

Maurice Cozian †

Florence Deboissy

Professeur à l'Université  
Montesquieu-Bordeaux IV

# PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

34<sup>e</sup> édition 2010-2011

MISE À JOUR AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2011

par Florence Deboissy

*Loi de finances pour 2011*

*(L. n° 2010-1657, 29 déc. 2010)*

*Quatrième loi de finances rectificative pour 2010*

*(L. n° 2010-1658, 29 déc. 2010)*

*Loi de financement de la sécurité sociale pour 2011*

*(L. n° 2010-1594, 20 déc. 2010)*



LexisNexis SA  
141, rue de Javel – 75015 Paris

### Avertissement de l'Éditeur

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



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

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

© LexisNexis SA, 2011  
Siège social : 141, rue de Javel - 75015 Paris

---

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

ISBN 978-2-7110-1565-8

**19. – Le bouclier fiscal a cédé : sera-t-il emporté ?** Pour donner leur pleine efficacité aux augmentations d'impôts votées dans la loi de finances, le bouclier fiscal, pour la première fois, a cédé. Ainsi, ne seront pas prises en compte pour le calcul des impositions ouvrant droit à restitution (bouclier applicable en 2013) :

- l'augmentation de l'imposition de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu (V. *infra*, n° 72), des plus-values des particuliers (V. *infra*, n° 491, 515 et 527), des stock-options (V. *infra*, n° 830) et de certains revenus de capitaux mobiliers (V. *infra*, n° 480 et 486) ;

- l'augmentation de 0,20 % du prélèvement social applicable aux revenus du patrimoine et aux produits de placement (V. *infra*, n° 578) ;

- la suppression du seuil d'imposition des plus-values mobilières des particuliers (V. *infra*, n° 515) ;

- la réduction de 10 % du taux de certaines niches fiscales (V. *infra*, n° 22).

Reste à savoir si le bouclier fiscal existera toujours en 2013. Il faudra pour en savoir plus attendre la réforme de la fiscalité du patrimoine envisagée au printemps 2011.

**22. – La chasse aux niches fiscales se poursuit.** La politique de rationalisation des dépenses fiscales se poursuit. Trois mesures en attestent.

D'abord, une nouvelle mesure de limitation des avantages fiscaux est instituée, dite « rabout » : il faut désormais, avant application du plafond global (« raboutir d'abord, plafonner ensuite »), réduire de 10 % le taux de certains plafonds d'imputation, crédits ou réductions d'impôt (par exemple un crédit d'impôt de 25 % est réduit à 22 %). Le supplément d'impôt qui en résulte est expressément écarté du bénéfice du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19). Sont concernés les avantages fiscaux soumis à la règle du plafond global, autrement dit les avantages qui trouvent leur cause dans un investissement (par exemple la réduction d'impôt sur le revenu pour souscription au capital d'une société, V. *infra*, n° 1538) ou dans une prestation rendue au contribuable, à l'exclusion des avantages liés à la situation personnelle du contribuable ou à un investissement non immédiatement lucratif, voire gratuit. Par exception, certains avantages fiscaux soumis à plafonnement ne sont pas concernés par cette réduction globale de 10 % : emploi d'un salarié à domicile, frais de garde des jeunes enfants, investissement locatif dans le logement social outre mer.

Ensuite, le plafond global applicable à certains crédits ou réductions d'impôt bénéficiant à un même foyer fiscal est encore abaissé : le plafond global est désormais de 18 000 € (au lieu de 20 000 €), majoré d'une somme égale à 6 % du revenu imposable (au lieu de 8 %) (CGI, art. 200-0 A).

Enfin, différentes niches fiscales ont été supprimées (V. par exemple le crédit d'impôt sur les revenus distribués, *infra* n° 483), réduites (par exemple, la réduction d'ISF pour souscription au capital d'une société a été abaissée de 75 % à 50 %, V. *infra*, n° 1407) ou plus strictement encadrées (V. par exemple le crédit d'impôt recherche, *infra* n° 227 ou la réduction d'impôt sur le revenu pour souscription au capital d'une société, *infra*, n° 1538). L'idée générale est de rendre les dépenses fiscales plus efficaces tout en réduisant leur coût.

**59 et s. – Le principe de liberté d'affectation comptable n'a plus d'incidence en matière fiscale : pourquoi faire simple quand on peut faire compliquer.** En matière de BIC (et dans une certaine mesure de BA), selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, l'entrepreneur individuel est libre, par une inscription comptable au bilan de l'entreprise, de déterminer le périmètre des éléments, tant actifs que passifs, qui seront pris en compte pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise individuelle et ce, quelle que soit leur affectation réelle. Ainsi, qu'ils soient ou non affectés à l'exploitation, les éléments inscrits au bilan forment une masse autonome sur le plan comptable et fiscal, à partir de laquelle est déterminé le résultat fiscal de l'entreprise individuelle selon les règles de la fiscalité des entreprises (théorie du bilan) : les revenus tirés des éléments inscrits au bilan comme les charges qui leur sont afférentes sont imposables et déductibles selon les règles des BIC, tandis que leur cession relève du régime des plus et moins-values des entreprises. Les éléments tenus hors bilan relèvent pour la part de la fiscalité des ménages, lors même qu'ils sont en réalité affectés à l'exploitation.

Le principe de liberté d'affectation comptable, « principe de pagaille », a suscité des critiques en ce qu'il constituait un facteur de complexité et d'opacité : la lecture du bilan ne renseigne en rien sur la masse des biens effectivement affectés à l'exploitation, ce qui n'est pas franchement conforme à la philosophie des nouvelles règles comptables, lesquelles on le sait s'efforcent d'appréhender la réalité économique. Qui plus est, comment justifier que le principe de liberté d'affectation comptable ne joue qu'en matière de BIC et de BA ? Ainsi, s'agissant de l'imposition des résultats, il est écarté en matière de BNC, d'EIRL (l'activité à laquelle les biens sont affectés doit faire l'objet d'une comptabilité autonome, C. com., art. L. 526-13) et de société. Également, il ne s'applique pas aux autres impôts, à commencer par la TVA, la contribution économique territoriale ou encore l'ISF, où l'on raisonne en termes d'affectation réelle. Surtout (et sans doute cet argument a-t-il été déterminant), l'auto-prise une liberté de gestion coûteuse pour les finances publiques, spécialement en matière d'immobilier. Par exemple, en inscrivant à l'actif du bilan un immeuble non affecté à l'exploitation, il est possible en cas de cession d'échapper à toute imposition de la plus-value sur le fondement de l'article 151 *septies* du CGI, là où une plus-value aurait été imposable dans le cadre de la fiscalité des ménages. Or toutes les réformes récentes visent à réserver les régimes de faveur existant en matière de fiscalité des entreprises au seul

immobilier d'entreprise, à l'exception de l'immobilier de rapport ou d'habitation.

La théorie du bilan a donc été remise en cause pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (LFR, art. 13) au prix d'un divorce entre la règle comptable et fiscale. D'un point de vue comptable, la liberté demeure totale : l'entrepreneur individuel reste libre de ne pas inscrire au bilan des éléments affectés à l'exploitation ou d'inscrire au bilan des éléments non affectés à l'exploitation. Cependant, d'un point de vue fiscal, les éléments non affectés à l'exploitation ne sont plus pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise, d'où la nécessité de retraitements extra-comptables, en matière de produits et charges comme en matière de plus et moins-values (CGI, art. 155 II). On peut regretter le décalage ainsi créé entre la règle comptable et la règle fiscale. Pourquoi ne pas avoir tout simplement, comme en matière de BNC et d'EIRL, imposé l'inscription au bilan des éléments nécessaires ou utiles à l'activité ? Voici qui impose de complexes retraitements, ce qui ne s'inscrit en rien dans la logique des nouvelles normes comptables visant à aligner, autant se faire que peut, la règle fiscale sur la règle comptable. On ajoutera que les nouvelles règles sont imprécises et lacunaires, ce qui ouvre la voie à de nombreuses difficultés d'interprétation. De quoi décourager, mais peut-être est-ce le but recherché, les entrepreneurs individuels d'inscrire au bilan des éléments non affectés à l'exploitation...

S'agissant d'abord des **produits et des charges courants**, le bénéfice net imposable doit être diminué « des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel » et augmenté « des charges admises en déduction qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité à titre professionnel » (CGI, art. 155 II-1). Selon une définition devenue classique, l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (CGI, art. 155 IV-1). Ainsi, il n'est plus possible de comprendre dans les produits et les charges de l'exercice ceux et celles qui ne se rattachent pas à l'activité professionnelle (par exemple les revenus et les charges afférents à un immeuble de rapport ou à un portefeuille de valeurs mobilières) : les produits doivent faire l'objet d'une déduction extra-comptable tandis que les charges doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable. Les produits et les charges ainsi extournés du résultat comptable relèvent de la catégorie de revenus correspondant à leur nature, selon les cas revenus fonciers ou revenus de capitaux mobiliers (V. *infra*, n° 151), comme si les biens auxquels ils se rattachent n'étaient pas inscrits au bilan (CGI, art. 155 III-1). Ils sont réputés avoir été perçus à la clôture de l'exercice ou de la période d'imposition (CGI, art. 155 III-3).

Par exception, la règle est écartée lorsque les produits non rattachés à l'exercice de l'activité professionnelle ont un caractère accessoire (CGI, art. 155 II-3) : lorsque ces produits n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, ou 10 % des produits de l'exercice si la condition de 5 % était satisfaite au titre de l'exercice précédent, ils sont imposés dans le cadre des BIC, sans avoir à faire l'objet d'une déduction extra-comptable (cette règle est obligatoire) ; corrélativement, les charges correspondantes sont

déductibles du résultat fiscal, mais une règle butoir a été instituée : les charges ne sont déductibles du résultat imposable qu'à hauteur des produits tirés de ces mêmes biens.

S'agissant ensuite des **plus et moins-values**, il convient désormais de ventiler le résultat de cession en distinguant la part correspondant à la durée d'affectation professionnelle du bien, soumise aux règles des plus-values des entreprises (CGI, art. 155 II-2), et la part correspondant à la durée d'affectation non professionnelle, soumise aux règles des plus-values des particuliers (CGI, art. 155 III-2). Trois cas doivent être distingués.

En premier lieu, lorsque l'immobilisation inscrite à l'actif du bilan a toujours été affectée à l'exercice de l'activité professionnelle, le résultat de cession est soumis en totalité aux règles des plus-values des entreprises.

En deuxième lieu, lorsque l'immobilisation inscrite à l'actif du bilan n'a jamais été affectée à l'exercice de l'activité professionnelle, le résultat de cession est soumis en principe aux règles des plus-values des particuliers (pour les loueurs en meublés non professionnels, V. *infra*, n° 95). Par exception, il est soumis aux règles des plus-values des entreprises à hauteur des amortissements déduits du résultat imposable (amortissements déduits avant l'entrée en vigueur du texte ou amortissements déduits en application de la tolérance légale relative aux produits accessoires).

