

JURIDIQUE

Crédit d'impôt en cas d'abandon de loyers commerciaux ou professionnels (état du projet de loi de finances pour 2021 à la date du 17 novembre 2020)

Le nouveau crédit d'impôt en cas d'abandon de loyers commerciaux est détaillé dans le projet de loi de finances pour 2021, tel qu'adopté en première lecture par l'Assemblée nationale ce 17 novembre 2020.

Sous réserve de modifications du texte :

- sont concernés les loyers payés par les entreprises faisant l'objet d'une fermeture administrative ou relevant de certains secteurs ;
- donnent lieu à crédit d'impôt les remises de loyer pour novembre 2020 (on ne sait pas encore si les remises pour décembre 2020 seront concernées) ;
- le crédit d'impôt sera imputable sur les revenus de 2021 (une déclaration annexe à la déclaration de revenus devra être remplie) ;
- s'agissant d'un crédit d'impôt et non d'une déduction fiscale, il bénéficie aussi aux propriétaires taxés selon le régime micro foncier
- il est possible d'abandonner rétroactivement le loyer de novembre 2020 après l'avoir encaissé.

Le crédit d'impôt pour les loyers commerciaux abandonnés, annoncé par le Gouvernement ces dernières semaines, suscite beaucoup d'interrogations.

Des dispositions relatives à ce crédit d'impôt figurent dans le projet de loi de finances pour 2021, tel qu'adopté en première lecture par l'Assemblée nationale ce 17 novembre 2020. Elles permettent de répondre à un certain nombre de questions. Nous les reproduisons ci-après, étant précisé toutefois qu'elles sont susceptibles d'évoluer au cours de l'examen du texte.

« **Article 43 sexdecies (nouveau)** »

I. – 1. Les bailleurs, personnes physiques ou morales de droit privé, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des abandons ou renoncations définitifs de loyers afférents à des locaux, hors accessoires échus ou à échoir, consentis, au titre de la période d'application des restrictions de déplacement prévues à l'article 4 du décret n° 2020-1310 du 29 octobre 2020 prescrivant les mesures générales nécessaires pour faire face à l'épidémie de covid-19 dans le cadre de l'état d'urgence sanitaire, au profit d'entreprises locataires qui remplissent les conditions suivantes :

1° Louer des locaux qui font l'objet d'une interdiction d'accueil du public au cours de la période mentionnée au premier alinéa du présent 1 ou exercer son activité principale dans un secteur

mentionné à l'annexe I du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation, dans sa rédaction en vigueur à la date de publication de la présente loi ;

2° Avoir un effectif de moins de 5 000 salariés. Ce seuil est calculé selon les modalités prévues au I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale ;

3° Ne pas être en difficulté au 31 décembre 2019, au sens du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité ;

4° Ne pas être en liquidation judiciaire au 1er mars 2020.

Pour l'appréciation de la condition d'effectif, il est tenu compte de l'ensemble des salariés des entités liées lorsque l'entreprise locataire contrôle ou est contrôlée par une autre personne morale au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

La condition d'effectif ne s'applique pas aux entreprises locataires constituées sous forme d'association. Ces dernières doivent toutefois être assujetties aux impôts commerciaux ou employer au moins un salarié.

Lorsque l'entreprise locataire est exploitée par un ascendant, un descendant ou un membre du foyer fiscal du bailleur, ou lorsqu'il existe des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts entre elle et le bailleur, le bénéfice des dispositions du présent article est subordonné à la condition que le bailleur puisse justifier par tous moyens des difficultés de trésorerie de l'entreprise locataire.

2. Le crédit d'impôt prévu au 1 du présent I s'applique également aux entreprises exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodécies, 44 terdecies à 44 septdecies et 207 à 208 septies du code général des impôts.

3. Pour les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 à 8 ter, 238 bis L et 239 septies du code général des impôts, les groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du même code et les placements collectifs définis à l'article L. 214-1 du code monétaire et financier, le crédit d'impôt peut être utilisé par leurs associés ou par les porteurs de parts ou actionnaires proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés, groupements ou fonds.

