



Ecole de Formation Professionnelle
des Barreaux de la Cour d'Appel de Paris



Nouveautés fiscales 2008

Lois de finances et autres actualités



Lundi 14 janvier 2008

Chambre de commerce et d'industrie de Paris
27 avenue de Friedland – 75008 Paris

Allocutions d'ouverture	3
Georges NECTOUX	3
Gérard NICOLAY	4
Contrôle fiscal et abus de droit	5
Laurent OLLEON	5
Patrick MICHAUD	7
Delphine CHARLES-PERONNE	9
TVA	14
Thierry VIALANEIX	14
Fiscalité des entreprises	18
Valérie STEPHAN	18
Claudie PAYET	20
Jean-Michel TRON	21
Fiscalité des personnes physiques	25
Louis-Marie BOURGEOIS	25
Alain THEIMER	28
Conclusion	32
Marie-Christine LEPETIT	32

Allocutions d'ouverture



Georges NECTOUX

Membre de la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris

Mesdames, Messieurs,

Je suis heureux de vous accueillir à nouveau dans cette Maison pour ce colloque, que nous organisons traditionnellement avec l'École de Formation professionnelle des Barreaux de la Cour d'appel de Paris.

La Chambre de commerce et d'industrie de Paris a quatre domaines d'activité :

- **L'enseignement**

Je vous rappellerai que nous avons 12 écoles, accueillant 14 000 étudiants, tous recrutés immédiatement à l'issue de leurs études. Parmi ces écoles, nous comptons deux grandes écoles de gestion, l'École supérieure de commerce de Paris (ESCP) et HEC, classée par le *Financial Times* pour la deuxième fois consécutive première *business school* européenne. Nous avons compris la nécessité de globaliser notre enseignement, en accueillant un nombre grandissant d'étudiants étrangers, en accroissant la part des dépenses de recherche et en essayant nos formations en dehors de France puisque nous sommes également installés en Algérie, en Russie, au Liban et au Vietnam.

- **Les rencontres professionnelles**

Nous sommes propriétaires de Villepinte, du Parc des expositions et du Palais des congrès et gérons le Parc des expositions du Bourget. Nous avons, par ailleurs, annoncé, dans le courant de l'année 2007, nos fiançailles avec Unibail, ce qui constitue un événement pour la CCIP. Ces deux propriétaires fonciers disposent chacun d'un opérateur important dans l'organisation de salon ; ils seront, eux aussi, fusionnés. Paris, à l'instar des autres grandes métropoles européennes, aura ainsi un opérateur unique.

- **Le soutien aux entreprises**

L'appui aux entreprises représente une large palette d'activités, de la création à la transmission des entreprises. Nous aidons les entreprises et plus particulièrement les PME à s'internationaliser, la position compétitive de la France s'étant dégradée ces dernières années. La Chambre de Commerce a, par ailleurs, ouvert des bureaux, notamment en Chine, à Moscou, Alger et Mumbai.

- **La mission consultative**

Cette mission est à l'origine de la création de la CCI. Elle consiste à faire part aux pouvoirs publics des sentiments et de la vision des entreprises. Dans ce domaine, nous avons mis en place un Observatoire Européen de la Fiscalité des Entreprises (OEFE). Il mesure notamment le poids des prélèvements obligatoires supportés par les entreprises. La France est, depuis cinq ans, en tête de ce point de vue. Parallèlement, nous conduisons une enquête annuelle auprès de mille chefs d'entreprise européens dans dix pays. Cette année, une partie de cette enquête avait pour thème la fiscalité environnementale. Nous avons constaté, dans ce cadre, une véritable volonté des chefs d'entreprise de participer à l'effort commun pour réduire la facture que nous laisserons aux générations futures et une absence d'hostilité à ce que la fiscalité soit utilisée dans ce but sous réserve que ses produits soient véritablement affectés à la réduction de la trace environnementale.

Gérard NICOLAY

Membre du Conseil de l'Ordre des avocats, Directeur de l'EFB

Bonjour et bienvenue à tous et à toutes. L'École de Formation du Barreau et le Barreau de Paris se félicitent une fois de plus du partenariat engagé avec la Chambre de Commerce et d'Industrie. S'agissant de la formation continue des avocats, nous constatons, après trois ans, que la situation est plutôt satisfaisante. Nous considérons que près de 80 % des avocats se sont, à Paris, très largement soumis à leurs obligations de formation. L'École de Formation du Barreau s'était largement mobilisée en ce sens.

Nous proposons de nombreuses formations dans les cabinets dont l'avantage est de pouvoir être ouvertes, par petits groupes, à l'extérieur. L'École de Formation du Barreau produit, par ailleurs, un grand nombre de colloques et de conférences. Estimant que notre offre était encore insuffisante, le Bâtonnier a souhaité ouvrir une nouvelle formation, Campus, organisée au début du mois de juillet au Jardin d'acclimatation du Bois de Boulogne. Dans ce cadre, six colloques ont abordé la question de la fiscalité et ont réuni plus de 200 personnes en moyenne. Au total, Campus a accueilli plus de 4 000 participants.

La profession d'avocat fiscaliste pâtit d'un déficit d'image. Nous sommes tous concernés par cette question. Nous devons donc être davantage présents de façon à faire valoir nos expertises, sachant que notre profession attire. Je suis donc frustré par cette situation. Soyons davantage moteurs ! Nous disposons de moyens de communication ; nous ne savons pas les utiliser à bon escient.

La loi Pécresse a changé le fonctionnement des universités. Je vous incite, en fonction de votre place, à vous saisir de cette question.

Bon après-midi.



Contrôle fiscal et abus de droit

Participaient à cette table ronde :

- **Laurent OLLEON**, maître des requêtes au Conseil d'État
- **Patrick MICHAUD**, avocat à la Cour

La table ronde était animée par **Delphine CHARLES-PERONNE**, avocat à la Cour

I. La jurisprudence du Conseil d'État en matière de fraude à la loi

Laurent OLLEON

Ce premier volet sur l'abus de droit n'aurait pas lieu d'être si ce colloque avait été organisé au début de l'année 2006. En effet, l'arrêt que je vous présenterai, qui a constitué une petite révolution dans le monde des fiscalistes, était inattendu dans la mesure où le Conseil d'État aurait pu tout à fait s'abstenir d'énoncer l'une de ses parties. Je ne m'appesantirai pas sur les faits qui ont conduit à son adoption. En revanche, je m'intéresserai à la façon dont le Conseil d'État a abouti à la solution qu'il a retenue dans cet arrêt Janfin, arrêt de principe puisque rendu par la Section du contentieux le 27 septembre 2006. Était en cause une société appartenant à un groupe placé dans le collimateur de l'administration fiscale. L'opération litigieuse ayant donné lieu au redressement qui a débouché sur le contentieux porté devant le Conseil d'État concernait une opération d'achat et de revente de titres autour de la distribution de dividendes à une époque où l'avoir fiscal existait encore, soit antérieurement à la loi de finances pour 2004. L'administration fiscale avait estimé que le caractère très bref du délai pendant lequel ces opérations s'étaient déroulées démontrait la volonté de la société qui s'y était livrée de bénéficier uniquement de l'avoir fiscal pour pouvoir l'imputer en paiement de l'impôt sur les sociétés. L'administration s'était intéressée à cette opération sur le terrain de l'abus de droit et avait refusé à la société Janfin la possibilité de procéder à cette imputation. La Cour administrative d'appel de Paris, saisie du litige, avait estimé que l'article L64 du code général des impôts pouvait être utilisé pour réprimer ce type d'opération. La société avait alors formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État en soutenant que l'article L64 n'était pas conçu pour réprimer, sur le terrain de l'abus de droit, l'utilisation d'un avoir fiscal en paiement de l'impôt. Le Conseil d'État a donné raison à la société en se fondant tant sur la lettre de l'article L64, qui ne vise qu'à réprimer les minoration d'assiette, que sur la doctrine fiscale de l'administration, qui considérait elle-même que l'article L64 était un instrument de répression des minoration d'assiette.

L'avoir fiscal avait, vous le savez, une nature quelque peu particulière. Le Conseil constitutionnel l'avait d'ailleurs jugé en le qualifiant d'élément mixte – élément d'assiette et de paiement de l'impôt – puisque pour l'utiliser, il fallait au préalable l'ajouter à l'assiette imposable, calculer le montant de l'impôt dû, enfin le retrancher du montant de l'impôt ainsi déterminé.

Dans ce cas de figure, l'article L64 n'était donc pas applicable. Le Conseil d'État aurait pu censurer l'arrêt de la Cour d'appel de Paris et faire tomber le redressement opéré par l'administration fiscale en se bornant à affirmer ce point. Il a, toutefois, considéré que l'occasion lui était donnée de trancher un débat qui sévissait en doctrine depuis une quinzaine d'années et qui portait sur la question de savoir si, en dehors du champ de l'article L64, l'administration disposait du moyen de réprimer l'abus de droit. L'article L64 ne couvre, en effet, pas toutes les situations, ni tous les impôts.

Le professeur Cozian, de la faculté de Dijon, après s'être livré à une recherche très approfondie sur ce sujet, avait rappelé, en 1994, que la répression de l'abus de droit en matière fiscale ne s'était pas toujours fondée sur un texte de droit positif. Avant l'intervention (à défaut de vote, vu l'époque...) de la loi de 1941, dont est issu l'article L64 du livre des procédures fiscales, la Cour de cassation validait, en matière d'enregistrement, la répression de l'abus de droit opérée par l'administration fiscale en dehors de tout fondement textuel. Le Conseil d'État, devenu, après la Première Guerre Mondiale, juge de l'impôt sur les sociétés et juge de l'impôt sur le revenu, agissait de même.

En 1941, intervient donc cette loi qui vise à encadrer la pratique de la répression de l'abus de droit par l'administration fiscale en créant une garantie pour le contribuable, le Comité consultatif de Répression des Abus de Droit. Cette création a été largement interprétée comme la volonté de circonscrire l'usage par l'administration de la procédure de répression de l'abus de droit. L'idée avait donc germé qu'en dehors du champ législatif ainsi défini, l'administration ne disposait d'aucun moyen de réprimer l'abus de droit. Pour le professeur Cozian, cette interprétation était erronée.

En 1963, les droits d'enregistrement ont été ajoutés au champ d'application de la loi. L'administration fiscale avait pourtant continué, entre 1941 et 1963, à faire de la répression de l'abus de droit en matière de droit d'enregistrement alors même qu'aucun texte positif ne lui en offrait la possibilité. C'était donc le signe, pour le professeur Cozian, qu'il existait, en dehors de l'article L64, une possibilité pour l'administration fiscale de réprimer l'abus de droit.

Le Conseil d'État a par ailleurs été influencé, dans sa décision du mois de septembre 2006, par la jurisprudence communautaire de la Cour de justice de Luxembourg rendue en matière de TVA. Par un arrêt Halifax du 21 février 2006, cette dernière affirme l'existence, au sein de l'Union européenne, d'un principe général de répression des pratiques abusives en matière de TVA qui interdit à ceux qui s'en sont rendus coupables de déduire la TVA qu'ils ont pu supporter en amont.

Ces éléments pesaient très fortement en faveur d'une réponse positive à la question de savoir s'il existait une possibilité de réprimer l'abus de droit sur le terrain d'un principe général, d'autant plus que le droit administratif est familier avec la notion de répression de fraude à la loi.