En troisième lieu, lorsque l'immobilisation a successivement été utilisée à titre professionnel et à titre privé, il faut ventiler le résultat de cession en commençant par calculer la fraction soumise aux règles des plus-values des entreprises. À cette fin, tant le prix de cession de l'immobilisation que sa valeur nette comptable, qui constituent les deux termes du calcul de la plus ou moins-value, doivent faire l'objet de correctifs :

- la prix de cession s'entend de la somme des deux termes suivants : d'une part, le prix de cession du bien multiplié par le rapport existant entre la durée d'utilisation professionnelle du bien et la durée totale de son inscription au bilan ; d'autre part, la valeur d'origine du bien multipliée par le rapport existant entre la durée d'utilisation non professionnelle du bien et la durée totale de son inscription au bilan ;

- la valeur nette comptable, autrement dit la valeur d'origine diminuée des amortissements pratiqués, doit être majorée des amortissements correspondant à la période d'utilisation privative du bien qui ont été réintégrés dans le résultat imposable.

Pour déterminer la fraction du prix de cession imposable selon les règles des plus-values des particuliers, il faut retrancher du prix de cession du bien la fraction du prix de cession calculée pour la détermination de la plus-value professionnelle.

On terminera en relevant deux lacunes. D'abord, le texte n'envisage pas l'hypothèse d'une utilisation mixte de l'immobilisation. Ensuite et surtout, le texte n'envisage pas la situation des éléments affectés à l'exploitation qui sont tenus hors bilan : ils continuent donc d'être soumis à la fiscalité des ménages.

**72. – Barème d'imposition des revenus de 2010.** Le taux applicable à la tranche la plus élevée est porté de 40 à 41 % ; l'augmentation d'impôt qui en résulte n'est pas prise en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

Fraction de revenu	Taux
Jusqu'à 5 963 €	0 %
De 5 964 € à 11 896 €	5,5 %
De 11 897 € à 26 420 €	14 %
De 26 421 € à 70 830 €	30 %
Au-delà de 70 830 €	41 %

**95. – Loueurs en meublé non professionnels.** Les loueurs en meublé non professionnels relèvent des règles des BIC. Cependant, lors de la cession des locaux, ce sont les règles des plus-values des particuliers qui s'appliquent. La règle est la même avec la suppression de la théorie du bilan : le résultat de cession est soumis aux seules règles des plus-values des particuliers (CGI, art. 151 septies VII). Ainsi, il n'y a pas lieu d'appliquer la règle selon laquelle, par exception, le résultat de cession est soumis aux règles des plus-values des entreprises à hauteur des amortissements déduits du résultat imposable (V. *supra*, n° 59).

**151. – Imposition des dividendes tirés de titres sociaux inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle.** Par tolérance administrative (dite règle de l'extourne), l'entrepreneur individuel qui a inscrit des titres sociaux à l'actif du bilan est autorisé à déclarer les dividendes, non dans la catégorie des BIC, mais dans celle des revenus de capitaux mobiliers. Compte tenu de la suppression de la théorie du bilan, cette tolérance perd sa raison d'être puisque, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, si les titres ne se rattachent pas à l'exploitation de l'entreprise, ce sont l'ensemble des produits et des charges y afférents qui doivent être extournés du résultat fiscal (V. *supra*, n° 59).

**207. – Barème de la taxe sur les salaires.** Pour les salaires versés en 2011, la taxe sur les salaires est calculée en appliquant les taux suivants :

- 4,25 % pour la fraction des rémunérations individuelles qui n'excède pas 7 604 € ;

- 8,50 % pour la fraction comprise entre 7 604 et 15 185 € ;

- 13,60 % pour la fraction qui excède 15 185 €.

**227. – Durcissement du crédit d'impôt recherche.** Le crédit d'impôt recherche est l'un des plus généreux qui existe au monde. Diverses modifications, pour la plupart restrictives, lui sont apportées, qu'il s'agisse de son assiette, du bénéficiaire du taux majoré, de son remboursement anticipé ou des obligations déclaratives à la charge des grandes entreprises (CGI, art. 199 *ter* B et 244 *quater* B).

En premier lieu, les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt recherche ont été redéfinies :

- les dépenses de fonctionnement sont évaluées forfaitairement à 50 % (au lieu de 75 %) des dépenses de personnel ; en contrepartie, les amortissements afférents aux immobilisations affectées à la recherche peuvent désormais être pris en compte à hauteur de 75 % de leur montant ;

- les dépenses exposées dans le cadre d'un contrat de sous-traitance privée, autrement dit avec un organisme de recherche privé ou un expert agréé (mais

pas avec un organisme public ou un établissement d'enseignement supérieur) sont plafonnées à trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt ; le but est notamment de limiter la création, par des sociétés étrangères, de filiales françaises qui sous-traitent les travaux de recherche à l'étranger ;

– en raison des pratiques abusives de certains cabinets dénoncées par l'Inspection générale des finances, les rémunérations versées au titre de prestations de conseil pour l'obtention du crédit d'impôt (conseils, avocats, experts-comptables...) doivent être déduites de l'assiette de calcul : pour leur montant total si la rémunération est proportionnelle au montant du crédit d'impôt obtenu par l'entreprise (*success fees*) ; pour un montant de 15 000 € HT ou 5 % des dépenses éligibles dans les autres cas.

En deuxième lieu, la majoration du crédit d'impôt au profit des entreprises qui en sollicitent le bénéfice pour la première fois, ou qui n'en ont pas bénéficié au titre des cinq années précédentes, est abaissée à 40 % (au lieu de 50 %) la première année, et à 35 % (au lieu de 40 %) la seconde année ; la condition d'absence de lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié d'un crédit d'impôt recherche dans les cinq années précédentes est durcie.

En troisième lieu, les PME communautaires viennent s'ajouter à la liste des entreprises (entreprises nouvelles, jeunes entreprises innovantes et entreprises faisant l'objet d'une procédure collective) qui peuvent obtenir, dès la première année, le remboursement de leur crédit d'impôt recherche. Conséquence de cet élargissement, la mesure de remboursement accéléré instituée dans le cadre du plan de relance de l'économie n'a pas été reconduite.

En quatrième lieu, les entreprises dont le montant des dépenses de recherche est supérieur à 100 M € sont soumises à des obligations déclaratives spécifiques quant à leurs travaux de recherche en cours et leur état d'avancement.

**290. – Plafonnement de la base d'amortissement et des loyers afférents aux véhicules de tourisme.** Suite à la nouvelle définition des véhicules de tourisme (V. *infra*, n° 669), les véhicules conçus pour le transport de personnes qui peuvent être immatriculés dans la catégorie des véhicules utilitaires sont désormais soumis au dispositif de plafonnement de la base d'amortissement et du montant des loyers déductibles (CGI, art. 39-4).

**399. – Augmentation du taux global d'imposition des plus-values professionnelles à long terme.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *supra*, n° 578), les plus-values professionnelles à long terme sont désormais imposables au taux global de 28,30 % (16 % + 12,30 %). Cette augmentation n'est pas prise en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**405 et 703. – Extension du régime de faveur applicable aux cessions de brevets (IR – IS).** Les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (BIC, BA, BNC) bénéficient du régime des plus-values à long terme (16 % + 12,30 %) à raison de la cession de brevets, d'inventions brevetables et de procédés de fabrication industrielle, à condition que les droits aient la nature d'actifs immobilisés et, lorsqu'ils ont été acquis à titre onéreux, qu'ils soient inscrits à l'actif du bilan depuis au moins deux ans. Lorsque le cédant est une société soumise à l'IS, la plus-value de cession est imposable au taux allégé de 15 %.

Ce régime de faveur est étendu, sous réserve des mêmes conditions, aux cessions de perfectionnements de brevets et d'inventions brevetables (CGI, art. 39 *terdecies*-1).

La règle selon laquelle le régime de faveur est écarté lorsque la cession intervient entre des entreprises liées est désormais également applicable aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

**406 et 703. – Extension du régime de faveur applicable aux concessions de brevets (IR – IS).** Le régime du long terme applicable aux redevances perçues en cas de concession d'une licence d'exploitation portant sur les brevets et droits assimilés (V. *supra*, n° 405) est étendu aux opérations de sous-concession à une double condition (CGI, art. 39 *terdecies*-1) : pour éviter que des sous-concessions en chaîne ne permettent une démultiplication de l'avantage fiscal, l'entreprise sous-concédante doit être la première à bénéficier du régime du long terme ; pour éviter les montages artificiels dont le seul but serait de bénéficier du taux réduit, l'entreprise sous-concédante, qui supporte la charge de la preuve, doit justifier de la réalité et de la rentabilité de la sous-concession.

La limitation de la déductibilité fiscale des redevances lorsque l'opération de concession ou de sous-concession intervient entre des entreprises liées est supprimée (CGI, art. 39-12). Pour échapper à cette limitation, les groupes avaient en effet pris l'habitude de localiser les brevets en France et d'en concéder l'exploitation à une filiale établie à l'étranger, ce qui était pour le moins contre-productif d'un point de vue économique. Pour éviter les montages artificiels, la suppression de la limitation de la déductibilité fiscale des redevances suppose toutefois que le concessionnaire exploite de manière effective les droits concédés ; le texte prévoit que la sous-concession (à condition qu'elle soit effective) permet de satisfaire à cette dernière condition.

**422. – Limites d'application des différents régimes d'imposition BIC - BNC (chiffre d'affaires hors taxe).**

Nature du régime	Secteur des ventes	Secteur des prestations de services
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 777 000 €	CA annuel supérieur à 234 000 €
Régime simplifié d'imposition	CA annuel compris entre 81 500 € et 777 000 €	CA annuel compris entre 32 600 € et 234 000 €
Régime des micro-entreprises et des auto-entrepreneurs	CA annuel ne dépassant pas 81 500 €	CA annuel ne dépassant pas 32 600 €

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le bénéfice du régime simplifié d'imposition n'est pas remis en cause lorsque le CA est inférieur, pour le secteur des ventes, à 856 000 € (au lieu de 777 000 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 265 000 € (au lieu de 234 000 €).

**428. – Auto-entrepreneur.** Fin 2010, on comptait un million d'auto-entrepreneurs. Ce succès considérable doit tout de même être relativisé puisqu'un auto-entrepreneur sur deux n'a déclaré aucun chiffre d'affaires en 2010 (pour les conséquences en matière de cotisation foncière des entreprises, V. *infra*, n° 1261). Quelques mesures d'ajustement doivent être signalées. Désormais, les auto-entrepreneurs doivent déclarer chaque mois ou chaque trimestre leur chiffre d'affaires, même si celui-ci est nul. Ils sont assujettis à une contribution-formation (proportionnelle au chiffre d'affaires). Quant aux auto-entrepreneurs exerçant une activité artisanale à titre principal, outre qu'ils doivent justifier d'une qualification professionnelle, ils sont désormais assujettis à la contribution additionnelle à la taxe pour frais de chambres de métiers. Mais la principale difficulté du statut tient aux abus dont il fait l'objet, certains employeurs imposant à des salariés de démissionner pour devenir auto-entrepreneurs ou faisant de l'adoption du statut une condition de l'embauche : salariat déguisé que les tribunaux ne manqueront pas de sanctionner...