II. – 1. Le crédit d'impôt est égal à 50 % de la somme totale des abandons ou renoncations de loyers mentionnés au 1 du I, retenue, le cas échéant, dans la limite prévue au second alinéa du présent I.

Pour le calcul du crédit d'impôt, lorsque l'entreprise locataire d'un local a un effectif, apprécié selon les modalités prévues au 1 du I, de 250 salariés ou plus, le montant de l'abandon ou de la renonciation consenti par le bailleur du local au titre d'un mois est retenu dans la limite des deux tiers du montant du loyer prévu au bail échu ou à échoir au titre du mois concerné.

2. Le montant total des abandons ou renoncations de loyers donnant lieu à crédit d'impôt dont bénéficie chaque entreprise locataire ne peut excéder le plafond de 800 000 € défini au 3.1 de la communication de la Commission européenne du 19 mars 2020 relative à l'encadrement

temporaire des mesures d'aides d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de covid-19.

III. – 1. Le crédit d'impôt défini au I s'applique pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année civile au cours de laquelle les abandons ou renoncations définitifs de loyers ont été consentis, y compris en cas de clôture d'exercice en cours d'année civile. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de cette année, l'excédent est restitué.

2. Le crédit d'impôt défini au I est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les abandons ou renoncations définitifs de loyers ont été consentis. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de cet exercice, l'excédent est restitué.

La société mère mentionnée à l'article 223 A du code général des impôts est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application du I du présent article.

3. La créance sur l'État correspondant au crédit d'impôt non utilisé est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et selon les conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

IV. – Pour bénéficiaire du crédit d'impôt, les bailleurs déposent une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration dans les mêmes délais que la déclaration annuelle de revenu ou de résultat souscrite en application des articles 53 A, 170 et 223 du code général des impôts.

La société mère d'un groupe au sens de l'article 223 A du même code déclare les crédits d'impôt pour le compte des sociétés du groupe, y compris ceux qui la concernent, lors du dépôt de la déclaration relative au résultat d'ensemble du groupe.

V. – Le crédit d'impôt est applicable aux entreprises qui, au 31 décembre 2019, n'étaient pas en difficulté, au sens du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

VI. – Par dérogation au III du présent article, le crédit d'impôt mentionné au I est imputable :

1° Sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2021 ;

2° Sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 ».

Selon l'interprétation que l'on peut en faire (peu de commentaires sont encore parus) et, rappelons-le, sous réserve d'une modification avant le vote définitif de la loi de finances à la fin de l'année, nous pouvons retenir les enseignements suivants :

► **Entreprises fermées au public ou relevant de certains secteurs :**

Le crédit d'impôt ne vaut que pour les abandons de loyers payés par des entreprises respectant certaines conditions, détaillées à l'article 43 sexdecies, I.

Ne sont pas seulement visées les entreprises ayant fait l'objet d'une interdiction d'accueil du public. Les remises de loyers payés par les entreprises relevant des secteurs listés à l'annexe I du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité (modifié par décret du 2 novembre 2020) peuvent également donner lieu à crédit d'impôt. Nous reproduisons en fin de document l'annexe I de ce décret.

Ainsi, et par exemple, la remise du loyer payé par un hôtel pourra donner lieu à crédit d'impôt même si l'hôtel peut continuer à accueillir du public, car l'annexe précitée intègre la catégorie « *Hôtels et hébergement similaire* ».

► **Loyers concernés, plafond applicable :**

Donnent lieu à crédit d'impôt les « *abandons ou renonciations définitifs de loyers afférents à des locaux, hors accessoires échus ou à échoir, consentis, au titre de la période d'application des restrictions de déplacement prévues à l'article 4 du décret n° 2020-1310 du 29 octobre 2020 [c'est-à-dire confinement]* » (article 43 sexdecies, I, 1).

Les mesures évoquées s'appliquent donc du 31 octobre 2020 (lendemain de la parution du décret au JO du 30 octobre) jusqu'à la levée des restrictions de déplacement. Notons que les restrictions antérieures (par exemple mesures de couvre-feu) ne sont pas visées par le texte. On ne sait pas encore combien de temps elles vont s'appliquer (elles sont valables jusqu'à nouvel ordre).

