

Maurice Cozian †

Florence Deboissy

Professeur à l'Université
de Bordeaux

37 ÉDITION
2013/2014

PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

MISE À JOUR AU 1^{er} JANVIER 2014
par Florence Deboissy

*Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale
(L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013)*

*Loi de finances pour 2014
(L. n° 2013-1728, 29 déc. 2013)*

*Loi de finances rectificative pour 2013
(L. n° 2013-1729, 29 déc. 2013)*

*Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014
(L. n° 2013-1203, 23 déc. 2013)*



LexisNexis®

LexisNexis SA
141, rue de Javel - 75015 Paris

Avertissement de l'Éditeur

Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cet ouvrage sont formellement interdits.



Le logo qui figure sur la couverture de ce livre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, tout particulièrement dans les domaines du droit, de l'économie et de la gestion, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement soit aujourd'hui menacée.

© LexisNexis SA, 2014

Siège social : 141, rue de Javel - 75015 Paris

Cette œuvre est protégée dans toutes ses composantes (y compris le **résultat** des savoirs mis en œuvre, des recherches, des analyses et des interprétations effectuées et, de manière générale, des choix de fond et de forme opérés dans le cadre de la **consolidation** des textes reproduits) par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment celles relatives aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

ISBN 978-2-2129-2696-5

ISSN 2117-847X

22-1. – Casse-tête fiscal : comment taxer les rémunérations les plus élevées dans le respect des exigences constitutionnelles ? On se souvient que, pour honorer la promesse de campagne du candidat Hollande, avait été instituée dans la loi de finances pour 2013 une contribution exceptionnelle de solidarité sur les hauts revenus d'activité de 18 %, qui portait le taux marginal d'imposition de l'impôt sur le revenu à 75 % ; cette contribution était calculée sur les revenus d'activité professionnelle au-delà de 1 M€ par personne physique. Mais cette contribution n'a pas trouvé grâce aux yeux du Conseil constitutionnel (*Cons. const., déc. 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, consid. 67 et s.*), lequel ne s'est pas prononcé sur son caractère confiscatoire mais a considéré qu'elle méconnaissait le principe d'égalité devant les charges publiques, et plus précisément l'exigence de prise en compte des facultés contributives, dans la mesure où elle était calculée par personne physique sans tenir compte de l'existence du foyer fiscal. La marge de manœuvre du Gouvernement était pour le moins faible. En effet, le Conseil d'État, saisi pour avis, a estimé qu'un taux marginal maximum d'imposition de 66 % doit être regardé comme un maximum au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou contraire au principe d'égalité en ce qu'elle fait peser une charge excessive sur certains contribuables (*V. supra, n° 11*).

Une nouvelle piste a donc été explorée dans la loi de finances pour 2014 (*L. fin. 2014, art. 15*), celle d'une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées par les entreprises en 2013 et 2014, laquelle a cette fois été jugée conforme à la Constitution (*Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 13 et s.*). La taxe, qui n'est plus à la charge du bénéficiaire de la rémunération mais à la charge de l'entreprise versante, est égale à la moitié de la fraction des rémunérations qui excèdent 1 M€ ; elle est plafonnée à 5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise ; le Conseil constitutionnel a estimé, compte tenu de son taux, de son plafonnement et de son caractère temporaire, que la taxe ne présentait pas un caractère confiscatoire. La taxe frappe tous les éléments de rémunération des dirigeants et des salariés : rémunérations en numéraire, avantages en nature, jetons de présence, compléments de retraite, indemnités de départ, attribution de stock-options ou d'actions gratuites...

Trois éléments sont cependant de nature à atténuer la rigueur du dispositif. D'abord, la taxe constitue une charge déductible des résultats imposables de l'entreprise, que

celle-ci relève de l'IR ou de l'IS, sauf pour le calcul de la contribution exceptionnelle de 10,7 % à la charge des grandes entreprises (V. *infra*, n° 850). Ensuite, la taxe n'est due que par les entreprises exploitant une entreprise en France ; il suffit donc pour échapper à la taxe que la rémunération soit attribuée par une filiale établie à l'étranger, à condition du moins que le montant ne soit pas refacturé à la société française. Enfin, la taxe n'est due qu'à raison des rémunérations admises en déduction du résultat imposable ; par suite, lorsque l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu, la taxe est due sur les rémunérations versées aux salariés, mais pas sur les bénéfices appréhendés par l'entrepreneur individuel, l'associé ou le gérant associé, qui ne constituent pas des charges déductibles mais des emplois du bénéfice ; il n'en résulte, selon le Conseil constitutionnel, aucune atteinte au principe d'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques puisque les entreprises soumises à l'IR ou à l'IS ne sont pas placées dans des situations identiques.

23. – Procédure amiable internationale. En cas de procédure amiable internationale, le délai de reprise n'est plus suspendu ; il s'ensuit que le cours de l'établissement de l'impôt n'est pas suspendu et que l'impôt peut être mis en recouvrement immédiatement.

34-1. – Coopération administrative européenne dans le domaine fiscal. Le 15 février 2011 a été adoptée une directive sur la coopération administrative dans le domaine fiscal (*Dir. n° 2011/16/UE*), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013, permettant l'échange d'informations et la coopération des administrations fiscales des différents pays membres de l'Union européenne dans le domaine des impôts directs. À la demande de la Commission, le droit français a été modifié en vue de permettre la transposition intégrale de cette directive (*L. fin. rect. 2013, art. 72*).

a) Contrôles simultanés

La possibilité de contrôles simultanés par l'administration fiscale française et par les administrations fiscales des autres États membres est étendue à l'ensemble de la législation fiscale (*LPF, art. L. 45, 3*).

b) Échange de renseignements

La procédure d'échange de renseignements avec d'autres administrations financières est étendue à tous les États ayant signé avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (*LPF, art. L. 114*).

La procédure de transmission par l'administration fiscale française de renseignements aux autres administrations fiscales est étendue à l'ensemble de la législation fiscale, sans avoir à respecter la condition de réciprocité qui existait jusqu'alors (*LPF, art. L. 114 A*).

Lorsque l'administration fiscale utilise l'une ou l'autre de ces procédures, le délai de reprise est prorogé (V. *infra*, n° 34-1).

c) Notification d'actes ou de décisions

La procédure de notification d'actes ou de décisions à la demande de l'un des pays membres de l'Union européenne est étendue à l'ensemble de la législation fiscale (*LPF, art. L. 289*).

34-2. – Prorogation du délai de reprise en cas de demande d'assistance administrative internationale. L'administration peut utiliser différentes procédures d'échange de renseignements avec d'autres États, soit en application d'une convention fiscale internationale (V. *supra*, n° 23), soit en application des procédures d'échanges de renseignements entre États membres de l'Union européenne (V. *supra*, n° 34-1). Lorsqu'une telle procédure est mise en œuvre, le délai de reprise de l'administration fiscale est prorogé (LPF, art. L. 188 A). La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale a modifié le dispositif sur trois points (art. 59) :

- le délai de reprise est prorogé quels que soient les renseignements demandés à l'autorité étrangère ;
- le contribuable doit être informé de l'existence d'une demande de renseignements dans un délai de soixante jours ;
- le délai de reprise est prorogé jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'expiration du délai de reprise initial.

65. – Allongement du délai de prescription de l'action en recouvrement. Le délai de prescription de l'action en recouvrement, en principe de quatre ans, est porté à six ans lorsque le redevable est établi dans un pays avec lequel la France n'est pas liée par un accord d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales (L. n° 2013-1117, art. 47, mod. LPF, art. L. 274).

69. – Réduction du délai de prescription des actions en restitution des impositions fondées sur une règle de droit jugée non conforme à une règle de droit supérieure. Le délai de prescription des actions fondées sur la non-conformité, révélée par une décision jurisprudentielle, d'une règle de droit à une règle de droit supérieure se prescrit désormais par deux ans à compter de la mise en recouvrement de l'impôt ou, en l'absence de recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de l'exercice du droit à déduction.

236. – Taxe sur les salaires. Pour les salaires versés en 2013, le barème de la taxe sur les salaires est le suivant :

- 4,25 % pour la fraction des rémunérations individuelles qui n'excède pas 7 666 € ;
- 8,50 % pour la fraction comprise entre 7 666 et 15 308 € ;
- 13,60 % pour la fraction comprise entre 15 308 € et 151 208 € ;
- 20 % pour la fraction qui excède 151 208 €.

Les gains de levée de *stock-options* et d'attribution gratuite d'actions sont exclus de l'assiette de la taxe sur les salaires.

À compter du 1^{er} janvier 2015, l'obligation de télèglement de la taxe sur les salaires est généralisée à tous les redevables sous peine d'une amende de 0,2 % du montant déclaré.

261 et s. – Aménagement du crédit d'impôt recherche. Sont désormais pris en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche tous les frais engagés pour assurer la protection des droits de propriété industrielle, quel que soit le pays où ils ont été engagés. Également, l'entreprise peut non seulement céder ou nantir sa créance de crédit d'impôt recherche auprès d'un établissement de crédit, mais également désormais auprès d'un organisme de titrisation.

