

Colloque « Nouveautés fiscales 2014 »

LOIS DE FINANCES ET AUTRES ACTUALITES FISCALES

Mardi 7 janvier 2014

En partenariat avec l'EFB



Sommaire

Ouverture

Pages 3-5

Fiscalité des personnes physiques : patrimoine, ISF, plus-values immobilières, droits d'enregistrement, PEA, plus-values mobilières...

Page 6-13

Mobilité des personnes et des capitaux : régularisation, exit tax, transfert de siège à l'étranger...

Pages 14-17

Fiscalité des entreprises : management package, abus de droit et montages « coquillards », déductibilité des intérêts d'emprunt...

Pages 18-20

TVA : Actualités et jurisprudence

Pages 21-24

Fraude et contrôle : nouvel arsenal législatif français de lutte contre la fraude fiscale, crédits d'impôt et contrôles fiscaux...

Pages 25-27

Clôture

Page 28

Ouverture

Arnould d'HAUTEFEUILLE

Membre de la CCI Paris Ile-de-France, président de la Commission Fiscalité des entreprises

Mesdames, Messieurs,

Je suis heureux de vous accueillir dans les locaux de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris Ile-de-France, au nom de Pierre-Antoine Gailly, son Président, et de vous adresser mes meilleurs vœux pour cette nouvelle année. Je remplace mon ami Georges Nectoux, qui ouvre habituellement cette session.

Notre Chambre au format élargi débute sa deuxième année d'existence. Les entreprises qu'elle représente génèrent environ 30 % du PIB français. D'autres chiffres figurent dans votre dossier. L'enseignement de la gestion et la formation des apprentis constituent par ailleurs des éléments essentiels de notre action. Les cinq plus grandes écoles de management et d'ingénieurs gérées au sein de notre Chambre regroupent 31 700 étudiants et 1 230 enseignants permanents. Le Centre de formation des apprentis de notre Chambre regroupe 16 700 jeunes en apprentissage dans 23 établissements d'enseignement, qui leur délivrent des formations de qualité dans des domaines aussi variés que l'alimentation, la mécanique, l'automobile, les énergies renouvelables, l'électronique, la vente ou l'entrepreneuriat. Ces formations permettent aux étudiants de bénéficier de taux de réussite aux examens et de taux d'insertion professionnelle sensiblement supérieurs aux moyennes nationales.

La loi de finance rectificative de 2013 envisage une modification significative du financement de l'apprentissage, en réformant le circuit de la taxe d'apprentissage pour 2015. Les Conseils régionaux se verront notamment confier une responsabilité accrue dans l'affectation de la taxe d'apprentissage. Cette évolution risque d'être préjudiciable à notre mission dans ce domaine. Bien que le Conseil constitutionnel ait invalidé une partie de ces dispositions, elles risquent cependant de réapparaître à travers un projet de loi, dès le mois de février 2014. Notre vigilance doit donc continuer à s'exercer.

Le Conseil constitutionnel a par ailleurs, heureusement, censuré un nombre significatif d'articles, tant dans la loi de finances de 2014 que dans la loi de finances rectificative de 2013. Le Conseil constitutionnel marque ainsi les limites d'une certaine créativité législative, relativement désordonnée et préjudiciable à la conduite sereine des affaires.

Enfin, il nous est insupportable de laisser dire, au fil des débats parlementaires, que les entreprises sont fraudeuses par nature. De tels propos ne constituent pas la meilleure manière de restaurer la confiance nécessaire à la reprise des investissements, de la croissance et de l'emploi. Pour cela, les entreprises ont besoin de stabilité, de lisibilité, de réduction des dépenses publiques, et non de défiance publique.

Xavier DELCROS

Professeur des Universités, ancien membre du Conseil de l'Ordre des Avocats, responsable des partenariats et des spécialisations de l'EFB

Je remercie la Chambre de commerce et d'industrie de Paris Ile-de-France pour son accueil, ainsi que pour ce partenariat, qui existe depuis plus de quinze ans. Traditionnellement, ce partenariat débute chaque année par cette réunion, consacrée aux lois de finances et aux modifications fiscales qui ont émaillé l'année 2013 et qui s'appliquent en 2014. Ce partenariat permet la conjonction à la fois des responsables de la Chambre de commerce et d'industrie Paris Ile-de-France, de l'ensemble des entrepreneurs qui participent de l'électorat et par conséquent ceux qui sont les acteurs du tissu économique de la région Paris Ile-de-France, et des conseils que sont en large part les avocats.

Je reviens rapidement par l'intérêt que nous pouvons avoir sur les aspects constitutionnels qui ont préfacé l'application des prochaines dispositions fiscales. Une décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 a très exactement invalidé 24 articles des dispositions des lois de finances : 7 invalidations concernent la loi de finances rectificative, et 17 concernent la loi de finances annuelle. Les dispositions restantes sont promulguées et s'appliquent, sous réserve des modalités d'applications établies par voie réglementaire. Ce contrôle des lois de finances n'est cependant pas automatique. Les parlementaires (au moins 60 députés, au moins 60 sénateurs) doivent saisir le Conseil constitutionnel et motiver leur saisine. En outre, ce dernier n'est pas tenu de répondre aux questions qui lui sont posées. Il peut soulever d'office des questions qu'il estime susceptibles d'interrogations constitutionnelles. Au final, ce que je me permets d'appeler la « constitution financière » de l'Etat est contrôlée chaque année. L'opposition à la majorité en place saisit en effet chaque année le Conseil constitutionnel, générant un enrichissement important de cette « constitution budgétaire ».

En 2013, un certain nombre de dispositions ont été annulées pour des raisons de procédures. Certaines d'entre elles véhiculaient des normes qui outrepassaient le domaine financier et budgétaire. Lorsque des lois de finances servent de cavalier budgétaire, le Conseil constitutionnel les supprime. Dix cavaliers sont ainsi retournés à l'écurie. Les quatorze autres dispositions ont donc été annulées pour des raisons de fond. Ces annulations ont des conséquences comptables nettement inférieures aux annulations survenues l'an dernier. Elles sont évaluées à environ 400 millions d'euros en 2013, contre plusieurs milliards en 2012.

Un certain nombre de dispositions ont été validées et contrôlées. L'année dernière, on se souvient qu'effectivement, la fameuse question qui nous avait beaucoup occupés concernait la taxe à 75 % sur les revenus supérieurs à 1 million d'euros versés par les entreprises. Cette mesure avait fait l'objet d'une censure de la part du Conseil constitutionnel. La réintroduction cette année par d'autres voies, c'est-à-dire par le paiement par les sociétés dans des conditions qui nous seront rappelées tout à l'heure, a été validée par le Conseil constitutionnel.

Je m'intéresse particulièrement en cette année schumpétérienne à la notion d'entrepreneur et d'entreprise. Les pouvoirs publics semblent avoir réellement pris conscience de leur intérêt économique et fiscal. L'entreprise apparaît comme une notion très importante dans le discours du

Président de la République. En outre, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur la liberté d'entreprendre pour invalider certaines dispositions qui nuisaient aux entreprises ; tant sur le terrain des revenus susceptibles d'être comptabilisés, que concernant les documents devant être livrés aux pouvoirs fiscaux de la part des conseils. Le Conseil constitutionnel a ainsi empêché que des amendements parlementaires assez nombreux qui entraînaient une obligation nouvelle à la charge des entreprises de déclarer à l'administration fiscale tout schéma d'optimisation soient adoptés.

L'étude des décisions les plus importantes pour les fiscalistes que nous sommes est au programme de la conférence de cet après-midi.

Fiscalité des personnes physiques : patrimoine, ISF, plus-values immobilières, droits d'enregistrement, PEA, plus-values mobilières...

Intervenants :

- **Alain THEIMER**, avocat à la Cour, co-président de la Commission ouverte de Droit Fiscal de l'Ordre des Avocats
- **Delphine CHARLES-PERONNE**, directeur des affaires fiscales et comptables de l'Association Française de la Gestion Financière
- **Mirko HAYAT**, Professeur affilié à HEC, directeur du Centre de recherche sur le droit des affaires (CREDA)

Alain THEIMER

En préambule, je tiens à vous rappeler que la loi de finances sera modifiée à de multiples reprises au cours de l'année 2014. 10 % des textes contenus dans les trois lois (loi de financement de la Sécurité sociale, loi de finances 2014 et loi de finances rectificative 2013) ont été annulés : ce constat est absolument scandaleux. Un tel contexte ne nous permet pas de travailler. Face à une telle instabilité et à une norme qui est de plus en plus instaurée par une administration qui s'érige en puissance législative, un ras-le-bol est perceptible. L'année 2014 s'annonce donc comme un grand millésime pour les fiscalistes, avec l'annonce par le gouvernement d'une grande réforme dont on ne connaît pas encore les contours.

Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

Contrairement à l'impôt sur le revenu (IR), le barème de l'ISF demeure le même que celui appliqué en 2013. Les deux modalités de déclarations existantes perdurent :

- la déclaration simplifiée du patrimoine net, qui figure dans la déclaration d'impôt sur le revenu et qui devra être déposée en mai ou en juin 2014 ;
- la déclaration à déposer le 15 juin 2014 pour les patrimoines supérieurs 2 750 000 euros.

En revanche, le « saga » du plafonnement a connu de nombreux rebondissements. On rappellera que le 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré le plafonnement prévu par la loi de finances pour 2013 au motif que le calcul du plafonnement ne pouvait prendre en compte des revenus qui n'étaient pas réalisés ni acquis pour le contribuable. Malgré cette décision, et malgré un arrêt du Conseil d'Etat concernant le bouclier fiscal, l'administration fiscale a cru pouvoir revenir sur ce point. En outre, ce passage en force a été tenté via une instruction émise dans le BOFiP du vendredi 14 juin 2013, soit un jour ouvré avant la date limite de dépôt des déclarations d'ISF, fixée au lundi 17 juin. De nombreux juristes se sont alarmés de cette position prise par l'administration fiscale, qui contrevient à l'Etat de droit. La procédure d'urgence engagée devant le Conseil d'Etat a abouti, le 20 décembre 2013, à une annulation de cette circulaire. Il est intéressant de noter que le Conseil d'Etat a rappelé aux services de Bercy qu'ils n'ont pas à créer une règle qui ajoute à la loi par voie de circulaire.