**433. – Délai de prescription en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé.** En cas d'adhésion à un centre de gestion agréé, si le rapport établi par le centre est communiqué à l'administration fiscale, le délai de reprise en matière d'imposition des bénéficiaires et de TVA est ramené de trois à deux ans. Cette réduction du délai de reprise est remise en cause (le délai de reprise est donc allongé d'une année) si le contribuable se voit infliger des pénalités (les intérêts de retard ne comptent pas) au titre de cette période de deux ans (LPF, art. 169 et 176).

**439. – Montant des revenus nets non agricoles au-delà duquel les déficits agricoles ne sont pas imputables sur le revenu global.** Pour l'imposition des revenus de 2010, le seuil est fixé à 106 215 €.

**442. – Une nouvelle catégorie : les BNC par accessoire.** En matière de BIC, lorsqu'une entreprise étend son activité à des opérations entrant dans la catégorie des BA ou des BNC, il est tenu compte du résultat de ces opérations pour la détermination du résultat imposable dans la catégorie des BIC. La même règle s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 aux titulaires de BNC qui étendent leur activité à des opérations accessoires relevant des BIC ou des BA (CGI, art. 155 I-2).

**456. – Imposition des indemnités réparant un préjudice moral au-delà d'un certain montant.** Selon une jurisprudence constante, les indemnités ayant pour cause la réparation d'un préjudice ne constituent pas un revenu imposable, à la différence des indemnités ayant pour cause la compensation d'un revenu imposable, soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. Suite à l'émoi causé par les dommages et intérêts (45 millions d'euros) alloués à Bernard Tapie par un tribunal arbitral en vue de réparer le préjudice moral subi par ce dernier à occasion de ses démêlés judiciaires avec le Crédit Lyonnais, le législateur a finalement décidé de porter exception à ce principe.

Désormais, sont imposées comme des traitements et salaires les « indemnités perçues au titre du préjudice moral » à la double condition qu'elles soient supérieures à un million d'euros et qu'elles soient fixées par décision de justice (CGI, art. 80). Cette dernière condition recouvre les indemnités

fixées par un juge étatique comme par un tribunal arbitral (la sentence arbitrale a en effet le caractère d'un acte juridictionnel) ; en revanche, quel que soit son montant, l'indemnité fixée par une clause pénale ou par voie de transaction demeure non imposable. Comprenez qui pourra...

**461. – Déduction forfaitaire de 10 % en matière de traitements et salaires.** Pour l'imposition des revenus de 2010, le minimum est de 421 € et le maximum de 14 157 €.

**463. – Indemnités perçues en cas de rupture d'un contrat de travail ou de révocation d'un dirigeant.** Il faut distinguer le traitement fiscal des indemnités et leur traitement social, qui a été durci par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011.

D'un point de vue fiscal, trois situations doivent être distinguées.

Par principe, les indemnités perçues en cas de rupture d'un contrat de travail ou de révocation d'un dirigeant sont imposables (CGI, art. 80 *duodecies*).

Par exception, certaines indemnités sont totalement exonérées (indemnités perçues à la suite d'un licenciement irrégulier ou dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi).

Les autres indemnités sont exonérées dans la limite :

- soit du montant conventionnel ou légal de l'indemnité de licenciement :
- soit du plus élevé des deux montants suivants : le double de la rémunération annuelle brute du bénéficiaire ou la moitié de l'indemnité versée.

En tout état de cause, la fraction exonérée ne peut excéder six fois le plafond annuel de la sécurité sociale (212 112 € pour 2011).

Du point de vue des cotisations sociales et contributions sociales (CSG, CRDS), le principe est que les indemnités imposables fiscalement sont de la même façon soumises à cotisations et prélèvements sociaux (CSS, art. L. 241-1). La réciproque n'est pas vraie puisque les indemnités exonérées, en tout ou partie, d'un point de vue fiscal, sont désormais soumises à cotisations et contributions sociales au-delà d'une limite fixée à trois fois le plafond annuel de la cotisation sociale (106 056 € pour 2011). Rappelons que les indemnités supérieures à 30 fois le plafond annuel de la sécurité sociale sont assujetties à cotisations et contributions sociales dès le premier euro (1 060 560 € pour 2011).

**480. – Relèvement du taux du prélèvement libératoire sur certains produits de placement à revenus fixes.** Le taux du prélèvement libératoire est désormais de 31,30 % (19 % + 12,30 %), au lieu de 30,10 % (18 % + 12,10 %). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**483. – Suppression du crédit d'impôt attaché aux produits distribués.** Le crédit d'impôt de 50 %, plafonné à 115 € ou 230 €, est supprimé.

**486. – Relèvement du taux du prélèvement libératoire sur les produits distribués.** Le taux du prélèvement libératoire est désormais de 31,30 % (19 % + 12,30 %), au lieu de 30,10 % (18 % + 12,10 %). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**491. – Relèvement du taux d'imposition des plus-values immobilières.** Les plus-values immobilières sont désormais imposables au taux de 19 % (au

lieu de 16 %) ; le taux d'imposition global, prélèvements sociaux inclus, est donc de 31,30 % (V. *infra*, n° 578). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**509. – Durcissement du régime d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents.** D'une part, les plus-values immobilières réalisées par un résident d'un autre État membre de l'Union européenne sont soumises à un prélèvement de 19 % (au lieu de 16 %).

D'autre part, l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la seconde cession d'une habitation en France par un non-résident est supprimée ; seule la plus-value réalisée lors de la première cession est susceptible d'être exonérée, à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession et qu'il ait eu la libre disposition du bien au moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédente (CGI, art. 150 U II-2°).

**515. – Alourdissement du régime d'imposition des plus-values mobilières.** D'une part, les plus-values mobilières sont désormais imposables au taux de 19 % (au lieu de 18 %) ; le taux d'imposition global, prélèvements sociaux inclus, est donc de 31,30 % (V. *infra*, n° 578). D'autre part, les plus-values sont désormais imposables quel que soit le montant des cessions effectuées au cours de l'année (CGI, art. 150-0-A-I-1). Les suppléments d'imposition qui en résultent ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**523. – Durcissement du régime d'exonération des plus-values mobilières en cas de cession à un membre du groupe familial.** La plus-value constatée à l'occasion de la cession de titres sociaux à un membre du groupe familial est exonérée lorsque le cédant et les membres de sa famille ont détenu ensemble plus de 25 % des droits dans les bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq années précédentes ; l'acquéreur ne doit pas revendre les titres à un tiers dans les cinq ans (CGI, art. 150-0-A-I-3).

Pour tenir compte des exigences communautaires de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux, des précisions sont apportées quant à la société dont les titres sont cédés. Alors qu'il était auparavant prévu que la société devait avoir son siège en France et être soumise à l'IS, le texte dispose désormais que la société doit être soumise à l'IS ou à un impôt équivalent et qu'elle doit avoir son siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

Par ailleurs, les plus-values qui étaient jusqu'à présent totalement exonérées sont désormais assujetties aux prélèvements sociaux de 12,30 %.

**524. – Relèvement du taux d'imposition des plus-values mobilières réalisées par un non-résident.** Sous réserve des conventions internationales, les plus-values de cession de droits sociaux d'une société soumise à l'IS ayant son siège en France, qui sont réalisées par des personnes physiques ou morales dont le domicile fiscal ou le siège social est situé à l'étranger, font l'objet d'un prélèvement dont le taux est désormais de 19 % (CGI, art. 244 *bis* B).

**527. – Relèvement du taux d'imposition des plus-values sur meubles corporels.** Les plus-values sur meubles corporels sont désormais, comme les

plus-values immobilières, imposables au taux de 19 % (au lieu de 16 %). Le taux d'imposition global, prélèvements sociaux inclus, est donc de 31,30 % (V. *infra*, n° 578). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**535. – Fin des avantages fiscaux liés à un changement de situation matrimoniale en cours d'année.** Jusqu'à présent, l'année de mariage ou de conclusion d'un PACS, les membres du couple étaient soumis à une imposition séparée jusqu'à la date de leur union et, puisqu'ils formaient alors un foyer fiscal, à une imposition commune ensuite. De la même façon, trois déclarations devaient être déposées au titre de l'année de dissolution du mariage ou du PACS. La règle répondait à une logique simple, dictée par la politique familiale qui a toujours inspiré les règles de l'impôt sur le revenu : dès lors que le couple existe, ne serait-ce que pour une partie de l'année, il constitue un foyer fiscal soumis à imposition commune ; inversement, tant que le couple n'est pas formé ou dès lors qu'il se brise, chacun des membres du couple, en sa qualité de célibataire, fait l'objet d'une imposition séparée : qui dit couple dit foyer fiscal.

Certes, le fractionnement des revenus sur trois déclarations pouvait avoir pour effet de limiter les effets de la progressivité de l'impôt (choix de la date du mariage ou du PACS et optimisation fiscale : tout un programme !). Mais peut-on évoquer pour autant, comme le fait l'exposé des motifs, un effet d'aubaine nécessitant de rétablir l'égalité devant la progressivité de l'impôt ? Que de grands mots, qui plus est employés de façon douteuse : l'effet d'aubaine consiste à tirer parti d'une malfaçon des règles légales pour obtenir un résultat qui, s'il n'est pas à proprement parler frauduleux, est à tout le moins très différent de celui voulu par le législateur ; cet effet d'aubaine procède d'une habileté fiscale dont les groupes en particulier sont friands, ce qui a suscité à juste titre des réactions de la part du législateur en vue de colmater les brèches pour mettre fin à de coûteuses évaporations de matière imposable. Bien évidemment, rien de tel ici... Certes la règle avait un coût (évalué par le Gouvernement à 500 M. d'euros sans chiffrage plus détaillé) mais outre qu'elle était techniquement fondée (aucun effet d'aubaine donc), elle était le souvenir d'une époque où la politique familiale ne se limitait pas aux seules manifestations d'intention.

Le principe de l'imposition par foyer a donc été sacrifié sur l'hôtel du rendement budgétaire (CGI, art. 6). Désormais, les époux et les partenaires sont soumis à imposition commune pour l'ensemble des revenus de l'année du mariage ou de conclusion du PACS, sauf option pour une imposition distincte pour l'ensemble de l'année : chaque époux devra déclarer les revenus dont il a personnellement disposé ainsi qu'une quote-part des revenus communs lui revenant (une ou deux déclarations au lieu de trois antérieurement). L'année de divorce ou de dissolution du PACS, chacun des membres du couple est personnellement imposable à raison, d'une part, des revenus dont il a disposé pendant l'année entière et, d'autre part, de la quote-part des revenus communs lui revenant (deux déclarations au lieu de trois antérieurement) ; les règles anciennes ont toutefois été maintenues en cas de rupture du mariage ou du PACS pour cause de décès (ce qui montre bien que la règle ne répond

pas à une logique technique puisqu'on a jugé bon de ne pas l'appliquer au conjoint ou partenaire survivant). Selon l'exposé des motifs, cette réforme a également pour objet de simplifier les formalités déclaratives... sauf qu'on peine à percevoir en quoi les nouvelles règles, qui imposent de distinguer les revenus personnels et les revenus communs (?), sont plus simples que les anciennes.