323. – Institution de nouveaux amortissements exceptionnels. Un nouvel amortissement exceptionnel sur vingt-quatre mois est créé pour les robots industriels acquis ou fabriqués par une PME au sens du droit de l'Union européenne (CGI, art. 39 AH) ; cet avantage est soumis au plafonnement des aides de *minimis* (V. supra, n° 33). Également, dès lors que la Commission européenne aura validé la mesure au regard de la réglementation des aides d'État, les sociétés soumises à l'IS qui souscrivent au capital d'une PME innovante pourront amortir les titres sur cinq ans (CGI, art. 217 octies) ; pour éviter le cumul d'avantages fiscaux, en cas de cession des titres, la plus-value sera exclue du régime du long terme à hauteur des amortissements pratiqués pour être imposée au taux normal de l'IS.

416. – Suppression de la provision pour reconstitution des gisements miniers. La provision pour reconstitution des gisements miniers, qui avait la nature d'une provision réglementée, est supprimée.

477. – Limites d'application des régimes d'imposition (BIC et BNC). Le législateur étant revenu sur le principe du gel du barème de l'impôt sur le revenu (V. infra, n° 642), les limites d'application des différents régimes d'imposition applicables en 2014 sont revalorisées. Désormais, la revalorisation interviendra tous les trois ans (la prochaine revalorisation sera effectuée en 2017). À compter de 2015, c'est l'année civile précédente (N-1) qui sera retenue comme année de référence pour apprécier les seuils de chiffres d'affaires. Lorsque certaines conditions sont remplies, des tolérances sont prévues en cas de dépassement des seuils. Pour l'année 2014, les montants sont les suivants (chiffre d'affaires annuel HT) :

NATURE DU RÉGIME	SECTEUR DES VENTES	SECTEUR DES PRESTATIONS DE SERVICES
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 783 000 € (ou 863 000 € en cas de tolérance)	CA annuel supérieur à 236 000 € (ou 267 000 € en cas de tolérance)
Régime du réel simplifié	CA annuel compris entre 82 200 € et 783 000 € (ou entre 90 300 € et 863 000 € en cas de tolérance)	CA annuel compris entre 32 900 € et 236 000 € (ou entre 34 900 € et 267 000 € en cas de tolérance)
Régime des micro-entreprises et des auto-entrepreneurs	CA annuel ne dépassant pas 82 200 € (ou 90 300 € en cas de tolérance)	CA annuel ne dépassant pas 32 900 € (ou 34 900 € en cas de tolérance)

494. – Montant des revenus nets non agricoles au-delà duquel les déficits agricoles ne sont pas imputables sur le revenu global. Pour l'imposition des revenus de 2013, le seuil est fixé à 107 080 €.

520. – Indemnités perçues en cas de rupture d'un contrat de travail ou de révocation d'un dirigeant. Les indemnités exonérées fiscalement sont soumises aux cotisations et contributions sociales au-delà d'un plafond fixé à deux fois le plafond annuel de la sécurité sociale (75 096 € en 2014). Les indemnités supérieures à dix fois le

plafond annuel de sécurité sociale (375 480 € en 2014), sont assujetties en totalité aux cotisations et contributions sociales.

548. – Fiscalité des OPCVM dont les titres sont détenus par des particuliers. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) regroupent notamment les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et les fonds communs de placement (FCP). Ce sont des organismes qui gèrent des portefeuilles de valeurs mobilières pour le compte de leurs membres. Ils ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés (pour la différence de traitement qui en résulte avec les fonds d'investissement étrangers, V. *infra*, n° 965), l'imposition s'effectuant directement entre les mains des membres. Ils se subdivisent en OPCVM de distribution et en OPCVM de capitalisation.

a) Les OPCVM de distribution

Les OPCVM de distribution répartissent chaque année les *produits* qu'ils ont encaissés, qu'il s'agisse de dividendes, d'intérêts ou de plus-values de cession ; ces produits sont imposables dans les conditions du droit commun au titre des revenus de capitaux mobiliers, du chef des épargnants qui les perçoivent.

Depuis le 1^{er} janvier 2013, ils peuvent également distribuer, en plus de leur résultat net, leurs *plus-values d'actifs* ; ces distributions d'actifs sont imposées du chef des épargnants selon le régime des plus-values mobilières (L. fin. 2014, art. 17) (V. *infra*, n° 575) : les plus-values sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, ainsi qu'aux contributions sociales au taux de 15,50 %. Les distributions d'actifs peuvent bénéficier de l'abattement pour durée de détention de droit commun, mais à la condition que l'OPCVM investisse au moins 75 % de son actif en actions ou parts de sociétés ; en revanche, l'abattement renforcé n'est pas applicable.

Le *gain constaté en cas de cession ou de rachat de titres* d'OPCVM relève lui aussi du régime des plus-values mobilières des particuliers avec, le cas échéant, application de l'abattement de droit commun, mais pas de l'abattement renforcé.

b) Les OPCVM de capitalisation

À l'opposé, les OPCVM de capitalisation ne distribuent pas les revenus qu'ils encaissent ; ceux-ci sont capitalisés et réinvestis sur le marché ; ils échappent ainsi à l'impôt sur le revenu (comp. pour les titres d'OPCVM détenus par des sociétés soumises à l'IS, *infra*, n° 816). C'est une technique qui permet de transformer du revenu exonéré d'impôt en capital. L'épargnant qui désire récupérer sa mise doit revendre tout ou partie des titres d'OPCVM qu'il possède. C'est à ce moment qu'il paiera son tribut au fisc à raison de la plus-value mobilière réalisée avec, le cas échéant, application de l'abattement de droit commun, mais pas de l'abattement renforcé.

561. – Nouvelle modification des abattements applicables en matière de plus-values immobilières. Anticipant la réforme opérée par la loi de finances pour 2014, la doctrine administrative avait, à compter du 1^{er} septembre 2013, modifié les règles d'imposition des plus-values immobilières. Ces solutions ont reçu une assise légale à compter du 1^{er} janvier 2014 (L. fin. 2014, art. 27), à l'exception de celles relatives aux terrains à bâtir, qui ont été censurées par le Conseil constitutionnel. Également, les

exonérations en cas de cession de logements à des organismes sociaux (par ex., un organisme d'HLM), qui avaient été supprimées, ont été recréées.

a) Cession d'immeubles autres que les terrains à bâtir

Abattement pour durée de détention. Il faut distinguer l'abattement applicable pour le calcul, d'une part, de l'impôt sur le revenu (au taux de 19 %) et de la surtaxe sur les plus-values immobilières (V. *infra*, n° 571), et, d'autre part, des prélèvements sociaux (au taux de 15,50 %).

En matière d'impôt sur le revenu et de surtaxe sur les plus-values immobilières, l'abattement, qui conduit à une exonération totale au-delà de vingt-deux ans, est de :

- 6 % par année de détention entre la sixième année et la vingt et unième année ;
- 4 % pour la vingt-deuxième année de détention.

En matière de prélèvements sociaux, l'abattement, qui conduit à une exonération totale au-delà de trente ans, est de :

- 1,65 % par année de détention entre la sixième année et la vingt et unième année ;
- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;
- 9 % par année de détention entre la vingt-troisième année et la trentième année.

Abattement temporaire supplémentaire de 25 %. Un abattement supplémentaire de 25 % est appliqué, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, de la surtaxe sur les plus-values immobilières et des prélèvements sociaux, sur les plus-values résultant de cessions effectuées entre le 1^{er} septembre 2013 et le 31 août 2014, à l'exception des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière. La mesure est prolongée jusqu'en 2016, sous réserve du respect de différentes conditions, mais seulement pour les cessions d'immeubles bâtis que l'acquéreur s'engage à démolir en vue de reconstruire des locaux d'habitation.

b) Cession de terrains à bâtir

La loi de finances pour 2014 prévoyait de supprimer, en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, l'abattement pour durée de détention en cas de cession de terrains à bâtir. Le Conseil constitutionnel a censuré cette disposition pour atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, faute de toute autre disposition ayant pour objet ou pour effet de prendre en compte l'érosion monétaire (*Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 41 à 47*). Il s'ensuit que les règles antérieures restent applicables, ce qui conduit à une exonération au bout de trente ans, sans distinguer entre l'assiette de l'impôt sur le revenu et celles des contributions sociales. L'abattement est le suivant :

- 2 % par année de détention entre la sixième année et la dix-septième année ;
- 4 % par année de détention entre la dix-huitième année et la vingt-quatrième année ;
- 8 % entre la vingt-cinquième année et la trentième année.

572. – Plus-values immobilières réalisées par les non-résidents. Les règles d'exonération des plus-values immobilières réalisées par les non-résidents, ressortissants européens, sont aménagées (*L. fin. 2014, art. 28*).

a) Conditions de l'exonération

Les conditions de l'exonération, qui restent pour l'essentiel inchangées, sont les suivantes :

- le cédant doit avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession ;
- l'exonération ne s'applique qu'à une seule cession par contribuable ;
- le cédant doit avoir la libre disposition de l'immeuble depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession, ce qui signifie que le cédant doit être susceptible d'occuper l'immeuble à tout moment ; l'exonération est désormais étendue au contribuable qui ne remplit pas cette condition, par exemple parce qu'il a donné l'immeuble en location, mais à condition que la cession intervienne dans les cinq ans du transfert fiscal du domicile hors de France.

b) Plafonnement de l'exonération

L'exonération s'applique désormais à la seule fraction de la plus-value nette imposable (autrement dit, après prise en compte notamment de l'abattement pour durée de détention) inférieure ou égale à 150 000 €. Au-delà, la plus-value est imposable dans les conditions de droit commun.