Suite à cette circulaire du 14 juin dernier, un certain nombre d'avocats ont pris le risque de dire à leurs clients qu'ils n'avaient pas à déposer de déclaration d'ISF rectificative. De nombreux contribuables ont plutôt écouté leur gestionnaire de fortune et ont effectué cette déclaration rectificative. La circulaire ayant finalement été annulée, ces contribuables obtiendront un remboursement. Ces contribuables récupéreront en outre des intérêts moratoires s'élevant à 4,80 % par an, un taux *in fine* intéressant comparé à ceux proposés sur les différents placements.

En conclusion à ce premier point sur l'ISF, je tiens à préciser que le 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a rappelé sa jurisprudence de 2012 concernant la non-prise en compte de revenus non acquis. L'autorité suprême se tient donc à la jurisprudence qu'elle a élaborée. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs rappelé que la loi de finances doit respecter la jurisprudence antérieure du Conseil constitutionnel, à savoir la décision du 29 décembre 2012. Nous devons conserver ce constat en mémoire si des fonctionnaires de la DGFIP tentaient à nouveau, par voie de circulaire, de contrevenir à certains principes.

Par ailleurs, concernant les holdings animatrices en matière d'ISF, on rappellera qu'il y a deux ans, la définition des biens professionnels a été élargie très sensiblement. La définition des holdings animatrices n'a été formalisée que par voie de circulaire et d'instruction au BOFIP. La holding animatrice est celle qui détient des participations dans lesquelles elle a un rôle d'animation. On peut avoir des craintes compte tenu de déclarations faites par la DGFIP qui n'ont pas été reprises au BOFIP mais qui pourraient malheureusement être utilisées par des inspecteurs des impôts dans le cadre de procédures de redressement contradictoire : l'administration semble dire que la holding n'est animatrice qu'à la condition que toutes les participations détenues soient animées par la holding. A contrario, si la holding animatrice détient, parmi ses participations, une ou plusieurs participations, dans lesquelles elle n'a pas de rôle d'animation, elle perdrait le statut de holding animatrice. On a une grande difficulté sur l'animation par la holding de ses filiales, qui résulte non pas de la jurisprudence administrative ou d'une doctrine fiscale mais de décisions rendues en matière commerciale par des cours d'appel et par la chambre commerciale de la Cour de cassation fondée sur l'analyse juridique de la relation contractuelle de la holding et de ses filiales. Au plan juridique, un dirigeant de société (quelle qu'en soit la forme) a le droit de déléguer une partie de ses pouvoirs ou la totalité de ses pouvoirs mais de manière temporaire, et ne peut déléguer durablement la totalité de ses pouvoirs. Lorsqu'une holding dont le capital appartient à une famille ou essentiellement à un individu qui dirige la holding et que cette dernière détient quasiment 100% du capital de ses filiales, que l'associé majoritaire qui dirige la holding dirige également la filiale, il appartient au dirigeant en tant que dirigeant de la holding et de la filiale, d'exercer le pouvoir qu'il détient de par la loi en sa qualité de dirigeant. C'est là que le bât blesse dans la mesure où pour animer la holding, la pratique a été de rédiger des conventions de prestations de services entre la holding et la filiale, souvent dans un contexte dans lequel il n'y a ni personnel ni moyens matériels dans la holding si ce n'est la présence d'un dirigeant actionnaire personne physique, également dirigeant de la filiale. Pour donner un caractère réel à cette animation, un certain nombre de conseils ont pensé qu'il fallait préciser bon nombre d'éléments dans la convention d'animation de manière à faire remonter des flux de trésorerie vers la holding, ainsi que de manière à rémunérer son dirigeant, et de montrer que la holding, ayant énormément de missions d'assistance, de conseils en matière juridique, stratégique, comptable, informatique, etc., anime réellement la filiale. Cependant, trois décisions rendues en deux ans par la Cour de cassation et la Cour d'appel de Paris ont annulé ce type de conventions.

Il est intéressant de noter que cette annulation est motivée par un défaut de cause. Ce motif est particulièrement fort : ces conventions ne peuvent pas exister dans la mesure où elles délèguent tous les pouvoirs d'un dirigeant d'une filiale à la holding, au travers d'une convention de management, ce qui est strictement interdit en droit des sociétés. En conséquence, lorsque l'administration fiscale viendra contrôler les filiales ou les holdings animatrices, et pour peu qu'elle ait une connaissance de cette jurisprudence civiliste, elle bénéficiera d'un fort argument pour considérer que les sommes versées de la filiale vers la holding constituent un acte anormal de gestion. En outre, si la convention est nulle, la société mère n'est pas animatrice, et l'administration peut considérer que les deux sociétés n'entretiennent plus de liens professionnels.

Pour parer ce risque, il convient de rémunérer les dirigeants au niveau des filiales, et de considérer que l'outil de travail se situe au niveau de la filiale. Il est également possible de transformer chaque filiale en SAS, et de faire nommer la holding en qualité de dirigeant. Celle-ci deviendra alors animatrice par le bénéfice même de ce mandat de direction. La question de la rémunération de la holding constitue un autre débat. Dans l'un des dossiers que je traite, la holding est au Luxembourg et les filiales sont en France. L'administration a donc intérêt à s'intéresser au montant de la rémunération du dirigeant luxembourgeois pour récupérer l'impôt en France. Au global, les organigrammes des groupes doivent donc être étudiés pour vérifier qu'ils ne tombent sous le coup d'une annulation de la convention de management. Ces éléments ont en outre un impact en matière de plus-value, de pacte Dutreil et de droits de donation.

Assurance-vie

Deux réformes importantes concernent l'assurance-vie. Elles touchent principalement les financiers et les compagnies d'assurances, mais plus largement les Français qui sont friands de ce produit d'épargne. Le gouvernement semble vouloir toucher depuis plusieurs années à cette niche fiscale. A ce jour, le lobbying des compagnies d'assurance a empêché le gouvernement de mener cette réforme. Des évolutions relativement importantes ont malgré tout eu lieu cette année.

Tout d'abord, le gouvernement a voulu remettre en cause le taux des prélèvements sociaux sur les contrats les plus anciens. Quelle que soit la date de souscription des contrats, ils seraient imposés au taux de 15,5 %. Le Conseil constitutionnel a censuré ce texte, en considérant que le taux de 15,5 % ne s'appliquait pas aux contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1990 et le 25 septembre 1997, pour lesquels au moment du dénouement, les prélèvements sociaux seront dus au taux qui était en vigueur à l'époque pour les huit premières années des gains dans ces contrats. Pour ceux qui ont conservé les contrats depuis le 1^{er} janvier 1991, les revenus courant du 1^{er} janvier 1991 au 1^{er} janvier 1999 restent taxés aux prélèvements sociaux en vigueur à l'époque, et pour tous les revenus acquis depuis le 1^{er} janvier 1999 dans cet exemple, la taxation se fera au taux de 15,5%. Si elle est limitée, la rétroactivité porte donc néanmoins sur une période quinze ans.

La deuxième réforme est également fortement rétroactive. Elle concerne l'impôt sui generis dû au dénouement des contrats d'assurance, pour tous les décès intervenus à partir du 1^{er} janvier 2014 :

- les contrats d'un montant inférieur à 152 500 euros restent exonérés ;
- les contrats compris entre 152 000 et 700 000 euros sont taxés à 20 % ;
- les contrats d'un montant supérieur à 700 000 euros sont taxés à 31,25 %.

Par ailleurs, deux nouveaux contrats d'assurance-vie sont créés : les contrats euro-croissance et vie-génération. Ces contrats bénéficient d'une fiscalité privilégiée. Ils peuvent être souscrits au 1^{er} janvier 2014 ou être abondés par le transfert de contrats anciens, sans perte de l'antériorité fiscale. Le contrat euro-croissance concerne essentiellement l'investissement dans des PME et des entreprises de taille intermédiaire (ETI). Les prélèvements sociaux sur la poche euros sont prélevés lors de l'inscription, et non sur les unités de compte, contrairement aux autres contrats d'assurance-vie. Pour leur part, les contrats vie-génération (investissement dans l'immobilier locatif aidé) octroient un avantage fiscal à travers un abattement de 20 % sur l'assiette des capitaux taxables en cas de décès.

Par ailleurs, la loi de finances considère qu'à partir du 1^{er} janvier 2014, tous les contrats d'assurance-vie sont imposables via l'ISF, y compris ceux pour lesquels court une interdiction de rachat temporaire. Enfin, la loi impose une plus grande transparence en la matière. Les compagnies d'assurances doivent déclarer l'ensemble des contrats souscrits dans un fichier national. En outre, les contribuables souscrivant des contrats d'assurance-vie à l'étranger, qui ne sont pas visés par la précédente obligation, devront, au moment de leur déclaration d'impôt sur le revenu, indiquer l'existence de ces contrats, leur valeur de rachat ou leur capital garanti, ainsi que le montant des versements effectués chaque année. Je vous recommande une grande vigilance sur ce dernier point. L'administration surveille les mouvements de fonds effectués vers l'étranger. Des redressements ont souvent lieu.