Le juge administratif ne se sent tenu par aucun acte de droit privé dans deux hypothèses :

- lorsque l'acte dont l'intéressé se prévaut pour revendiquer le bénéfice d'un droit est fictif ;
- lorsque l'acte a été passé afin d'obtenir l'application littérale d'un régime à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Cette règle, bien connue en droit public, a été réaffirmée par le Conseil d'État dans l'arrêt Janfin. A cette occasion, il a fait application à la matière fiscale de la définition qu'il utilise en droit public général selon laquelle il existe deux cas d'abus de droit, ceux que je viens de citer. Le Conseil d'État a ainsi affirmé qu'en dehors du champ de l'article L64, l'administration fiscale avait la possibilité d'écarter des actes de droit privé lorsqu'elle se trouve dans l'une ou l'autre de ces situations.

Le premier cas d'application de cette jurisprudence n'a pas tardé en matière fiscale. Il s'agit d'un arrêt du 29 décembre 2006, Ministre contre société Bank of Scotland. Cette société américaine avait une filiale en France, laquelle distribuait des dividendes. La société américaine ne pouvait, toutefois, pas bénéficier de l'avoir fiscal, la convention franco-américaine ne le prévoyant pas. La société américaine avait trouvé moyen de contourner cet obstacle en donnant un usufruit temporaire des actions qu'elle détenait dans sa filiale française à une banque britannique qui pouvait, pour sa part, bénéficier de l'avoir fiscal à l'occasion de la distribution des dividendes en application de la convention franco-britannique. Cette banque avait prêté de l'argent à la société américaine et se faisait rembourser le principal de l'emprunt souscrit par le versement des dividendes, les intérêts afférant à cet emprunt

étant assurés par l'avoir fiscal (les choses étaient un peu plus compliquées que cela, mais je résume). L'administration a écarté ce montage pour affirmer que le bénéficiaire des dividendes était bien la société américaine, qui ne pouvait bénéficier de l'avoir fiscal en application de la convention franco-américaine, validant ainsi le redressement opéré par l'administration fiscale.

II. L'abus de droit : la jurisprudence de la Cour de cassation

Patrick MICHAUD

Monsieur Olléon nous a précisé ce qu'était un acte abusif, fictif ou à but fiscal. Les conseils proposent à leurs clients de faire des actes abusifs soit afin d'échapper à une imposition trop lourde, soit pour éviter un refus de la neutralité fiscale dans des opérations à objectif économique et juridique similaire mais avec des taux d'imposition différents. Derrière l'abus de droit, il y a donc une erreur du contribuable ou une ponction fiscale trop forte ou trop inégalitaire.

Nous avons, en France, trois sources jurisprudentielles d'abus de droit : le Conseil d'État, la Cour de cassation et la Cour de justice de la Communauté européenne. Nous tenterons de voir si ne se produit pas une convergence entre ces trois jurisprudences.

Je n'évoquerai que la jurisprudence civile et pénale de la Cour de cassation.

La jurisprudence de la Cour de cassation est une jurisprudence de mode dans la mesure où elle ne fait que suivre la mode des conseils fiscaux.

Ainsi, en 1988, la Cour de cassation rend un arrêt important. Un homme vend à l'une de ses amies un appartement en viager. Onze mois plus tard, l'acheteuse décède. L'administration fiscale considère, après enquête, qu'il s'agit d'un abus de droit, l'acheteuse ne présentant pas les disponibilités suffisantes pour payer la rente viagère. La Cour de cassation confirme la position de l'administration : le tribunal a pu démontrer un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes établies par l'administration des impôts. Cet arrêt est considéré par les magistrats de la Cour comme un arrêt de principe.

Deuxième arrêt de principe, l'arrêt Saphymo. Saphymo apporte son fonds de commerce à une filiale, en 1979, alors que les cessions de fonds de commerce sont lourdement taxées. Un an plus tard, Saphymo vend sa filiale à une autre société. L'administration a considéré qu'il y avait eu abus de droit. La Cour de cassation a refusé l'abus de droit en 1992 car il n'était pas démontré que les opérations étaient fictives ou qu'elles pouvaient être regardées comme ayant pour seul but d'éluider l'impôt qui leur était légalement applicable.

Depuis 1992, nous vivons, en matière d'enregistrement, sous le régime du but exclusivement fiscal.

En 1997, la Société Culetto décide de vendre son fonds de commerce. Elle vend l'incorporel 100 000 francs. Le matériel est, quant à lui, vendu à une banque pour 5 millions de francs. Enfin, les locaux sont loués à une filiale de la banque. L'administration a considéré que ce montage était abusif, l'ensemble de ces opérations dissimulant la cession d'un fonds de commerce. La Cour de cassation a confirmé l'abus de droit.

Autre arrêt intéressant, jugé par le Conseil d'État en matière d'impôt sur les sociétés, l'affaire RMC France. En 1996, RMC est une SARL. Avant la cession des parts, les actionnaires la transforment en SA. L'administration a considéré qu'il y avait abus de droit en matière d'enregistrement. La Cour de cassation ne l'a pas suivie, estimant que la transformation d'une société pour éviter l'impôt n'était pas en elle-même constitutive d'un abus de droit.

En 2006, la Cour de cassation a eu à juger des apports-cessions d'immeubles. Je vous rappelle que jusqu'en 1999, la cession d'un immeuble commercial était assujettie à des droits d'enregistrement de 17 %. Dans ce contexte, la société Audit Sud Est conclut avec la société Rochegude une promesse de constituer entre elles la société Audit forum immobilier par l'apport d'un immeuble, propriété de la société Rochegude et un apport en numéraire effectué par Audit Sud Est. Le même jour, Rochegude et Audit Sud Est s'engagent respectivement à vendre et acheter l'intégralité des actions que la première détiendra dans Audit forum immobilier. Le 4 décembre 1996, Audit Sud Est détient 99,97 % du capital de cette société. Le 26 décembre 1996, Audit forum immobilier donne en location l'immeuble apporté en nature au Groupe Audit Sud Est, composé de la société Audit Sud Est et de deux autres cabinets d'expertise comptable. L'administration a utilisé la procédure d'abus de droit et a été suivie par la Cour de cassation, constatant que le délai entre la création de la société et la cession des actions a été extrêmement court. Notez que les termes de la Cour de cassation sont sévères : « *les opérations soumises portant sur l'immeuble litigieux dissimulaient en fait une vente et constituaient un montage à des fins exclusivement fiscales, destiné à éluder les droits de mutation applicables aux ventes d'immeubles.* »

De même, l'arrêt Casino reprend, d'une façon générale, l'opération antérieure, allant toutefois plus loin dans l'analyse en s'attachant à sa substance. Cette expression de « substance de l'opération » sera de plus en plus utilisée dans les arrêts du Conseil d'État et de la Cour de cassation. Dans ce cas, la Cour de cassation a confirmé l'abus de droit sur le motif qu'en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport en société et en dehors de toute logique économique, l'enchaînement des opérations sur une courte période se justifiait par la poursuite d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder le paiement des droits de mutation.

La Cour de cassation fonde ses arrêts de condamnation sur des motifs économiques : arrêt Portimmo du 3 avril 2007, arrêt Filature d'Ossau du 12 juin 2007.

Une notion nouvelle, celle de société fictive, émerge actuellement. Elle fera probablement l'objet d'un arrêt de cassation au mois d'avril ou de mai prochain en chambre mixte. Première opération, l'arrêt société civile Atlanticinvest. En 1991, une famille décide de transférer son patrimoine aux enfants en utilisant le barème économique de l'évaluation et non le barème légal tel que prévu pour des opérations de libéralité entre personnes physiques. En 2006, la Cour de cassation considère qu'il n'y a pas d'abus de droit, les parents, gérants de la société cible, disposant d'une minorité de blocage. Il s'agissait donc bien d'un transfert économique de la nue-propriété, les usufruitiers conservant l'ensemble de l'attribut de l'usufruit. En revanche, le 15 mai 2007, la Cour de cassation a estimé, dans une affaire similaire, que l'utilisation du barème économique, plus favorable, pouvait être considérée comme un abus de droit : « *la Cour d'appel [qui] a fait ressortir le caractère fictif de la société au sens de l'article 1831 du code civil et a considéré que cette société n'avait été constituée que pour permettre l'apport en nue-propriété des titres afin d'éviter l'application du barème légal.* »

Suivant la possibilité de contrôle des usufruitiers, le mode de gestion des sociétés civiles, le fait que les usufruitiers puissent conserver les produits de l'usufruit, la Cour de cassation, dans des opérations de restructuration du patrimoine, peut avoir des vues différentes. Il faut donc être extrêmement prudent dans l'analyse des opérations proposées.

S'agissant de la Chambre criminelle, deux arrêts sont intéressants, l'un en matière internationale, l'autre en droit interne.

Dans le cas de l'astrologue internationale non voyante, l'administration a eu connaissance du montage par une perquisition chez l'avocat. Une personne avait un site minitel d'astrologie. Elle a cédé ses 21 marques commerciales à une société située à Curaçao, laquelle a concédé l'exploitation de ces marques à une société des Pays-Bas moyennant des redevances. L'administration a porté l'affaire devant le tribunal correctionnel, lequel a condamné. La Cour d'appel a confirmé le jugement. La Cour de cassation l'a, elle aussi, confirmé, en des termes très durs, l'organisation d'un

montage frauduleux pour se soustraire délibérément à l'établissement ou au paiement de l'impôt, l'infraction étant caractérisée par « *l'organisation d'un montage juridique permettant de transférer vers un pays à fiscalité privilégiée les bénéfices réalisés sur des concessions de marques commerciales dont Fabienne Y était restée propriétaire* ». Cet arrêt est exemplaire et inédit.

Autre arrêt d'abus de droit, le voilier à la coque fiscalement trouée. Des personnes achètent un voilier et créent une société. Poursuivies pénalement par l'administration, elles ont été condamnées. Les motifs de l'arrêt sont également sévères : « *le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu, dans l'intention de se soustraire, ne serait-ce que partiellement, à l'impôt, caractérise le délit prévu par l'article 1741 du code général des impôts* ».

Ces deux arrêts sont très significatifs des possibilités de l'administration de faire pression sur des contribuables qui utilisent certains montages.

Pour finir, je vous présenterai un arrêt positif de la Cour d'appel de Grenoble. L'administration s'est pourvue en cassation et la Cour de cassation a décidé de se réunir en chambre mixte pour statuer et préciser ses principes en ce qui concerne l'abus de droit. Le cas est le suivant : une société civile est créée entre parents et enfants. Son capital est libéré en numéraire, les parents ayant souscrit en usufruit, les enfants en nue-propriété. La société achète un immeuble de famille. L'opération est totalement saine. L'administration a considéré qu'il y avait abus de droit, le barème économique de la nue-propriété ayant été utilisé. La Cour d'appel de Grenoble a rejeté les prétentions de l'administration : « *les actes souscrits étant conformes à la réalité, le caractère fictif de l'opération n'est pas non plus démontré, étant observé que Monsieur Christian Y, qui a conservé l'usufruit des parts sociales, en a aussi, aux termes des statuts, conservé les prérogatives. [...] La création d'une SCI est plus à même de préserver les intérêts familiaux en évitant les aléas d'une indivision dont tout indivisaire peut à tout moment demander à sortir et en assurant la gestion du bien dans un cadre organisé ne nécessitant pas l'accord de tous les propriétaires* ». L'ensemble de l'opération, qui avait un intérêt fiscal, n'a donc pas été réalisé dans un but exclusivement fiscal.

Delphine CHARLES-PERONNE

Madame la Présidente Claire Favre a indiqué, au mois de décembre, que l'arrêt devrait être publié avant la fin du mois de février.