575 et s. – Nouvelle réforme des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux. Une vaste réforme est intervenue l'année dernière pour soumettre les plus-values mobilières à la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu, après prise en compte d'un abattement pour durée de détention ; un régime spécifique avait été institué pour les plus-values réalisées par les « entrepreneurs », imposables au taux de 19 % sans abattement pour durée de détention. Ces règles sont très largement modifiées par la loi de finances pour 2014 (*L. fin. 2014, art. 28*) ; la plupart des dispositions nouvelles s'appliquant aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2013, une large part du dispositif adopté l'année dernière n'aura finalement jamais trouvé à s'appliquer.

D'abord, le principe de l'imposition des plus-values mobilières au barème progressif de l'impôt sur le revenu est généralisé, avec la suppression du régime spécial des « entrepreneurs ».

Ensuite, pour calculer l'assiette de la plus-value, il faut désormais déduire du prix de souscription des titres le montant des réductions d'impôt dont le cédant a pu bénéficier en contrepartie de la souscription au capital d'une PME (dite « réduction Madelin ». – *V. infra, n° 1793*), afin d'en éviter le cumul avec les abattements pour durée de détention.

Enfin, l'abattement pour durée de détention institué par la loi de finances pour 2013 est augmenté à compter du 1^{er} janvier 2013, sans compter la création d'abattements dérogatoires plus favorables destinés à se substituer, à compter du 1^{er} janvier 2014, à différents régimes de faveur, supprimés à compter de cette même date : régime des jeunes entreprises innovantes, exonération des cessions intra-familiales, régime des plus-values réalisées par les dirigeants partant en retraite, report d'imposition sous condition de emploi. Comme auparavant, ces divers abattements pour durée de

détention ne concernant que l'impôt sur le revenu (et pas les prélèvements sociaux de 15,50 %) et s'appliquent tant aux plus-values (ce qui est favorable aux contribuables), qu'aux moins-values (ce qui l'est moins).

a) Abattement de droit commun

Champ d'application. Sont visés, comme actuellement, les gains nets de cession d'actions, parts de sociétés ou droits portant sur ces actions ou parts (usufruit ou nue-propriété), de même que les compléments de prix perçus par le cédant en application d'une clause d'*earn out* (CGI, art. 150-0 D 1) (pour les OPCVM, V. *supra*, n° 548 ; pour les profits sur instruments financiers à terme, V. *infra*, n° 611-1).

Sont en revanche exclus de l'abattement les profits réalisés par les personnes physiques lors de l'achat d'instruments à terme, ainsi que les gains constatés lors de la cession d'obligations, de la levée de *stock-options*, de l'attribution d'actions gratuites, de parts de bons de souscription de créateur d'entreprise, de fonds communs de créance, ou encore de retrait, rachat ou clôture d'un PEA. Sont également exclues du bénéfice de l'abattement les plus ou moins-values de cession ou d'échange de titres réalisées avant le 1^{er} janvier 2013 qui avaient été placées en report d'imposition.

Montant de l'abattement. L'abattement, qui est pratiqué sur le montant net de la plus ou moins-value, est égal à (CGI, art. 150-0 D, 1^{er} ter) :

- 50 % lorsque le délai de détention est compris entre deux et sept ans ;
- 65 % en cas de détention depuis au moins huit ans.

On notera que cet abattement, à la différence de la règle applicable en matière de plus-values immobilières, ne peut jamais conduire à une exonération totale.

La durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des titres et prend fin à la date du transfert de propriété, sous réserve des règles particulières posées par la loi. Notamment, en cas de cession de titres bénéficiant d'un sursis d'imposition, le délai de détention court à compter de la date initiale de souscription ou d'acquisition des titres (ce qui est favorable) ; également, en cas de cession de titres reçus en rémunération d'un apport placé sous un régime de faveur (par ex., le report d'imposition de l'article 151 *octies* du CGI, V. *infra*, n^{os} 1774 et s.), il est tenu compte de la date à laquelle l'apporteur a commencé à exercer son activité, ce qui est là encore favorable au contribuable.

b) Abattement renforcé

Champ d'application. Pour encourager la transmission d'entreprise, la loi institue un abattement renforcé dans trois cas (CGI, art. 150-0 D, 1^{er} quater B) (pour l'exclusion des OPCVM, V. *supra*, n° 548) :

L'abattement renforcé s'applique d'abord en cas de **cession des titres d'une PME**, à compter du 1^{er} janvier 2013, à condition que différentes conditions soient respectées :

- la société doit être une PME au sens du droit de l'Union européenne (V. *infra*, n° 1700) ;

- avoir été créée depuis moins de dix ans sans être issue d’une restructuration d’entreprise existante ; cette condition s’apprécie à la date de souscription ou d’acquisition des titres cédés ;
 - n’accorder aucune garantie à ses associés en contrepartie de leur souscription (V. *infra*, n° 1793) ;
 - avoir son siège dans l’Union européenne ou dans un État de l’Espace économique européen ;
 - être passible de l’impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés ou impôt équivalent) ;
 - exercer une activité commerciale, industrielle, libérale ou agricole, à l’exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ; par exception, l’abattement s’applique à la cession des titres d’une société holding animatrice (V. *infra*, n° 1676), mais à la condition que la société holding, ainsi que chacune des sociétés détenues, respectent les conditions du bénéfice de l’abattement, ce qui est assez contraignant.

À la différence d’autres régimes de faveur, il n’est pas exigé du cédant qu’il exerce une fonction de direction dans la société cédée ou qu’il détienne un certain pourcentage du capital social.

L’abattement renforcé se substitue ensuite, à compter du 1^{er} janvier 2014 et sous réserve de respecter les mêmes conditions (V. *infra*, n° 593), au régime d’exonération des plus-values en cas de **cession de titres au sein du groupe familial**, lequel est supprimé à compter de cette même date ; les cessions réalisées en 2013 bénéficient donc de l’ancien dispositif, plus favorable. L’abattement renforcé est remis en cause en cas de revente par le cessionnaire de tout ou partie des titres, dans les cinq ans, à un tiers étranger au groupe familial du premier cédant : la plus-value de cession est recalculée en appliquant l’abattement de droit commun (au lieu de l’abattement renforcé) et est imposée, au titre de l’année de revente des titres, au nom du premier cédant ; la plus-value réalisée par le cessionnaire est pour sa part imposable dans les conditions de droit commun.

L’abattement renforcé se substitue enfin, à compter du 1^{er} janvier 2014 et sous réserve de respecter les mêmes conditions (V. *infra*, n° 581), au régime de faveur applicable aux **dirigeants de PME partant en retraite** ; les cessions réalisées en 2013 continuent donc de bénéficier de l’ancien dispositif. Par ailleurs, avant application de cet abattement renforcé, un abattement fixe de 500 000 € est pratiqué ; pour éviter d’éventuels abus, en cas de cession échelonnée des titres d’une même société, le cédant ne peut en tout et pour tout bénéficier que d’un abattement global de 500 000 €, et non pas d’un abattement de 500 000 € par cession (CGI, art. 150-0 D ter).

Montant de l’abattement renforcé. L’abattement pratiqué sur le montant net de la plus-value est égal à (CGI, art. 150-0 D, 1 quater A) :

- 50 % lorsque le délai de détention est compris entre un et trois ans ;
- 65 % lorsque le délai de détention est compris entre quatre ans et sept ans ;
- 85 % lorsque le délai de détention est d’au moins huit ans.

La durée de détention est déterminée comme pour l’abattement de droit commun.

611-1. – Réforme du régime d'imposition des profits sur instruments financiers

à terme. Les instruments financiers à terme sont des contrats par lesquels deux parties s'engagent à réaliser une opération future fondée sur un actif sous-jacent (action, obligation, devise, matière première...), réel ou virtuel, qui se dénouent par un règlement à terme dont le montant dépend de la fluctuation de valeur de l'actif sous-jacent. Ces contrats peuvent prendre des formes très variées en fonction de l'objectif poursuivi par l'investisseur, couvrir un risque financier (risque de change, de taux, de cours d'une matière première...) ou réaliser un gain en spéculant sur l'évolution des marchés. On distingue notamment les contrats à terme fermes, par lesquels les parties s'engagent à vendre et acheter un actif sous-jacent, les contrats d'options négociables, qui confèrent à l'acheteur le droit d'acheter (*call*) ou de vendre (*put*) une quantité déterminée d'actifs sous-jacents à un prix fixé à l'avance, et les contrats d'échange (*swaps*) qui permettent aux parties d'échanger, à une échéance fixée à l'avance, des flux d'intérêts ou de devises.

Jusqu'à présent, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France effectuant, directement ou par personne interposée, de telles opérations relevaient des règles suivantes :

- lorsqu'elles étaient réalisées en France, les opérations accomplies à titre occasionnel étaient soumises aux règles des plus-values mobilières des particuliers, tandis que les opérations accomplies à titre habituel étaient soumises aux règles des BNC, sauf option pour le régime des BIC ;
- lorsqu'elles étaient réalisées à l'étranger, à titre occasionnel ou habituel, les opérations étaient soumises aux règles des RCM, sauf option dans le second cas pour les BIC.

Il en résultait une différence de traitement selon que l'opération était réalisée en France ou à l'étranger puisque, dans le premier cas, les moins-values étaient imputables pendant dix ans alors qu'elles ne l'étaient que pendant six ans dans le second cas. La Commission ayant demandé à la France de modifier sa législation, cette dernière en a profité pour modifier, à compter du 1^{er} janvier 2014, les règles d'imposition des profits réalisés à titre occasionnel par les particuliers (*L. fin. rect. 2013, art. 43, mod. CGI, art. 150 ter*).