Plus-values de cession

Delphine CHARLES-PERONNE

Au sein du peu d'annonces effectuées concernant les assises de la fiscalité qui vont avoir lieu prochainement, le régime actuel des plus-values a été « sanctuarisé ». Nous espérons donc que le régime qui va vous être décrit connaîtra une certaine stabilité. La taxation des plus-values de cessions d'actions a beaucoup évolué au fil du temps. Cela part des temps bénis en 1978 où seules les cessions massives de droits sociaux étaient imposables. En 1978, on décide de taxer les plus-values mais sur titres cotés seulement et supérieurs à 150 000 euros. En 1990, on élargit aux titres non cotés, mais toujours au taux de 16% sans CSG et CRDS à l'époque. Les conditions se sont aggravées entre 1987 et 2011 : la taxation augmente de 17 % à 32,5 %, soit une hausse 91 % en 22 ans. En 2005, on crée un régime d'abattements qui ne s'appliquera jamais. En 2011, on supprime le seuil d'imposition et en 2013, on barèmise les plus-values (taxation au barème progressif de l'impôt sur le revenu), mais avec des abattements pour durée de détention d'actions (20%, 30% et 40%). Depuis, les Assises de l'entrepreneuriat ont été réunies au mois de février 2013 : à ce moment-là les taux d'imposition varient de 44% à 62%, ce qui représente des taux très élevés si l'on regarde nos voisins européens (taux allant de 0% à 30%). Enfin, la loi de finances 2014 a rétroactivement annulé toutes les mesures incluses dans la loi de finances 2013.

Les plus-values restent imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Des abattements plus importants sont cependant créés en fonction de la durée de détention des actions. Ces abattements s'appliquent en matière d'impôt sur le revenu mais ne s'appliquent pas sur les prélèvements sociaux, qui restent à 15,5 % sur la totalité de la plus-value. Deux taux de droit commun sont créés : 50 % à partir de 2 ans de détention et 65 % à partir de 8 ans. Cette mesure rétroactive s'applique aux titres cédés à partir du 1^{er} janvier 2013. Ce texte est cependant

difficile d'application car il concerne des titres pour lesquels les teneurs de comptes ne possèdent pas d'informations historiques. Par ailleurs, lorsqu'une personne souscrit à des organes de placement collectif (SICAV, FCP) composée à hauteur d'au moins 50% en actions, on bénéficie de ces mêmes régimes. Dans le cas d'une personne physique imposée au taux maximum, le taux d'imposition s'élèvera à 39,5 % avec les prélèvements sociaux, pour des actions détenues entre 2 et 8 ans. Ce taux diminue à 32,75 % (au lieu de 44% dans le régime précédent), dans le cas d'une durée de détention supérieure à 8 ans. Si ces taux sont inférieurs à ceux pratiqués précédemment, ils restent néanmoins supérieurs à la moyenne européenne.

A côté de ce régime de droit commun, un régime de faveur s'applique à différentes situations. La mobilisation du mouvement des pigeons est à l'origine de ce régime, dont l'abattement sur l'impôt sur le revenu peut aller jusqu'à 85 %. L'abattement majoré s'applique lorsqu'un particulier cède les titres d'une PME (au sens communautaire) qui avaient été achetés lorsque l'entreprise avait moins de dix ans. Il s'applique également lorsque des titres d'une holding animatrice sont cédés, à condition que tous les titres figurant au bilan de cette holding soient des titres de PME éligibles. Par ailleurs, pour éviter un cumul d'avantages fiscaux, si le contribuable a bénéficié d'une réduction d'impôt, il conviendra d'en tenir compte dans le calcul de la plus-value.

Les entreprises du secteur financier ne sont pas exclues de cette mesure comme elles l'étaient des mesures précédentes, ce qui constitue une bonne nouvelle. Seules les activités de gestion pour compte propre sont exclues, et non les activités de gestion pour compte de tiers.

Les plus-values réalisées à l'occasion du départ à la retraite d'un dirigeant de PME bénéficient également de cette mesure. Un abattement fixe de 500 000 euros s'applique préalablement à ce dernier abattement. Les cessions intrafamiliales (si la détention est de plus de 25%) en bénéficient également, sous certaines conditions (les titres ne doivent notamment pas être recédés en dehors du cercle familial dans les cinq ans). En revanche, les autres systèmes dérogatoires qui existaient antérieurement, notamment la cession de titres de jeunes entreprises innovantes et le régime de report d'imposition sous condition de emploi, sont supprimés. Au global, une personne qui vendrait les titres de son entreprise détenus depuis au moins huit ans sera imposée à 23,75 %, ce qui constitue un taux relativement acceptable.

Un intervenant de l'auditoire

Une grande ambiguïté apparaît sur le régime des plus-values de 2013, qui est prétendument éliminé en totalité, par rapport aux dispositions concernant l'exit tax. Ce point est peu clair. Un particulier qui serait parti début janvier 2013 bénéficie-t-il d'une correction, et d'une possibilité de récupérer une partie des fonds qu'il a dû gager auprès d'un établissement français ? Le commentaire de l'article indique que les aménagements ne seraient applicables qu'à partir du 1^{er} janvier 2014. Le régime n'aurait jamais existé, sauf pour les départs intervenus en 2013.

Delphine CHARLES-PERONNE

En ce qui concerne l'entrée en vigueur, le gouvernement souhaitait que cela ne s'applique qu'aux nouveaux fonds. Dans la mesure où des fonds éligibles au PEA bénéficient de l'abattement, on a demandé à ce que la mesure soit rétroactive. Effectivement, cela pose des difficultés mais cela

permettait que des contribuables qui ont des titres éligibles au PEA mais qui ne sont pas dans un PEA puissent bénéficier de l'abattement.

Un intervenant de l'auditoire

L'abattement de 500 000 euros dont bénéficient les dirigeants partant à la retraite s'applique-t-il également pour les prélèvements sociaux ?

Delphine CHARLES-PERONNE

Non. Par ailleurs, les départs à la retraite sont réintégrés dans le régime dit « des pigeons ». Certains acteurs sont défavorisés par la réforme.

Alain THEIMER

De mémoire, le régime antérieur s'applique concernant les départs à la retraite. Une personne doit avoir dirigé une société pendant cinq ans et partir à la retraite pour bénéficier de l'abattement de 500 000 euros. Le nouveau régime remplace l'ancien, en conservant cependant les conditions de ce dernier.

Un intervenant de l'auditoire

Je souhaite apporter un commentaire sur ce régime. On a coutume de considérer un impôt à assiette large et à taux faible comme un bon impôt. Or avec les abattements qui sont appliqués, cet impôt se base sur une assiette très étroite et un taux élevé. Ce régime ne pourra pas perdurer.

Mirko HAYAT

Ce régime, que vous trouvez à juste titre compliqué, visait en réalité à sauver le gouvernement qui s'était embourbé sur le sujet de la barémisation de la taxation des plus-values. Il a été nécessaire de trouver un système qui ménage la susceptibilité du gouvernement (en conservant la barémisation), tout en appliquant une taxation relativement supportable, proche de celles pratiquées en Europe.

Plan d'épargne en actions (PEA)

Alain THEIMER

Les mesures adoptées visent à orienter l'épargne des Français vers les titres de sociétés. Le seuil des PEA de 132 000 euros est rehaussé à 150 000 euros. Enfin, il est désormais interdit d'inscrire dans les PEA des options et des actions de préférence. L'administration souhaitait cette mesure depuis très longtemps. Dans les schémas de LBO, nous avons pris l'habitude d'inscrire les titres des managers dans un PEA (notamment les actions de préférence et les options). Cette pratique n'est plus autorisée, d'autres systèmes devront être trouvés. L'administration est vigilante sur ce sujet : de nombreuses procédures pour abus de droit sont lancées. Par ailleurs, un nouveau PEA PME-ETI est créé. Il est plafonné à 75 000 euros et vient se juxtaposer au PEA classique de 150 000

euros. Les contribuables peuvent donc placer jusqu'à 225 000 euros sur des PEA. Ce nouveau PEA peut être composé d'actions et d'obligations.

Plus-values immobilières

La réforme en la matière fait suite à une circulaire, qui s'applique depuis le 1^{er} septembre 2013. Je pratique mon métier depuis 1984. Je ne crois pas avoir déjà vu une circulaire qui réforme entièrement un régime d'imposition, avant même que le législateur ait eu connaissance de cette réforme. Entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2013, nous avons été consultés par des clients stressés, qui désiraient savoir comment ils allaient être taxés sur leurs plus-values de cession de biens immobiliers. En outre, la majorité parlementaire n'a pas toujours été d'accord avec le gouvernement sur ce sujet. Plusieurs mesures ont été évoquées, puis la loi de finances a été rejetée en bloc par le Sénat. Un tel contexte n'est pas confortable pour les fiscalistes et pour les contribuables.

Pour rappel, la taxation demeure forfaitaire au taux de 19 %, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux de 15,5 %. En matière d'impôt sur le revenu, la plus-value est exonérée au bout de 22 ans, et en matière de prélèvements sociaux, elle le sera au bout de 30 ans. Les taux d'abattements varient en fonction de la durée de détention du bien immobilier. Les biens immobiliers destinés à être démolis et reconstruits dans le cadre de la construction de logements sociaux, dans certaines zones d'urbanisation denses, bénéficient d'un abattement exceptionnel de 25 % pour la période courant du 1^{er} septembre 2013 au 31 décembre 2016. Il conviendra donc de surveiller ce point, des réclamations pourront être déposées. En outre, la loi de finances pour 2014 a rétabli l'exonération des plus-values pour les gestionnaires de logements sociaux. Cette réforme était attendue par un grand nombre de propriétaires dans le cadre de la vente ESH (entreprises sociales pour l'habitat). En matière de plus-values immobilières, le Conseil constitutionnel a censuré le texte qui prévoyait de supprimer les abattements pour durée de détention sur les cessions de terrains à bâtir. Ces terrains seront donc soumis au même régime que les immeubles bâtis.