**540. – Déduction des pensions alimentaires versées aux enfants majeurs.** Pour l'imposition des revenus de 2010, la limite de déduction est portée à 5 698 €.

**549. – Plafonnement du quotient familial.** Pour l'imposition des revenus de 2010, le plafond est porté à 2 336 €.

**575. – CSG et CRDS applicable aux salaires : plafonnement de l'abattement de 3 % pour frais professionnels.** La CSG (7,5 %) et la CRDS (0,5 %) applicable aux salaires et revenus assimilés se calcule sur les montants bruts, après déduction d'un abattement de 3 % pour frais professionnels. Pour les hauts revenus, le montant de l'abattement est plafonné : l'abattement est supprimé pour la fraction de la rémunération supérieure à 4 fois le plafond annuel de la sécurité sociale (141 408 € pour 2011).

**578. – Relèvement du taux du prélèvement social applicable aux revenus du patrimoine et aux produits de placement.** Le taux est désormais de 2,20 % (au lieu de 2 %). Le taux global d'imposition des revenus du patrimoine et des produits de placement est donc désormais de 12,30 % (CSS, art. L. 245-16). Cette augmentation n'est pas prise en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

**614. – Ajournement, mais non abandon, du régime fiscal des sociétés de personnes.** Le projet de loi de finances rectificative pour 2010 comportait une refonte importante des règles relatives à l'imposition des résultats des sociétés de personnes et entités assimilées, actuellement déterminées aux articles 8 et suivants du CGI. Si le caractère précipité de cette refonte a conduit à son ajournement, l'objectif n'est pas pour autant abandonné car l'article 13 IV a prévu que « le Gouvernement dépose sur le bureau de l'Assemblée nationale et sur celui du Sénat un rapport présentant les différentes options d'une nécessaire modernisation du régime fiscal des sociétés de personnes et entités assimilées ». Affaire à suivre donc...

**684. – « Gel » de l'imposition en cas de cession entre entreprises liées de titres de participation détenus depuis moins de deux ans.** Lorsqu'une société soumise à l'IS cède des titres de participation qu'elle détient depuis moins de deux ans, on applique le régime du court terme : la plus-value est imposable au taux normal et la moins-value est déductible des résultats de l'exercice.

Un mécanisme de « gel » de l'imposition (le texte n'emploie ni le terme de sursis ni celui de report) a été institué pour couper court au montage suivant (CGI, art. 219-I-a-septies) : une société qui détient à l'actif de son bilan des titres de participation ayant subi une dépréciation (par exemple du fait de la crise économique ou financière) ne peut déduire fiscalement la provision pour dépréciation constatée en comptabilité ; qu'à cela ne tienne, si les titres sont détenus depuis moins de deux ans, il lui suffit de les céder, par exemple à une société du groupe, pour déduire fiscalement la moins-value à court

terme ainsi constatée ; elle peut ensuite racheter les titres deux ans plus tard en bénéficiant de l'exonération de la plus-value à long terme.

Désormais, lorsque la cession intervient entre des entreprises liées au sens de l'article 39-12 du CGI, la moins-value à court terme n'est pas prise en compte immédiatement dans les résultats du cédant, ce qui fait obstacle à sa déduction au titre du résultat de l'exercice. L'imposition de la moins-value intervient au premier des événements suivants : changement de régime fiscal du cédant, absorption du cédant par une entreprise non liée au cessionnaire, acquisition des titres par une entreprise non liée au cédant. En tout état de cause, la moins-value est imposable à l'expiration d'un délai de deux ans à compter du jour où le cédant a acquis les titres. La moins-value est alors imposable au nom du cédant, selon le régime qui aurait été applicable s'il avait cédé les titres à cette date : ainsi, si l'imposition intervient au bout de deux ans, les conditions du long terme sont remplies et la moins-value n'est pas déductible.

Le même régime est applicable aux plus-values à court terme, à cette différence près que le bénéfice de la mesure suppose l'exercice d'une option par le cédant qui doit joindre à sa déclaration de résultats un état de suivi de ces plus-values. Une telle option est intéressante chaque fois que l'imposition intervient plus de deux ans après la cession puisque, étant à long terme, la plus-value est en principe exonérée.

Alors, sursis ou report ? Il ne saurait s'agir d'un sursis puisque l'imposition intervient au nom du cédant. On penchera donc pour le mécanisme du report : la plus ou moins-value est constatée au nom du cédant (le fait générateur est intervenu), mais la liquidation et l'exigibilité de l'imposition sont assorties d'un terme. Il faut logiquement en déduire, d'une part, que l'assiette de la plus ou moins-value est figée au jour de la cession et, d'autre part, que la plus ou moins-value est imposable selon les règles applicables à la fin du report, spécialement s'agissant du taux d'imposition.

**669. – Fiscalité des véhicules de tourisme : fin d'un effet d'aubaine pour les véhicules utilitaires conçus pour le transport de personnes.** À la différence des véhicules utilitaires, les voitures particulières inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise font l'objet de diverses brimades fiscales : elles sont assujetties à différentes taxes (taxe sur les véhicules de sociétés, taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation, malus écologiques) ; par ailleurs, elles sont soumises au dispositif de plafonnement du montant des amortissements et des loyers déductibles (V. *supra*, n° 290).

Suite à une évolution de la législation communautaire, il est aujourd'hui possible d'immatriculer certains véhicules dans la catégorie des véhicules utilitaires, et non dans celle des voitures particulières, lors même qu'ils peuvent transporter jusqu'à six personnes en plus du conducteur (breaks, 4 X 4, monospaces...). On mesure l'effet d'aubaine : le véhicule est conçu pour le transport de personnes, mais il échappe à la fiscalité alourdie frappant les voitures particulières.

Une nouvelle définition générale (applicable à l'ensemble des mesures fiscales évoquées ci-dessus) a donc été posée (CGI, art. 1010), qui substitue à la notion de voiture particulière celle de véhicule de tourisme. La catégorie des

véhicules de tourisme recouvre, d'une part, les voitures particulières (berlines, voitures à hayon arrière, breaks, coupés, cabriolets) et les véhicules qui, tout en étant immatriculés comme véhicules utilitaires, sont destinés au transport de voyageurs. Ainsi, comme en matière de TVA, c'est désormais la conception et l'affectation du véhicule qui constitue en toute hypothèse le critère d'assujettissement aux différentes brimades fiscales frappant les véhicules de tourisme.

**718. – Report à 2014 de la suppression de l'IFA pour les grandes entreprises.** La loi de finances pour 2009 avait prévu la suppression sur trois ans de l'imposition forfaitaire annuelle. Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires HT est supérieur à 15 000 000 €, la suppression, qui devait être effective 1<sup>er</sup> janvier 2011, est reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (22 500 entreprises seraient concernées par cette mesure dictée par des considérations d'équilibre budgétaire).

**734. – Régime mère-fille : modification de la computation du délai de deux ans en cas de restructuration de la filiale.** Pour pouvoir bénéficier de l'exonération des produits de participation versés par une filiale, la société mère doit conserver les titres de participation pendant au moins deux ans (CGI, art. 145-1-c). Jusqu'à présent le texte disposait que les titres échangés dans le cadre d'une opération visée à l'article 38-7 *bis* du CGI, autrement dit une fusion absorption, étaient réputés détenus jusqu'à la cession des titres remis en échange : autrement dit, l'absorption de la filiale n'interrompait pas le délai de détention des titres par la société mère et ce, à s'en tenir à la lettre du texte, que l'opération soit ou non effectivement placée sous le régime du sursis d'imposition de la plus ou moins-value d'échange prévu par l'article 38-7 *bis*.

Le montage suivant s'est alors développé. Une société acquiert les titres d'une société dont l'actif est principalement constitué de trésorerie (« société liquide ») et, par des distributions de bénéfices, appréhende ces liquidités en quasi-franchise d'impôt grâce à l'application du régime mère-fille. Dans les deux ans de son acquisition, la société cible est absorbée par une autre société. Lors de l'échange des titres qui en résulte, la société mère constate une moins-value trouvant sa cause dans la diminution de la valeur de sa participation consécutive à la distribution ; puisque les titres sont détenus depuis moins de deux ans, il s'agit d'une moins-value à court terme que la société mère, renonçant au sursis d'imposition, peut déduire des résultats imposables de l'exercice de cession.

Pour éviter qu'une société mère ne puisse bénéficier de l'exonération des dividendes en application du régime mère-fille tout en déduisant une moins-value d'échange trouvant sa cause dans cette même distribution, le texte dispose désormais que les titres échangés dans le cadre d'une opération visée à l'article 38-7 *bis*, 38-7 (offre publique d'échange) et 115-2 (apport partiel d'actif) du CGI sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres remis en échange, à la condition que le profit ou la perte en résultant ne soit pas compris dans le résultat de l'exercice. Ainsi, plus de cumul possible des deux dispositifs :

– si la société mère invoque le bénéfice du sursis d'imposition, l'échange de titres n'emporte pas remise en cause de l'exonération des dividendes, mais

la moins-value d'échange n'est pas déductible du résultat imposable de l'exercice ;

– si la société mère n'invoque pas le bénéfice du sursis d'imposition, la moins-value est immédiatement déductible mais la condition tenant au délai de conservation des titres n'est plus remplie, ce qui emporte remise en cause de l'exonération des dividendes.

**736. – Régime mère-fille : suppression du plafonnement de la quote-part de frais et charges.** Lorsque les conditions du régime mère-fille sont satisfaites, les dividendes et autres produits de participation perçus par une société mère sont exonérés, à l'exception d'une quote-part de frais et charges, évaluée forfaitairement à 5 % des produits exonérés (CGI, art. 145-1 et 216 I). Jusqu'à présent, le montant de la quote-part de frais et charges imposable était plafonné au montant réel des frais et charges exposés par la société mère (frais de gestion des participations, charges financières, pertes de change, provisions...).

Une stratégie d'optimisation s'est développée au sein de certains groupes, consistant à localiser les charges dans les filiales afin de diminuer corrélativement celles exposées par la société mère et, par là même, limiter le montant de la quote-part imposable dans les résultats de cette dernière.

Le plafonnement de la quote-part pour frais et charges a été supprimé (CGI, art. 216 I) : désormais celle-ci, quel que soit le montant des charges réellement supportées, est évaluée forfaitairement à 5 % des produits exonérés.

**806. – Extension du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation aux prêts garantis par une entreprise liée.** Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation vise à limiter la déductibilité fiscale des intérêts versés par une entreprise sous-capitalisée en contrepartie de prêts ou d'avances consentis par une entreprise liée (CGI, art. 212 II). Le dispositif est étendu aux prêts ou avances consentis par un tiers lorsqu'ils sont garantis directement ou indirectement par une entreprise liée, qu'il s'agisse d'une sûreté personnelle ou réelle.