Désormais, quelle que soit la localisation de l'opération, les profits réalisés à titre occasionnel par des personnes physiques domiciliées en France, agissant directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, sont imposés, lors du dénouement ou de la cession de l'un des contrats financiers à terme énumérés par le Code monétaire et financier (*C. monét. fin., art. L. 211-1, III et D. 211-1 A*), selon les règles des plus-values mobilières des particuliers, sans application d'aucun abattement pour durée de détention (*V. supra, nos 575 et s.*) ; les pertes de l'année sont imputables sur les autres plus-values mobilières, l'éventuelle moins-value nette étant reportable pendant dix ans dans les conditions de droit commun. Les non-résidents continuent d'être exonérés (*V. supra, n° 611*).

Pour leur part, les opérations accomplies à titre habituel relèvent, là encore quel que soit le lieu de localisation de l'opération, des règles des BNC (*V. supra, n° 509*), sauf option pour le régime des BIC (*CGI, art. 35, I, 8°*).

613. – Nouvel aménagement de l'*exit tax*. Le mécanisme de l'*exit tax*, par lequel le transfert du domicile hors de France constitue une cause d'imposition immédiate des plus-values mobilières, est modifié à compter du 1^{er} janvier 2014 en vue, d'une part, de le recentrer sur les contribuables qui quittent la France à des fins d'exil fiscal, et, d'autre part, de le mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne (*CGI, art. 167 bis, mod. L. fin. rect. 2013, art. 42*).

a) Durcissement du dispositif

Champ d'application. Le dispositif s'applique lorsque l'une ou l'autre des deux conditions suivantes est remplie :

- la valeur globale des titres détenus par le contribuable est de 800 000 € (au lieu de 1,3 M€) ; les titres d'OPCCM et autres organismes de placement collectif sont désormais pris en compte pour le calcul de ce seuil d'imposition ;
- les titres confèrent un droit d'au moins 50 % dans les bénéfices sociaux (au lieu de 1 %).

Modalités d'imposition. Les plus-values sont imposées, dès le 1^{er} janvier 2013, selon les nouvelles règles d'imposition des plus-values mobilières : elles sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu et bénéficient tant de l'abattement de droit commun que de l'abattement renforcé (*V. supra, n^{os} 575 et s.*). Le dégrèvement (en cas de sursis de paiement) ou le droit à restitution (en cas de paiement immédiat) est acquis au bout de quinze ans (au lieu de huit ans).

b) Mise en conformité avec le droit de l'Union européenne

Donation de titres. Dans sa version initiale, le texte prévoyait que le sursis de paiement prend fin en cas de donation des titres, sauf si le donateur démontre que la donation n'a pas eu pour seul but d'éviter l'impôt. Le Conseil d'État a jugé que cette règle était contraire au principe de la liberté d'établissement lorsque le contribuable transfère son domicile dans un État de l'Union européenne (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 12 juill. 2013, n^o 359994, Aube-Martin : Dr. fisc. 2013, n^o 37, comm. 417, concl. B. Bonhert, note F. Le Mentec ; RJF 2013, n^o 1029*). Le texte prévoit désormais que cette exigence ne s'applique pas lorsque le domicile est transféré dans un État de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative (Islande ou Norvège). En revanche, lorsque le domicile est transféré dans un autre État, le contribuable doit démontrer que la donation n'a pas eu pour motif principal d'éviter l'impôt.

Imputation des moins-values de cession. Afin de tenir compte des exigences de la liberté d'établissement, les modalités d'imputation des moins-values de cession réalisées par les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal dans un État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège, sont élargies. Notamment, lorsque le contribuable cède des titres pour lesquels une plus-value latente avait été constatée lors du transfert du domicile fiscal hors de France, les moins-values constatées à cette occasion peuvent désormais être prises en compte pour calculer l'imposition mise à la charge du contribuable à l'expiration du sursis de paiement.

Élimination des doubles impositions. Le texte modifie les modalités selon lesquelles l'impôt acquitté à l'étranger peut s'imputer sur l'impôt dû à raison des plus-values latentes.

615. – Réduction de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-values sur biens meubles. L'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values sur biens meubles est réduit de 10 % à 5 % ; l'exonération totale est donc acquise au bout de vingt-deux ans, au lieu de douze ans antérieurement (*L. fin. 2014, art. 18*).

616. – Aménagement de la taxe sur les métaux et objets précieux. Le taux de la taxe sur la valeur en douane des métaux précieux est porté à 10 % (au lieu de 7,50 %), tandis que la taxe sur la valeur en douane des objets précieux est portée à 6 % (au lieu de 4,50 %). Les cessions à des non-résidents français sont exonérées. Le cédant, auquel incombe le paiement de la taxe, peut opter pour le régime des plus-values sur biens meubles (*V. supra, n° 615*), à condition de justifier qu'il détient le bien depuis plus de vingt-deux ans.

633. – Déduction forfaitaire de 10 % en matière de traitements et salaires. Pour l'imposition des revenus de 2013, le minimum est de 424 € et le maximum de 12 097 €.

641. – Abaissement du plafond du quotient familial. Afin d'en limiter l'avantage pour les contribuables les plus aisés, l'avantage en impôt procuré par le quotient familial est plafonné à 1 500 € pour chaque demi-part accordée pour charge de famille (au lieu de 2 000 €). Le plafond spécifique prévu pour les parents isolés (célibataires ou divorcés) est abaissé à 3 540 € (au lieu de 4 040 €).

642. – Barème d'imposition des revenus de 2013. Afin de préserver le pouvoir d'achat, il est mis fin au gel du barème de l'impôt sur le revenu ; les tranches sont donc à nouveau revalorisées en fonction de la progression de l'indice des prix, soit 0,8 % en 2013. Le barème applicable aux revenus de 2013, imposés en 2014, est le suivant :

FRACTION DE REVENU	TAUX
Jusqu'à 6 011 €	0 %
De 6 011 € à 11 991 €	5,5 %
De 11 991 € à 26 631 €	14 %
De 26 631 € à 71 397 €	30 %
De 71 397 € à 151 200 €	41 %
Au-delà de 151 200 €	45 %

La même revalorisation s'applique pour les seuils, plafonds, limites et abattements indexés sur le barème de l'impôt sur le revenu, mais pas pour les droits de mutation et l'ISF, qui sont désormais déconnectés du barème de l'impôt sur le revenu.

Par exception, le plafond de la décote d'impôt sur le revenu fait l'objet d'une revalorisation plus importante. Ainsi, lorsque la cotisation d'impôt sur le revenu, avant application d'éventuelles réductions et crédits d'impôt, est inférieure à 1 016 €, une décote égale à la différence entre 508 € et la moitié de la cotisation d'impôt est pratiquée.

772. – Articulation des différentes mesures de limitation de la déductibilité des charges financières. Voici l'ordre à respecter s'agissant d'articuler les différents dispositifs de limitation de la déductibilité des charges financières (CGI, art. 209 IX, 7 et 212 bis IV) :

- dispositif de l'article 212, I du CGI (limitation de la déductibilité des intérêts entre sociétés liées), qu'il s'agisse de la règle classique tenant au plafonnement du taux d'intérêt ou de celle, nouvelle, subordonnant la déductibilité des intérêts d'emprunt à l'imposition minimale de ces mêmes intérêts du chef de la société prêteuse (V. *infra*, n° 981-1) ;
- dispositif de l'article 212, II du CGI (« sous-capitalisation ») (V. *infra*, n°s 982 et s.) ;
- dispositif de l'article 209, IX du CGI (réintégration forfaitaire des charges afférentes à l'acquisition de titres de participation, dit « amendement Carrez ») (V. *infra*, n°s 786 et s.) ;
- dispositif de plafonnement général prévu par l'article 212 bis du CGI.

823. – Aménagement du champ du taux réduit d'IS applicable aux plus-values de cession de locaux à usage de bureaux ou à usage commercial. Le taux de 19 % pourra s'appliquer aux opérations réalisées après le 31 décembre 2014, à condition qu'une promesse de vente ait été signée avant le 1^{er} janvier 2015 ; également, sont écartées du bénéfice du taux réduit les cessions réalisées entre un cédant et un cessionnaire ayant des liens de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI (L. *fin. rect.* 2013, art. 36, mod. CGI, art. 210 F).

850. – Relèvement de la contribution exceptionnelle à la charge des grandes entreprises. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, le taux de la contribution exceptionnelle à la charge des grandes entreprises est porté de 5 % à 10,7 %. On rappellera que la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations n'est pas déductible de l'assiette de la contribution exceptionnelle (V. *supra*, n° 22-1).

857. – Date de paiement du solde de l'IS. La déclaration d'impôt sur les sociétés doit être déposée en principe dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice. Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, la déclaration peut être déposée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai ; le relevé de solde de l'IS peut désormais être déposé au plus tard le 15 mai, au lieu du 15 avril antérieurement. Quelle que soit la date de clôture de l'exercice, l'administration dispose d'un délai de trente jours à compter du dépôt du relevé de solde d'IS pour procéder au remboursement de l'éventuel excédent ; ce remboursement est désormais subordonné au dépôt de la déclaration de résultat.