Par ailleurs, le régime de taxation des plus-values sur les biens meubles évolue. Ce régime concerne un certain nombre de contribuables fortunés qui ne payent pas l'ISF sur leurs œuvres d'art et de collection. La réforme a pour objectif d'aligner l'exonération de l'IR avec les plus-values immobilières. Autrement dit, les plus-values sur des biens meubles sont exonérées après 22 ans de possession, au lieu de 12 ans. Cela vise notamment les chevaux de course, quelques biens meubles mais surtout les œuvres d'art qui ont un régime dérogatoire avec une taxe forfaitaire de 4,5%. Cette taxe peut être fort pénalisante lorsque vous détenez des œuvres d'art depuis plus de 12 ans : en optant pour le régime réel de la plus-value sur biens meubles, la taxe de 4,5% sur le prix de cession était remplacée par une exonération de plus-value, ce qui permettait d'échapper à la taxe. A partir de 2014, une double réforme est mise en place. L'exonération étant obtenue au bout de 22 ans, il conviendra de regarder s'il vaut mieux payer la taxe ou jouer l'exonération en pouvant justifier à l'aide de factures que l'œuvre d'art est détenue depuis plus de 22 ans. Si le contribuable ne peut le justifier et qu'il vaut mieux payer la taxe, ladite taxe est passée de 4,5% à 6%.

Taxe sur les hauts revenus

Cette taxe avait été censurée une première fois l'année dernière, le Conseil constitutionnel ayant estimé qu'une rupture d'égalité se produit au-delà d'un certain taux d'imposition. Le gouvernement a trouvé une parade dans la mesure où le Conseil constitutionnel a validé le nouveau dispositif. Une taxe de 50 %, payée par les entreprises (grande nouveauté), frappe désormais les rémunérations excédant un million d'euros. Le montant de cette taxe ne peut cependant pas dépasser 5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise. Certaines activités ne sont pas taxées, comme les rémunérations des avocats exerçant en libéral. Par ailleurs, le seuil d'un million d'euros inclut indistinctement les salaires, les jetons de présence, les pensions, les retraites, l'intéressement, les options d'actions (alors même que le revenu de ces dernières n'est pas encore acquis).

Un intervenant de l'auditoire

Que se passe-t-il dans le cas d'une indivision d'un terrain reçu en succession, si une partie de ce terrain est construite et une autre partie est nue ?

Alain THEIMER

De mémoire, une parcelle indivisible sur laquelle se trouve un immeuble qui va être démoli ne constitue pas un terrain à bâtir. En revanche, si le terrain est divisé en deux parcelles (l'une avec un terrain et l'autre nue), les deux régimes s'appliquent.

Mobilité des personnes et des capitaux : régularisation, exit tax, transfert de siège à l'étranger...

Régularisations

Alain THEIMER

Cette thématique a été largement débattue et étudiée. Trois ou quatre questions demeurent en suspens, mais la doctrine est globalement figée. Nous devons donc œuvrer avec cette doctrine particulièrement complexe. Le système des régularisations a été pérennisé. La circulaire Cazeneuve 1 a été complétée par une circulaire Cazeneuve 2. Cette dernière tient compte des nouvelles sanctions en matière de fraude fiscale, mais elle ne fixe pas de limite temporelle. L'administration a institué un régime pérenne de régularisation.

A ce jour, officiellement, plus de 10 000 dossiers de régularisation ont été déposés. La cellule qui en est chargée souhaite monter en puissance et recherche de nouveaux collaborateurs. Cependant, si cette cellule était attrayante quelques années auparavant, il semble que les fonctionnaires sont désormais moins intéressés pour y travailler. Les conditions financières et le travail particulièrement compliqué n'attirent plus. Cette cellule s'est fixée pour objectif d'employer un maximum de 50 agents. Cependant, un fonctionnaire sérieux pouvant traiter une centaine de dossiers par an, les régularisations prendront du temps.

Il importe de préciser que les slides font figurer les taux pour l'application de l'article 123 bis du CGI, avec le taux 2013 qui a été publié hier. Dans le cadre où le contribuable doit imposer le revenu fictif correspondant au bénéfice de la structure, mais imposé sur la base du forfait qui est le taux appliqué au patrimoine de la structure au 1^{er} janvier de chaque année d'imposition, les taux sont actualisés au 31 décembre 2013. Les slides présentent le tableau communiqué par l'administration fiscale mi-décembre et qui est à jour des signatures des conventions avec les Etats qui comportent les clauses d'échanges d'informations permettant d'éviter l'application du taux forfaitaire lorsqu'il y a une structure d'interposée.

Delphine CHARLES-PERONNE

J'ajouterai que Jersey et les Bermudes sont sorties de façon rétroactive de la liste des Etats et territoires non coopératifs. En revanche, les îles Vierges britanniques figurent toujours sur cette liste.

Alain THEIMER

Par ailleurs, pour les contribuables qui doivent se déclarer pour la première fois à l'ISF en raison de la régularisation, le taux de la pénalité était de 10 %, alors qu'il était de 40 % pour les contribuables qui payaient l'ISF mais qui avaient omis de déclarer des comptes détenus à l'étranger. Cette inégalité est corrigée par la loi de finances. La pénalité passe à 40 % dans tous les cas. Après transaction, ce taux de 40% peut être amené à 15% ou à 30%, ce qui est supérieur au taux de 10% applicable auparavant (cette modification ne concernant que l'ISF 2014). Par ailleurs, l'administration offre la possibilité aux contribuables qui ne souhaitent toujours pas se déclarer de

lever dans un premier temps leur anonymat, en communiquant leur identité et leurs références bancaires. Un dossier complet de régularisation pourra être effectué ultérieurement. Compte tenu des délais de traitement des banques, surtout en Suisse, il pourra être intéressant pour un contribuable de lever son anonymat et de déposer une déclaration complète quelques mois plus tard, lorsqu'il aura enfin reçu les documents nécessaires.

Un intervenant de l'auditoire

Au sein des déclarations rectificatives, l'ISF supplémentaire qui, par définition n'a pas été acquitté, peut-il être inclus au passif ?

Alain THEIMER

L'administration admet que la totalité des impôts en principal soit portée au passif. Je considère donc que les contribuables ayant levé leur anonymat avant le 31 décembre 2013 peuvent inscrire au passif de leur déclaration d'ISF 2014 tous les impôts qui sont dus en principal.

Plus-values immobilières

La France a établi une nouvelle mesure visant à dissuader l'investissement en France des non-résidents. L'exonération de plus-value dont bénéficiaient notamment les personnes qui partaient vivre à l'étranger en conservant une résidence en France a été remplacée par une exonération jusqu'à 150 000 euros. Une telle mesure m'apparaît totalement contre-productive pour l'économie française. Je conseille aux contribuables partant à l'étranger de vendre leur résidence avant de partir et de ne rien garder en France.

Exit tax

Le champ de l'exit tax a été élargi. L'exit tax concernait au départ les patrimoines dépassant 1,3 million d'euros, pour lesquels il convenait d'effectuer une déclaration ou demander un sursis. Le seuil d'1,3 million d'euros est réduit à 800 000 euros (première tranche de taxation à l'ISF). Les OPCVM sont inclus dans les titres visés par l'exit tax. Surtout, l'exonération d'IR dû à la France, dont bénéficiait un contribuable après son départ et qui était acquise au bout de huit ans, sera désormais effective après quinze ans. Le gouvernement envoie donc un nouveau message aux entrepreneurs. Si ces derniers considèrent que le régime des pigeons est encore trop peu favorable, ils ont intérêt à quitter rapidement la France.

Transfert de sièges sociaux, transfert d'actifs

Mirko HAYAT

L'article 30 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012, un décret du 3 juin 2013 et un BOFiP du 3 septembre 2013 font évoluer la législation en matière de transferts de sièges sociaux. Les dispositions relatives aux transferts de sièges sociaux sont prévues à l'article 221-2 du Code général des impôts (CGI). Cet article a connu trois époques. Tout d'abord, une première époque qui courait jusqu'au 31 décembre 2004, où le transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger avait les mêmes conséquences que la dissolution ou la transformation avec la création d'un être moral nouveau, à savoir des conséquences très lourdes (essentiellement la taxation des plus-values latentes). En 2005, une évolution de l'article 221-2 du CGI avait été effectuée sous l'impulsion européenne. La France avait transposé en avance la Directive sur les fusions, qui facilitait les conditions de transfert de sièges sociaux pour les sociétés européennes. Le siège social pouvait alors être transféré dans un autre Etat de l'Union européenne (UE) en évitant des conséquences particulièrement lourdes, notamment la taxation des plus-values latentes, mais ce à condition que les actifs restent en France. Il s'agit certes d'un progrès par rapport à l'ancien régime, cependant un transfert de siège social qui ne s'accompagne pas de transferts d'actif, cela perd beaucoup de son intérêt. Ce régime va s'appliquer jusqu'à l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012.

Entre 2005 et 2012, la jurisprudence de la CJUE a ensuite fait évoluer cette question. La plupart des Etats membres ont des dispositions à peu près similaires à celle de la France. Un certain nombre de contribuables se sont plaints de cet état de fait, qui fait que lorsqu'une entreprise souhaite déplacer son siège d'un Etat de l'Union vers un autre Etat de l'Union, l'entreprise est amenée à payer l'équivalent d'une exit tax. L'arrêt National Grid Industry, fondateur en la matière, constate qu'il n'est pas anormal, en l'absence d'une harmonisation de l'impôt sur les sociétés (IS), qu'un Etat puisse calculer l'impôt qui lui est dû lorsqu'une entreprise quitte son territoire. Le transfert du siège ne doit pas amener l'Etat à renoncer à son droit d'imposer une plus-value née dans le cadre de sa compétence fiscale avant ledit transfert. Cependant, la perception immédiate de l'impôt du seul fait du transfert dans un autre Etat membre, alors qu'un tel recouvrement n'aurait pas lieu en cas de transfert de siège à l'intérieur du même Etat, constitue bien une entrave contraire aux dispositions du Traité. L'Etat de départ a le droit de calculer l'impôt et de le percevoir, mais pas au moment du transfert. La cour du Luxembourg propose une législation qui offrirait le choix d'une imposition immédiate sur les plus-values ou un paiement différé assorti d'intérêts.