Patrick MICHAUD

La formule « exclusivement fiscal » existe toujours dans les arrêts, mais nous nous orientons de plus en plus vers une meilleure analyse de la situation de fait et de la substance.

Delphine CHARLES-PERONNE

Jean-Pierre Lieb, Directeur juridique de la DLF, a fait savoir lors de 2 colloques que l'administration fiscale souhaitait que la responsabilité des professionnels du chiffre et du droit qui apparaissaient comme impliqués dans des schémas considérés comme abusifs par l'administration fiscale soit plus systématiquement recherchée.

III. La jurisprudence du Conseil d'État sur l'abus de droit (article L64 LPF)

Laurent OLLEON

Je souhaiterais, avant tout, faire deux remarques à la suite de l'intervention de Maître Michaud. Il a insisté sur la distinction très importante entre forme et substance. Elle imprègne, en effet, l'ensemble de la jurisprudence de la Cour de cassation, du Conseil d'État et, de façon plus récente, de la Cour de justice des communautés européennes. La cohérence entre le caractère formel de l'opération présentée à l'administration et sa substance économique est systématiquement recherchée.

Ensuite, j'ai évoqué précédemment le principe général de répression de la fraude à la loi. Il ne faudrait pas comprendre que l'administration a le libre choix des terrains sur lesquels elle peut se placer lorsqu'elle réprime l'abus de droit. L'article L64 accorde en effet aux contribuables qui font l'objet d'une procédure de répression des abus de droit un certain nombre de garanties avec la possibilité de demander la saisine du comité consultatif. En revanche, en dehors du champ de l'article L64, qui est très réduit, l'administration n'est pas soumise à cette obligation. En contrepartie, lorsqu'elle est dans le champ de l'article L64, l'administration a la possibilité d'infliger une pénalité très lourde, quasi-automatique, si l'abus de droit est constitué. En dehors de ce champ, elle retombe sur le droit commun des pénalités de l'article 1729 du code général des impôts.

Comme nous l'avons vu, le Conseil d'État a, par l'arrêt Janfin, calé sa définition de la fraude à la loi en matière fiscale sur celle qu'il retient de façon générale en droit public, dans une volonté de montrer que la fiscalité n'a pas lieu de faire l'objet d'un traitement spécifique. En conséquence, la définition de la fraude à la loi fiscale dans l'arrêt Janfin diffère légèrement de celle à laquelle les conseils fiscaux étaient accoutumés qui, en matière d'abus de droit, prévoyait deux situations :

- l'acte fictif ;
- le montage à but exclusivement fiscal.

Par une décision *Ministre contre Persicot* du 28 février 2007, le Conseil d'État a jugé qu'il n'y avait pas lieu de retenir des définitions différentes selon que l'on se place sur le terrain de l'article L64 ou sur celui du principe général de répression de la fraude à la loi fiscale. On retrouve donc désormais, dans les deux cas, la recherche de l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leur auteur. Il s'agit d'une garantie pour le contribuable.

Je voudrais encore mentionner deux décisions rendues au cours de l'année écoulée en matière d'abus de droit. Une décision *Pharmacie des Chalonges* du 5 mars 2007 rappelle que la procédure de répression des abus de droit est une procédure d'exception, à laquelle l'administration ne saurait recourir lorsqu'elle a la possibilité de fonder le redressement litigieux sur les dispositions de droit commun du code général des impôts. Une décision *Mme Macchi* du 20 juillet 2007 juge quant à elle que la volonté de bénéficier d'un régime d'exonération ne révèle pas, en soi, la recherche d'un but exclusivement fiscal.

IV. Discussion : faut-il légiférer sur l'abus de droit ?

Delphine CHARLES-PERONNE

Cette discussion vise à déterminer s'il convient de modifier l'article L64 du livre des procédures fiscales et si oui, pourquoi. Les associations représentatives des entreprises se sont, en effet, vues approcher par l'administration fiscale à la fin de l'année 2007. Un projet de texte, qui fusionne les deux fondements existants – abus de droit et principe général de fraude à la loi –, a été diffusé et discuté, sachant que dès lors qu'il n'y a plus qu'un seul fondement, tous les abus de droit bénéficient des mêmes garanties.

Il existe trois raisons de légiférer en matière d'abus de droit. Les deux premières ont pour origine une jurisprudence du Conseil d'État. La dernière vise à rendre plus attractif un organisme dont le nom n'est pas très porteur, le Comité consultatif pour la Répression des Abus de Droit (CRAD).

1. La modulation des pénalités

Laurent OLLEON

La Cour de justice des communautés européennes a été conduite à se prononcer sur la nature des pratiques abusives au sens de la législation communautaire. La jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) de Strasbourg est également intéressante. En effet, si la matière fiscale échappe au champ de la convention européenne des droits de l'homme et de son article 6, elle n'échappe pas à toutes ses stipulations. Il est en effet possible de contester, sur le fondement de la convention européenne des droits de l'homme, la rupture par la loi fiscale du principe d'égalité, ou, plus exactement, du principe de non-discrimination (CE Ass. 12/4/2002, SA Financière Labeyrie). La CEDH retient en outre, dans le champ de l'article 6 de la convention, toutes les sanctions à caractère répressif, et donc, en particulier, les pénalités fiscales. La jurisprudence de la Cour est simple en la matière : toutes les sanctions doivent respecter un principe de proportionnalité entre la lourdeur de la sanction et le comportement qu'elles visent à réprimer. Dans un arrêt rendu en 1998 au sujet du permis à points français, la CEDH a considéré que le principe de proportionnalité était respecté lorsque la loi prévoyait une échelle de peines assurant une certaine modulation de la gravité de la sanction à l'égard du comportement fautif (CEDH 23/9/1998, Malige c/ France).

En matière fiscale, le Conseil d'État applique une position conforme à cette jurisprudence. Il a ainsi jugé, avant même l'arrêt Malige, qu'en présence d'un dispositif de sanctions fiscales prévoyant une certaine modulation, il y avait une échelle des peines et que le principe de proportionnalité était ainsi satisfait (Avis CE 8/7/1998, Fattell). Or il n'existe, à l'heure actuelle, aucune modulation de la pénalité pour abus de droit. Il y a donc tout lieu de s'interroger sur la conformité à la convention européenne des droits de l'homme de cette pénalité. Le projet de texte évoqué par Delphine Charles-Peronne visait notamment à l'améliorer, en prévoyant une certaine modulation des pénalités pour abus de droit.

La Cour de cassation a, pour sa part, jugé que lorsqu'un système de sanctions ne respectait pas le principe de proportionnalité, il appartenait au juge de l'impôt de moduler lui-même les sanctions au cas par cas (Cass. com. 29/4/1997, Ferreira).

Le Conseil d'État n'a jamais eu à se prononcer sur cette question. Il reste, toutefois, très réticent à suivre la Cour de cassation sur ce terrain, pour deux raisons. D'abord, nous ne devrions le faire que si la convention européenne des droits de l'homme nous obligeait à moduler, en tant que juge, les sanctions fiscales. Or la CEDH ne l'a jamais dit. Ensuite, nous sommes confrontés à un autre obstacle, constitutionnel celui-là. En 1986, le montant des revenus déclarés par le Garde des Sceaux de l'époque avait été révélé à la presse. A la suite de cette fuite, la loi de finances avait prévu une nouvelle sanction, très lourde, s'élevant à 100 % des revenus divulgués. A la suite d'un recours contre

cette loi de finances, le Conseil constitutionnel a censuré cette disposition, considérant qu'une amende de 100 % des revenus révélés était tout à fait disproportionnée. Il a, par ailleurs, estimé qu'il n'était pas possible de sauver la disposition, rédigée de telle manière que le juge ne dispose d'aucune possibilité de modulation. Si le Conseil d'État devait se prononcer sur cette question, il n'aurait donc guère d'autre possibilité, selon moi, que de faire tomber la pénalité.

2. L'échec à la jurisprudence du Conseil d'Etat du 23 août 2006 en solidarité

Delphine CHARLES-PERONNE

La nouvelle rédaction de l'article 1754 permettrait d'étendre la solidarité qui, pour l'heure, n'est applicable qu'aux parties à l'acte incriminé, à tous les bénéficiaires de l'acte. Cette modification est due à une jurisprudence du Conseil d'État du 23 août 2006. Dans ce cas, un associé gérant d'une SCI a fait des travaux dans cette SCI, en louant les locaux à une société anonyme dont il était PDG. L'administration a remis en cause ce bail, estimant qu'il n'avait pour but exclusivement fiscal que de permettre à cette personne de déduire de ses revenus fonciers les déficits correspondant aux travaux réalisés par la SCI dans les locaux. L'administration avait fait porter la majoration pour abus de droit de 80 % à cette personne. Le Conseil d'État a jugé que cela était impossible, cette personne n'étant pas partie au bail litigieux.

3. La réforme du CRAD

Delphine CHARLES-PERONNE

Le projet de réforme n'a, pour l'heure, prévu qu'une modification du nom du CRAD, qui s'appellerait désormais Comité pour la Répression des Abus de Droit. Un amendement a été déposé par le sénateur Marini au mois de décembre pour en modifier la composition en y ajoutant un avocat, un notaire et un expert-comptable. La charge de la preuve aurait, en outre, appartenu à l'administration dans tous les cas alors qu'à l'heure actuelle elle ne l'a que si elle n'a pas suivi l'avis du Comité. Enfin, l'amendement prévoyait une audition du contribuable et de l'administration, uniquement si le Comité était saisi par un particulier. A l'heure actuelle, l'audition ne prévoit pas d'audition orale ; la procédure est exclusivement écrite. Cet amendement a été retiré. Une réforme est, toutefois, toujours à l'étude.

Patrick MICHAUD

Je souhaiterais poursuivre notre entretien avec Monsieur le commissaire du gouvernement sur différents points. S'agissant de l'application de la convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale, le Conseil d'État a estimé, par un avis en assemblée plénière rendu le 2 juin 2005, que l'article premier du protocole additionnel à la convention qui pose que le respect du droit à la propriété est applicable en matière fiscale. Cet avis a été suivi par un jugement du Tribunal administratif dans une affaire Peugeot au mois de décembre 2006 par lequel il a estimé qu'une loi de finances ne pouvait être rétroactive sauf cas particulier.

En ce qui concerne le contrôle des pénalités, je comprends tout à fait la position de Monsieur Olléon. Reste, toutefois, posée la question du contrôle des sanctions administratives. Si le juge administratif, dont on connaît la totale indépendance, ne peut l'assurer, où va-t-on ? Ne devons-nous pas réfléchir à la possibilité de rechercher les modalités pour que le Comité des sanctions fiscales puisse être saisi directement par les contribuables ?

Nous rencontrons le même problème à la Chambre criminelle de la Cour de cassation, qui refuse systématiquement de saisir la Cour de justice de Luxembourg pour savoir si les sanctions douanières sont proportionnelles, d'une part, et si elles ne peuvent pas être considérées comme des obstacles à l'exportation et à l'importation, d'autre part.

Enfin, les travaux de la DGI modifient quelque peu la notion de l'abus de droit. Sont dorénavant évoquées les opérations. Sont responsables des pénalités non seulement les personnes mais également les conseils.

V. Le rescrit : une protection ?

Delphine CHARLES-PERONNE

Il est possible de vérifier auprès de l'administration si une opération envisagée est constitutive d'un abus de droit. Il semblerait qu'une réforme envisage de réduire le délai de réponse de six à trois mois.