Dans ces conditions, un crédit d'impôt paraît exclu pour un abandon du loyer d'octobre 2020. En revanche, un abandon de loyer pour novembre donne lieu à crédit d'impôt si les conditions posées par l'article 43 sexdecies sont respectées. Il en sera probablement de même pour décembre, sauf remise en cause du confinement actuel (cette mesure pourrait donc concerner plusieurs mois de loyer).

Il n'y a pas réellement de limite prévue au montant du loyer qui peut être « abandonné » par le propriétaire.

L'article 43 sexdecies, II, 2 précise seulement que « *le montant total des abandons ou renonciations de loyers donnant lieu à crédit d'impôt dont bénéficie chaque entreprise locataire ne peut excéder le plafond de 800 000 € défini au 3.1 de la communication de la Commission européenne du 19 mars 2020 relative à l'encadrement temporaire des mesures d'aides d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de covid-19* ».

Dans tous les cas, « *le crédit d'impôt est égal à 50 % de la somme totale des abandons ou renonciations de loyer* » (article 43 sexdecies, II, 1).

Par exception, pour les entreprises éligibles ayant un effectif d'au moins 250 salariés, le crédit d'impôt est égal à 50 % des deux tiers du loyer mensuel abandonné (et non 50 % du loyer mensuel total). L'idée est que ces entreprises doivent au moins verser un tiers de leur loyer. Le loyer est alors pris en charge à la fois par le propriétaire (qui perd un tiers de loyer), par l'Etat (qui verse un tiers de loyer au propriétaire sous forme de crédit d'impôt) et par le locataire (qui paye un tiers de loyer au bailleur).

► Obligations déclaratives et date d'imputation du crédit d'impôt :

L'octroi du crédit d'impôt suppose de remplir une déclaration d'impôt en même temps que la déclaration annuelle des revenus ou de résultats, selon un modèle qui sera défini par l'administration fiscale (article 43 sexdecies, IV).

Malgré une articulation curieuse entre les III et V de l'article 43 sexdecies, il faut retenir semble-t-il que « *le crédit d'impôt mentionné (...) est imputable* :

1° *Sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2021* ;

2° *Sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021* » (article 43 sexdecies, V).

► Le crédit d'impôt bénéficie aussi aux propriétaires soumis au régime micro foncier :

S'agissant d'un crédit d'impôt et non d'une déduction, même un propriétaire taxé selon le régime du micro foncier peut en bénéficier. Les crédits d'impôt viennent en réduction de l'impôt brut global et non des revenus catégoriels. Au cas où une personne serait non imposable, « *l'excédent est restitué* » (article 43 sexdecies, III, 1).

Certes, l'avantage est plus intéressant pour un contribuable subissant un impôt sur le revenu à un taux marginal élevé. En effet, en plus de recevoir la moitié du loyer abandonné sous forme de crédit d'impôt non fiscalisé, l'autre moitié abandonnée n'entrera pas dans ses revenus fonciers et ne donnera donc lieu à aucun impôt (ni impôt sur le revenu ni prélèvements sociaux) tout en permettant la déduction des charges (voir la seconde loi de finances rectificative n° 2020-473 du 25 avril 2020 et notre circulaire du 13 mai 2020). Mais, dans tous les cas, le propriétaire recevra bien la moitié du loyer sous forme de crédit d'impôt.

► L'abandon de loyers commerciaux ou professionnels reste facultatif :

Il n'est pas inutile de le rappeler : l'abandon du loyer (et le crédit d'impôt associé) n'est nullement obligatoire. Un propriétaire dont la trésorerie est exsangue ne peut se voir imposer l'abandon de loyer par son locataire. Cependant, on ne peut éluder le fait que, en cas de difficultés du locataire, un nouveau report des loyers a été introduit par la loi (voir notre circulaire du 20 novembre 2020).