Les différentes jurisprudences ont au global conduit à une modification de l'article 221-2, pour aboutir à une nouvelle législation en la matière. Désormais, lors du transfert d'un siège social dans un autre Etat membre (ainsi que la Norvège et l'Islande) qui s'accompagne d'un transfert d'éléments d'actif, l'IS, calculé sur plusieurs éléments, est acquitté en totalité ou par cinquième. Un différé de paiement est donc possible.

Un intervenant de l'auditoire

Je souhaite partager avec vous le cas d'une société américaine, qui louait depuis 27 ans des locaux en première couronne parisienne de 3 500 mètres carrés, pour un loyer de 300 000 euros. Le siège américain a décidé que les activités basées en France devaient déménager pour partir en Pologne. La quasi-totalité du chiffre d'affaires est cependant réalisée en France. Cette décision a été prise car la France a été jugée peu fiable sur le plan fiscal et social.

Mirko HAYAT

Cet exemple n'est malheureusement pas unique. L'on souhaite cependant que dans l'UE, les sièges sociaux puissent être déplacés plus facilement. La logique des textes communautaires adoptés depuis 1957 vise à faciliter la liberté d'établissement. Ce contexte implique cependant que la France soit capable d'attirer les sièges sociaux. De mon point de vue, la législation française n'est pas conforme au droit communautaire car elle ne va pas assez loin dans la facilitation du déplacement de sièges sociaux en Europe. L'établissement de barrières ne me paraît pas une voie d'avenir.

Un intervenant de l'auditoire

L'article 221-2 définit une imposition sur les plus-values latentes constatées sur les éléments d'actifs transférés. Cette imposition s'applique donc indépendamment de la réalisation de ces plus-values. Elle constitue un obstacle manifeste à la liberté d'établissement.

Mirko HAYAT

Tout à fait. Après la directive fusion de 2005, la Commission européenne (CE) s'est rendue compte que la plupart des Etats taxaient ces plus-values latentes. Dans une communication de décembre 2006, elle a précisé que toute exit tax pour les entreprises était contraire au droit communautaire.

En 2012, un nouveau texte a été adopté. Une option sous conditions pour le paiement immédiat, ou fractionné, des plus-values latentes lors d'un transfert de siège ou d'établissement. Trois conditions doivent être respectées : le transfert de siège doit être accompagné du transfert d'éléments d'actif ; le transfert doit avoir lieu dans un Etat membre (ainsi que la Norvège et l'Islande) et le transfert doit avoir été effectué depuis le 14 novembre 2012 (tous les transferts précédents n'étant pas concernés).

Par ailleurs, dans le cas d'un transfert du siège social ou d'un établissement, accompagné du transfert total des actifs hors de France, la société cesse d'être assujettie à l'IS. Cette situation relève de l'article 221-2 « classique », qui implique notamment que les plus-values sont taxables et que les provisions constatées sont reprises. Notre droit, une nouvelle fois, n'est pas conforme au droit communautaire. Un pas a été franchi, mais il est encore insuffisant compte tenu des difficultés pratiques évidentes qui existent. Toute cette question ne se poserait pas si le projet d'Accis (assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés) était adopté au niveau européen.

Fiscalité des entreprises : management package, abus de droit et montages « coquillards », déductibilité des intérêts d'emprunt...

Intervenant :

- **Louis-Maris Bourgeois**, Avocat à la Cour, co-président de la Commission ouverte de Droit Fiscal de l'Ordre des Avocats

Comme à l'accoutumée, il me revient la charge de traiter avec vous de la fiscalité des entreprises. J'aurais pu me contenter de reprendre mon exposé de l'année précédente. Peu d'actualités sont à noter, une partie ayant été censurée par le Conseil constitutionnel.

Intérêts d'emprunt

La France dispose déjà d'un important arsenal de mesures sur les intérêts d'emprunt, qui cohabitent dans le CGI. L'article 39-1 paragraphe 3 plafonne notamment la déduction des comptes courants d'associés au TMP, sauf pour les sociétés mères. L'article 212-1 autorise de passer à un taux de marché s'il est supérieur, dès lors que la société est contrôlée par le prêteur, c'est-à-dire si l'on a la majorité du capital, ou si l'on a le pouvoir de décision de fait, ou si les deux sociétés sont sous la houlette d'une même société qui a l'un de ces deux éléments. L'article 212-2 relatif à la sous-capitalisation précise que si l'entreprise a un endettement avec des intérêts qui dépassent l'équivalent correspondant à 1,5 fois les fonds propres, et qui dépassent également 25% du résultat courant avant impôt majoré des intérêts, des amortissements et du crédit-bail, et que les intérêts sont supérieurs à ceux reçus des sociétés contrôlées, alors les intérêts ne sont pas déductibles au-delà du seuil le plus élevé de ces trois seuils, sauf si les intérêts sont moins de 150 000 euros. Ces nombreuses mesures ne semblent apparemment pas suffisantes, la loi de finances pour 2014 a réécrit l'article 212-1. Elle y ajoute une condition supplémentaire de taxation des intérêts chez le créancier à hauteur du quart, au moins, de l'IS de droit commun (soit au-delà de 8,33 %). La charge de la preuve sur ce sujet incombe au contribuable. Si le contribuable n'est pas en mesure de démontrer (sur demande de l'administration) que ces intérêts ne sont pas taxés à ce taux-là au moins, alors la totalité de ces intérêts ne sont pas déductibles. Cette mesure vise la totalité des entités soumises à l'IS, liées entre elles au sens de l'article 39,12 (c'est-à-dire majorité du capital ou décision de fait).

Cependant, quelques mesures viennent atténuer cette mauvaise nouvelle. La preuve que doit apporter le contribuable concerne seulement les intérêts. Les autres recettes du créancier ne sont pas concernées. En outre, le ministre du Budget a promis en séance au Parlement que cette mesure ne se cumulerait pas avec une application éventuelle de l'article 209-B. Ce dernier point ne constitue pas un véritable cadeau. Si l'article 209-B s'applique, les intérêts seront taxés. Au global, de nombreux points manquent encore de clarté. Le gouvernement légifèrera probablement en la matière par la voie du BOFIP. Nous devons rester vigilants.

Delphine CHARLES-PERONNE

En complément, cet article provient en réalité de travaux qui sont actuellement en cours à l'OCDE sur la taxation des produits hybrides (c'est-à-dire des produits qui sont considérés chez l'emprunteur comme un intérêt déductible mais comme un dividende non imposable chez le prêteur). La France a voulu incorporer dans son droit interne des travaux de l'OCDE et ce avant même que ces travaux soient finalisés. Cet article sera donc peut-être modifié si les travaux finaux de l'OCDE varient par rapport à cette situation intermédiaire.

Louis-Marie BOURGEOIS

Je rappellerai que la loi de finances pour 2013 avait prévu la réintégration d'une partie des intérêts à hauteur de 15%, porté à 25% depuis le 1^{er} janvier 2014.

Taux de l'IS

En septembre 2013, une taxe sur l'EBE avait été annoncée en Conseil des ministres. Dix jours plus tard, le projet était abandonné au profit d'une augmentation temporaire du taux de l'IS. Le montant de la contribution exceptionnelle, prorogée jusqu'en 2015 par la loi de finances de 2013, a donc été augmenté de 5 à 10,7 %. Cette contribution élève le taux de l'IS à 38 %, soit le niveau le plus élevé d'Europe. Le gouvernement est surpris que le rendement de cet impôt ne soit pas aussi élevé qu'attendu. Une augmentation du taux ne signifie cependant pas une augmentation mécanique du rendement d'un impôt.

Par ailleurs, je déplore que les modalités de recouvrement de l'IS permettent au budget français d'afficher des recettes basées sur l'année 2014 dès 2014. Une entreprise doit en effet s'acquitter de l'IS à hauteur de 75 %, voire de 95 % si son chiffre d'affaires dépasse 1 milliard d'euros, avec le quatrième acompte de 2014 (c'est-à-dire, pour la plupart des entreprises, au mois de décembre 2014).

Enfin, Monsieur Cazeneuve a annoncé qu'il allait s'intéresser aux 150 taxes variées existant dans différents secteurs d'activité. Certaines souffrent d'un rendement douteux. Par exemple, la taxe sur l'enregistrement des produits homéopathiques ne rapporte que 2 millions d'euros par an. Cette somme ne doit probablement pas couvrir le coût de la collecte de cet impôt.

Les prix de transfert

Le seul article en la matière qui ait été validé par le Conseil constitutionnel impose un renforcement de l'obligation documentaire. Les décisions rendues par les administrations fiscales étrangères doivent désormais être communiquées sur demande de l'administration ; pourvu qu'elles soient individuelles, opposables au sens de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales et exhaustives (ces décisions à communiquer ne concernent donc pas seulement celles relatives aux prix de transfert). Les autres articles sur cette thématique n'ont pas été validés par le Conseil constitutionnel. L'on citera la tentative de passer, à défaut de satisfaction de l'obligation documentaire, la peine de 5% des bénéfices élués à 0,5% du chiffre d'affaires. Cette mesure a été invalidée pour disproportion entre la peine et l'infraction. D'ailleurs, à la demande de notre confrère Fabien Foucault qui s'occupe du Droit douanier au sein de la Commission Fiscale, je vous

indique que la loi de finances rectificative pour 2013 a également supprimé en matière douanière les peines planchers. L'article 106 de la loi de finances pour 2014 établissait par exemple une taxation basée sur une estimation de la recette taxable perdue en France, dans le cas du déplacement de certaines fonctions supports d'une entreprise hors de France vers un autre pays. Un tel dispositif, ahurissant et inintelligible, a été sanctionné de manière très claire par le Conseil constitutionnel.

