Certificats d'Economie d'Energie (**registre « EMMY »**) auprès duquel ils doivent se faire connaître après avoir constitué un dossier d'inscription afin d'y ouvrir un « compte », qui permettra de **matérialiser l'attribution des CEE** par un enregistrement des kWh cumac.

NB : l'accès au Registre et la procédure d'inscription sont accessibles sur le site eemy.fr.

Dans **ce registre** national sont **également** enregistrées les **transactions de CEE** entre les différents opérateurs (cf infra).

Chaque opérateur en France producteur ou vendeur d'énergie défini par le nom « **obligé** » **doit**, selon l'ampleur de son activité de production ou de vente d'énergie, **détenir** un certain **nombre de tickets CEE** à la fin d'une **période** triennale (*).

(*) la fin de la 5^{ème} période du dispositif, actuellement en cours depuis le 1^{er} janvier 2022 est fixée au 31 décembre 2025,

Dès lors qu'ils atteignent le montant imposé, les obligés sont en accord avec les objectifs fixés par la loi POPE. S'ils sont en deçà, ils seront soumis à **diverses sanctions** (par exemple annulation d'un certain volume de tickets) dont notamment une **amende pécuniaire** très dissuasive (jusqu'à 4% du CA HT du dernier exercice clos et jusqu'à 6 % en cas de nouveau manquement à la même obligation voir [article L. 222-2 du Code de l'Énergie](#)).

Le **PNCEE** délivre **également des certificats** d'économies d'énergie aux personnes dites « **éligibles** » lorsque leur action, additionnelle par rapport à leur activité habituelle, permet la **réalisation d'économies d'énergie** sur le territoire national d'un volume supérieur à un seuil fixé par arrêté du ministre chargé de l'énergie. Les « éligibles » sont les **collectivités territoriales** et leurs établissements publics, l'Agence Nationale de l'Habitat (**ANAH**), et les **bailleurs sociaux**. Ces organismes, qui ne sont pas soumis aux obligations d'économie d'énergie, **pourront céder leurs C2E** à des obligés.

Soit l'**obligé** obtient des tickets CEE grâce à ses **actions** en faveur d'économies d'énergie, soit il les **achète** à d'autres opérateurs, éligibles, ou obligés qui ont des excédents de CEE.

De ce fait, il s'est constitué un « **marché** » des CEE, les opérateurs pouvant les vendre à des « obligés » ou toute personne morale ([article 221-8 du Code de l'Énergie](#)).

La question de l'**assujettissement à la TVA** se pose donc :

- ⇒ dans le cadre **des travaux** de rénovation énergétique **subventionnés** par les obligés,
- ⇒ dans le cadre des **cessions des C2E**.

Les travaux de rénovation énergétique par les entrepreneurs de travaux

L'une des actions permettant d'obtenir des C2E consiste à **subventionner** des travaux visant à des **économies d'énergie** chez des **particuliers**, des **professionnels** ou des **collectivités**.

L'économie générale du système

L'**obligé** fait appel à des **entrepreneurs** de travaux titulaires du label **RGE** (Reconnu Garant de l'Environnement) qui exécutent des travaux de **rénovation énergétique** (isolation, remplacement de chaudières etc) auprès de particuliers, professionnels ou collectivités (« **bénéficiaires** ») ce qui permet d'obtenir un certain nombre de MWH d'économie d'énergie.

Ces **travaux** réalisés par les entrepreneurs permettent aux **bénéficiaires** d'obtenir des **primes financées par l'obligé** (voir notamment les campagnes de publicité de rénovation énergétique pour 1 €) :

- ⇒ l'**entrepreneur réduit sa facture au bénéficiaire** du montant de la **prime** à laquelle ce dernier a droit en fonction de la nature des travaux,
- ⇒ puis l'**obligé verse cette prime à l'entrepreneur**.

Lorsque l'obligé dispose d'un certain nombre de dossiers de MWH en ordre (un minimum de 50 GWH est imposé par l'administration française), il dépose ses dossiers auprès du PNCEE qui octroie les C2E.

Les C2E correspondant aux dossiers déposés sont alors inscrits au compte ouvert par l'obligé au registre EMMY.

NB : ces modalités sont accessibles sur le site du Ministère de la Transition écologique à l'adresse <https://www.ecologie.gouv.fr/modalites-detaillees-deposer-dossier-demande-certificats-deconomies-denergie>.

Dans ce contexte, on se trouve en présence de **3 parties prenantes** :

- ⇒ le **bénéficiaire** (le client final),
- ⇒ l'**entrepreneur RGE** qui réalise les travaux chez le bénéficiaire,

- ⇒ **l'obligé**, qui octroie la subvention afin d'obtenir des CEE auprès de l'administration,

Ce processus va se faire succéder **3 opérations** :

- ⇒ **l'entrepreneur** réalise et **facture** les travaux,
- ⇒ le **bénéficiaire paie la facture** de l'entrepreneur, soit pour le montant total s'il reçoit directement la subvention de la part de l'obligé, soit, ce qui est le plus fréquent, le solde de la facture restant à payer après prise en compte de la subvention,
- ⇒ **l'obligé paie la subvention** à l'entrepreneur (plus rarement au bénéficiaire directement).