981-1. – Lutte contre les « hybrides » et les schémas d'endettement artificiel : nouvelle restriction à la déductibilité des intérêts d'emprunt entre sociétés liées. La France multiplie depuis quelques années les mesures visant à limiter la déductibilité des charges financières afin de lutter contre les schémas d'endettement artificiel (pour l'articulation des différents dispositifs, V. *supra*, n° 772). Plus spécifiquement, la France a souhaité limiter le recours aux produits « hybrides », dénoncés par l'OCDE dans son rapport de février 2013 relatif à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (V. *infra*, n° 1031), qui jouent notamment sur les divergences de

qualification d'une même opération dans plusieurs États : par exemple, une opération est analysée dans l'État de la société mère comme un apport en capital (les produits versés par la filiale sont exonérés, par exemple en application du régime mère-fille) et comme un prêt dans l'État de la filiale (ce qui lui permet de déduire des intérêts d'emprunt) ; il y a donc tout à la fois exonération de la société mère et déduction d'une charge par la filiale, ce qui, bien sûr, ne fait pas le compte des États concernés. Sans attendre ses partenaires de l'OCDE ou de l'Union européenne, créant une corrélation entre la déduction de la charge et l'imposition du profit, l'État français a réagi en subordonnant, d'une façon générale, la déduction des intérêts d'emprunt entre sociétés liées à la preuve, par la société emprunteuse, que la société prêteuse a été assujettie au titre de l'exercice en cours, à raison de ces mêmes intérêts, à un impôt dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt déterminé dans les conditions de droit commun (*L. fin. 2014, art. 22-1, créant CGI, art. 212, I b*) ; ce dispositif a été jugé conforme à la Constitution. Il s'applique aux exercices clos à compter du 25 septembre 2013, date à laquelle le projet de loi de finances a été soumis au Conseil des ministres.

a) Entreprises concernées

Cette nouvelle restriction à la déductibilité des charges financières s'applique lorsqu'une société prêteuse, quel que soit son lieu d'établissement, en France ou à l'étranger, et quelle que soit sa forme juridique, laisse ou met à disposition des fonds auprès d'une entreprise soumise à l'IS en France, qu'il s'agisse d'une société ou de l'établissement stable d'une société étrangère.

Les deux sociétés doivent être liées au sens de l'article 39-12 du CGI (*V. supra, n° 978*). Toutefois, un double lien de détention est exigé lorsque la société prêteuse est une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes (*CGI, art. 8 et s.*), ou encore un OPCVM ou un organisme étranger de même nature situé dans l'Union européenne (ou dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative sans être un État ou territoire non coopératif) ; en pareil cas, un lien de dépendance doit également être caractérisé entre la société ou le groupement prêteur et l'un ou plusieurs de ses membres.

b) Preuve à la charge de la société emprunteuse

La société emprunteuse n'a de preuve à rapporter que si l'administration lui en fait la demande ; en pratique, l'entreprise qui entre dans le champ du dispositif aura tout intérêt à constituer un dossier afin de pouvoir le moment venu apporter les justifications nécessaires. La déductibilité des intérêts d'emprunt suppose de démontrer que la société prêteuse a été assujettie au titre de l'exercice en cours, à raison de ces mêmes intérêts, à un impôt dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt déterminé dans les conditions de droit commun. Cette formulation soulève des difficultés d'interprétation, mais aussi de mise en œuvre.

En premier lieu, il semble pouvoir être déduit de la lettre comme de l'esprit du texte que la condition est remplie dès lors que les intérêts constituent pour la société prêteuse des produits imposables, autrement dit des produits compris dans son résul-

tat imposable sans être exonérés, même s'ils ne donnent pas effectivement lieu à imposition du chef de la société prêteuse, par exemple parce que ses résultats sont déficitaires ou parce qu'elle fait partie d'un groupe fiscalement intégré.

En deuxième lieu, l'assujettissement à l'impôt doit intervenir au titre de l'exercice en cours, cette condition pouvant être délicate à remplir chaque fois que l'imposition, pour une raison ou pour une autre, est décalée dans le temps ; tel est notamment le cas lorsque l'imposition est établie au nom des membres de la société au titre de l'exercice suivant ou lorsque le pays d'établissement de la société prêteuse retient la règle de l'imposition des intérêts échus quand la France retient la règle de l'imposition des intérêts courus.

En dernier lieu, le montant de l'impôt doit être au moins égal au quart de l'impôt déterminé dans les conditions de droit commun, autrement dit le quart de l'impôt sur les sociétés au taux normal, soit une imposition minimale de 8,1/3 %. Lorsque l'entreprise prêteuse est établie à l'étranger, il faut prendre en compte l'impôt dont elle aurait été redevable en France sur les intérêts perçus si elle y avait été établie.

1018. – Déductibilité des rémunérations versées aux dirigeants sociaux. Les rémunérations versées aux dirigeants sociaux par une société soumise à l'IS sont déductibles fiscalement dans la limite de six fois le plafond annuel de sécurité sociale par bénéficiaire (225 888 € en 2014).

1038. – Abrogation de l'imputation des déficits des succursales et filiales établies à l'étranger. Le régime dérogatoire de l'article 209 C du CGI, permettant l'imputation temporaire des déficits des succursales et filiales établies à l'étranger, est abrogé.

1071. – Renforcement des obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert. L'obligation de tenir à la disposition de l'administration une documentation en matière de prix de transfert est renforcée par la loi de finances pour 2014 ; doivent désormais figurer dans cette documentation les prises de position des administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées (par ex., une décision de *ruling*) (LPF, art. L. 13 AA, mod. L. fin. 2014, art. 98). Par ailleurs, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale impose désormais aux entreprises concernées de déposer, dans les six mois de la date limite de dépôt de la déclaration de résultats, une version allégée de cette documentation (CGI, art. 223 quinquies B).

1088. – Déclaration des entités contrôlées bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B). Une sanction spécifique de 1 500 € par manquement, ou les majorations de droit commun si elles sont d'un montant supérieur, s'applique en cas de défaut de réponse satisfaisante à une mise en demeure de l'administration fiscale de produire la déclaration des entités ou entreprises prévue par l'article 209 B IV du CGI (L. n° 2013-1117, art. 61, créant CGI, art. 1763 A).

1247 et s. – Augmentation des taux de TVA. À compter du 1^{er} janvier 2014 :

- le taux normal de TVA est porté de 19,6 % à 20 % ;
- le taux intermédiaire est porté de 7 % à 10 % ;
- le taux réduit est maintenu à 5,5 % (alors qu'il était prévu qu'il soit abaissé à 5 %).

Les taux de TVA applicables dans les départements d'outre-mer ne sont pas modifiés.

Les nouveaux taux s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2014, à savoir la livraison du bien ou l'exécution du service ; par exception, en matière de prestation de services, les acomptes versés avant le 1^{er} janvier 2014 restent soumis aux anciens taux.

Une règle d'assouplissement est posée pour les travaux portant sur les logements de plus de deux ans : le taux de 7 % est maintenu lorsque les travaux ont fait l'objet d'un devis ayant donné lieu au versement d'un acompte d'au moins 30 % avant le 1^{er} janvier 2014, à condition que le solde soit encaissé avant le 15 mars 2014.

1251. – Extension du champ d'application du taux réduit de 5,5 %. Le taux réduit de 5,5 % est étendu :

- aux travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements achevés depuis plus de deux ans ;
- à la construction et à la rénovation de logements sociaux ;
- aux importations et acquisitions intra-communautaires d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquités ;
- aux entrées dans les salles de cinéma et aux cessions de droits portant sur des œuvres cinématographiques ;
- par l'effet d'une tolérance administrative, aux préservatifs et aux trousseaux de prévention de la contamination aux virus du SIDA et des hépatites (*BOI-TVA-Liq-30-10-50 et BOI-TVA-Liq-30-10-60, 31 déc. 2013*).

1252. – Modification du champ d'application du taux intermédiaire de 10 %. Les engrais et amendements chimiques sont désormais soumis au taux normal de 20 %, seuls ceux utilisables en agriculture biologique ou ceux d'origine organique demeurant soumis au taux intermédiaire de 10 %.

1264-1. – Extension du mécanisme d'autoliquidation de la TVA. En règle générale, la TVA doit être acquittée par la personne qui réalise l'opération imposable, qui a la qualité de redevable. À titre de simplification ou pour prévenir certaines fraudes, la directive TVA autorise les États membres à prévoir que le redevable de la TVA n'est pas l'opérateur, mais le destinataire de l'opération. Tel est le mécanisme d'autoliquidation de la TVA, par lequel la TVA doit être acquittée auprès de l'État non pas par le vendeur ou par le prestataire, mais directement par le client.

Le mécanisme d'autoliquidation de la TVA est notamment retenu en cas d'importation de biens ou de services soumise à la TVA en France :

- en cas d'importation d'un bien ou d'acquisition intra-communautaire, la TVA est due par l'acquéreur français (*V. infra*, n° 1418 et 1428) ;
- en cas d'importation d'un service par un preneur français assujéti à la TVA, la TVA est due par le preneur français (*V. infra*, n° 1449).

Pour lutter contre des fraudes de grande ampleur en cas de sous-traitance dans le secteur du bâtiment (cas typique du sous-traitant étranger qui reçoit du donneur d'ordre le montant de la TVA sans la reverser au Trésor), un mécanisme d'autoliquidation de la TVA est institué lorsque le donneur d'ordre est assujéti à la TVA : la TVA n'est plus acquittée par le sous-traitant, mais par le donneur d'ordre, lequel encourt à défaut une amende de 5 % (*CGI, art. 283, 2 nonies, créé L. fin. 2014, art. 25*) ; même si elle

ne collecte pas elle-même de TVA auprès de l'État, l'entreprise sous-traitante bénéficie d'un droit à déduction dans les conditions de droit commun.