**830. – Alourdissement de la taxation des stock-options.** Le durcissement est triple.

D'abord, sauf option pour le régime des traitements et salaires et à condition que les titres aient été détenus au moins quatre ans, la plus-value d'acquisition est taxée, en deçà de 152 500 €, au taux de 42,30 % (30 % + 12,30 %) et, au-delà, au taux de 53,30 % (41 % + 12,30 %) ; en cas de détention pendant deux ans supplémentaires, ces taux sont respectivement abaissés à 31,30 % (19 % + 12,30 %) et 42,30 % (30 % + 12,30 %). La plus-value de cession est taxée dans les conditions de droit commun, à savoir désormais au taux de 31,30 % (19 % + 12,30 %) (V. *supra*, n° 515). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

Ensuite, le taux de la contribution patronale est relevé de 10 % à 14 % et le taux de la contribution salariale est relevé de 2,5 % à 8 %.

Enfin, une retenue à la source est créée sur les gains réalisés par les non-résidents (V. *infra*, n° 833-1).

**831. – Alourdissement de la taxation des attributions gratuites d'actions.** Comme en matière de stock-options (V. *supra*, n° 830), le durcissement est triple.

D'abord, sauf option pour le régime des traitements et salaires, le gain d'acquisition est taxé au taux global de 42,30 % (30 % + 12,30 %). La plus-value de cession est taxée dans les conditions de droit commun, à savoir désormais au taux de 31,30 % (19 % + 12,30 %) (V. *supra*, n° 515). Ces suppléments d'imposition ne sont pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 19).

Ensuite, le taux de la contribution patronale est relevé de 10 % à 14 % et le taux de la contribution salariale est relevé de 2,5 % à 8 %, mais, dans les deux cas, uniquement si la valeur annuelle par bénéficiaire est supérieure ou égale à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale (17 676 € en 2011).

Enfin, une retenue à la source est créée sur le gain d'acquisition réalisé par les non-résidents (V. *infra*, n° 833-1).

**833. – Alourdissement de la taxation des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise.** D'abord, le gain net de cession est taxé dans les conditions de droit commun, à savoir désormais au taux de 31,30 % (19 % + 12,30 %) (V. *supra*, n° 515) ; le taux est porté à 42,30 % (30 % + 12,30 %) si le bénéficiaire exerce son activité depuis moins de trois ans à la date de la cession.

Enfin, une retenue à la source est créée sur la plus-value de cession réalisée par les non-résidents (V. *infra*, n° 833-1).

**833-1. – Institution d'une retenue à la source en cas d'attribution de titres à des conditions préférentielles à un non-résident.** Un doute existait quant à l'application de la retenue à la source sur les salaires (CGI, art. 182 A) aux gains réalisés par les non-résidents en matière de stock-options, attribution d'actions gratuites et bons de souscription de parts de créateur d'entreprise. Une retenue à la source spécifique a donc été créée (CGI, art. 182 A *ter*).

En matière de stock-options, la retenue à la source s'applique au rabais consenti lors de la souscription, à la plus-value d'acquisition et à la plus-value de cession. En matière d'attribution gratuite d'actions, elle s'applique au gain d'acquisition. En matière de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, elle s'applique à la plus-value de cession. Plus généralement, la retenue à la source s'applique également à toutes les autres attributions de titres à des conditions préférentielles consenties à un non-résident.

Le taux de la retenue à la source est calqué sur celui qui serait applicable à un résident français, étant précisé que le taux est porté à 50 % lorsque le gain est réalisé par une personne domiciliée dans un État ou territoire non coopératif.

**842. – Limitation de l'imputation des crédits d'impôts attachés à des revenus de capitaux de source étrangère en cas d'opération d'achat-revente de titres.** La retenue à la source prélevée dans l'État de la source sur les revenus de capitaux mobiliers de source étrangère donne lieu en France à un crédit d'impôt imputable sur le montant de l'IS dû par la société créancière. En application de la règle dite du « butoir », cette imputation est limitée à la fraction de l'impôt français correspondant à ces revenus, l'excédent n'étant ni remboursable ni reportable (CGI, art. 220-1-a).

Un marché des crédits d'impôt s'est alors développé : la société qui ne peut utiliser la totalité de son crédit d'impôt cède temporairement les titres à un

tiers peu de temps avant la distribution (vente avec option de rachat, réméré, prêt de titres, pension...); le cessionnaire encaisse les dividendes, profite du crédit d'impôt correspondant, puis revend les titres à bref délai au cédant à un prix permettant un partage de l'économie fiscale. L'administration fiscale a remis en cause l'imputation pratiquée par le cessionnaire en estimant que les revenus pris en compte pour le calcul du plafond d'imputation devaient être diminués des charges ayant permis l'acquisition, la conservation ou la cession des titres, à commencer par les intérêts d'emprunt ou la moins-value résultant de la revente de titres dont la valeur diminue suite à la distribution de dividendes. La Section des finances du Conseil d'État, interrogée par le ministre du Budget, a considéré qu'il fallait déduire du montant des revenus les frais d'acquisition, de conservation ou de cession des titres (frais de garde ou d'encaissement des titres), à l'exclusion des intérêts d'emprunt ou de la moins-value de revente, sauf pour l'administration à démontrer une fraude à la loi fiscale (CE, Sect. des finances, 31 mars 2009, n° 382545). Cela étant, dans deux décisions *Axa* et *Henri Goldfarb* relatives à des revenus de source française, le Conseil d'État a considéré que des opérations d'aller-retour sur titres dans le seul but de faire profiter le cessionnaire d'un avoir fiscal n'étaient pas constitutives d'une fraude à la loi fiscale (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 7 sept. 2009, n° 305586 et 305596 : *Dr. fisc.* 2009, n° 39, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; *Bull. Joly sociétés* 2010, § 42, p. 187, note P. Serlooten ; *RJF* 2009, n° 1138 et 1139). Le Conseil d'État a en revanche jugé dans une décision ultérieure que la fraude à la loi était établie à propos d'une cession temporaire de titres dans le seul but de permettre au cessionnaire de profiter de l'imputation d'un crédit d'impôt (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 12 mars 2010, *Société Charcuterie du Pacifique*, n° 306368 : *Dr. fisc.* 2010, n° 19, comm. 307, note Fl. Deboissy, concl. E. Gefrey ; *RJF* 2010, n° 620).

Le législateur a donc choisi de trancher à la source la difficulté. Désormais, le contribuable qui s'est engagé par contrat à restituer les titres à un précédent titulaire (ou à une personne qui lui est liée au sens de l'article 39-12 du CGI) doit déduire des revenus pris en compte pour le plafond d'imputation du crédit d'impôt les charges engagées par lui (ou par une personne qui lui est liée) pour l'acquisition de ces titres, y compris les moins-values de cession ou les sommes, autres que le prix d'acquisition, versées au précédent titulaire (ou à une personne qui lui est liée). Le texte précise que ce dispositif ne s'applique pas si le contribuable apporte la preuve que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de le faire bénéficier du crédit d'impôt. Cette dernière précision (qui conduit à faire peser sur le contribuable la charge de la preuve de l'absence d'abus de droit) devrait permettre de considérer que l'atteinte éventuelle portée à la liberté communautaire de circulation des capitaux ou au principe conventionnel de non-discrimination n'est pas excessive compte tenu de l'objectif affiché de lutte contre les montages artificiels à visée purement fiscale.

**869. – Bilan annuel des contrôles relatifs aux filiales étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.** En vue d'améliorer les dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale internationale, chaque année, l'administration fiscale devra faire figurer en annexe du projet de loi de finances un bilan des

contrôles relatifs aux filiales étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B et 238 A).

**870. – Extension de la compétence de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.** En 2010 a été instituée, dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale (V. *infra*, n° 1745), une procédure judiciaire d'enquête fiscale permettant une coopération inédite entre l'administration fiscale et les services de police judiciaire (CPP, art. 28-2). C'est ainsi qu'a été créée, au sein du ministère de l'intérieur, une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, communément appelée police fiscale (D. n° 2010-1318, 4 nov. 2010). Les treize membres de cette brigade peuvent effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Compte tenu du caractère très dérogoire de cette procédure, la compétence de cette brigade (quoique large) est doublement circonscrite :

- elle est compétente pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, le délit général de fraude fiscale visé à l'article 1741 du CGI (soustraction ou tentative de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt) et les délits assimilés visés à l'article 1743 du CGI (omission d'écritures comptables, fourniture de renseignements inexacts en vue de l'obtention de certains agréments...) ; la procédure vient d'être étendue aux délits connexes (abus de biens sociaux, blanchiment...) ;

- la brigade ne peut intervenir qu'en cas de risque de dépérissement des preuves, lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions susvisées procèdent de l'un des moyens suivants (LPF, art. L. 228 1° à 3°) : utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes situés dans un État ou territoire non coopératif ; interposition d'une personne physique ou d'une entité dans un État ou territoire non coopératif ; usage d'une fausse identité, de faux documents ou de toute autre falsification.

**979. – Exonération de TVA des mandataires judiciaires à la protection des majeurs.** Les prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs, qui sont venus en remplacement des anciens gérants de tutelle, sont exonérées de TVA (CGI, art. 261-4-8° *ter*).

**1011. – Exigibilité de la TVA en cas de cession de sa créance par le prestataire.** Lorsqu'un prestataire de service mobilise sa créance auprès d'un tiers, la question quant à l'exigibilité de la TVA est de savoir si la créance est réputée encaissée au jour du paiement de la créance par le client auprès du tiers ou au jour, par hypothèse antérieur, où le prestataire mobilise sa créance. Dans l'hypothèse d'une cession de créance, s'écartant des solutions retenues en matière d'escompte d'effets de commerce et d'affacturage, le Conseil d'État a jugé que la TVA est exigible au jour de la cession de créance, sur le montant nominal de celle-ci (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 24 juill. 2009, n° 305222, *SAS Groupe Cayon* : Dr. fisc. 2009, n° 46, comm. 541, note Y. Sérandour, concl. N. Escaut ; *RJF* 2009, n° 922). La solution, qui ne tenait pas compte de la finalité économique de l'opération, à savoir mobiliser une créance, a été censurée par le législateur (CGI, art. 269-2-c). Désormais, en cas de transmission de créance, l'exigibilité de la TVA intervient au jour du paiement par le client de la dette transmise au bénéficiaire. Le terme de transmission permet de recouvrir les hypothèses de cession de créance (cession de droit commun ou cession Dailly), de titrisation et d'affacturage. Ainsi, dans tous

les cas, la mobilisation de la créance n'a d'incidence ni sur la date d'exigibilité de la TVA, ni sur son montant.