VI. Le Conseil d'État a-t-il de nouveaux arrêts en perspective ?

Laurent OLLEON

Au cours de l'année 2008, le Conseil d'État devra se prononcer sur deux questions nées de l'arrêt Janfin. Dans l'affaire Janfin, l'administration n'avait pas sollicité de substitution de base légale, en tentant de fonder le redressement contesté non plus sur l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, mais sur le principe général de répression de la fraude à la loi. Elle ne s'est pas privée de le faire par la suite devant les juges du fond. Deux arrêts ont ainsi été rendus par la Cour administrative d'appel de Douai et la Cour administrative d'appel de Paris qui ont, sur la question de fond que le Conseil d'État n'a pas eu à trancher dans l'arrêt Janfin, statué dans des sens différents. La première a considéré que lorsqu'une entreprise réalisait un aller-retour très rapide achat-revente de titres autour de la distribution des dividendes, ces opérations ne visaient qu'à bénéficier de l'avoir fiscal et étaient donc constitutives d'une fraude à la loi, validant le redressement opéré par l'administration en changeant la base légale. La seconde a statué en sens inverse sur la même question. Nous sommes saisis de deux pourvois en cassation sur ces deux arrêts sur lesquels nous devons nous prononcer dans le courant de cette année.

Un pourvoi pendant devant le Conseil d'État va par ailleurs le conduire à se prononcer sur la répression, sur le terrain de la fraude à la loi, de la constitution de crédits d'impôt.

Delphine CHARLES-PERONNE

Le projet de texte discuté n'a pas été partie aux lois de finances. Le ministre Eric Woerth a demandé à Olivier Fouquet de créer un groupe de travail qui sera chargé de proposer un texte sur la sécurité juridique et fiscale.

Dernière information, l'administration réfléchit toujours à l'idée de rendre obligatoire la déclaration de certains montages. Le fait que cette pratique ne soit plus limitée aux pays anglo-saxons, ayant été adoptée par l'Allemagne et le Portugal, incite l'administration française à aller de l'avant sur ce point.

TVA



Thierry VIALANEIX

Avocat à la Cour

Nous remonterons l'actualité 2007 de la TVA en considérant les réformes législatives, un certain nombre d'arrêts et les dispositions de la loi de finances.

I. La refonte des textes relatifs aux droits de déduction

Il ne s'agit pas d'une réforme. En effet, la volonté de l'administration était d'introduire, dans les textes, un certain nombre de dispositions déjà existantes et appliquées mais ne figurant pas au code général des impôts, ce qui nécessitait une réécriture totale de l'ensemble des dispositions de l'annexe 2 au code général des impôts.

Cette refonte constitue une réforme des concepts. Jusqu'à présent, les droits à déduction étaient gérés sur la base de règles relativement simples :

- lorsqu'une opération grève le prix d'une opération imposable à la TVA, la TVA est intégralement déductible ;
- lorsque l'opération n'est pas assujettie à la TVA ou est exonérée de TVA, aucune déduction n'est possible ;
- enfin, lorsque les affectations sont partielles, seule une partie de la TVA est récupérée, cette déduction partielle se gérant au travers de deux mécanismes distincts.

Cet ensemble de dispositifs demeure. A simplement été opérée une refonte de la terminologie et de la méthodologie qui passe par la mise en place d'un certain nombre de coefficients :

▪ Le coefficient d'assujettissement

Il traduit la proportion d'affectation à des activités hors champ d'application de la TVA ou dans le champ d'application de la TVA. La mécanique est très simple. Selon que le bien est affecté exclusivement à une activité hors champ d'application de l'impôt ou pas, le coefficient sera de 0 ou de 1. En cas d'affectation mixte, un coefficient physique devra être déterminé dépense par dépense. Ce coefficient est déterminé de façon provisoire en cours d'année.

▪ Le coefficient de taxation

Autrefois appelé prorata de déduction, il ne concerne que des dépenses affectées à des opérations assujetties. Il marque la proportion d'affectation à des opérations assujetties dont certaines sont imposables ouvrant droit à déduction et certaines sont non-imposables car exonérées par voie d'une disposition spéciale. Il est égal à 1 quand 100 % des recettes sont imposables et que la dépense est exclusivement affectée à des activités assujetties ouvrant droit à déduction, à 0 quand la dépense est exclusivement affectée à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction. La dépense de conseil concernant l'ensemble de la fiscalité de ces opérations, elle peut être considérée comme une dépense mixte. Dans ce cas, est utilisé un coefficient de taxation égal à l'ancien prorata de déduction (rapport des recettes imposables sur les recettes totales, à l'exclusion des dividendes). Ce coefficient de taxation peut dorénavant être déterminé dépense par dépense. Il existe toujours la possibilité, sur option, d'utiliser un prorata commun pour l'ensemble des déductions sur les dépenses mixtes.

- **Le coefficient d'admission**

Si les deux coefficients précédents sont déterminés par l'entreprise, le coefficient d'admission est déterminé par la loi : il est de 0 lorsque la dépense est exclue du droit à déduction, de 1 lorsqu'il n'y a aucune restriction au droit de déduire la TVA et partiel lorsqu'une déduction partielle est autorisée à hauteur de 50 %.

- **Le coefficient de déduction**

Il est la résultante de la multiplication des trois coefficients précédents.

II. Régularisations globales

Ces nouveaux coefficients font l'objet de régularisations annuelles selon le principe suivant : toute entreprise est habilitée à déduire, sous condition résolutoire : qu'elle continue à affecter les biens et les services à des opérations imposables. Le fait générateur de la régularisation est lié à la variation du coefficient d'assujettissement et/ou du coefficient de taxation. Elle se calcule comme précédemment. Il faut que la variation soit au minimum de dix points. Cette variation entraîne soit un reversement, soit un complément de déduction égal à un cinquième de la TVA initialement déduite pour les biens meubles et à un vingtième de la TVA initialement déduite pour les biens immeubles. Nous ne notons donc aucun changement fondamental par rapport au système précédent. Le calcul est réalisé par rapport de coefficients de référence qui correspondent aux coefficients déterminés l'année d'acquisition de la dépense ou d'un certain nombre d'événements – transferts entre un certain nombre de secteurs distincts d'activité, livraisons à soi-même. Il faut retenir qu'il est impossible de constater des régularisations dans un cas, celui dans lequel lors de l'achat d'un bien ou d'un service, le bien ou le service était d'emblée exclusivement et totalement affecté à des activités hors champ d'application de la TVA.

Il existe également un mécanisme de régularisations globales. Il consiste, par exemple lors de la cession de l'immeuble en droit d'enregistrement, à déterminer que le coefficient de taxation est égal à 0 pour l'ensemble des années restantes et, ensuite, de faire la somme des régularisations annuelles à faire si un coefficient de taxation égal à 0 avait été retenu.

Cette réforme s'est effectuée à droit constant. Toute solution non-conforme aux solutions actuelles suppose soit une erreur d'interprétation des textes, soit une mauvaise rédaction des textes. Il existe, toutefois, quelques exceptions :

- la non-inclusion des subventions au dénominateur du coefficient de taxation à l'exception des subventions compléments de prix ;
- l'intégration de la jurisprudence Socofrein, qui vise à faire application de la règle de l'affectation aux immobilisations ;
- la réaffirmation de la jurisprudence Lennartz, qui veut que lorsque la décision d'affecter exclusivement un bien à des activités hors champ d'application de la TVA a été prise, tout changement d'affectation interdit toute récupération de déduction par la suite.

III. La notion de dépenses mixtes

Dans l'usage de ces clés, il est fait recours à la notion de dépenses mixtes. L'intégration de la jurisprudence Socofrein permet, pour toute affectation sur la base de critères physiques, de ne pas faire application du coefficient de taxation. Pour autant, la position de l'administration fiscale est de considérer que la jurisprudence Socofrein ne juge que des dépenses affectées à des activités hors et dans le champ d'application de la TVA et qu'une fois la quote-part affectée dans le champ, elle reste libre de ne pas appliquer cette jurisprudence telle que je l'entends et d'appliquer le prorata de déduction.

IV. Aspects pratiques

S'agissant des aspects pratiques, la question de la mise à jour des systèmes informatique est posée. La loi ne comporte aucune disposition explicite sur ce point. La problématique se posera véritablement lors des contrôles fiscaux : l'administration fiscale pourra-t-elle prétendre ne pas faire face à une comptabilité informatisée probante au motif que les coefficients n'ont pas été intégrés dans les systèmes ?

L'entrée en vigueur du texte est le 1^{er} janvier 2008. Il ne prendra, en fait, effet que pour le calcul des régularisations, le 1^{er} janvier 2009, sauf pour les personnes qui cèdent des immobilisations courant 2008.

Je vous invite, par ailleurs, à une certaine attention. Vous transmettez aux acquéreurs auxquels vous transmettez des droits à déduction ou au bénéfice desquels vous appliquerez l'article 257 bis, c'est-à-dire la dispense de taxation et de régularisation en cas de transfert d'une universalité de bien, également l'historique de vos déductions ; ils seront tenus de procéder aux régularisations sur les bases du précédent propriétaire. Ces acquéreurs vous demanderont probablement d'établir un historique sous cette nouvelle terminologie.

Autre effet auquel nous nous attendons, un focus sur les taxations des livraisons à soi-même et les calculs des régularisations.

V. Taxe sur les salaires

La taxe sur les salaires devient, par ailleurs, complètement autonome de la TVA. Les subventions sont toujours prises en compte. La théorie des produits financiers accessoires, mesure qui permet d'exclure les produits financiers exonérés du calcul du prorata de taxe sur les salaires, reste sur un critère de 5 % des recettes imposables. Enfin, s'est engagé un débat sur la conformité de la taxe sur les salaires à la sixième directive qui se conclut malheureusement, pour l'heure, en faveur de l'administration fiscale.

VI. Honoraires liés à une opération de cession de titres

La TVA sur les frais d'acquisition de titres est déductible au coefficient de taxation. L'administration considère, en revanche, que la TVA sur les frais de cession de titres n'est pas récupérable, la cession de titres étant exonérée. Un arrêt Pfizer du 21 mai 2007 donne tort à la société mais pose les principes de la déduction. Cet arrêt a été confirmé par un rejet de pourvoi en cassation contre un autre arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris et par le Conseil d'État, ce dernier considérant que si vous n'êtes pas capables de démontrer que les frais engagés au moment de la cession se rapportent à autre chose que la cession des titres, d'une part, et que cette cession de titres ne s'inscrit pas dans un contexte où elle est nécessaire à la poursuite de l'activité imposable de la société, d'autre part, vous ne pouvez pas déduire la TVA.

VII. Lutte contre la fraude

S'agissant de la lutte contre la fraude en matière de TVA, nous assistons à une montée en puissance au niveau intra-communautaire. Différents textes conduisent à remettre en cause les exonérations applicables en matière de livraison intra-communautaire et à permettre à l'administration fiscale de contester la déduction d'une TVA lorsqu'une livraison de biens a conduit à des opérations frauduleuses, instaurant un principe de solidarité. Il faut garder à l'esprit que ces textes peuvent s'appliquer à des entreprises de bonne foi puisque tout le dispositif légal et jurisprudentiel consiste à instaurer des mesures qui permettent à l'administration de remettre en cause les déductions et les livraisons non pas lorsque l'opérateur a fraudé mais lorsqu'il n'a pas fait les diligences nécessaires pour éviter de se retrouver dans une situation où son partenaire a fraudé. Cette obligation et les limites du pouvoir de l'administration fiscale sont définies

dans un certain nombre d'arrêts. L'exonération des opérations intra-communautaire est objective : dès lors que vous avez envoyé un bien dans un État membre, vous êtes exonérés. En outre, la Cour de justice estime que dès lors que l'entreprise est de bonne foi et a été trompée par son partenaire, il n'y a pas de raison de remettre en cause l'exonération à condition que cet opérateur ait fait un minimum de diligence pour vérifier qu'il ne s'engageait pas dans un schéma pouvant conduire à une fraude au détriment des trésors. L'opérateur se trouve donc dans une situation difficile.