Le mécanisme d'autoliquidation de la TVA peut également être étendu par arrêté du ministre du Budget lorsqu'est constatée une urgence impérieuse tenant à un risque de fraude à la TVA soudain, massif et susceptible d'emporter de lourdes pertes financières pour l'État ; la TVA est alors acquittée par le client assujetti (*CGI, art. 283, 2 decies, créé L. fin. 2014, art. 25*). Cette mesure s'inscrit dans le cadre du « mécanisme de réaction rapide » institué par la directive TVA pour permettre aux États de réagir rapidement pour contrer les fraudes à la TVA, notamment par l'utilisation des moyens électroniques, qui facilitent le commerce illicite à grande échelle.

1366. – Limites d'application des différents régimes d'imposition en matière de TVA. Les seuils de chiffre d'affaires déterminant l'application du régime de la franchise de base, du régime simplifié d'imposition et du réel normal sont revalorisés dans les mêmes montants et conditions qu'en matière BIC (*V. supra, n° 477*).

1367. – Généralisation de l'obligation de télédéclaration et de télèglement de la TVA. À compter du 1^{er} octobre 2014, toutes les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires, devront procéder à la télédéclaration et au télèglement de leur TVA (*CGI, art. 1649 quater B quater*).

1369. – Réforme du régime simplifié d'imposition. À compter du 1^{er} janvier 2015, les obligations à la charge des entreprises relevant du régime simplifié d'imposition sont modifiées. Les entreprises s'acquitteront d'un acompte de TVA non plus trimestriel mais semestriel, en juillet et décembre. Par ailleurs, les entreprises qui ont acquitté plus de 15 000 € de TVA au titre de l'année précédente relèveront obligatoirement du régime du réel normal d'imposition, même si leur chiffre d'affaires est inférieur aux seuils d'application de ce régime : elles devront donc déclarer leur TVA mensuellement.

1430. – Contrôle renforcé de l'attribution du numéro individuel d'identification à la TVA. À la différence d'autres pays de l'Union européenne, afin de raccourcir les délais de création d'entreprises, la France s'est toujours refusée à opérer un contrôle *a priori* de l'attribution du numéro individuel d'identification nécessaire pour la réalisation d'opérations intracommunautaires à la TVA. Devant l'ampleur des fraudes carrousel (*V. supra, n° 1432*), la loi autorise désormais l'administration à demander, avant ou après l'attribution du numéro individuel d'identification, des informations complémentaires pour statuer sur l'attribution ou le maintien de cet identifiant ; elle peut également demander au contribuable de justifier de la réalisation ou de l'intention de réaliser des activités économiques (*LPF, art. L. 10 BA, créé L. n° 2013-1117, art. 10*). Faute de réponse du contribuable dans un délai de trente jours, l'identifiant n'est pas attribué ou est invalidé ; la sanction est la même en cas de communication de fausses données. Il est cependant à craindre que ce contrôle ne soit guère efficace (*V., pour des propositions, O. Courjon et M. Wolf, La TVA d'importation : vers l'ouverture d'une voie fiscale : Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 227*), sans compter son éventuelle incompatibilité avec le droit de l'UE (*V. S. Dorin, Le contrôle renforcé du numéro individuel d'identification à la TVA est-il conforme au droit de l'UE : Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 87*).

1485. – Suppression de l'exonération de CFE des auto-entrepreneurs. L'exonération de cotisation foncière des entreprises qui bénéficiait aux auto-entrepreneurs au titre des deux premières années d'activité est supprimée.

1497. – Aménagement de la cotisation minimum de CFE. La cotisation minimum de CFE est établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal à partir d'un barème légal. Afin d'assurer une meilleure progressivité de l'impôt, le barème légal comporte désormais six tranches (*CGI, art. 1647 D*).

1520. – Extension de la formalité fusionnée aux donations d'immeubles. À compter du 1^{er} janvier 2014, la formalité fusionnée est étendue aux donations portant sur des immeubles (*L. fin. rect. 2013, art. 17, mod. CGI, art. 647*). Désormais, les donations d'immeubles doivent uniquement être publiées au fichier immobilier du service de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble ; tous les droits devront être acquittés en une seule fois en ce même lieu : droit d'enregistrement, taxe de publicité foncière et contribution de sécurité immobilière.

1542. – Faculté de relèvement par les départements du taux des droits de mutation sur les immeubles. Les conseils généraux sont autorisés à relever le taux de la taxe de publicité foncière et du droit d'enregistrement frappant les mutations à titre onéreux d'immeubles intervenant entre le 1^{er} mars 2014 et le 29 février 2016, dans la limite de 4,50 % (au lieu de 3,80 % actuellement) (*CGI, art. 1594 D, mod. L. fin. 2014, art. 77*).

1630. – Assurance-vie et ISF. Lorsqu'ils sont rachetables, les contrats d'assurance-vie sont compris dans l'assiette de l'ISF pour leur valeur de rachat, alors même qu'une clause d'indisponibilité temporaire aurait été stipulée. Cette solution, initialement posée dans une doctrine administrative que le Conseil d'État a refusé d'annuler (*CE, 3 déc. 2012, n° 349202 : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 193, concl. B. Bonhert, note S. Quilici*), est désormais inscrite dans la loi (*CGI, art. 885 F, mod. L. fin. rect. 2013, art. 11*). En effet, le fait de prévoir conventionnellement que le contrat ne peut pas être racheté pendant un certain délai n'a pas pour conséquence de le priver de toute valeur ; la solution est identique lorsqu'un bien fait l'objet d'une clause d'inaliénabilité. Pour leur part, les contrats non rachetables ne sont pas compris dans l'assiette dans l'ISF, à l'exception du montant des primes versées après l'âge de soixante-dix ans.

1701. – Reconduction des régimes d'aide fiscale à la création d'entreprise. Les dispositifs applicables aux zones d'aides à finalité régionale (ZAFR) et aux zones de redynamisation rurale (ZRR) sont reconduits jusqu'au 31 décembre 2014.

1990. – Obligation de présentation de la comptabilité analytique et des comptes consolidés en cas de vérification de comptabilité. Lors d'une vérification de comptabilité, les entreprises qui satisfont à certaines conditions de taille sont désormais tenues de présenter au vérificateur leur comptabilité analytique, de même que leurs comptes consolidés (*LPF, art. L. 13 II et III*). L'amende proportionnelle au chiffre d'affaires qui avait été instituée ayant été censurée par le Conseil constitutionnel (*V. infra, n° 1999*), seule une amende de 1 500 € est encourue en cas de manquement à l'une ou l'autre de ces obligations.

1999. – Contrôle des comptabilités informatisées. Le contrôle des comptabilités informatisées est modifié sur trois points.

a) Droit pour l'administration de prendre copie de la comptabilité informatisée lors d'un contrôle inopiné

Pour éviter les manipulations auxquelles un contribuable pourrait être tenté de se livrer juste avant un contrôle fiscal, l'administration est autorisée à réaliser des contrôles inopinés en vue de procéder à des constatations matérielles concernant notamment l'existence et l'état des documents comptables (V. *supra*, n° 1990) ; elle doit remettre un avis de vérification de comptabilité au début des opérations et ne peut procéder à l'examen au fond des documents comptables qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister d'un conseil (LPF, art. L. 47, al. 4). Désormais, lorsque la comptabilité est informatisée, l'administration peut en prendre copie lors du contrôle inopiné (L. n° 2013-1117, art. 14, mod. LPF, art. L. 47 A) (V. aussi *infra*, n° 1999-1).

b) Suppression de l'amende proportionnelle pour défaut de présentation de la comptabilité informatisée

En cas de défaut de présentation de la comptabilité sous forme informatisée, la loi de finances pour 2013 avait prévu qu'une amende de 5/1000 du montant du rehaussement ou, à défaut de rehaussement, de 5/1000 du chiffre d'affaires était encourue, sans pouvoir être inférieure à 1 500 € (CGI, art. 1729 D). Saisi de la constitutionnalité d'un article de la loi de finances pour 2014 se référant à cette amende (V. *supra*, n° 1990), le Conseil constitutionnel a jugé qu'en fixant une amende proportionnelle au chiffre d'affaires pour sanctionner un manquement à une obligation documentaire, le législateur a retenu des critères de calcul sans lien avec les infractions et revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de celles-ci ; il a en conséquence liquidé le montant de l'amende à 1 500 € (Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 110).

c) Sanction des éditeurs et distributeurs de logiciels permettant la fraude fiscale

Les éditeurs de logiciels de comptabilité ou de systèmes de caisse permettant d'égarer l'administration fiscale par la passation d'écritures inexactes ou fictives, ainsi que les distributeurs qui connaissaient ou ne pouvaient ignorer ce fait, encourrent une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de leur commercialisation. Pour faire bonne mesure, ils sont tenus solidairement au paiement des droits rappelés mis à la charge des entreprises utilisatrices.