**1034. – Opérateurs de téléphonie mobile, offre « triple play » et taux de TVA.** L'abonnement à un service de télévision, quel que soit le mode de réception, est soumis au taux réduit de TVA (CGI, art. 279-b *octies*), tandis que l'abonnement à Internet ou à un service de téléphonie mobile relève du taux normal. Jusqu'à présent, les opérateurs de téléphonie mobile qui proposaient une offre composite dite « triple play » (télévision, Internet, téléphonie), étaient autorisés à facturer la TVA au taux réduit sur la part des abonnements correspondant aux services de télévision, laquelle était évaluée forfaitairement à 50 % du prix global de l'offre.

La Commission européenne s'est émue du caractère trop généreux de ce forfait, considérant que la proportion de 50 %, applicable y compris lorsque l'abonné n'est pas en mesure de bénéficier effectivement du service de télévision inclus dans l'abonnement (absence de décodeur, nonaccès au réseau...), n'était pas représentative de la valeur respective des prestations fournies.

L'application du taux réduit sur une base forfaitaire aux offres composites a donc été supprimée, seule la part de l'abonnement réellement représentative de services de télévision étant susceptible de bénéficier du taux réduit (CGI, art. 279-b *octies*, al. 2). Les opérateurs qui ont acquis moyennant rémunération des droits de distribution de services de télévision conservent la possibilité de facturer au taux réduit la part de l'abonnement correspondant. En revanche, lorsqu'aucun droit n'a été acquis (chaînes classiques, TNT et quelques autres chaînes), la part de l'abonnement correspondant aux services de télévision relève du taux normal. Certains opérateurs, pour éviter la résiliation des contrats d'abonnement suite à l'augmentation du prix facturé, ont renoncé à répercuter la hausse de TVA sur leurs clients.

**1037. – Livres électroniques et taux réduit de TVA : la saga continue.** On se souvient que la directive du 5 mai 2009 a étendu le bénéfice du taux réduit à la fourniture de livres « sur tout type de support physique ». Tirant les conséquences de cette nouvelle définition, l'administration, dans une décision de rescrit du 15 septembre 2009, a retenu l'application du taux réduit aux livres audio ainsi qu'aux livres sur CD-rom ou clé USB, dès lors que le contenu du support reproduit, pour l'essentiel, la même information textuelle que celle contenue dans les ouvrages imprimés. Dans une seconde décision de rescrit du 17 novembre 2009, l'administration fiscale a toutefois précisé que le téléchargement de livres par fichiers numériques est une prestation de service électronique, soumise comme telle au taux normal. En effet, selon l'administration, les termes « sur tout support physique » utilisés par la directive excluent du taux réduit les livres téléchargés sur support numérique.

Contre cette interprétation, la Commission de la culture du Sénat a fait adopter, malgré l'avis contraire du Gouvernement, un amendement selon lequel le taux réduit s'appliquera, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, « aux livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement » (CGI, art. 278 *bis-6°*). Il n'est nullement certain que cette mesure soit conforme au droit communautaire. Sans doute est-ce la raison pour laquelle l'entrée en vigueur du texte a été différée, ce qui devrait laisser à la France le temps de

convaincre ses partenaires Européens de modifier la directive, histoire de mettre fin à la cacophonie actuelle : certains États soumettent vertueusement les livres électroniques au taux normal tandis que d'autres, tels le Luxembourg, appliquent le taux réduit, ce qui crée évidemment, à l'heure où les tablettes tactiles connaissent un franc succès, d'importantes distorsions de concurrence...

**1140. – Groupes de sociétés et consolidation du paiement de la TVA.** Il n'existait pas jusqu'au présent de régime spécifique de TVA pour les groupes de sociétés : actuellement, chaque société du groupe doit effectuer ses déclarations de TVA et acquitter la TVA correspondante. Un tel régime était réclamé en pratique. C'est l'une des pistes de réflexion suggérée par la Commission européenne dans le cadre de la consultation sur le « Livre vert sur l'avenir de la TVA – vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace ». Une première étape a été franchie avec l'institution du paiement consolidé de la TVA, en attendant une éventuelle reconnaissance plus complète du groupe. Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, il sera possible d'opter pour un paiement consolidé de la TVA au sein du groupe, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2013 (CGI, art. 1693 *ter*). Chaque société demeurera individuellement assujettie à la TVA et effectuera sa propre déclaration de TVA. Seul le paiement de la TVA sera consolidé : la société tête de groupe acquittera la TVA due au niveau de l'ensemble du groupe ou exercera les droits à imputation ou remboursement des crédits de TVA.

Les conditions à remplir sont les suivantes :

- la société mère doit détenir 50 % du capital des filiales et des droits de vote correspondant ; le périmètre de consolidation est donc plus large que celui défini en matière d'impôt sur les sociétés, qui suppose une participation de 95 % ;

- les sociétés membres du groupe doivent être soumises à l'obligation de déclaration de leurs résultats par voie électronique, ouvrir et clôturer leurs exercices aux mêmes dates et relever en matière de TVA du régime réel normal d'imposition.

Les modalités de l'option sont les suivantes :

- l'option est formulée par la société tête de groupe, avec l'accord de toutes les sociétés concernées ; comme en matière d'intégration fiscale, une convention devra donc être élaborée ;

- l'option vaut pour une période initiale de deux exercices.

Concrètement, chacune des sociétés du groupe remplit chaque mois sa déclaration CA 3 de TVA dans les conditions de droit commun, mais sans l'accompagner d'un paiement ou d'une demande de restitution : les crédits de TVA sont transférés à la société tête de groupe. La société tête de groupe doit, en plus de sa propre déclaration de TVA, remplir une déclaration récapitulative d'ensemble :

- si cette déclaration récapitulative fait apparaître un solde positif, c'est la société tête de groupe qui acquitte la TVA correspondante ; elle est également redevable de l'ensemble des intérêts de retard et sanctions fiscales dues au niveau du groupe ; chacune des sociétés est tenue solidairement au paiement de la TVA et, le cas échéant, des intérêts de retard et des pénalités, à concurrence du montant dont elle aurait été redevable en l'absence de consolidation ;

– si le solde est négatif, c'est la société tête de groupe qui exerce les droits à remboursement ou à imputation.

Même si la société tête de groupe est seule redevable de la TVA, il n'est pas légitime qu'elle supporte seule la charge de la TVA et des pénalités correspondantes ou profite seule des crédits de TVA : il faudra donc prévoir, comme en matière d'intégration fiscale, les modalités de répartition de la charge fiscale ou de réallocation des crédits de TVA.

**1141. – Limites d'application des différents régimes d'imposition en matière de TVA (Chiffre d'affaires HT).**

Nature du régime	Secteur des ventes	Secteur des prestations de services
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 777 000 €	CA annuel supérieur à 234 000 €
Régime simplifié d'imposition	CA annuel compris entre 81 500 € et 777 000 €	CA annuel compris entre 32 600 € et 234 000 €
Régime de la franchise de base	CA annuel ne dépassant pas 81 500 €	CA annuel ne dépassant pas 32 600 €

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le bénéfice du régime simplifié d'imposition n'est pas remis en cause lorsque le CA est inférieur, pour le secteur des ventes, à 856 000 € (au lieu de 777 000 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 265 000 € (au lieu de 234 000 €).

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le régime de la franchise de base n'est pas remis en cause lorsque le CA est inférieur, pour le secteur des ventes, à 89 600 € (au lieu de 81 500 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 34 600 € (au lieu de 32 600 €).

**1261. – Auto-entrepreneur et contribution économique territoriale.** Un auto-entrepreneur sur deux n'a déclaré aucun chiffre d'affaires en 2010 (V. *supra*, n° 428). Ils pensaient donc en être quittes avec le fisc. C'était compter sans la cotisation minimale de cotisation foncière des entreprises qui, selon les municipalités, varie entre 200 et 2 000 € (V. *infra*, n° 1275). C'est ainsi qu'un entrepreneur n'ayant pas gagné un centime s'est vu réclamer une cotisation de 2 000 € (travailler moins et... payer plus !). Voilà qui faisait désordre en termes de communication.

D'où la réforme suivante : les auto-entrepreneurs ayant opté pour le régime microsocial simplifié sont exonérés de cotisation foncière des entreprises l'année de la création de leur entreprise et les deux années suivantes, à condition que l'exploitant ou un membre de sa famille (conjoint, partenaire, ascendant, descendant) n'ait exercé aucune activité similaire au cours des trois années précédentes (CGI, art. 1464 K).

**1262. – Seuil d'exonération des locations et sous locations d'immeubles nus en matière de contribution économique territoriale.** En matière de taxe

professionnelle, la location comme la sous-location d'immeubles nus n'était pas considérée comme une activité professionnelle. La règle a changé avec la contribution économique territoriale. Les activités de location ou de sous-location d'immeubles nus à usage autre que d'habitation (bail commercial ou bail professionnel) sont réputées être exercées à titre professionnel ; elles entrent donc dans le champ de la contribution économique territoriale. Toutefois, elles sont exonérées lorsque le bailleur en retire, au cours de la période de référence (N - 2) des recettes inférieures à 100 000 € (CGI, art. 1447 I). Le texte précise désormais que ce chiffre d'affaires s'entend HT. Également, lorsque la période de référence est inférieure à douze mois, ce montant doit être annualisé.

**1275. – Cotisation minimale de CFE.** À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, les conseils municipaux peuvent fixer la cotisation minimale de cotisation foncière des entreprises :

- entre 200 € et 2 000 € pour les contribuables dont le chiffre d'affaires au titre de la période de référence (N - 2) est inférieur à 100 000 € ;

- entre 200 € et 6 000 € pour les contribuables dont le chiffre d'affaires au titre de la période de référence (N - 2) est supérieur ou égal à 100 000 €.

**1276-1. – Redevable de la contribution économique territoriale.** Les règles relatives à la détermination du redevable de la contribution économique territoriale sont modifiées sur deux points (CGI, art. 1476).

S'agissant des sociétés et groupements de professions libérales, l'imposition à la contribution économique territoriale était jusqu'à présent établie, non pas au nom de la société mais au nom de chacun des membres, réputés exercer personnellement l'activité professionnelle. Cette règle s'est avérée particulièrement coûteuse pour les finances publiques puisque l'imposition personnelle des membres a permis à bon nombre d'entre eux d'échapper à la progressivité du barème de la CVAE et, surtout, de bénéficier d'un dégrèvement total lorsque leur chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €. Désormais, conformément aux règles de droit commun, la CET est établie au nom de la société ou du groupement : c'est donc le chiffre d'affaires total de la structure qui est pris en compte pour le calcul de la CVAE.

S'agissant des sociétés sans personnalité morale (société en participation ou société créée de fait), l'imposition était établie au nom de la société. Désormais, l'imposition est établie au nom du ou des gérants.

La règle n'a pas changé en matière de fiducie, le redevable étant toujours le fiduciaire.

**1277. – Télérèglement de la CET.** Lorsque le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable au titre de l'exercice précédent excède 230 000 €, la CET doit être payée par télérèglement.

**1278. – Exception à la règle de l'annualité de la CVAE en cas de restructuration.** La CVAE est en principe due par le redevable qui exerce l'activité au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Par exception, en cas d'apport, de scission, de cession d'activité ou de dissolution-confusion emportant transmission universelle du patrimoine, la CVAE est due également par le bénéficiaire de la transmission, alors même qu'il n'exerce aucune activité imposable au 1<sup>er</sup> janvier (CGI, art. 1586 *octies* I-2).