Aussi se pose naturellement la question de **l'assujettissement à la TVA** de chacune de ces opérations.

Ce point a fait l'objet d'une **lettre « question-réponse »** publiée sur le site internet de la DGEC (Direction Générale de l'Energie et du Climat), figurant dans une [Lettre d'Information d'Avril 2017 du Ministère de l'Environnement, de l'Energie et de la Mer](#), qui permet d'apporter les réponses suivantes.

La situation du bénéficiaire

Qu'elle soit versée directement par l'obligé au bénéficiaire, ou qu'elle lui soit versée via l'installateur (c'est-à-dire en diminution de sa facture de travaux), la **subvention** (ou « prime ») n'est **pas soumise à la TVA**, s'agissant d'une subvention d'équipement qui ne relève pas du champ d'application de la TVA.

Ce point est **confirmé** par la [Réponse Ministérielle LE FUR du 10 mai 2016](#) :

*« ...les **aides** versées par les « obligés » dans le cadre des « conventions de financement de travaux en économies d'énergie et de valorisation des certificats d'économies d'énergie » **ne peuvent être considérées** comme le **prix de cession** des **certificats d'économies d'énergie**. En effet, les bénéficiaires des aides **ne cèdent pas de certificats d'économies d'énergie** mais **transmettent des attestations** de fin de travaux qui représentent la condition formelle de l'obtention de ces certificats par les « obligés ». Ils n'en deviennent, ainsi, jamais propriétaires et ne peuvent donc à aucun moment les céder. **Cette transmission ne constitue donc pas une livraison de biens ou une prestation de service effectuée à titre onéreux**. Par ailleurs, les aides versées par les « obligés » directement au client bénéficiaire ne sauraient non plus être considérées comme des subventions complément de prix dans la mesure où le fournisseur du bien d'investissement n'est pas partie au contrat. En conséquence, **ces aides**, qui financent une partie de l'acquisition d'un bien d'investissement, s'analysent comme des **subventions d'équipement non taxables à la TVA...** ».*

La situation de l'entrepreneur qui réalise les travaux chez le bénéficiaire

Ainsi qu'il est rappelé dans la lettre « question-réponse » et conformément à la législation générale en matière de TVA, **l'avantage consenti par l'obligé** au bénéficiaire (directement

ou via l'installateur) **ne peut conduire à diminuer la base d'imposition à la TVA des prestations** ou fournitures d'équipement **réalisées par l'entrepreneur**.

Aussi les **travaux** réalisés par l'entrepreneur et facturés aux particuliers par ce dernier doivent être **soumis à la taxe pour leur montant total**, et faire l'objet d'une facture permettant d'identifier distinctement le montant des travaux ou matériels soumis à la TVA.

Ainsi **l'imputation de la subvention ne vient pas en diminution de la base d'imposition** des travaux réalisés, mais **uniquement de leur montant TTC** que le bénéficiaire aurait dû payer en totalité.

En résumé, la subvention est traitée comme un « **moyen de paiement** » de la facture de travaux, qui fera ainsi apparaître :

« *Montant de la prestation HT*

+ *Montant de la TVA (taux normal ou réduit selon les dispositions habituelles)*

= *Montant TTC*

- *Subvention CEE (TVA non applicable – Article 267 II 2° du CGI)*

= *Solde à régler »*

NB : naturellement, s'il déduit le montant de la subvention du montant de la prestation HT, au lieu de l'imputer sur le montant TTC, l'entrepreneur risque des rappels de TVA en cas de contrôle, puisque le versement de la subvention par l'obligé ne sera pas soumis à la taxe.

Enfin, **l'entrepreneur** adressera à **l'obligé une demande de paiement de la subvention**, soit dossier par dossier, soit en récapitulant par périodes convenues avec l'obligé l'ensemble des dossiers d'une période (par exemple mensuelle).

S'agissant d'une **simple demande de paiement**, elle ne donne **pas lieu** à facturation de la TVA.

Il faut toutefois noter que si **l'installateur** perçoit un **intéressement** de la part de l'obligé à raison des CEE obtenus (c'est à dire si la totalité de la subvention ne bénéficie pas au seul client bénéficiaire des travaux), la somme conservée par l'installateur doit être **soumise à la taxe** en tant qu'elle constitue une contrepartie d'une prestation de services (collecte, promotion des économies d'énergie, facilitation de la mise en œuvre de l'action de l'obligé...).