Abus de droit

L'abus de droit constitue l'évolution la plus importante cette année. Une classique opération de coquillards avait été validée par un arrêt de la CAA de Paris le 29 juillet 2011. La Cour avait écarté tout abus de droit, en indiquant qu'aucun caractère fictif n'était constaté puisqu'aucune société ni aucun montage fiscal n'avait été créé pour mener à bien cette opération. L'administration a porté ce dossier devant le Conseil d'Etat. Celui-ci, dans son arrêt Garnier Choiseul Holding du 17 juillet 2013, ne nie pas la réalité des sociétés. Il conteste en revanche la motivation économique de l'opération. La maison mère n'avait augmenté sa trésorerie que de 16 110 euros à la suite du paiement des titres achetés dans le cadre de l'opération de coquillards. Cette position est donc complexe à appréhender. Le Conseil d'Etat se rabat sur l'idée de fraude à la loi, soit une utilisation de la loi contraire à son objectif initial. Pour justifier ce point, le Conseil d'Etat a notamment fait référence à des travaux parlementaires datant de 1920.

Les managements packages sont également concernés par une évolution de la notion d'abus de droit. Les managements packages permettent classiquement une incitation des cadres au cours des opérations de LBO. Trois avis éclairent le point de vue du Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) sur ce type d'opérations. Il estime tout d'abord que l'investissement doit être réel. Le dirigeant doit avoir investi sur ses fonds personnels. En outre, si le contrat de travail du dirigeant prévoit déjà des primes sur objectifs, le CADF estime qu'un abus de droit est caractérisé. Il souligne également que les plus-values réalisées pour des raisons extérieures à l'action du dirigeant ne peuvent constituer une forme d'intéressement. Au global, le point clef pour le CADF est la notion de prise de risques. La CADF s'assure que le dirigeant a véritablement pris un risque dans l'opération, dans le sens où il pourrait perdre de l'argent. Néanmoins, il est à noter que l'administration n'a pas rejoint les opinions émises par le CADF dans ces trois avis. Elle poursuit donc ces affaires en justice. Si ces poursuites sont profitables à nos activités d'avocat, elles génèrent néanmoins de l'insécurité pour le contribuable français.

TVA : actualités et jurisprudence

Intervenant :

- **Thierry VIALANEIX**, Avocat à la Cour

La TVA étant un impôt communautaire qui échappe au législateur, de nombreuses évolutions pratiques sont liées à des décisions de jurisprudence et à des instructions administratives. Un tour d'horizon des mesures les plus importantes apparues cette année est donc nécessaire.

Champ d'application

Un cas de jurisprudence concernant la taxation des indemnités est intéressant. Le principe général est le suivant : les indemnités qui réparent un préjudice ne sont pas imposables à la TVA sauf si elles rémunèrent une prestation de services ou une livraison de biens, mais le « sauf si » déchaîne les différentes parties à la signature de contrats. Le cas concernait la résiliation d'un contrat de crédit-bail avec l'établissement du paiement d'une indemnité en cas de rupture anticipée du contrat avant son échéance. Ces indemnités ont souvent été considérées comme non imposables à la TVA, malgré un arrêt du Conseil d'Etat (arrêt Polyclad) qui avait, dans un cas précis, stipulé le contraire. L'arrêt Polyclad concernait un industriel qui avait conclu un contrat avec un client, et pour les besoins de ce contrat, l'industriel avait développé un outil industriel spécifique. Il avait été convenu que si le marché n'arrivait pas à son terme, le client indemnisait l'industriel non seulement des pertes d'exploitation mais aussi du coût de cet investissement. Les parties impliquées avaient toutes considéré que l'indemnité en question n'était pas imposable. Mais le Conseil d'Etat avait jugé que dans la mesure où l'indemnité est organisée en amont, et qu'elle participe à l'équilibre économique du contrat, et que les parties se sont mises d'accord pour sortir du contrat dans un certain nombre de conditions économiques prédéterminées, il a considéré que cette indemnité faisait partie du prix des prestations que devait rendre l'industriel à son client. Le Conseil d'Etat est revenu en 2013 sur ce sujet. Il a finalement reconnu le caractère indemnitaire de la somme versée, qui n'est donc pas imposable, et ce même si l'indemnité correspondait strictement à ce qu'attendait le crédit bailleur dans le cadre du contrat.

Un autre cas de figure intéressant concernait une affaire tripartite. Dans un tel cadre, la personne qui reçoit l'indemnité n'est pas celle qui a rendu le service. Aucun lien direct n'existe entre un service et une rémunération : nous considérons donc traditionnellement que l'indemnité est non-imposable. Le Conseil d'Etat est revenu sur ce constat, en considérant qu'une société mère payait simplement le service rendu à la société fille, en se substituant au prestataire. L'opération a été requalifiée et taxée.

Territorialité

Un arrêt intéressant a traité de la prestation d'entreposage. La problématique était la suivante : une prestation d'entreposage constitue-t-elle une prestation afférente à un immeuble, taxable au lieu d'implantation de l'immeuble, ou une prestation logistique soumise au régime général des prestations de services (taxation dans le pays du client avec autoliquidation par le client) ?

La CJUE a indiqué que la prestation d'entreposage est complexe et peut ne pas constituer une simple prestation rattachée à un immeuble. La cour adopte ainsi une approche globale du contrat. On retrouve cette jurisprudence traditionnelle de la cour dans l'analyse des contrats en prenant en compte l'équilibre global du contrat, en essayant de déterminer si les fonctions listées sont dissociables les unes des autres ; si elles ne le sont pas, elles basculent pour une qualification sui generis (taxation au lieu d'établissement du client). Le régime dérogatoire ne s'applique que lorsqu'on identifie des services distincts. Par ailleurs, l'autre intérêt de cet arrêt réside dans le fait de définir et de cadrer ce que l'on entend par « service afférent à un immeuble » qui est soumis à un régime dérogatoire. Si le contrat d'entreposage n'était qu'une mise à disposition d'un local, c'est-à-dire d'un espace physique, il s'agit bien d'un service afférent à un immeuble. Mais à partir du moment où d'autres services viennent enrichir la prestation (réception, déballage, packaging, réacheminement, gardiennage), celle-ci n'est plus simplement immobilière.

Taux

Après de multiples rebondissements législatifs, les taux de TVA passent à 10 et 20 % à compter du 1^{er} janvier 2014. Au global, pour prendre en compte l'application de la hausse des taux, la date du fait générateur fait foi. Ce point n'est cependant pas valide si l'exigibilité de la taxe est intervenue antérieurement au 1^{er} janvier 2014. Prenons un exemple classique : pour une prestation de services, le fait générateur est l'exécution. Si l'exécution a eu lieu en 2014, on applique le taux de 2014. Mais la TVA étant exigible pour les prestations de services à la date des encaissements, si l'on a réalisé un encaissement en 2013 sur un service exécuté en 2014, l'encaissement est imposable au taux applicable en 2013. Seul le solde du prix sera soumis au taux de 2014. Si l'on perçoit un acompte en 2013 sur des prestations à faire en 2014, si l'on a touché 100% du prix en 2013, le taux applicable de 2013 reste applicable. A l'inverse, l'on a exécuté un service totalement en 2013 et l'on touche les sommes en 2014, le taux de 2013 reste applicable (le principe étant le fait générateur, sauf si exigibilité ; hors dans ce dernier cas de figure, il n'y a pas eu d'exigibilité anticipée). En revanche, pour les baisses de taux, il convient de prendre en compte la date d'exigibilité : ce qui a déjà été encaissé reste soumis aux anciens taux, ce qui n'a pas encore été encaissé sera soumis aux nouveaux taux et pour les baisses de taux, tout ce qui va déclencher l'impôt dû en 2014 à un taux réduit doit passer aux nouveaux taux.

L'on rappellera la date des faits générateurs : pour les livraisons de biens, il s'agit de la date de transfert de propriété ; pour les livraisons avec clause de réserve de propriété, il s'agit de la date de la remise matérielle ; pour les acquisitions intracommunautaires, il existe un système complexe de référence au 15 du mois qui suit celui au cours duquel l'acquisition a eu lieu ; pour les importations, il s'agit de la date de l'importation. Pour ceux qui auraient à faire à des importations placées sous des régimes suspensifs douaniers ou fiscaux, des mesures transitoires permettent de maintenir les taux anciens à la sortie lorsque l'opération avait été initiée dans le passé. S'agissant des prestations de services, il importe de rappeler que le fait générateur est la date d'exécution. On évoquera le cas particulier des livraisons de biens et prestations de services qui donnent lieu à des décomptes successifs (comme les loyers) pour lequel la date du fait générateur est la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte : par exemple, si l'on commence un décompte en novembre 2013 et on le termine en mai 2014, le fait générateur se produit en 2014. Le taux applicable à l'ensemble de la prestation est par conséquent le taux de 2014 ; sauf si l'on a perçu des acomptes en 2013.

Dans son instruction, l'administration admet que, dans le cas où l'on a ventilé les périodes en anticipant dans les contrats pour éviter d'avoir à rééditer les factures, l'on puisse retenir le taux de 19,6% pour la période avant le 31 décembre 2013 et le taux de 20 % ensuite.

Par ailleurs, certaines prestations antérieurement taxées à 7 % auraient eu vocation à passer à 10 % avec l'augmentation du taux intermédiaire. Cette mesure ayant été considérée comme « antisociale », un maintien du taux réduit, abaissée à 5,5 %, a été décidé. Le taux réduit reste donc maintenu à 5,5 %, et non 5 %, pour compenser un certain nombre d'allègements opérés. Ces prestations concernent notamment l'acquisition d'œuvres d'art, les places de cinéma ainsi que des droits liés aux œuvres cinématographiques, les travaux d'amélioration de qualité énergétique dans les logements de plus de deux ans (ou « TVA verte ») ou la construction et la rénovation de logements sociaux. En Corse, le taux de 8% prévu pour certaines opérations spécifiques passe à 10%. En outre, des mesures transitoires s'appliquent pour certaines prestations spécifiques. Les paiements afférents à des travaux portant sur des locaux à usage d'habitation de plus de deux ans, ainsi que les marchés publics ou privés de travaux qui rempliraient les mêmes conditions, bénéficient de ces mesures transitoires. Il convient également de noter que le taux « normal » de TVA s'appliquant au logement social est de 5,5 %.