Enfin, est créé un délit de fraude fiscale destiné à réprimer les opérateurs malveillants.

Fiscalité des entreprises



Participaient à cette table ronde :

- **Valérie STEPHAN**, responsable du département fiscal à la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris
- **Jean-Michel TRON**, avocat à la Cour

I. La réforme du crédit d'impôt recherche

Valérie STEPHAN

Le dispositif du crédit d'impôt recherche (CIR) a été créé en 1983, pérennisé en 2004 et aménagé cette année. Il a pour objet d'inciter les entreprises à accroître leur effort de recherche et développement en leur permettant de récupérer une partie de ces dépenses sous forme d'un crédit d'impôt. La loi de finances pour 2008 a largement amélioré ce dispositif pour le rendre financièrement plus attractif, en simplifier la mise en œuvre et améliorer la sécurité juridique du dispositif.

Les principaux changements portent sur le calcul, les dépenses éligibles, l'assiette et la sécurité juridique du CIR.

Calcul du CIR

L'un des principaux changements du calcul du CIR est la suppression de la part en accroissement. Le CIR était, en effet, calculé sur deux éléments :

- une part en volume égale à 10 % des dépenses de recherche exposées au cours de l'année ;
- la part en accroissement égale à 40 % de l'accroissement des dépenses d'une année par rapport à la moyenne des deux années précédentes.

Le CIR ne sera donc plus calculé que sur la base du volume des dépenses de recherche engagées au cours d'une année.

Le législateur a, par ailleurs, relevé la part en volume de 10 à 30 % pour toutes les dépenses, avec un plafond de 100 millions d'euros. Au-delà, le taux est de 5 %.

Un autre point concerne la majoration du taux les deux premières années : le taux du CIR est de 50 % la première année et de 40 % la deuxième année pour les entreprises qui bénéficient du dispositif pour la première fois ou n'en ont pas bénéficié depuis plus de cinq ans.

Enfin, le plafond du CIR, autrefois fixé à 16 millions d'euros par an et par entreprise, a été supprimé.

Les dépenses éligibles

Les dépenses concernées sont les dépenses en termes de recherche fondamentale, de recherche appliquée et de développement expérimental. La loi de finances pour 2008 a apporté différents aménagements en la matière :

- prise en compte des primes d'assurance-brevet dans la limite de 60 000 euros ;
- dépenses afférentes aux jeunes docteurs, avec une période de prise en compte majorée de leur rémunération portée de 12 à 24 mois ;
- relèvement du plafond des dépenses de recherche effectuée en dehors de l'entreprise à 12 millions d'euros en l'absence de lien entre l'entreprise et l'organisme prestataire ;
- frais de défense du brevet et certificats d'obtention végétale.

L'assiette du CIR

L'assiette du crédit d'impôt est modifiée quant au traitement des avances remboursables en cas de succès. Jusqu'à présent, ces dernières entraient dans l'assiette des dépenses éligibles au CIR. Elles seront désormais déduites de l'assiette du CIR afférent à l'année au cours de laquelle elles ont été versées et ajoutées à l'assiette du CIR afférent à l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées. Ce point a fait débat, les praticiens lui préférant le système antérieur.

La sécurité juridique du CIR

Les principes restent inchangés : le contrôle des CIR reste de la responsabilité de l'administration fiscale qui peut se faire aider par des agents du ministère de la Recherche. Cependant, trois points ont été modifiés. D'abord, en termes de rescrit fiscal, les entreprises peuvent demander à l'administration fiscale si leur projet de recherche est éligible au CIR. L'administration dispose d'un délai qui a été réduit de six à trois mois pour apporter une réponse aux demandes formulées à compter du 1^{er} mars 2008.

Autre changement, l'extension de la procédure de crédit fiscal sur demande à toutes les entreprises, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

Enfin, le point de départ du délai de reprise de l'administration a été réduit à trois ans à compter du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul du CIR.

Les dates de mise en œuvre de la réforme du CIR

Ce dispositif sera applicable aux CIR calculés au titre des dépenses engagées à compter du 1^{er} janvier 2008, à l'exception du rescrit fiscal dont la procédure sera applicable aux demandes formulées à compter du 1^{er} mars 2008.

Les conséquences pratiques pour les entreprises

Le CIR est dorénavant égal à 30 % des dépenses éligibles pour les sociétés qui déclarent des dépenses d'un montant inférieur à 100 millions d'euros.

Les crédits négatifs antérieurs sont, par ailleurs, non imputables sur les CIR 2008.

Se pose également la question du taux de la part en volume applicable, notamment pour les entreprises ayant engagé pour la première fois des dépenses éligibles au CIR en 2007. Certains estiment que ces dernières pourraient bénéficier du taux de 40 % en 2008. L'administration pourrait ne pas partager cette position, considérant que ces entreprises doivent retomber dans le droit commun (30 %).

Enfin, doit être précisé le taux applicable au sein d'un groupe de sociétés. Il faut, en effet, savoir que la majoration du crédit n'est pas applicable si l'entreprise qui opte pour le CIR pour la première fois depuis cinq ans est liée à une autre entité qui a elle-même déjà bénéficié du CIR au cours de la même période de cinq ans.

Bilan de la réforme

Cette réforme est jugée très positive par l'ensemble des praticiens. Des points restent, toutefois, à améliorer :

- définition des activités éligibles peu claires ;
- assiette des dépenses éligibles non élargie ;
- procédures de contrôle.

Avant de laisser la parole à Maître Tron, je souhaiterais évoquer l'article 16 de la loi rectificative pour 2007 qui a créé une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. La Chambre de commerce est très active au sein des commissions départementales des impôts.

Claudie PAYET, Directeur général de Payet-Climax, Éluë de la CCIP en charge des questions de CDI concernant la déontologie et le suivi des évolutions réglementaires,

Je siège à la commission départementale des impôts ainsi qu'en commission de conciliation depuis sept ans. L'action actuelle de la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris sur ce thème vous est présentée dans vos dossiers¹. Je tiens à attirer votre attention sur le fait que le code général des impôts demande aux CCI de désigner les représentants des contribuables dans ces commissions qui je le rappelle ont un rôle tout à fait primordial dans la mesure où elles sont la dernière instance avant le contentieux.

La commission nationale nouvellement créée sera présidée par un conseiller d'État et traitera exclusivement des litiges relatifs aux sociétés commerciales. Elle ne s'adressera, par ailleurs, qu'aux grandes entreprises et ne concernera que les propositions de rectification formulées à partir du mois de juillet 2008. Pour la CCIP, cette initiative est très intéressante même si cette centralisation de l'examen de certains dossiers impliquera un déplacement d'une personne de l'entreprise lorsque celle-ci possède un siège social hors de Paris. Il faut donc persuader vos clients de se rendre aux commissions, sachant que lorsque le contribuable se présente, la moitié des redressements sont diminués, voire abandonnés.

L'esprit qui préside à cette nouvelle commission est celui des CDI. La CCIP restera donc très attentive aux décrets d'application et aux commentaires de l'administration fiscale.

¹ Site internet <http://www.etudes.ccip.fr/cdi/index.html>

Une intervenante

Comment expliquez-vous que les avocats ne fassent pas partie des représentants des contribuables cités dans le texte de loi au même titre que les notaires et les experts-comptables ?

Claudie PAYET

Il est difficile d'être à la fois juge et partie.

Une intervenante

Les experts-comptables sont pourtant dans cette situation.

Claudie PAYET

Il a été considéré que les chefs d'entreprises sont les plus à même de connaître les pratiques de leurs pairs.

Isabelle ROBLOT

Les avocats en tant que tels interviennent généralement en première partie de séance de commission départementale des impôts avec leurs clients. Lorsque des avocats sont présents aux délibérations cela signifie qu'ils siègent en tant que « représentants des contribuables » inscrits sur les listes de la chambre de commerce. Ils n'interviennent pas en tant que défenseurs du contribuable mais font preuve d'objectivité comme tout membre de la commission et apportent des appréciations personnelles et techniques destinées à éclairer le litige. L'inscription sur les listes implique le respect de certaines conditions².

I. Les principales mesures ayant une incidence sur la fiscalité des entreprises

1. La loi de finances pour 2008

a. Imposition sur les plus-values immobilières

Jean-Michel TRON

Je souhaiterais attirer votre attention sur plusieurs points :

- l'exclusion du régime des plus-values à long terme des plus-values et des moins-values des sociétés à prépondérance immobilière non cotées ;
- la taxation au taux réduit de 16,5 % des plus-values à long terme afférant à des titres de société à prépondérance immobilière cotée ;
- le taux réduit de 16,5 % applicable à certaines cessions de titres de société à prépondérance immobilière au profit de certains organismes publics et sociétés immobilières ;
- la définition légale de la prépondérance immobilière, selon laquelle est considérée comme société à prépondérance immobilière toute société dont l'actif est constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

² http://www.etudes.cciip.fr/cdi/cdi/elaboration_listes_regles_designation.htm

Cette nouvelle définition de la prépondérance immobilière s'apprécie soit au jour de la cession, soit à la date de clôture de l'exercice précédant la cession. Sont, par ailleurs, pris en compte les immeubles français et étrangers. En revanche, ne sont pas pris en compte les immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation. Ce dernier critère pose un double problème : d'une part, la mise à disposition d'un immeuble par une entreprise à l'un de ses filiales et, d'autre part, celui de la SCI lorsque celle-ci met à disposition de son principal associé un immeuble.

S'agissant du taux réduit de 16,5 % applicable à certaines cessions de titres de société à prépondérance immobilière à un certain nombre d'organismes publics, je souhaiterais vous rappeler que le taux réduit est subordonné à la qualité de la société cessionnaire, qui doit prendre l'engagement de conserver l'actif pendant cinq ans.

Brevets

Les cessions de brevets réalisées par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficieront du régime des plus-values à long terme alors que jusqu'à présent seul le résultat net de la concession de brevet bénéficiait de ce taux réduit. Il faudra, toutefois, satisfaire trois conditions :

- appartenance du brevet à l'actif immobilisé ;
- respect d'un délai de détention de deux ans ;
- absence de lien de dépendance avec le cessionnaire.

En ce qui concerne l'apport de brevet, la personne physique inventeur, imposable aux BNC, bénéficie d'un report d'imposition qui ne connaît pas de limite et dont la limite est réalisée au moment de la cession des droits sociaux qui ont rémunéré cet apport.

Charges

En matière de charges, il existe désormais un texte excluant de la déductibilité toutes les sanctions pécuniaires et les pénalités de toute nature encourues par une entreprise, sachant qu'il ne s'applique pas aux BNC.

Provisions

Une disposition complexe se limite à tirer les conséquences du fait qu'il existe dorénavant trois types de plus-values :

- les plus-values du secteur exonéré ;
- les plus-values à long terme ;
- les plus-values passibles de l'impôt sur les sociétés ordinaires.