1999-1. – Droit pour l'administration de prendre copie de documents lors d'un contrôle externe. Lors d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation personnelle d'ensemble, les agents de l'administration peuvent désormais prendre copie des documents dont ils ont connaissance (L. n° 2013-1117, art. 44, mod. LPF, art. L. 13 F) (V. aussi *supra*, n° 1999). En cas d'opposition du contribuable, une amende de 1 500 € par document est encourue, plafonnée à 10 000 € (CGI, art. 1734) ; initialement, l'amende était plafonnée à 1 % du chiffre d'affaires par exercice contrôlé, mais le Conseil constitutionnel a annulé cette disposition sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, au motif que les

critères de calcul en fonction du chiffre d'affaires, sans lien avec les infractions, revêtaient un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées (*Cons. const., déc. 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, § 41 et s.*).

2002. – Allongement de la durée de la vérification de comptabilité en cas d'exercice d'une activité occulte. La loi relative à la fraude fiscale étend à l'exercice d'une activité occulte l'exception portée à la limitation de la durée de la vérification de comptabilité à trois mois pour les petites entreprises (*L. n° 2013-1117, art. 50, mod. LPF, art. L. 52 II*). L'activité est exercée de façon occulte lorsque le contribuable n'a pas déposé ses déclarations dans le délai légal, n'a pas déclaré son entreprise au centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce ou s'est livré à une activité illicite (*LPF, art. 168*).

2003. – Avoirs non déclarés détenus à l'étranger. L'arsenal législatif déployé en vue de traquer des avoirs fiscaux non déclarés à l'étranger s'alourdit encore de plusieurs mesures.

L'administration peut désormais examiner les relevés de compte à l'étranger non déclarés qui lui auraient été transmis spontanément par un tiers sans avoir à engager une procédure de vérification de comptabilité ou d'examen de situation fiscale personnelle (*L. n° 2013-1117, art. 58*).

La majoration encourue en cas de dépôt tardif de la déclaration l'ISF suite à la révélation d'avoirs non déclarés à l'étranger est portée de 10 % à 40 % (*L. n° 2013-1117, art. 60, mod. CGI, art. 1728*).

Les sanctions applicables aux établissements financiers qui ne déclarent pas les ouvertures et fermetures de comptes au fichier Ficoba sont alourdies.

2003-1. – Droit pour l'administration d'utiliser des documents dont l'origine est illicite. En écho à l'affaire *HSBC*, le législateur reconnaît à l'administration fiscale la possibilité de se fonder sur des documents obtenus dans toute procédure de contrôle fiscal, sauf en matière de visites domiciliaires (*LPF, art. L. 16 B*), quelle que soit l'origine des documents ; ainsi l'administration peut désormais utiliser un document dont l'origine est anonyme ou illicite, notamment parce qu'il aurait été obtenu de façon délictueuse au moyen d'un vol ou d'un abus de confiance (ce qui était le cas dans l'affaire *HSBC*). Mais encore faut-il que ce document soit parvenu de façon régulière à l'administration fiscale : soit qu'il lui ait été transmis dans le cadre de son droit de communication, notamment auprès de l'autorité judiciaire ; soit qu'il lui ait été transmis dans le cadre de l'assistance administrative internationale (*L. n° 2013-1117, art. 37, créant LPF, art. L. 10-0 AA*). Cette mesure a été jugée par le Conseil constitutionnel proportionnelle à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.

En revanche, le Conseil constitutionnel a annulé, sur le fondement du droit au respect de la vie privée et le respect des droits de la défense, la mesure autorisant l'administration fiscale à solliciter une visite domiciliaire en se fondant sur des documents, quelle qu'en soit l'origine. Se trouve ainsi confortée la solution retenue par la Cour de cassation dans l'affaire *HSBC* (*Cass. com., 31 janv. 2012, n° 11-13.097, PB : Dr. fisc. 2012, n° 12, comm. 207, note S. Détraz*) : des documents dont l'origine est illicite ne peuvent pas

être utilisés par l'administration fiscale pour solliciter une mesure de perquisition fiscale fondée sur l'article L. 16 B du LPF.

2018 et 2035. – Encadrement de la politique transactionnelle de l'administration en matière de sanctions fiscales. Le contribuable peut, dans le cadre d'une demande gracieuse, obtenir de l'administration une diminution du montant des amendes fiscales, majorations d'impôts ou intérêts de retard mis à sa charge. Selon que les pénalités sont ou non définitives, deux voies sont envisageables, la remise ou la transaction (*LPF, art. L. 247*).

a) La distinction des remises et transactions

Lorsque les pénalités sont définitives, c'est-à-dire lorsque le contribuable ne peut plus les contester dans le cadre d'une procédure contentieuse, l'administration peut accorder unilatéralement des remises totales ou partielles ; les remises peuvent être accordées d'office ou suite à la réclamation du contribuable.

Lorsque les pénalités ne sont pas définitives, c'est-à-dire lorsque le contribuable dispose encore du moyen de les contester, le contribuable et l'administration peuvent conclure une transaction. Ce contrat, qui suppose des concessions réciproques (*C. civ., art. 2044*), fait obstacle à toute introduction ou reprise d'un contentieux entre les parties (*LPF, art. L. 251*). Pour améliorer la transparence et la lisibilité de la politique transactionnelle de l'administration fiscale, certaines règles jusqu'alors prévues par la doctrine administrative sont désormais inscrites dans la loi (*L. n° 2013-1117, art. 15, mod. LPF, art. L. 247*). D'abord, le recours à la transaction fiscale est interdit, d'une part, lorsque l'administration envisage de mettre en œuvre l'action publique, autrement dit lorsque le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale est envisagé, et, d'autre part, en cas de manœuvres dilatoires du contribuable, par exemple en cas d'opposition à contrôle fiscal. Ensuite, le montant de la transaction doit garantir le respect de la hiérarchie des sanctions (*LPF, art. L. 247-0 A, nouv.*), ce qui signifie que l'atténuation accordée ne doit pas placer le contribuable de mauvaise foi dans une situation plus favorable que celle d'un contribuable de bonne foi.

S'agissant cette fois non pas des pénalités mais des impôts proprement dits, seules les remises gracieuses, à l'exclusion des transactions sont possibles, ce qui suppose que les impositions soient définitives ; qui plus est, ces remises ne sont possibles qu'en matière d'impôts directs et ne peuvent être motivées que par des difficultés financières mettant le contribuable dans l'impossibilité de se libérer (*LPF, art. L. 247*). Cette règle doit cependant être nuancée dans la mesure où, de sa propre initiative ou à la suite de démarches verbales ou écrites, l'administration a toujours la possibilité de rectifier par voie de dégrèvement d'office, total ou partiel, de façon discrétionnaire les erreurs commises au préjudice des contribuables, ce qui l'autorise en pratique à négocier avec le contribuable en lui consentant des remises.

b) Les règles communes aux remises et transactions

Le ministre chargé du budget devra désormais publier chaque année un rapport sur l'application de la politique en matière de remises et transactions à titre gracieux par l'administration fiscale (*LPF, art. L. 251 A, nouv.*).

Pour le reste, aujourd'hui comme hier, les recours gracieux sont adressés au service compétent (le même que pour les réclamations) et ne sont soumis à aucune condition de délai. En fonction du montant de la somme, la décision est prise par une autorité différente, qui va du simple directeur d'un service fiscal au ministre. Lorsque la demande de remise ou de transaction relève, compte tenu de son montant, de la compétence du ministre, la décision est prise après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (*C. douanes, art. 460*).

2029. – Durcissement de la répression pénale de la fraude fiscale. En écho à l'affaire *Cahuzac*, l'une des mesures phares de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale du 7 décembre 2013 est le durcissement de la répression de la fraude fiscale (*L. n° 2013-1117, art. 9, mod. CGI, art. 1741*), laquelle reste à ce jour limitée puisque moins de 1 000 poursuites par an sont engagées.

a) Alourdissement des sanctions de la fraude fiscale

Circonstances aggravantes. En cas de circonstances aggravantes, les peines sont portées à 2 M€ et sept ans d'emprisonnement (V. aussi, pour la compétence du procureur financier, *infra, c*) :

- fraude fiscale en bande organisée ; la « bande organisée » s'entend de tout groupement ou entente en vue de la préparation d'une infraction (*CPP, art. 132-71*) ; cette qualification déclenche des techniques d'enquêtes spéciales particulièrement intrusives (surveillance, infiltration, interception de correspondance, captation de données informatiques, mesures conservatoires...) (*CPP, art. 706-1-1*) ;

- utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

- interposition de personnes physiques ou morales, fiducie ou organisme comparable établis à l'étranger ;

- usage d'une fausse identité, de faux documents ou toute autre falsification ;

- domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

- acte fictif ou artificiel, ou interposition d'une entité fictive ou artificielle, ce qui renvoie très directement à la notion d'abus de droit fiscal.

Procédure de « clémence fiscale ». L'auteur ou le complice du délit peut bénéficier d'une réduction de moitié de la durée d'une peine privative de liberté (mais pas d'une amende) s'il a averti l'autorité administrative ou judiciaire et permis d'identifier les autres auteurs et complices ; telle est la prime accordée au « lanceur d'alerte ».