Redevable

Les mesures adoptées visent à lutter contre les fraudes consistant à encaisser la TVA du client et à oublier de la reverser au Trésor public. Un certain nombre d'opérateurs ne peuvent plus collecter l'impôt. Les sous-traitants du bâtiment n'ont par exemple plus le droit de facturer la TVA à l'entrepreneur principal. Il revient à ce dernier d'auto liquider la TVA. Une pénalité de 5 % s'applique si cette mesure n'est pas respectée, et l'entrepreneur principal ne peut plus déduire la TVA qui lui a été facturée. Cette mesure ne tient cependant pas compte des dispositions liées à la territorialité. Si l'entrepreneur principal n'est pas identifié en France, il n'est pas en mesure d'effectuer l'auto liquidation.

Par ailleurs, l'administration fiscale s'est octroyé le droit de modifier par arrêté les règles de redevabilité de l'impôt. Cette mesure est issue d'une habilitation communautaire permettant aux Etats de réagir contre des schémas de fraude (comme par exemple, la fraude sur les quotas CO² qui s'était développée par un manque de coordination entre les Etats et avait permis une fraude d'un milliard d'euros en quelques mois...).

Déduction

Le dossier de la récupération de la TVA des holdings a connu de nombreux épisodes. Trois séries de décisions notables ont été prises en 2013. L'une d'entre elles est relativement novatrice. Revenant sur la position de la Cour administrative d'appel, le Conseil d'Etat considère que nonobstant le fait que la holding n'était pas propriétaire des titres, dans la mesure où elle avait un intérêt à supporter ces frais qui lui permettaient de rendre des services aux sociétés acquises, et que dans le groupe en question, elle était la seule à pouvoir amener ce support, un lien direct existe entre le fait de supporter une dépense et des prestations de services imposables, de telle sorte qu'une holding peut avoir le droit de déduire la TVA sur ses frais. Nous ne savons pas encore si cet arrêt a vocation à s'étendre à d'autres cas de figure, ou s'il est circonscrit à la possibilité de démontrer l'existence d'un contrat de management fees avec les filiales.

L'autre série d'arrêt concerne les suites de l'arrêt Ginger concernant une holding mixte dans lequel la cour administrative d'appel avait considéré qu'un certain nombre de dépenses grevant les frais généraux étaient totalement déductibles, dans la mesure où il n'était pas démontré qu'ils grevaient l'activité d'actionnaire, autrement dit les frais généraux étaient présumés exclusivement affectés à l'activité taxable ; ce sur quoi le Conseil d'Etat revient en considérant que dans une holding de ce type (ayant la qualité de prestataire de services et d'actionnaire), il est clair que l'actionnaire en tant que tel a des besoins et qu'il faut pouvoir aussi déterminer une quote-part des frais généraux qui lui est attribuée et donc générer une déperdition de TVA à ce premier titre. Une fois que la quote-part est déterminée, il convient de déterminer la déduction du solde qui par principe est affecté aux activités assujetties économiques ; ce qui soulève la problématique du calcul du coefficient de déduction et des produits financiers accessoires : la position de l'administration fiscale cherche à démontrer que les produits financiers ne sont pas accessoires et qu'il convient donc de les intégrer. Le dernier arrêt est intéressant puisqu'il tranche la question de produits financiers générés à partir du placement des fonds propres. Il s'agit d'une première décision d'une juridiction française qui tranche en faveur de l'exclusion des produits financiers dans le calcul du coefficient de taxation.

Concernant le régime des agences de voyages, ce contentieux dure depuis très longtemps entre la Commission européenne et la France. Les paris ont tellement été donnés gagnants en faveur de la Commission européenne contre la France qu'un certain nombre d'entreprises avaient anticipé sur l'illégalité du régime français : faut-il appliquer la TVA sur marge dans une relation purement B to B (entre un vendeur d'événementiels et une entreprise) ? Si l'on applique la marge, cela crée des rémanences de TVA qui sont contraires au principe de neutralité. L'on avait donc intérêt à passer en régime de droit commun. En fin de compte, la France a obtenu gain de cause sur la validation de son régime.

Facturation

Deux points peuvent être retenus en matière de facturation. Tout d'abord, l'administration fiscale insiste, en accord avec la directive, sur les mentions devant figurer sur les factures pour rendre celles-ci plus lisibles. Par exemple, lorsqu'un régime d'auto liquidation doit s'appliquer, ce régime doit être clairement nommé (et pas seulement le texte le régulant).

Par ailleurs, une véritable révolution apparaît concernant la facture électronique. Une directive européenne avait posé le principe d'une libéralisation des modes de dématérialisation des factures, qui s'applique aujourd'hui. Les contribuables ne sont plus contraints d'utiliser la transmission des données par EDI ou la transmission des factures par signature électronique authentifiée. Les moyens utilisés pour dématérialiser les factures doivent cependant respecter un certain nombre de principes (notamment la validation de l'authenticité de l'origine du document et l'intégrité de son contenu et la lisibilité de la facture). En outre, quel que soit le mode de facturation utilisé (électronique ou papier), toute facture émise doit pouvoir être justifiée par l'existence d'une piste d'audit faisant le lien entre les opérations et la facture. L'objectif de cette dernière norme est que la véracité d'une opération facturée puisse être vérifiée. On rappellera que la facture électronique répond à une définition bien précise qui est d'être émise dès l'origine, donc sous forme dématérialisée, transmise et conservée de cette sorte.

Fraude et contrôle : nouvel arsenal législatif français de lutte contre la fraude fiscale, crédits d'impôt et contrôles fiscaux...

Intervenants :

- **Delphine SIQUIER-DELOT**, responsable du département fiscal de la CCI Paris Ile-de-France
- **Mirko HAYAT**, professeur affilié à HEC, directeur du Centre de recherche sur le droit des affaires (CREDA)

Mirko HAYAT

Les mesures prises en matière de lutte contre la fraude fiscale sont particulièrement nombreuses. Ce mouvement s'est sensiblement accéléré depuis 2008, après une période durant laquelle les garanties des contribuables ont été largement étendues (avec les lois Aicardi de 1987). L'effort en la matière est perceptible au niveau international, suite à la crise financière de 2008 et à la crise économique globale qui en découle. Je vais vous rappeler quelques-unes des dispositions adoptées au cours des dernières années :

- la procédure dite de flagrance fiscale de 2008, qui permet de saisir des biens dans certains cas, alors que le montant des impôts dus n'est pas encore établi. Cette mesure vise à éviter l'insolvabilité des contribuables ;
- la création de la procédure judiciaire d'enquête fiscale en 2009 ;
- la naissance de la police fiscale en 2010 ;
- le développement de droits de communication dans un certain nombre de cas.

Delphine SIQUIER-DELOT

Ces mesures répondent à un objectif de fermeté vis-à-vis de la fraude aux finances publiques. Un nombre impressionnant de mesures en la matière ont été prises en 2013. Nous allons vous présenter celles qui suscitent quelques interrogations dans leur mise en œuvre pratique. Le Conseil constitutionnel a censuré en totalité certaines de ces dispositions, et émis des réserves sur d'autres.

Mirko HAYAT

Les mesures prises en France ne sont pas prises de manière isolée, et s'intègrent dans un contexte international, notamment avec les travaux de l'OCDE (BEPS), avec le durcissement de la directive mère filiales...

Delphine SIQUIER-DELOT

Nous articulerons notre propos en deux temps, en nous intéressant tout d'abord à l'augmentation des moyens du parquet et de l'administration fiscale, puis au renforcement des obligations déclaratives pesant sur les entreprises.

Création du procureur de la République financier

L'entrée en fonction du procureur de la République financier, consacrée par la loi de lutte contre la fraude et la loi organique, est programmée au 1^{er} février 2014. Sa compétence est nationale et porte sur les atteintes à la probité, la prise illégale d'intérêts, et la fraude présentant un certain degré de complexité. Il exerce en outre une compétence nationale exclusive en matière de délits boursiers. Nous nous interrogeons particulièrement sur la notion de complexité : qui sera amené à décider qu'une affaire est complexe ? Par ailleurs, comment les transferts des affaires financières déjà gérées par le parquet de Paris s'effectueront-ils ? A ce jour, ces points ne sont pas précisés.

Par ailleurs, l'indépendance de ce nouveau magistrat est questionnée, notamment du fait de son mode de nomination. Cependant, la visibilité dont il bénéficiera sur les affaires sensibles pourrait jouer en faveur de son indépendance.

Ce procureur financier s'articule avec un champ élargi de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale

Mirko HAYAT

Les articles 7 et 9 de la loi de lutte contre la fraude du 6 décembre 2013 définissent notamment l'extension de la procédure judiciaire d'enquête fiscale. L'administration peut désormais saisir la Commission des infractions fiscales en amont des dossiers, sur la base d'une présomption caractérisée de fraude et non plus seulement après l'achèvement des opérations de vérification. Les moyens judiciaires seront d'autant plus efficaces qu'ils auront été mis en œuvre précocement, et surtout de manière discrète. En effet, le contribuable n'est pas avisé du lancement de cette procédure. Cette procédure est en outre étendue à la lutte contre le blanchiment de fraude fiscale, avec une question de prescription dans la mesure où il s'agit d'un délit autonome qui doit être poursuivi indépendamment de la poursuite du délit principal et qui doit avoir une prescription différente puisque la commission du fait est postérieure à l'acte lui-même. Cela permet d'utiliser les méthodes policières à l'occasion de ces enquêtes fiscales.

La Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, plus connue sous le nom de police fiscale, agira au sein de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales. Les services de répression sont donc en train de s'organiser.

Délit de fraude fiscale aggravée

Delphine SIQUIER-DELOT

L'on rappellera que des plafonds d'amende relativement faibles en cas de fraude fiscale étaient prévus il n'y a encore pas si longtemps (en mars 2012). La première loi de finances rectificative de mars 2012 est venue considérablement durcir et relever le plafond de ces amendes, et également introduire des circonstances aggravantes. Un pas supplémentaire est aujourd'hui franchi en matière de répression de la fraude fiscale. L'amende pénale s'élève désormais au maximum à deux millions d'euros et les circonstances aggravantes sont considérablement élargies.