Ce texte réajuste l'ensemble de ces mesures pour tenir compte du nouveau régime accordé aux plus-values réalisées sur les sociétés à prépondérance immobilière. En fin d'année, doit être réalisée une évaluation des titres de portefeuille avec la possibilité de dégager une provision, qui était jusqu'à présent limitée par l'article 35-1 du code général des impôts. La nouvelle mesure tient compte du fait qu'aujourd'hui, n'ont utilement besoin d'être soumises à cette limitation que les sociétés à prépondérance immobilière. Pour les entreprises cotées, il faudra dégager une provision qui sera traitée selon le régime des moins-values à long terme ; pour les autres, les provisions pourront être déduites du résultat imposable.

Réévaluation libre d'immeubles

La réévaluation libre d'immeubles reste taxée au taux réduit de 16,5 %. Ce dispositif est étendu aux titres de sociétés à prépondérance immobilière. Je vous rappelle que vous êtes obligés de prendre l'engagement de conserver les biens pour lesquels vous avez réalisé une réévaluation libre pendant cinq ans.

1. La loi de finances rectificative pour 2007

Le premier point, qui me paraît le plus important sur le plan fiscal, est l'aménagement du régime d'intégration fiscale. Il porte sur trois points :

- la possibilité de réaliser des scissions partielles de groupes ;
- l'extension de la neutralisation des distributions intragroupe qui n'ouvrent pas droit au régime mère-filiales à l'ensemble des produits de participation ;
- la neutralisation des provisions pour dépréciation de titres exclus du régime long terme qu'une société d'un groupe détient dans d'autres sociétés du groupe.

De ces mesures, je tiens à attirer votre attention sur une seule, qui me paraît essentielle : la scission partielle de groupe. Elle permettra de réaliser, sans perdre le bénéfice de l'intégration fiscale, une réorganisation du groupe donnant à naissance à deux groupes intégrés séparés sur le plan fiscal. Pour ce faire, il faut que la société bénéficiaire puisse opter pour le régime de l'intégration à la clôture de l'exercice d'apport avec les filiales dont elle a reçu les titres. Il faut, en outre, que l'apport produise un effet rétroactif au premier jour de l'exercice de l'apport. Ce régime est complexe à manipuler dans la mesure où il cumule l'obligation de satisfaire à un certain nombre de dispositions du code général des impôts – conditions de l'article 209b et de l'article 115-2 – et à d'autres conditions – apport de filiales détenues à plus de 95 % par la société nouvelle tête de groupe, consentement des filiales à cet apport.

La loi de finances rectificative pour 2007 toilette, par ailleurs, le code général des impôts pour le rendre compatible avec les principes posés par la directive européenne du 15 décembre 2006 sur les minimis.

Enfin, la loi de finances rectificative pour 2007 introduit un certain nombre de modifications sur les plus-values sur les titres pour les activités individuelles et les activités exercées dans le cadre d'une société de l'article 8 et fait disparaître l'impôt de bourse. Je souhaiterais également attirer votre attention sur le texte en matière de sécurité sociale qui introduit un régime nouveau sur les stock options et les actions gratuites et crée un abus de droit en matière de sécurité sociale dont l'application sera extrêmement difficile, dangereuse et coûteuse pour les entreprises.

2. Rescrits, jugements et arrêts

Un rescrit de 2007 sur la transformation des cabinets d'avocats, dans ce cas d'une *general partnership* en une *limited partnership*, est, à mon sens, très important dans la mesure où il pourrait être appliqué à une société civile professionnelle qui souhaiterait se transformer en association et inversement.

Un autre rescrit sur les conditions d'imposition des gains nets des cessions de titres réalisés par l'intermédiaire d'une société civile de portefeuille me semble devoir retenir votre attention. Normalement, les associés d'une société civile présents au 31 décembre sont imposables. Ce rescrit semble marquer un changement de position de l'administration sur ce point.

Je souhaitais également revenir sur un rescrit sur les LBO secondaires et les fusions rapides qui fixe les conditions dans lesquelles peuvent être déduits les intérêts financiers.

Enfin, je tenais à évoquer une instruction sur les swaps, sachant que la Cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt du 20 juin 2007, a décidé d'assimiler les produits de swap à des intérêts et à les soumettre aux prélèvements obligatoires, paralysant ainsi le financement des entreprises françaises par swap au niveau international. L'administration a promis un changement sur ce sujet.

Je souhaiterais, par ailleurs, vous présenter trois jugements :

- arrêt SA SCA Ouest, qui porte sur les conséquences d'entrée d'associés passibles de l'IS dans une SCI et la façon dont calculer les amortissements ;
- arrêt SA Décorative de l'Ouest, qui confirme que le sens d'une fusion doit avoir un intérêt économique ;
- arrêt Transalliance, qui porte sur les conséquences d'une rupture d'engagement de conservation de titres dans le cadre d'une fusion ou d'un apport partiel d'actifs, la rupture n'ayant pas d'effet rétroactif selon le Conseil d'État.

Pour finir, je tiens à revenir sur deux arrêts des Cours administratives d'appel de Douais et de Paris, cités précédemment à propos de la jurisprudence Janfin, pour deux raisons. D'abord, est réaffirmé de manière très ferme le principe qu'une administration peut modifier la base légale de son argumentation. Ensuite, il est étonnant de constater la rigidité de la Cour administrative de Douais et la souplesse de la Cour administrative de Paris pour déterminer si le contribuable a fait une application littérale des textes à l'encontre des objectifs du législateur. A la lecture de ces deux arrêts, on se rend compte qu'il est extrêmement difficile de les définir.

Fiscalité des personnes physiques



Participaient à cette table ronde :

- **Alain THEIMER**, co-Président de la Commission ouverte de Droit Fiscal de l'Ordre des Avocats, avocat à la Cour
- **Louis-Marie BOURGEOIS**, co-Président de la Commission ouverte de Droit Fiscal de l'Ordre des Avocats, avocat à la Cour

I. L'ISF

1. Le seuil d'imposition

Louis-Marie BOURGEOIS

Le seuil d'imposition est porté à 770 000 euros en 2008. Les tranches du barème sont revalorisées de 1,30 %. L'abattement sur la résidence principale est porté de 20 à 30 % par la loi TEPA.

Pacte Dutreil

La loi de finances introduit un assouplissement en la matière. Je vous rappellerai que les engagements collectifs permettent d'exonérer partiellement les titres à 75 % ; qu'il faut réunir au moins 20 % sur le côté ou 34 % sur le non-côté ; que l'engagement doit être de six ans ; que les engagés doivent compter au moins un dirigeant. La loi de finances a modifié ce dispositif de façon à désolidariser les différents associés. L'engagement collectif est, en effet, réduit de six à deux ans. En contrepartie, est mis en place un engagement individuel de quatre ans. L'exonération n'est donc acquise qu'au terme d'un délai de six ans.

Non-respect de l'engagement collectif

Si l'un des signataires cède ses titres au cours de la période initiale de deux ans, l'engagement peut être remis en cause. Il existe, toutefois, de nombreux allègements à cette sanction. Ainsi, si malgré la sortie de l'un des engagés, les 20% ou les 34 % sont maintenus entre les personnes restantes, le bénéfice de l'engagement perdure. En dessous du seuil, il existe toujours une possibilité de conclure à nouveau, dans le délai d'un an, un pacte. Dans ce cas, il faut noter que l'antériorité dont les engagés pouvaient se prévaloir tombe.

Si l'engagement collectif est d'une durée supérieure à deux ans, le non-respect du caractère collectif et du seuil minimal n'entraîne pas la remise en cause de l'exonération partielle pour les redevables qui conservent leurs titres.

L'exonération sera remise en cause à l'égard des cédants depuis l'origine. Au-delà de la sixième année, seule l'exonération de l'année est susceptible d'être remise en cause.

Non-respect de l'engagement individuel

L'exonération n'étant acquise qu'à l'expiration d'un délai global de six ans, la cession des titres par le redevable pendant cette période entraîne la remise en cause de l'ensemble des exonérations partielles dont il a bénéficié depuis l'origine. Au-delà de six ans, seule l'exonération de l'année est remise en cause.

Sont neutralisées toutes les opérations intercalaires en cas d'opérations de haut de bilan.

Obligations déclaratives

A l'expiration de l'engagement collectif de conservation, la déclaration d'ISF doit être accompagnée d'une attestation du redevable certifiant que les parts ou actions sont bien restées sa propriété au titre de l'année précédente.

L'engagement de six ans ne commence à courir qu'à compter de l'enregistrement du pacte.

Présence d'un dirigeant

La présence d'un dirigeant était requise pendant toute la durée de l'engagement. Cette durée est ramenée à cinq ans, sachant que ce délai court à compter de la conclusion de l'engagement collectif. Je vous rappelle, par ailleurs, que ce dirigeant peut tout à fait changer dès lors qu'il fait partie des signataires du pacte.

Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 26 septembre 2007.

Les signataires ont le droit de procéder à des donations ou à des cessions de titres dès que ces opérations interviennent entre les signataires. Il n'était, toutefois, pas possible de procéder à ces opérations en cas d'interposition de sociétés. La loi de finances rectificatives pour 2007 l'autorise dorénavant.

Réductions d'ISF*L'article 16 de la loi TEPA*

Le régime est mis en place par l'article 16 de la loi TEPA du 21 août 2007. A compter de l'ISF 2008, les redevables pourront imputer sur le montant de l'impôt dû un certain nombre d'investissements réalisés dans différents types de structures :

- 75 % des souscriptions, directes ou indirectes, au capital de PME ;
- 50 % du montant des souscriptions de parts de certains fonds d'investissement de proximité (FIP) ;
- 75 % du montant des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général.

Le montant total de ces réductions d'ISF est plafonné à 50 000 euros, la réduction opérée au titre des souscriptions de parts de FIP, de FCPI et de FCPR ne pouvant elle-même excéder 20 000 euros, contre 10 000 euros précédemment.

L'investissement dans les PME

La réduction est réservée aux redevables qui souscrivent en qualité de personne physique au capital d'une société non cotée dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé. Le taux d'imputation est fixé à 75 %. La loi de finances pour 2008 étend, par ailleurs, le bénéfice de la réduction aux dirigeants de PME qui entendent investir dans leur propre société. Ce point constitue une véritable avancée.

Il s'agit d'apports en numéraire ou en nature sauf dans le cas interposé ou dans le cas des FIP pour lesquels il s'agit forcément d'apports en numéraire. Sont exclus les apports d'actifs immobiliers ou de valeurs mobilières.

Autre nouveauté, le bénéfice de la réduction d'ISF pour investissements dans les PME est subordonné à la conservation des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital de la société jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

La loi de finances rectificative pour 2007 a apporté un nouvel assouplissement pour les cessions de titres rendues obligatoires par un pacte d'associés. L'exonération n'est pas remise en cause à condition que les fonds soient réinvestis dans un délai de six mois et que le délai initial de six ans soit poursuivi. Le réinvestissement du produit de la cession n'ouvre, bien entendu, pas droit à une nouvelle réduction d'ISF. Ce dispositif s'applique aux cessions à compter du 29 décembre 2007.

Je vous engage à être attentifs aux clauses de sortie conjointe ; elles ne sont pas forcément des clauses de sortie obligatoire.

Sont concernées par ces dispositions, les sociétés exerçant une activité exclusivement commerciale, industrielle, agricole, libérale, financière ou artisanale. La loi de finances pour 2008 les étend aux entreprises solidaires.

La société doit être soumise à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions de droit commun. Si l'investissement est réalisé au travers d'une holding, cette dernière doit répondre à la définition de PME et avoir pour objet exclusif la détention de participations dans des sociétés ayant une activité commerciale, industrielle, agricole, libérale, financière ou artisanale. Dans ces conditions, se pose la question de la holding animatrice, ce d'autant plus que l'exonération d'ISF est possible pour les biens déjà qualifiés de professionnels. Il serait donc logique que l'exonération puisse également s'appliquer.