**1282. – Dégrèvements de CVAE.** Différents correctifs sont apportés au mécanisme de dégrèvement de CVAE (CGI, art. 1586 *quater* I).

En principe, le chiffre d'affaires pris en compte pour appliquer le barème de la CVAE, et donc pour déterminer l'étendue du dégrèvement, est celui réalisé par l'entreprise redevable (V. aussi, *supra*, n° 1277). Pour éviter les opérations visant à fractionner artificiellement le chiffre d'affaires de l'entreprise, la règle est parfois écartée. Ainsi, en cas d'apport, de scission ou de cession d'activité au profit d'une entité bénéficiaire contrôlée, directement ou indirectement, à plus de 50 % par l'entreprise apporteuse ou cédante, il faut tenir compte du chiffre d'affaires global des deux entités chaque fois que la somme de la CVAE due par chacune d'entre elles diminue de plus de 10 % par rapport à ce qui aurait été dû en l'absence de restructuration. Ce mécanisme de consolidation a été doublement élargi. D'une part, il a été étendu à la dissolution-confusion emportant transmission universelle du patrimoine (C. civ., art. 1844-5). D'autre part, il a été étendu au calcul de la CVAE au sein d'un groupe fiscalement intégré : il faut désormais tenir compte du chiffre d'affaires global réalisées par les entités intégrées, du moins lorsque le montant ainsi obtenu est supérieur à 7 630 000 €. Attention, la consolidation ne joue que pour le calcul de la CVAE et non pour son paiement, dont chacune des entités reste personnellement redevable.

Enfin, la pratique selon laquelle les dégrèvements de CVAE sont accordés d'office, sans que le contribuable ait à en faire la demande, est légalisée.

**1284. – Déclaration de CVAE et réclamation.** La CVAE est déclarée et contrôlée selon les mêmes règles qu'en matière de TVA. Toutefois, alors même que la CVAE est un impôt liquidé et non un impôt recouvré par voie de rôle, les règles de procédure de réclamation sont désormais celles applicables à la CET et non plus celles applicables à la TVA : il s'ensuit que le délai de réclamation est d'un an et non plus de trois ans (CGL, art. 1586 *ter* 3). Également, les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises sont tenues de souscrire leurs déclarations de CVAE par voie électronique.

**1288. – Aménagement de l'IFER.** Un nouveau secteur d'activité entre dans le champ d'application de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux, à savoir les installations et canalisations de transport de gaz naturel.

**1292. – Contribution économique territoriale : durcissement des règles de détermination de la valeur-plancher en cas de transmission universelle ou de cession d'un bien entre sociétés liées.** Selon l'article 1518 B, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apport, de scission, de fusion, de transmission universelle du patrimoine à la suite d'une dissolution-confusion ou de cession d'établissement ne peut être inférieure à 80 % de la valeur locative retenue l'année précédant l'opération. Le but de cette mesure est d'éviter que l'opération en restructuration ne permette de diminuer artificiellement les bases d'établissement de la contribution. Le plancher est porté à 90 % lorsque l'opération intervient entre deux sociétés faisant partie d'un groupe intégré fiscalement ; il est abaissé à 50 % en cas de reprise des actifs d'une société soumise à une procédure collective.

Les règles, également applicables en matière de taxe foncière, sont désormais les suivantes :

- la valeur plancher est de 100 % lorsque l'entreprise bénéficiaire, directement ou indirectement, contrôle ou est contrôlée par l'entreprise apporteuse,

ou lorsque les deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise ; ainsi, lorsque la restructuration intervient entre des sociétés liées, l'opération ne permet aucune diminution de l'assiette de la CET ;

- lorsque l'opération intervient entre deux sociétés faisant partie d'un groupe intégré fiscalement, et qu'il n'existe pas de relation de contrôle entre elles, la valeur plancher est de 90 % ;

- en cas de reprise des actifs d'une société soumise à une procédure collective, le plafond reste fixé à 50 %.

Enfin, en cas de cession à titre particulier d'un bien demeurant rattaché au même établissement avant et après l'opération, la valeur-plancher est fixée à 100 % lorsque la cession intervient entre des entreprises placées en situation de contrôle.

**1356. – Exonération partielle des biens ruraux et des parts de GFA.** En matière de droits de mutation à titre gratuit, l'exonération est de 75 % dans la limite de 101 897 € ; elle est de 50 % au-delà.

**1361. – Abattements applicables aux successions et donations.** Pour 2011, les abattements sont les suivants (CGI, art. 779) :

- 159 325 € pour chacun des ascendants et descendants en ligne directe ;
- 159 325 € pour les personnes handicapées ;
- 15 932 € pour chacun des frères et sœurs ne vivant pas sous le même toit ;
- 7 967 € pour chacun des neveux et nièces.

L'abattement résiduel applicable à défaut d'autre abattement en matière de succession est de 1 594 € (CGI, art. 788).

**1364. – Tarif des droits de mutation à titre gratuit.** Pour 2011, le barème est le suivant (CGI, art. 777).

**1) Tarif applicable en ligne directe**

- fraction de part n'excédant pas 8 072 €	5 %
- fraction de part comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10 %
- fraction de part comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
- fraction de part comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
- fraction de part comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
- fraction de part comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	35 %
- au-delà de 1 805 677 €	40 %

**2) Entre collatéraux et personnes non parentes**

- Entre frères et sœurs, vivants ou représentés :	
• fraction de part n'excédant pas 24 430 €	35 %
• fraction de part supérieure à 24 430 €	45 %
- Entre oncles et neveux, grands oncles et petits neveux et entre cousins germains	55 %
- Entre parents au-delà du quatrième degré ou entre personnes non parentes	60 %

**1373. – Abattements spécifiques aux donations.** Pour 2011, les abattements spécifiques aux donations sont les suivants :

– 80 724 € pour le conjoint (CGI, art. 790 E) et le partenaire d'un PACS (CGI, art. 790 F)

– 31 865 € pour les petits-enfants (CGI, art. 790 B)

– 5 310 € pour les arrière-petits-enfants (CGI, art. 790 D).

**1374. – Limite d'exonération des dons de sommes d'argent.** Lorsque certaines conditions sont remplies, les dons de sommes d'argent sont exonérés dans la limite de 31 865 € pour 2011 (CGI, art. 790 G).

**1378. – Tarif des droits de donation entre époux et partenaires d'un PACS.** Pour 2011, le barème est le suivant (CGI, art. 777) :

– fraction de part n'excédant pas 8 072 €	5 %
– fraction de part comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10 %
– fraction de part comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15 %
– fraction de part comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20 %
– fraction de part comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
– fraction de part comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	35 %
– au-delà de 1 805 677 €	40 %

**1392-1. – Fiscalité des donations-partages incorporant des donations antérieures.** D'un point de vue civil, une donation-partage peut inclure des donations antérieures consenties par le disposant aux gratifiés (C. civ., art. 1078-1). Il est ainsi possible de fixer, pour l'imputation et le calcul de la réserve, l'ensemble des valeurs à la date de la donation-partage, et non à la date du décès, à condition que tous les héritiers réservataires vivants ou représentés au décès de l'ascendant aient reçu un lot dans le partage anticipé et l'aient expressément accepté, et qu'il n'ait pas été prévu de réserve d'usufruit portant sur une somme d'argent (C. civ., art. 1078). Cette incorporation d'une donation antérieure n'est pas regardée comme une libéralité entre les héritiers présomptifs, mais comme un partage fait par le disposant (C. civ., art. 1078-3). Par renvoi, ces textes sont applicables aux donations transgénérationnelles (C. civ., art. 1078-7). Confirmant la doctrine administrative, la loi fiscale en déduit que l'incorporation d'une donation antérieure n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 776 A). Ainsi, la donation-partage procédant à une simple incorporation de donations antérieures constitue un partage soumis au droit de 1,10 % (CGI, art. 746), et non une libéralité entre descendants soumise aux droits de mutation à titre gratuit ; en revanche, si la donation-partage permet la répartition de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à due concurrence, à l'exclusion du droit de partage.

Restait une question qui n'était envisagée ni par les textes civils, ni par les textes fiscaux, ni par la doctrine administrative : ces solutions sont-elles applicables en cas de modification d'un attributaire ? Il est difficile de rapporter la preuve d'une donation indirecte, cette modification se trouvant absorbée dans l'onérosité du partage. C'est ce que confirme la nouvelle rédaction de l'article 776 A du CGI. La règle selon laquelle l'incorporation d'une donation antérieure donne seulement lieu au droit de partage est étendue aux donations-partages transgénérationnelles, y compris lorsque le bien est réattribué, lors de la donation-partage, à un descendant du premier donataire. Une mesure anti-abus a cependant été édictée pour couper court au montage sui-

vant : un grand parent qui souhaite gratifier un petit enfant commence par donner le bien à son enfant, ce qui lui permet de bénéficier d'un confortable abattement (159 325 € au lieu de 31 865 € en cas de donation directe au petit enfant) ; puis il réattribue le bien au petit enfant à l'occasion d'une donation-partage transgénérationnelle en acquittant seulement le droit de partage. Aussi, par exception, lorsqu'un bien a été donné par un parent à son enfant et qu'il est réattribué à un descendant du donataire initial à l'occasion d'une donation-partage intervenant moins de six ans après la donation initiale, les droits de donation sont dus en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit enfant alloti.

**1393 et 1404. – Barème de l'ISF.** Le barème applicable en 2011 est le suivant :

– n'excédant pas 800 000 €	0 %
– de 800 000 € à 1 310 000 €	0,55 %
– de 1 310 000 € à 2 570 000 €	0,75 %
– de 2 570 000 € à 4 040 000 €	1 %
– de 4 040 000 € à 7 710 000 €	1,30 %
– de 7 710 000 € à 16 790 000 €	1,65 %
– au-delà de 16 790 000 €	1,80 %

**1398. – Exonération partielle des biens ruraux et des parts de GFA.** En matière d'ISF, l'exonération est de 75 % dans la limite de 101 897 € ; elle est de 50 % au-delà.

**1407. – Recentrage et durcissement de la réduction d'ISF pour souscription au capital d'une PME ou d'un fonds d'investissement.** Le dispositif de réduction d'ISF en cas de souscription au capital d'une PME ou d'un fonds d'investissement a été sensiblement durci (V. également en matière d'impôt sur le revenu, *infra*, n° 1538) afin d'en limiter le coût pour les finances publiques, d'en améliorer l'efficacité économique et de couper court à différents effets d'aubaine, voire d'abus (CGI, 885-0 V *bis*).