► Jeu du crédit d'impôt dans les sociétés de personnes :

L'article 43 sexdecies, I, 3 du projet de loi de finances pour 2020 précise que « *pour les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 à 8 ter, 238 bis L et 239 septies du code général des impôts, les groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du même code et les placements collectifs définis à l'article L. 214-1 du code monétaire et financier, le crédit d'impôt peut être utilisé par leurs associés ou par les porteurs de parts ou actionnaires proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés, groupements ou fonds* ».

Ainsi, et par exemple, dans le cadre d'une SCI ou d'une SARL de famille (ayant opté pour le régime des sociétés de personnes), le crédit d'impôt est réparti entre les associés proportionnellement à leurs parts.

► **Application rétroactive d'une remise de loyer :**

Concernant, enfin, un propriétaire qui aurait déjà encaissé le loyer du mois de novembre 2020 d'une entreprise frappée d'une interdiction d'accueil du public (ou relevant de certains secteurs), nous ne voyons pas ce qui s'opposerait à ce que le propriétaire consente après coup un abandon de loyer. Nous recommandons de restituer le loyer encaissé plutôt que de consentir un avoir affecté à une prochaine échéance.

Attention cependant au cas où il existe un lien particulier – par exemple lien de parenté – entre le bailleur et le locataire (cas détaillé à l'article 43 sexdecies, I, 4°) : le fait que les loyers aient d'abord été encaissés avant d'être restitués au locataire pourrait être considéré comme un indice de fraude.

Annexe I du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité (liste des secteurs pour lesquels un abandon de loyer peut donner lieu à crédit d'impôt même sans interdiction d'ouverture au public)

« Téléphériques et remontées mécaniques

Hôtels et hébergement similaire

Hébergement touristique et autre hébergement de courte durée

Terrains de camping et parcs pour caravanes ou véhicules de loisirs

Restauration traditionnelle

Cafétérias et autres libres-services

Restauration de type rapide

Services de restauration collective sous contrat, de cantines et restaurants d'entreprise

Services des traiteurs

Débits de boissons

Projection de films cinématographiques et autres industries techniques du cinéma et de l'image animée

Post-production de films cinématographiques, de vidéo et de programmes de télévision

Distribution de films cinématographiques

Conseil et assistance opérationnelle apportés aux entreprises et aux autres organisations de distribution de films cinématographiques en matière de relations publiques et de communication

Location et location-bail d'articles de loisirs et de sport

Activités des agences de voyage

Activités des voyagistes

Autres services de réservation et activités connexes

Organisation de foires, évènements publics ou privés, salons ou séminaires professionnels, congrès

Agences de mannequins

Entreprises de détaxe et bureaux de change (changeurs manuels)

Enseignement de disciplines sportives et d'activités de loisirs

Arts du spectacle vivant

Activités de soutien au spectacle vivant

Création artistique relevant des arts plastiques

Galleries d'art

Artistes auteurs

Gestion de salles de spectacles et production de spectacles

Gestion des musées

Guides conférenciers

Gestion des sites et monuments historiques et des attractions touristiques similaires

Gestion des jardins botaniques et zoologiques et des réserves naturelles

Gestion d'installations sportives

Activités de clubs de sports

Activité des centres de culture physique

Autres activités liées au sport

Activités des parcs d'attractions et parcs à thèmes, fêtes foraines

Autres activités récréatives et de loisirs

Exploitations de casinos

Entretien corporel

Trains et chemins de fer touristiques

Transport transmanche

Transport aérien de passagers

Transport de passagers sur les fleuves, les canaux, les lacs, location de bateaux de plaisance

Transports routiers réguliers de voyageurs

Autres transports routiers de voyageurs

Transport maritime et côtier de passagers

Production de films et de programmes pour la télévision

Production de films institutionnels et publicitaires

Production de films pour le cinéma

Activités photographiques

Enseignement culturel

Traducteurs-interprètes

Prestation et location de chapiteaux, tentes, structures, sonorisation, photographie, lumière et pyrotechnie

Transports de voyageurs par taxis et véhicules de tourisme avec chauffeur

Location de courte durée de voitures et de véhicules automobiles légers

Fabrication de structures métalliques et de parties de structures

Régie publicitaire de médias

Accueils collectifs de mineurs en hébergement touristique »

Frédéric Zumbiehl

UNPI