La cession des CEE par l'obligé à un autre opérateur

Ainsi qu'il a été dit, un **obligé** ou un **éligible** titulaire de CEE a la possibilité de **céder** les certificats d'économie d'énergie, qui constituent des **biens meubles incorporels** négociables :

[Article 221-8 du Code de l'Énergie](#) :

« ...Les certificats d'économies d'énergie sont des biens meubles négociables, dont l'unité de compte est le kilowattheure d'énergie finale économisé. Ils peuvent être détenus,

acquis ou cédés par toute personne mentionnée aux 1° à 6° de l'article L. 221-7 ou par toute autre personne morale... ».

L'inscription au registre EMMY n'étant **pas réservée** aux seules personnes morales **françaises**, on distinguera le régime applicable en matière de **TVA** aux cessions de Certificats d'Economie d'Energie à un **opérateur français**, ou à un **opérateur européen**.

Les cessions à un opérateur établi en France :

S'agissant d'opérations à titre onéreux réalisées par un assujetti agissant en tant que tel, elles sont placées dans le **champ d'application de la TVA** ([article 256 du CGI](#)).

En effet, un assujetti se définit comme une personne qui exerce de manière indépendante une activité économique, et ces cessions s'inscrivent dans le cadre de son activité économique.

NB : seules sont hors du champ d'application les cessions réalisées par les « **éligibles** », **et** dans le cadre de leur gestion **patrimoniale** ou de leurs missions (donc en dehors d'une activité économique) : collectivités territoriales, ANAH, bailleurs sociaux, Sociétés d'Economie Mixte.

Les **cessions** réalisées par un **obligé** à tout autre opérateur seront donc **soumises à la TVA** au taux normal.

Les cessions à un opérateur établi dans l'Union Européenne, hors de France :

La cession de CEE, en tant que **bien meuble incorporel**, doit être considérée comme une **prestation de services** au sens de la **6^{ème} Directive Européenne** en matière de TVA ([Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977](#)) :

Article 6 :

*« Est considérée comme «**prestation de services**» toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens... ».*

*Cette opération **peut consister** entre autres: - en une **cession d'un bien incorporel** représenté ou non par un titre... ».*

Conformément aux dispositions de [l'article 259 du CGI](#), le lieu de la prestation de services **n'est pas** réputée être **situé en France** dès lors que le preneur est un assujetti et n'y a ni son siège ni un établissement stable.

Par ailleurs, les cessions de biens incorporels tels que les CEE ne figurent pas dans les dérogations figurant à [l'article 259 A du CGI](#).

Par conséquent, les **cessions de CEE** à un **assujetti établi hors de France** et dans un Etat membre de l'UE **ne seront pas soumises à la TVA en France**.

NB : il ne s'agit pas d'une « exonération » au sens strict du terme, car le preneur aura à pratiquer l'autoliquidation de la TVA dans son pays d'établissement.

Sur le plan **formel**, les factures adressées au preneur comporteront bien sûr les numéros d'identification à la TVA du vendeur et du preneur.

Elles devront également porter la mention « **Autoliquidation** », conformément au 13° du I de [l'article 242 nonies de l'annexe II](#) au CGI.

En ce qui concerne les **modalités déclaratives**, le montant de ces opérations figurera dans la rubrique « **Autres opérations non imposables** », ligne 05 de la télé-déclaration n° 3310-CA3.

Elles doivent également figurer dans **la DES** qui doit être transmise dans les dix jours du mois qui suit l'exigibilité de la TVA (réalisation de la prestation ou paiement de l'acompte).

Les acquisitions par un obligé

Les C2E peuvent être acquis auprès d'un opérateur établi en France, ou au sein de l'UE.

⇒ **Acquisition** auprès d'un **opérateur établi en France** :

La **TVA** facturée par le cédant est **déductible** selon les modalités habituelles.

⇒ **Acquisition** auprès d'un **opérateur** établi dans l'**UE** :

Cet opérateur ne soumet pas l'opération à la TVA de son Etat (cf supra).

L'obligé français réalise une **acquisition de prestation de services intracommunautaire** soumise à l'**auto-liquidation**.

L'**opération** sera déclarée dans la déclaration mensuelle CA3 dans les opérations taxées à la ligne A3 -0044 du cadre A « Achats de prestations de services intracommunautaires – Article 283-2 du code général des impôts » et **incluse** dans la **base taxable à 20 %** au cadre B (ligne 08-0207).

La TVA correspondante sera **également** incluse dans les opérations ouvrant droit à déduction « **TVA déductible** sur les autres biens et services ».

Enregistrement comptable des opérations

Enfin, pour compléter l'information relative aux CEE et à leur **comptabilisation**, il convient de se référer aux articles 616-1 à 616-24 du [Recueil des Normes Comptables](#) (pages 213 à 222).