Peines applicables aux personnes morales. Le Conseil constitutionnel a censuré, sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, l'amende pénale mise à la charge des personnes morales calculée en fonction du chiffre d'affaires au motif que ce mode de calcul, sans lien avec l'infraction, est susceptible de revêtir un caractère manifestement disproportionné avec la gravité de l'infraction constatée (*Cons. const., déc. 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, § 19 et s.*). De toutes les façons, alors même que le délit de fraude fiscale est imputable depuis 2005 aux personnes morales, aucune personne morale n'a jamais à ce jour été poursuivie.

b) Réforme de la Commission des infractions fiscales

La Commission des infractions fiscales a été réformée (*L. n° 2013-1117, art. 9, mod. LPF, art. L. 228*). À compter du 1^{er} janvier 2015, sa composition sera élargie pour comprendre huit magistrats honoraires de la Cour de cassation, huit conseillers d'État et huit conseillers maîtres à la Cour des comptes. Les cas dans lesquels la Commission peut être saisie sans que le contribuable en soit averti sont étendus. Par ailleurs, la Commission doit désormais rédiger un rapport annuel d'activité destiné à être publié, tandis que les critères et les conditions de déclenchement des poursuites (à ce jour particulièrement opaques) feront l'objet d'un débat devant les commissions parlementaires compétentes (*LPF, art. L. 228 B nouv.*).

c) Institution d'un procureur de la République financier

On sait qu'en matière fiscale, seule l'administration fiscale peut en principe déclencher discrétionnairement des poursuites pénales, sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales. Bien que discutée, cette règle dite du « verrou de Bercy » a été maintenue, mais tempérée du fait de l'institution d'un nouvel acteur de la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière : le procureur de la République financier.

Compétence. Le procureur financier dispose d'une compétence sur tout le territoire national. Cette compétence est exclusive pour la poursuite des infractions boursières, le tribunal de grande instance de Paris restant seul compétent pour l'instruction et le jugement de ces infractions. Cette compétence est partagée avec d'autres juridictions spécialisées pour la poursuite, l'instruction et le jugement de certains délits de grande complexité, de dimension internationale ou revêtant une certaine gravité, comme la fraude fiscale en bande organisée, la fraude fiscale aggravée, les délits d'escroquerie complexe en matière de TVA, mais également le blanchiment de ces délits et le recel. Il s'ensuit qu'en cas de circonstances aggravantes (*V. supra, a*), le procureur financier peut déclencher seul les poursuites, même en l'absence de plainte de l'administration fiscale, dont le monopole est ainsi amputé.

Moyens. Le procureur financier peut faire appel à des assistants spécialisés, issus des secteurs public ou privé. Il peut user des techniques spéciales d'enquête applicables en matière de criminalité organisée (*V. supra, a*).

d) Allongement du délai de prescription de l'action publique

Le délai pendant lequel l'administration peut déposer une plainte est porté de quatre à six ans (*L. n° 2013-1117, art. 9, mod. LPF, art. L. 230*).

2031. – Extension de la compétence de la police fiscale. La compétence de la brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale est étendue au délit de blanchiment de fraude fiscale et aux infractions connexes, telles le recel (*L. n° 2013-1117, mod. LPF, art. L. 28-2*).

2079. – Où l'on voit que l'optimisation fiscale n'est pas forcément synonyme de fraude fiscale : censure de la réforme de l'abus de droit et de l'obligation de déclarer les schémas d'optimisation fiscale. S'il est légitime pour le législateur de chercher à lutter contre la fraude fiscale, encore lui faut-il ne pas assimiler abusivement recherche d'une économie fiscale et fraude fiscale. C'est la raison pour laquelle certaines réformes issues d'initiatives parlementaires, quelque peu oubliées des contraintes juridiques, ont été censurées par le Conseil constitutionnel.

a) Censure de la réforme de l'abus de droit

En dépit des fortes réserves exprimées par le ministre du Budget, un amendement parlementaire au projet de loi de finances pour 2014 a modifié l'article L. 64 du LPF pour remplacer la notion de motif exclusivement fiscal par celle de motif « principalement » fiscal. Cette modification, porteuse d'une forte insécurité juridique, a été sèchement censurée par le Conseil constitutionnel (*Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 112 et s.*) au motif que le législateur ne pouvait, compte tenu des conséquences attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, et notamment des sanctions qui lui sont attachées, procéder à cette modification sans méconnaître, d'une part, l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fondé sur le principe de légalité de l'impôt, et, d'autre part, le principe de légalité des délits et des peines. Du premier de ces principes, il découle que le législateur doit adopter des dispositions suffisamment précises et non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi. Du second de ces principes, il découle que le législateur doit fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis.

Le texte de l'article L. 64 du LPF continue donc de subordonner la qualification d'abus de droit par fraude à la loi à la poursuite d'un but exclusivement fiscal, contrairement à l'intention du législateur. Il faut toutefois tenir compte ici du dernier état de la jurisprudence de Conseil d'État. En effet, dans un arrêt du 17 juillet 2013, le Conseil d'État a jugé que l'Administration est en droit de retenir l'abus de droit alors même que le contribuable fait état d'un avantage autre que fiscal, dès lors que cet avantage, même réel, est « minime » ou « négligeable » et qu'il est « sans commune mesure avec l'économie fiscale réalisée » (*CE, 17 juill. 2013, n° 352989, Min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 2013, n° 1064, p. 883, chron. E. Bokdam-Tognetti*). Ainsi, même à s'en tenir à l'exigence d'un but exclusivement fiscal, s'agissant d'effectuer un tri parmi les préoccupations du contribuable, seules les motivations déterminantes doivent être prises en compte. Autrement dit, le Conseil d'État ne prend pas en compte tous les motifs possibles de l'opération, mais seulement ceux qui ont été déterminants des actes effectués par le contribuable, ce qui conduit à écarter un avantage autre que fiscal lorsqu'il présente un caractère minime ou négligeable. Cette solution permet ainsi de couper court au jeu formel consistant pour le contribuable à se prévaloir de motifs purement accessoires, et par là même non déterminants, pour échapper au grief d'abus de droit.

Ainsi interprétée par le Conseil d'État, la condition tenant au but exclusivement fiscal de l'opération renvoie à la poursuite d'un but essentiellement fiscal. Sont en effet écartées les opérations purement artificielles, dépourvues de réalité économique, autrement dit dépourvues de toute substance. Or, substance et essence renvoient au même contenu : la substance est ce qu'il y a d'essentiel, de permanent et, en ce sens, les termes sont synonymes.

b) Censure de l'obligation de déclarer les schémas d'optimisation fiscale

La loi de finances pour 2014 prévoyait, sous peine d'amende, l'obligation pour toute personne élaborant, commercialisant ou mettant en œuvre un schéma d'optimisation fiscale de le déclarer à l'administration fiscale ; le schéma d'optimisation fiscale était défini de façon particulièrement vague comme « toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers » permettant de diminuer les charges fiscales de l'intéressé et qui remplit les critères fixés par décret.

Là encore, la censure est aussi sèche que lapidaire (*Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 82 et s.*) : eu égard aux restrictions apportées à la liberté d'entreprendre et, en particulier, aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal, et compte tenu de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions, le législateur ne pouvait, sans méconnaître l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fondé sur le principe de légalité de l'impôt, retenir une définition aussi générale et imprécise de la notion de « schéma d'optimisation fiscale » en déléguant sa compétence au pouvoir réglementaire.

2166-1. – Création de nouveaux contrats d'assurance-vie. L'assurance-vie est dit-on le placement préféré des Français. En fonction du niveau de rentabilité et de sécurité souhaité, les sommes placées dans des contrats d'assurance-vie peuvent être investies sur différents supports. Schématiquement, il convient de distinguer les supports en euros et les supports en unités de compte. Dans le premier cas, les fonds sont principalement investis en obligations ; la performance et le capital sont garantis, mais la rentabilité est moyenne. Dans le second cas, les fonds sont principalement investis en valeurs mobilières ; le montant de la prime et la garantie sont déterminés par référence à une ou plusieurs unités de compte ; à l'échéance du contrat, l'assureur garantit le nombre d'unités de comptes, mais pas leur valeur, laquelle dépend du marché ; le contrat présente davantage de risques, mais sa rentabilité est meilleure.

Pour favoriser le financement de l'économie, deux nouveaux types de contrats d'assurance-vie sont créés : le contrat « euro croissance », dans lequel tout ou partie des primes doit être affecté à la constitution d'une provision de diversification, et le contrat « vie-génération », qui est un contrat en unités de compte dans lequel un tiers au moins des fonds doit être investi dans des investissements risqués ou prioritaires (sociétés industrielles ou commerciales de taille intermédiaire, économie sociale et solidaire, capital-risque...) ; lorsque cette dernière condition est remplie, un abattement supplémentaire de 20 % est accordé au moment de l'imposition des capitaux lors du décès du souscripteur (*V. infra, n° 2171*).

2171. – Durcissement du prélèvement sur les capitaux versés au moment du décès du souscripteur d'un contrat d'assurance-vie. Pour inciter les souscripteurs à se tourner vers les nouveaux contrats d'assurance-vie créés par le législateur (V. *supra*, n° 2166-1), le taux du prélèvement dû à raison des primes versées par l'assuré avant l'âge de soixante-dix ans a été durci ; le barème est désormais le suivant (CGI, art. 990 I, mod. L. fin. rect. 2013, art. 9) :

- 20 % pour la part comprise entre 152 500 € et 700 000 € ;
- 31,25 % au-delà.

Le nouveau contrat « vie-génération » bénéficie d'un abattement supplémentaire de 20 % qui est pratiqué avant l'abattement de 152 500 €.

Photocomposition Nord Compo Multimédia
59650 Villeneuve-d'Ascq

457007
G92696

978-2-2129-2696-5
2117-847X

mise à jour gratuite
ne peut être vendue