La loi de finances rectificative pour 2007 introduit trois nouvelles conditions liées à la réglementation communautaire :

- la société doit être en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion ;
- elle ne doit pas être qualifiable d'entreprise en difficulté ;
- le montant des versements ne doit pas excéder 1,5 million d'euros par période de douze mois.

L'exonération d'ISF est alors acquise pour l'entreprise et le contribuable. Si ces conditions ne sont pas réunies, le plafond classique de 200 000 euros pour trois exercices s'applique. L'entreprise peut donc être conduite à reverser les aides d'État excédentaires. En revanche, pour les personnes physiques, ce dispositif n'a pas de conséquence.

Je vous rappelle, par ailleurs, que les versements pris en compte pour la détermination de l'avantage fiscal sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

L'octroi définitif de la réduction d'ISF est subordonné à la conservation des titres souscrits jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle la souscription a été réalisée par le redevable.

Souscription de parts de FIP

Une réduction d'ISF est accordée aux redevables qui souscrivent des parts de FIP dont l'actif est constitué à hauteur de 20 % au moins de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME qui existent depuis moins de cinq ans.

Dons à certains organismes

Il s'agit des dons en numéraire et des dons en pleine propriété de titres de sociétés cotées. Le versement doit procéder d'une intention libérale. Il est exonéré de droits mais supporte l'imposition au titre de la plus-value.

Une liste limitative des organismes bénéficiaires a été établie : établissements de recherche et d'enseignement supérieur ; fondations reconnues d'utilité publique, etc.

Souscription de parts de FCPI ou FCPR

Le montant de la réduction d'ISF est égal à 50 % des versements pris en compte. Le montant de la réduction est plafonné à 20 000 euros.

1. Bouclier fiscal

Alain THEIMER

La réforme de 2007 a réduit le bouclier fiscal de 60 % à 50 % au titre de l'impôt sur le revenu, de la CSG, de la CRDS, de l'ISF, de l'impôt foncier et de la taxe d'habitation sur la résidence principale.

Lorsque le bouclier fiscal joue, il n'y a aucun intérêt à utiliser les déductions d'impôts puisque l'impôt est plafonné.

Hormis l'abaissement du taux, il a été procédé à un calage sur l'année de réalisation des revenus.

Dans le nouveau régime, seront donc pris en compte les revenus de 2006 et l'impôt généré par ces revenus, qu'il ait été payé en 2006 ou en 2007. Il n'y a donc plus de décalage sur deux années glissantes.

Le nombre de demandes déposées a été faible. L'administration aurait la possibilité informatique de connaître les contribuables qui auraient dû faire une demande de remboursement et commencerait donc à les relancer et pourrait les contrôler. J'estime que nous devons encourager nos clients à déposer des demandes de remboursement au risque d'attirer l'attention de l'administration sur les dossiers qui n'ont pas fait l'objet de demandes.

Les demandes pourront, par ailleurs, être formulées par tout contribuable résident français au 1^{er} janvier de l'année de paiement de l'impôt.

Je souhaiterais attirer votre attention sur un effet intéressant. Pour une personne qui a perçu des dividendes en 2006, l'impôt sur le revenu CSG et CRDS compris sera de 35 % dont 5,8 % de prélèvements sociaux qui seront déductibles du revenu de l'année 2007. Le taux réel est donc de 32,68 %. Pour le bouclier il faut prendre en compte le revenu net catégoriel, soit 50% du montant des dividendes versés. Le contribuable qui s'acquitterait d'un impôt de 32,68 % bénéficierait, dans ces conditions, du bouclier fiscal de 50%, donc de 30, dès lors qu'il serait dans la tranche la plus élevée de l'impôt sur le revenu.

Revenus mobiliers

La loi de finances pour 2008 introduit une réforme de la taxation des dividendes perçus par les personnes physiques. Dorénavant, elles pourront opter pour un prélèvement libératoire au taux de 18 % auquel s'ajoutent la CSG et la CRDS, soit un taux de 29 %. Ce prélèvement libératoire se fait sur option du contribuable avant la mise en paiement. Il faut donc que le contribuable soit informé de cette date. Dans ces conditions, nous devons prévenir nos clients personnes

morales distributeurs de dividendes, qu'ils doivent informer au préalable les actionnaires personnes physiques de la mise en paiement du dividende. Opter pour le prélèvement libératoire interdit de bénéficier de la déduction de la CSG et de la CRDS, qui est possible à hauteur de 5,8 % pour les dividendes soumis au droit commun. Il n'est donc pas évident de faire un choix pour les personnes se trouvant dans une situation moyenne, sachant que l'option est irrévocable.

En outre, dans le cas de l'option pour le prélèvement libératoire, le prélèvement sera calculé sur le montant brut des revenus, sans application de la réfaction de 40 % ni de l'abattement fixe annuel et sans imputation des frais et charges. Dans ces conditions, *quid* du bouclier fiscal ? L'administration fiscale semble bien avoir considéré cette question. L'instruction sur le bouclier fiscal, qui devait paraître prochainement, est, en effet, toujours attendue. D'après nos informations, il semblerait que le régime soit aligné.

La CSG, la CRDS et le prélèvement social au taux global de 11 %. Devront dans tous les cas, depuis la loi de finances pour 2008, être payés sous forme de prélèvement libératoire et donc de retenue à la source par les établissements payeurs, qu'il y ait option ou pas pour le prélèvement libératoire à l'impôt sur le revenu.

Plus-values privées

Le taux de taxation des plus-values des particuliers a été porté de 16 % à 18 % (29 % avec les prélèvements sociaux) pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2008. Le seuil d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux est, quant à lui, relevé de 20 000 à 25 000 euros pour les revenus de 2008.

Successions et donations

2007 fait suite à 2006, elle aussi grande année de réforme en matière successorale. L'actualité en matière de droits d'enregistrement est importante. Après les modifications tenant à la réforme civile des successions, a été introduit un allègement en matière successorale.

Succession entre époux et partenaires de PACS

L'exonération des droits de mutation à titre gratuit non seulement entre époux mais également entre partenaires liés par un Pacs constitue une réforme importante. Se pose, dans ces conditions, la question de la nécessité de recourir à la communauté universelle même si cette dernière présente des avantages en matière civile. Le droit de partage reste, quant à lui, dû.

Deuxième adaptation importante, qui tient compte du nouveau format des familles, il n'y a plus de solidarité du conjoint survivant avec les cohéritiers pour le paiement des droits de succession.

A également été prévu un alignement pour les contrats d'assurance-vie : les contrats dont le bénéficiaire est le conjoint sont désormais détaxés grâce à un aménagement technique du code général des impôts.

Le relèvement des abattements

Un relèvement général des abattements est constaté après la suppression de l'abattement de 50 000 euros. Ce dernier s'accompagne, en effet, d'un nouvel abattement pour les successions et les transmissions à titre gratuit entre vifs et en ligne directe de 151 950 euros. Ce point constitue, lui aussi, une véritable avancée.

Les dons de sommes d'argent

A été créé un nouveau cas d'abattement pour les donations de sommes d'argent, qui ne fonctionne qu'une unique fois entre un même donateur et un même donataire. Il concerne des dons d'un montant maximal de 30 390 euros, à condition que le donateur ait moins de 65 ans et que le donataire soit majeur. Ces dons peuvent essentiellement être faits entre ascendants et descendants et, dans certains cas, au profit de neveux ou nièces.

Pacte Dutreil sur les successions

Le texte de loi semble enfin tenir compte des préoccupations économiques. Pour les pactes sur les successions, l'engagement total est de six ans dont deux pour l'engagement individuel, contre un engagement total de huit ans par le passé.

Autre nouveauté, grâce aux lois de finances, il sera possible d'avoir des engagements réputés acquis alors même qu'aucun engagement n'a été signé. Cette réforme est intéressante dans le cas de transmission à cause de mort : si le défunt a détenu seul ou avec son conjoint les 34 % ou les 20 % selon que la société fait appel public à l'épargne ou pas, pendant deux ans avant la date de son décès, l'engagement collectif de conservation sera réputé acquis.

Enfin, signalons que les textes successoraux en matière civile ont prévu, dans certains cas, de pouvoir désigner un mandataire pour exécuter la succession. Aucun texte n'avait, toutefois, prévu le traitement de sa rémunération. Sachez que le mandataire peut dorénavant être rémunéré, dans la limite de 0,5 % de l'actif géré, avec un plafond de 10 000 euros. Cette rémunération sera un passif déductible de la déclaration de succession.

I. Autres

1. Les intérêts d'emprunt sur l'achat de la résidence principale

Louis-Marie BOURGEOIS

Cette mesure, réservée aux domiciliés en France, a une portée très large. L'assiette de la réduction porte uniquement sur les intérêts. Le point de départ est le déblocage des premiers fonds. La loi de finances pour 2008 a introduit dans le dispositif un aménagement pour l'achat en état futur d'achèvement : la possibilité de déduire les intérêts à compter de la livraison ou de l'achèvement.

Le taux a, par ailleurs, été relevé de 20 à 40 % pour la première annuité.

Les intérêts sont pris en compte à partir du 1^{er} septembre.

Nous attendons, par ailleurs, une instruction sur la notion de frais d'acquisition. Tous les frais liés à l'acquisition sont inclus dans les intérêts déductibles au titre du prêt qui aurait financé ces dépenses. La question reste toutefois posée pour les droits d'enregistrement à titre gratuit.

2. Heures supplémentaires

Les heures prises en compte sont larges à condition que soit respectée la législation en matière de droit du travail.

3. Donation d'actions

Ce point est la conséquence du relèvement du barème et abattements de donations, sachant que le seuil de 25 000 euros s'applique.

4. Salaire des étudiants

Le plafond est relevé de deux à trois SMIC. Les étudiants peuvent bénéficier du nouveau régime tout au cours de l'année et non plus seulement pendant les congés scolaires ou universitaires.

Un intervenant

L'administration s'est-elle exprimée sur les possibilités offertes dans le cadre de l'option pour le prélèvement libératoire sur les revenus d'actions lorsqu'un contribuable possède, pour une même catégorie d'actions, une partie de ses titres dans son patrimoine personnel et l'autre dans son PEA ?

Alain THEIMER

Il me semble que l'option peut n'être que partielle, mais qu'elle ne s'applique pas aux titres placés dans les PEA qui sont, de toute façon, non imposés.

Conclusion

Marie-Christine LEPETIT

Directrice de la Législation fiscale

Madame la Présidente, Mesdames et Messieurs,

Mon intervention portera surtout sur la politique fiscale, qui est mon métier. En guise de préambule, je vous dirai à quel point il est utile d'organiser ce type de conférence. L'actualité 2007, riche, rend encore plus difficile cet exercice. J'ai, en effet, dénombré 153 articles législatifs ayant porté sur le code général des impôts ou les dispositions fiscales d'une manière plus globale dans la loi TEPA et les deux lois de finances de fin d'année. Je tenterai de vous en dresser un panorama. J'espère vous éclairer sur le sens et les orientations actuelles de la politique fiscale. L'année 2007 est également caractérisée par une actualité fiscale communautaire chargée. J'en donnerai rapidement trois illustrations. Il s'agit de l'année d'entrée en vigueur du nouveau règlement des minimis, règle à la fois importante et méconnue dans ses effets pratiques. 2007 est également celle de la transposition de la refonte de la sixième directive TVA. Enfin, 2007 est l'année de l'accord politique obtenu au mois de décembre sur le « paquet TVA » qui comporte différentes directives dont le changement des lieux de taxation des prestations de services.