La notion de bande organisée est notamment introduite, afin de prendre en compte les techniques sophistiquées des fraudes. L'on a également élargi à la notion de pays « étranger » et non plus seulement les Etats et territoires non coopératifs, afin de prendre en compte le fait que l'on peut tout à fait avoir une convention d'assistance administrative sans être toutefois d'accord sur les termes précis du champ d'application de ladite convention... La notion de domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger est également introduite. Au global, le nombre de redressements fiscaux est passé de 40 à 80 millions en deux ans.

Possibilité d'exploiter des informations d'origine illicite

La loi stipule que les administrations fiscales et douanières peuvent désormais exploiter les informations d'origine illicite régulièrement portées à leur connaissance lors d'opérations de contrôle. Les documents remis directement à l'administration en dehors de tout cadre légal sont exclus du champ d'application de cette disposition. Le Conseil constitutionnel a cependant émis une réserve d'interprétation sur cette règle, commentée par le Doyen Hatoux dans le Bulletin Fiscal de janvier 2014 publié aux Editions Francis Lefebvre. Elle ne pourra notamment pas être utilisée dans le cas d'une annulation, par le juge pénal, d'une procédure. Cette réserve s'impose aux pouvoirs publics et nous attendrons les réactions de l'administration à ce sujet. Cette mesure qui a déjà fait couler beaucoup d'encre s'inscrit dans le prolongement de l'affaire HSBC.

Elargissement du droit de communication d'autres acteurs mis à contribution

Nous ne détaillerons pas toutes les mesures concernant l'élargissement du droit de communication. L'autorité de contrôle prudentiel et l'AMF, sont notamment concernées. En outre, la coopération entre l'autorité judiciaire et l'administration est renforcée, pour favoriser les remontées d'informations de l'administration. Jusqu'à présent, celle-ci n'avait pas l'obligation d'informer du résultat de l'avancement de ses dossiers. Lorsque l'on suit les débats parlementaires, l'on a pu noter les différentes tentatives pour essayer de faire sauter le fameux « verrou de Bercy ». Ces articles s'inscrivent dans la volonté d'une meilleure transparence et coopération entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire.

Par ailleurs, les concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité sont désormais tenus de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, tous les codes, traitements ou algorithmes des logiciels. Sont exclues les entreprises qui sont utilisatrices et les simples revendeurs. Le montant des amendes en cas de non-respect de cette disposition est relativement élevé : 1500€ par logiciel ou système de caisse vendu, par client, pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année. Le texte ne le précise pas mais l'on pourrait supposer que cette sanction ne s'applique qu'à ceux pour lesquels l'obligation n'a pas été respectée. Concernant la commercialisation de ces logiciels, les entreprises qui les commercialisent seront passibles d'une amende de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation, mais là encore, il n'y a pas de précision sur le chiffre d'affaires qui va servir de base au calcul de l'amende en question (aucune limite temporelle n'étant prévue...).

Mirko HAYAT

La productivité parlementaire a donc été importante sur ces thématiques. De nombreuses autres mesures sont présentées dans le dossier qui vous a été remis.

Clôture

Jean-Pierre LIEB

Chef du service juridique de la fiscalité de la DGFIP

Les années 2013 et 2014 constituent des années charnières en matière de fiscalité. En 2006, les administrations fiscales ont, sous l'égide de l'OCDE, publié un communiqué extrêmement ferme en faveur de la lutte contre l'optimisation fiscale, sous la pression des autorités américaines. Ce communiqué ciblait toutes les formes d'optimisation, des particuliers comme des entreprises. L'année 2006 marque le début d'un mouvement qui ne s'est jusqu'à ce jour pas arrêté. Au niveau national, les travaux de la Commission d'enquête du Sénat, à travers des auditions publiques, ont contribué à diffuser l'idée que la fiscalité recelait un vaste champ de pratiques abusives ou à la marge de la légalité. Un certain nombre de montages patrimoniaux ou d'entreprises internationales ont été décortiqués et analysés à cette occasion. Les parlementaires ont décidé que les lignes à ne pas franchir en matière de fiscalité devaient être repensées.

Ces mouvements ont abouti à des résultats qui n'auraient pu être atteints quelques années auparavant. La modification de la politique suisse concernant le secret bancaire était inimaginable. De nombreux paradis fiscaux ont été touchés par un effet domino et ont dû modifier leurs législations. Par ailleurs, en France, l'affaire Cahuzac a profondément marqué les esprits. Au global, l'ensemble de ces facteurs expliquent les mouvements actuels, notamment la volonté politique clairement assumée de pénaliser davantage la fraude fiscale. Une « police fiscale », qui n'existait pas en France, est notamment apparue. Les pouvoirs d'investigation et de sanctions des autorités sont devenus extrêmement larges.

En France, l'administration fiscale détient le monopole sur les poursuites à engager concernant la fraude fiscale. En 2013, la question de l'évolution de ce régime s'est posée à plusieurs reprises. La chancellerie, qui considère que la fraude fiscale ne constitue pas une fraude spécifique, désire ardemment cette évolution. L'administration de Bercy y est beaucoup plus réticente car elle estime qu'une banalisation de la fraude fiscale conduirait à confier au juge un domaine particulièrement technique, qu'il méconnaît. In fine, Bercy considère qu'une telle mesure conduirait à accroître sensiblement l'insécurité juridique.

Par ailleurs, toutes les parties prenantes ont intérêt à ce que l'administration puisse déceler à l'avance les erreurs ou les imperfections de la loi. Elles pourraient être corrigées rapidement, sans qu'un juge soit mobilisé ou des sanctions appliquées. Les contentieux nombreux et variés sont coûteux pour toute la société. Une approche coopérative peut permettre de remplir cet objectif. Cependant, le climat de méfiance existant entre l'administration et les contribuables ne permet pas un tel dialogue. Il existe d'autres moyens, comme la déclaration des montages, mais qui a subi un sort funeste en encourageant la sanction du Conseil constitutionnel. Je ne regrette pas la sanction du Conseil constitutionnel en la matière : le texte était mauvais, source d'insécurité juridique et non conforme à l'équilibre institutionnel en confiant au pouvoir réglementaire le soin de fixer par décret en Conseil d'Etat ce qui pouvait ressembler de près ou de loin à un montage. Une autre manière d'assurer la transparence serait d'élargir le champ potentiel de l'abus de droit. Là encore, la sanction du Conseil constitutionnel sur la modification de l'article L.64, qui allait en ce sens, est

justifiée. De violents retours de bâtons sont générés par la volonté d'obtenir, de force, plus de transparence.

Sur l'un et sur l'autre de ces sujets, il s'agissait d'amendements parlementaires et le gouvernement avait d'ailleurs émis quelques doutes sur le caractère conforme à la Constitution de ces textes. Autant sur l'abus de droit, le sujet est définitivement clos, autant sur le volet relatif à la déclaration de montages, le sujet n'est pas terminé. Tout d'abord, il importe de relever que cette pratique existe au-delà de nos frontières, utilisée depuis de nombreuses années par les Etats-Unis et exportée au Canada, en Grande-Bretagne et ailleurs en Europe. De plus, l'exigence qu'il y a derrière, qui est celle d'une grande transparence, est légitime et compréhensible. Le tout est de trouver le moyen d'y parvenir de façon à ce que cela ne se traduise pas par une insécurité juridique pour les acteurs ni par des obligations déclaratives trop importantes pour tout le monde.

En 2013, le concept de relations de confiance a également été expérimenté. Si cette mesure peut paraître antagoniste avec le renforcement des moyens répressifs de l'administration, elle constitue cependant une voie alternative pour obtenir les mêmes informations, sans pour autant créer une charge déclarative trop importante. Les entreprises peuvent informer l'administration sur les moyens qu'elles utilisent pour optimiser leur gestion fiscale. La relation de confiance permet en outre aux entreprises de choisir leur camp. Celles-ci peuvent en effet agir en partenaires de l'administration, ou au contraire souhaiter la contacter le moins possible. Ce dernier choix implique que des contrôles, perçus comme agressifs, soient organisés. De tels contrôles ne constituent pas des moments de sérénité dans la vie des sociétés.

La volonté des élus de doter l'administration fiscale d'importants pouvoirs coercitifs est effective. En la matière, il me paraît difficile d'aller plus loin. Les rêves les plus anciens de l'administration ont été réalisés en quelque temps. En revanche, les protagonistes ont conscience que les problèmes demeurent malgré le renforcement des dispositifs de sanction. La coercition ne permettra pas nécessairement de solutionner intelligemment ces problèmes. C'est face à ce constat que j'attire votre attention sur la relation de confiance. Ce mode de traitement des problèmes pourrait être appliqué à d'autres domaines des relations de l'administration fiscale avec son environnement. Pour reprendre l'expression de l'OCDE, ces relations constituent souvent un ménage à trois entre l'administration fiscale, le contribuable et un intermédiaire (conseil, avocat, banque). Vouloir agir dans ces domaines sans tenir compte des intermédiaires est certainement vain.

Afin que le changement de cap annoncé en matière d'assiette et de montant des prélèvements obligatoires soit effectif, les joueurs respectant les règles doivent être les plus nombreux possible. Nous vivons dans un monde où l'exigence de transparence augmente et où il sera plus difficile de se cacher. Les pratiques d'optimisation continueront cependant à exister. Certains pays, comme le Royaume-Uni, s'en accommodent tout à fait. Une approche plus ouverte de ces sujets serait appréciable en France. Les premiers échos nous parvenant sur la relation de confiance montrent que des candidats sont prêts à jouer le jeu de la coopération. Ceux-ci gagnent en sécurité ; à laquelle tous les acteurs économiques aspirent pour développer leurs affaires.

NB : Ce compte rendu a été rédigé par la société Codexa (www.codexa.fr).