Désormais, la réduction d'ISF est égale à 50 % (au lieu de 75 %) des sommes souscrites, l'avantage fiscal étant plafonné à 45 000 € (au lieu de 50 000 €). Si la souscription est effectuée par l'intermédiaire d'un fonds spécialisé, la déduction est de 50 % dans la limite d'un plafond de 18 000 € (au lieu de 20 000 €). Le plafond global applicable à l'avantage fiscal tiré des réductions d'ISF (financement d'une PME et dons à une œuvre d'intérêt général, V. *infra*, n° 1408) est abaissé à 45 000 € (au lieu de 50 000 €).

Comme en matière d'impôt sur le revenu, en vue de recentrer le dispositif sur de véritables investissements économiques porteurs d'un certain risque, sont désormais exclues les souscriptions au capital de sociétés ayant une activité immobilière, une activité financière, une activité dont les revenus sont garantis en raison d'un tarif réglementé de rachat de la production (par exemple, énergie éolienne ou photovoltaïque), ainsi que les souscriptions au capital de sociétés dont les actifs sont constitués de façon prépondérante par certains biens non soumis à un risque réel de dépréciation (métaux précieux, œuvres d'art, chevaux de course, vins...).

Au surplus, de nouvelles conditions doivent être satisfaites : n'ouvrent plus droit à réduction d'ISF les souscriptions qui confèrent aux souscripteurs des

droits autres que ceux résultant de leur qualité d'associé (par exemple des tarifs préférentiels ou un accès prioritaire aux biens et services de la société), ainsi que les souscriptions au capital de sociétés qui ont procédé dans les douze mois précédents à des remboursements d'apports au profit du souscripteur (pour éviter une reconduction artificielle de la réduction d'ISF sur une nouvelle période) ; la règle est la même en cas de souscription au capital d'une holding animatrice qui est constituée et contrôle une filiale depuis moins de douze mois ; enfin, la société bénéficiaire doit employer au moins un ou deux salariés. En cas d'investissement par le biais d'une holding, les obligations d'information à la charge de cette dernière ont à nouveau été renforcées et les sanctions ont été durcies.

L'avantage fiscal est remis en cause, sauf hypothèse de liquidation judiciaire de la société, en cas de remboursement des apports dans un délai de dix ans (au lieu de cinq ans antérieurement).

Outre l'interdiction initiale de cumul avec la réduction d'impôt sur le revenu (V. *infra*, n° 1538), la réduction d'ISF ne peut plus être cumulée, notamment, avec la déduction, par un salarié ou un dirigeant, des intérêts d'un emprunt souscrit pour l'acquisition de titres sociaux (V. *infra*, n° 1584) ou avec la réduction d'impôt sur le revenu en cas d'emprunt souscrit pour la reprise d'une entreprise (V. *infra*, n° 1587).

**1408. – Aménagement de la réduction d'ISF au titre des dons consentis à certains organismes d'intérêt général.** La réduction d'ISF est étendue aux dons consentis à certaines associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprise (CGI, art. 885-0 V *bis* A). Le plafond global applicable à l'avantage fiscal tiré des réductions d'ISF (dons à une œuvre d'intérêt général et financement d'une PME, V. *infra*, n° 1407) est abaissé à 45 000 € (au lieu de 50 000 €). Par oubli semble-t-il, l'avantage fiscal tiré de la réduction d'ISF pour don à une œuvre d'intérêt général n'a pas été abaissé : il est toujours de 50 000 €.

**1462. – Le maquis des aides fiscales à la création d'entreprise : Vous avez dit ZAFR, ZRR et ZRU ?** Les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales créées dans certaines zones identifiées par décret peuvent bénéficier d'aides fiscales (CGI, art. 44 *sexies*). La réglementation de ces aides est un véritable maquis et le jargon utilisé en la matière ne contribue certes pas à la lisibilité des textes !

Les ZAFR, autrement dit les zones d'aide à finalité régionale, qui souffrent de handicaps géographiques, bénéficient d'exonérations dégressives sur cinq ans d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés et peuvent bénéficier, sur délibération de la collectivité locale concernée, pendant deux à cinq ans, d'une exonération de contribution économique territoriale et de taxe foncière. Le dispositif actuel est reconduit jusqu'au 31 décembre 2013.

Un nouveau dispositif d'exonération est applicable aux ZRR, autrement dit aux zones de revitalisation rurale, qui souffrent de handicaps économiques (un tiers du territoire national tout de même) ; à condition d'employer moins de dix salariés, les entreprises nouvelles bénéficient d'une exonération totale pendant cinq ans d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, puis, pendant les trois années suivantes, d'un abattement respectif de 75 %,

50 % et 25 % ; les entreprises nouvelles peuvent également bénéficier, sur délibération de la collectivité locale concernée, pendant deux à cinq ans, d'une exonération de contribution économique territoriale et de taxe foncière.

Quant aux ZRU, autrement dit les zones de redynamisation urbaine, elles disparaissent purement et simplement : les entreprises implantées dans ces zones à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 ne bénéficient plus d'aucune aide ; toutefois les entreprises qui s'implantent dans les banlieues difficiles, autrement dit les ZUS (zones urbaines sensibles) peuvent continuer à bénéficier d'exonération de contribution économique territoriale.

**1538. – Recentrage et durcissement de la réduction d'impôt sur le revenu pour souscription au capital d'une PME.** Lorsque certaines conditions sont remplies, le contribuable qui souscrit au capital d'une société bénéficie d'une réduction d'impôt de 25 %, en fait 22 % compte tenu du « raboutage » des niches fiscales (V. *supra*, n° 22). Cette réduction d'impôt a pour but d'encourager le financement de l'économie. Or, compte tenu de l'étendue initiale de son champ d'application et de la souplesse de ses conditions de mise en œuvre, il est apparu que l'objectif poursuivi n'était pas toujours atteint. Effets d'aubaine ou abus se sont multipliés, d'où le souhait du législateur, dans une perspective de rationalisation des dépenses fiscales, de n'accorder la réduction d'impôt qu'en contrepartie d'une véritable prise de risque par le souscripteur (CGI, art. 199 *terdecies*-0A) (pour la réduction d'ISF, V. *supra*, n° 1407).

D'abord, le champ d'application du dispositif a été resserré autour des activités comportant un risque et qui, par là même, ont des besoins de financement plus difficiles à satisfaire. Ainsi sont écartées les souscriptions au capital de sociétés ayant une activité immobilière, une activité financière, une activité dont les revenus sont garantis en raison d'un tarif réglementé de rachat de la production (par exemple, énergie éolienne ou photovoltaïque), ainsi que les sociétés dont les actifs sont constitués de façon prépondérante par certains biens non soumis à un risque réel de dépréciation (métaux précieux, œuvres d'art, chevaux de course, vins...).

Ensuite, de nouvelles conditions doivent être satisfaites : la société bénéficiaire ne doit accorder aucune garantie en capital à ses associés ; la souscription ne doit pas conférer d'autre contrepartie au souscripteur, tels des tarifs préférentiels ou un accès prioritaire aux biens et services de la société (le contribuable qui adhère à un club de sport select ne peut plus bénéficier d'une réduction d'impôt si sa souscription lui donne un accès gratuit aux services et équipements du club) ; la société bénéficiaire doit désormais employer au moins un ou deux salariés, cette dernière condition étant de nature à priver de très nombreuses souscriptions du bénéfice de l'avantage fiscal. Lorsque l'investissement est réalisé par l'intermédiaire d'une holding, des conditions supplémentaires doivent être respectées : la holding ne doit pas compter plus de cinquante associés ou actionnaires et doit être dirigée par des personnes physiques ; elle doit en outre respecter différentes obligations d'information.

Enfin, l'avantage fiscal est remis en cause, sauf hypothèse de liquidation judiciaire de la société, en cas de remboursement des apports dans les dix ans (au lieu de cinq ans antérieurement), la mesure ayant été étendue aux remboursements d'apport en nature.

La réduction d'impôt est désormais soumise à la législation communautaire relative aux aides d'État.

**1586. – Assouplissement des règles de non-cumul de la déduction des intérêts d'emprunts souscrits pour un salarié ou un dirigeant pour acquérir des titres de la société dans laquelle il exerce son activité.** Jusqu'à présent, le salarié ou le dirigeant qui déduisait du montant de sa rémunération, au titre des frais réels, les intérêts d'un emprunt souscrit pour acquérir des titres sociaux utiles à l'acquisition ou à la conservation de cette rémunération devait renoncer aux autres régimes de faveur susceptibles de s'appliquer (CGI, art. 83-3°) : réductions d'impôt sur le revenu (V. *supra*, n° 1538) et d'ISF (V. *supra*, n° 1407) au titre de la souscription au capital d'une PME ; réduction d'impôt sur le revenu au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise (CGI, art. 199 *terdecies*-0 B).

Cette règle de non-cumul a été assouplie : la déduction des intérêts est interdite à hauteur de la fraction des versements qui a ouvert droit à réduction d'impôt sur le revenu ; elle est possible pour le surplus.

**1740. – Réforme des pénalités de recouvrement.** La Direction générale des impôts (DGI) et la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) ont fusionné au sein de la DGFIP. Cette fusion a conduit à une harmonisation de la procédure de recouvrement forcée des impôts, hier commandée par la distinction des impôts recouverts par les comptables de la Direction générale des impôts et des impôts recouverts par les comptables du Trésor. Les impôts sont désormais recouverts par les comptables publics selon des procédures uniformes. Conséquence logique, les règles relatives aux pénalités de recouvrement, dont le montant dépendait des comptables compétents, ont été réécrites. En substance, les règles sont pour l'essentiel les mêmes qu'auparavant :

- la majoration est de 10 % en cas de retard dans le paiement des impôts directs non professionnels, à savoir l'impôt sur le revenu (et les contributions sociales qui s'y ajoutent), la taxe d'habitation et les taxes foncières (CGI, art. 1730) ;

- la majoration est de 5 % pour tous les autres impôts (TVA, IS, droits d'enregistrement, ISF, CET, taxes assises sur les salaires...) (CGI, art. 1731).

**1745. – Publication de la condamnation pour fraude fiscale.** Le délit de fraude fiscale est sanctionné d'une amende de 37 500 €, portée dans certains cas à 75 000 €, et d'un emprisonnement de cinq ans (CGI, art. 1741). S'y ajoutait une peine automatique de publication ou d'affichage du jugement pendant trois mois. Dans une décision du 10 décembre 2010, le Conseil constitutionnel a jugé que cette disposition était contraire au principe d'individualisation des peines dès lors que le juge n'avait aucun pouvoir d'appréciation de la sanction ni de modulation de sa durée ou de ses modalités. Le législateur a donc revu sa copie. La peine est désormais facultative, le juge fixant sa durée dans une fourchette de deux mois ainsi que ses modalités.

**1746. – Contrôle des associations et fondations recevant des dons et legs.** Pour faciliter l'appréciation de la capacité des associations et fondations à recevoir des dons ou legs et à bénéficier des avantages fiscaux correspondants, les agents du fisc peuvent se faire communiquer tous documents utiles par les services préfectoraux compétents (LPF, art. L. 135 ZA).

Photocomposition Nord Compo  
59650 Villeneuve d'Ascq

457004  
G90056

978-2-7110-1565-8

mise à jour gratuite  
ne peut être vendue