Je commencerai par vous présenter quelques clés de lecture sur les articles adoptés. Ensuite, j'évoquerai quelques sujets de gestion courante de l'impôt tant il est vrai que la qualité de la politique fiscale ne se mesure pas seulement à la nature des dispositions techniques qui sont votées mais également à la façon dont les services et les contribuables vivent l'impôt au quotidien. Enfin, je vous présenterai quelques-uns des chantiers sur lesquels nous travaillons pour alimenter les nouveautés 2008.

I - Notre politique fiscale est simple à présenter. Il s'agit d'une politique d'impôt au service de l'attractivité et de la compétitivité du pays. Cela est probablement plus malaisé dans un pays comme le nôtre, caractérisé par des finances publiques en difficulté. Les textes de 2007 s'inscrivent pleinement dans cette perspective.

2007 marque également l'émergence, de manière très significative, de l'usage de l'outil fiscal au service du développement durable. Ces dispositifs étaient restés jusqu'à présent ponctuels et n'avaient pas trouvé une place dans un ensemble plus vaste qui permettrait de combiner les outils réglementaires, économiques et fiscaux. Les suites du Grenelle de l'environnement ont comporté des volets fiscaux nombreux dont nous voyons les premières traductions dans les textes de fin d'année : écopastille, transposition de la directive énergie, prolongation de divers amortissements exceptionnels, etc.

Je souhaiterais évoquer l'ensemble de ces dispositions fiscales nouvelles selon deux axes principaux : la croissance, d'une part, et l'attractivité de notre système fiscal, d'autre part.

L'ensemble de nos dispositifs fiscaux ont d'abord tenté d'aller chercher des suppléments de croissance par rapport à nos voisins immédiats au travers d'ajustements à fort effet de levier. Sur ce terrain, la première vague de dispositions fiscales est celle qui a consisté à développer le travail, salarié ou indépendant. Vous avez évoqué, en fin de conférence, la disposition portant sur les heures supplémentaires. Cette mesure a été, dans un premier temps, accueillie avec circonspection. Elle est, pourtant, dans son fondement, assez simple. Il est très important que ce texte puisse être décliné et mis en œuvre. Vous trouverez d'autres dispositions de la même famille : taxation des revenus des étudiants, dispositions touchant aux jeunes entreprises universitaires, etc.

Deuxième type de mesures nous permettant d'aller chercher la croissance, les dispositions qui nous permettent d'être en avance. A ce titre, la réforme du crédit impôt recherche constitue la mesure la plus emblématique de notre politique et la plus forte dans ses effets financiers. Elle est illustrative de notre capacité à dégager des marges de manœuvre pour engager des actions porteuses de sens par rapport à ce qu'est notre économie et ce dont elle peut avoir besoin pour tenir son rang. Les dispositions sur les brevets, bien qu'encore imparfaites, contribuent, elles aussi, à encourager notre tissu économique dans le sens de plus d'innovation et de recherche.

Enfin, troisième volet en matière de croissance, le tissu PME, secteur qui souffre de faiblesses comparativement à celui d'autres pays, en particulier l'Allemagne. Je ne reviendrai pas sur les questions touchant à la transmission d'entreprise, au pacte et aux dispositions de la loi de finances et de la loi de finances rectificatives qui devraient permettre que la détention et la transmission de valeurs d'entreprises ne soient plus un drame pour certaines d'entre elles. Au titre de cet accompagnement des PME, je citerai les mesures concernant le financement de ces entreprises, notamment une réduction de l'ISF à hauteur de 75 % du capital investi. Ces dispositions devraient, compte tenu de la loi de finances rectificative, avoir un impact très fort, car le niveau de la réduction d'impôt est important, les besoins de l'entreprise sont élevés et les contribuables n'apprécient pas l'ISF. L'instruction sur le dispositif est prête. Nous travaillons dès à présent sur celle qui intégrera les nouveautés, notamment l'extension à certaines catégories de fonds intermédiaires.

Deuxième axe de notre politique fiscale, celui qui vise à rendre à notre système fiscal quelques éléments d'attractivité qu'il avait peut-être perdus, soit à raison de politiques anciennes, soit du fait de politiques menées par nos compétiteurs. Je ne saurai être exhaustive sur ce thème et resterai sur trois domaines plus proches de la vie des personnes physiques. La première mesure que je souhaiterais citer figure dans l'article premier du code général des impôts : « *les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus* ». En 2007, cet article a connu principalement deux modifications très fortes. Désormais, la CSG et la CRDS ainsi que le prélèvement social sont compris dans les impôts directs. En outre, son taux a été ramené de 60 à 50 %. Je rappellerai, par ailleurs, que cet article a été consacré par le Conseil constitutionnel qui a considéré que le système fiscal ne devait pas présenter un caractère confiscatoire.

Autre grande thématique, celle de la fiscalité patrimoniale. D'une manière générale, notre pays se caractérisait, pour les personnes physiques, par un niveau de fiscalité patrimoniale plus élevé que ce n'était le cas dans la plupart des pays étrangers. L'ensemble des allègements et des aménagements adoptés par notre Parlement dans ce domaine est tout à fait spectaculaire. De nombreuses mesures ont été évoquées. Je ne les citerai pas toutes. Il faut d'abord mettre en exergue la réforme des droits de succession. D'autres dispositions, portant sur le mandat posthume, les droits de partage ou encore les testaments partages, ont été adoptées en fin d'année. Cet ensemble forme un tout qui rend possibles des stratégies patrimoniales permettant la transmission anticipée dans des conditions financières tout à fait favorables.

L'ISF a également fait l'objet de mesures complémentaires à celles que j'ai déjà évoquées, en particulier le relèvement de l'abattement sur la résidence principale, mesure très attendue.

En matière d'attractivité, la question du prélèvement forfaitaire libératoire fait probablement partie des mesures particulièrement notables. Plusieurs pays voisins ont adopté des mesures de cette nature. Ce dispositif complète utilement une certaine vision des prélèvements en matière de revenus passifs et nous place dans une situation comparable à celle de nombre de pays étrangers. Un taux de 18 % et non de 16 % a été retenu ; il respecte l'équilibre intérêts-dividendes et permet une autre mesure servant l'attractivité de notre pays, la suppression de l'impôt sur les opérations de bourse.

II - 2007 est une année significative dans sa portée parce qu'elle comporte de nombreuses nouveautés, qui portent à la fois sur le contrôle fiscal et l'amélioration des relations entre services de l'administration fiscale et contribuables.

La lutte en matière de contrôle fiscal ne fait pas l'objet chaque année de dispositions particulières dans les lois de finances. Ces sujets sont, en effet, délicats et nécessitent une orientation politique déterminée. 2007 a été une année de nouvelles mesures, le gouvernement jugeant important de renforcer les dispositions pour mieux lutter contre certaines situations de fraude caractérisée et d'évitement délibéré. Les textes de fin d'année introduisent ainsi le concept de fraude fiscale, l'allongement du délai d'intervention sur place en cas de comptabilité non probante, des dispositions permettant de faciliter la sécurité pour les contribuables et d'aménager les conditions d'accès et la durée des contrôles en matière de comptabilité informatisée. Il faut noter que l'accueil de ces textes par les représentants des entreprises a été très positif en ce qu'ils contribuent à créer les conditions d'une concurrence loyale.

S'agissant de la relation contribuables-administration, je souhaiterais faire quelques arrêts sur différentes déclinaisons possibles en évoquant trois thèmes principaux :

- **La recherche d'un meilleur équilibre**

La recherche de l'équilibre est un principe partagé par l'administration fiscale. La loi de finances rectificative comporte un certain nombre de dispositions concourant à modifier dans le sens des entreprises et de manière pertinente cet équilibre. Ainsi, les contribuables se sont vus officialiser la possibilité de voir le délai de réponse allongé à deux mois. Symétriquement, l'administration est désormais tenue de répondre aux très petites entreprises dans ce même délai. Cette parité me semble bienvenue. Je souhaiterais également citer la création de la commission nationale en matière d'impôts directs et de taxes sur les chiffres d'affaires, outil commun qui permettra un meilleur dialogue sur les questions de contrôle fiscal, d'une part, et une vision plus adaptée aux entreprises de taille importante et plus unifiée, d'autre part.

- **La sécurité juridique**

La question de la sécurité juridique mériterait un propos construit à elle seule. La non-rétroactivité a été une préoccupation constante dans nos réflexions. La seconde question que je souhaiterais évoquer est celle du rescrit et de la réponse qui engage l'administration. 2007 a été l'année où, notamment en matière de rescrit du crédit d'impôt recherche, nous avons à la fois progressé sur le délai et étendu la possibilité d'avoir un contrôle à la demande, qui permet, en cours de vie d'un projet de recherche, de valider l'éligibilité d'une catégorie de dépenses au CIR. Nous en avons également profité pour raccourcir la prescription sur ces catégories de dépenses. Je souhaiterais, en outre, évoquer la publication des instructions, domaine dans lequel sont formulées des attentes importantes de la communauté des entreprises, de leurs représentants et des professionnels du droit et du chiffre. Nous nous sommes engagés à les produire, tout du moins pour la consultation, dans des délais raccourcis. Nous avons, plus globalement, le souci d'éclairer singulièrement les textes d'application immédiate.

- **La complexité et les coûts de gestion**

Le premier enjeu est celui de l'organisation de notre administration. Pour qu'une administration puisse développer des relations de qualité avec ses administrés, il faut qu'elle soit bien organisée, disponible et accessible. La fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique, annoncée à l'automne dernier, viendra consacrer les efforts antérieurs tant de l'une que de l'autre. Je passerai rapidement sur les téléprocédures et les simplifications normatives. Nous avons été très opportunistes ; nous avons été aidés par les entreprises et les en remercions.

III - Pour finir, je dirai quelques mots de prospective sur 2008.

Il faut d'abord citer la fusion de la DGI et de la DGCP qui occupera beaucoup les services du ministère. 2008 verra également la présidence française au second semestre. De nombreux sujets passionnants seront abordés dans ce cadre parmi lesquels un projet de directive sur l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, des éléments nouveaux sur la fiscalité des carburants et de l'énergie et les suites de la discussion sur les taux réduits de TVA et sur la TVA financière qui s'engage ce semestre.

Sur le terrain de la norme interne, 2008 sera également une année très importante. Outre les suites données au Grenelle de l'environnement, il faut citer la loi de modernisation de l'économie. Eric Woerth a, par ailleurs, annoncé que 2008 verrait la prolongation de la politique menée en 2007 en matière de contrôle et de sécurité juridique. Olivier Fouquet, ancien Président de la section des finances au Conseil d'État, a, dans ce contexte, été chargé de mener une réflexion sur la sécurité des contribuables et, en particulier, les procédures d'abus de droit et la question de l'abus de loi. 2008 sera, enfin, l'année de la revue générale des prélèvements obligatoires, tant fiscaux que sociaux.

Nous espérons, par ces différentes mesures, entrer dans une meilleure gouvernance fiscale pour donner de la profondeur et une meilleure visibilité sur la globalité de la politique fiscale. 2007 a été très riche ; s'annonce elle aussi pleine de défis. Les pouvoirs publics ne conçoivent pas cet ensemble normatif sans un concours des professionnels. Nous comptons donc sur vous pour le mettre en œuvre dans les meilleures conditions. Nous sommes toujours désireux d'une écoute tant en amont qu'en aval des textes. Vous pouvez compter sur nous. Je vous remercie de votre attention.