

# PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

MISE À JOUR AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2010

*Loi de finances pour 2010*

*(L. n° 2009-1673, 30 déc. 2009)*

*Troisième loi de finances rectificative pour 2009*

*(L. n° 2008-1674, 30 déc. 2009)*

*Loi de financement de la sécurité sociale pour 2010*

*(L. n° 2009-1646, 24 déc. 2009)*

*Loi organique prise pour l'application de l'article 61-1 de La Constitution*

*(L. n° 2009-1523, 10 déc. 2009).*



Maurice Cozian †

Florence Deboissy

Professeur à l'Université Montesquieu-Bordeaux IV

# PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

33<sup>e</sup> ÉDITION 2009-2010

MISE À JOUR AU 1<sup>er</sup> JANVIER 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, 2010  
Siège social : 141, rue de Javel - 75015 Paris

---

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

ISBN 978-2-7110-1418-7

**2. – Durcissement du plafonnement global des « niches fiscales ».** Le plafond global des déductions du revenu global, réductions d'impôt ou crédits d'impôt susceptibles de bénéficier à un même foyer fiscal en matière d'impôt sur le revenu a été abaissé à 20 000 € (au lieu de 25 000 €), majoré d'une somme égale à 8 % (au lieu de 10 %) du revenu imposable, ce qui reste relativement élevé (CGI, art. 200-0 A, mod. LF 2010, art. 81).

**2-1. – Censure de la taxe carbone par le Conseil constitutionnel.** La loi de finances pour 2010 prévoyait l'institution d'une contribution carbone de 17 € par tonne de dioxyde émis, perçue sur certains produits énergétiques. Or, au fil de la discussion parlementaire, les exemptions et régimes de faveur se sont multipliés (centrales électriques, sites industriels les plus polluants, industrie chimique, transport aérien et routier, secteur agricole, pêche...), de sorte que 93 % des émissions de dioxyde d'origine industrielle se trouvaient exonérées. Au double visa du principe d'égalité et des principes posés par la Charte de l'environnement, le Conseil constitutionnel a censuré cette taxe en retenant que *« le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »* (Cons. const., Déc. n° 2009-599 DC, 30 déc. 2009, § 77 et s. : *Dr. fisc.* 2010, n° 4, comm. 98, note L. VALLÉE). C'est dire que si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à l'adoption d'impositions spécifiques en vue d'atteindre un objectif d'intérêt général, de même qu'il autorise qu'il soit dérogé à ces impositions, c'est à la condition que les règles ainsi posées soient justifiées au regard de cet objectif. Qu'en était-il en l'espèce ? Le but affiché de la taxe était de mettre en place des instruments permettant de lutter contre le réchauffement climatique. Il est certain que ce but, légitime s'il en est, justifie l'existence d'une fiscalité écologique dérogatoire. Mais encore faut-il que les dispositifs institués à cet effet permettent d'aboutir à ce résultat, ce qui en l'espèce n'était pas le cas. En effet, le Conseil constitutionnel a jugé que *« par leur importance, les régimes d'exemption totale (...) sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*. Ce qui, on en conviendra, ne manque pas de bon sens...

## 2-2. – Question prioritaire de constitutionnalité : la fin d'un angle mort.

Jusqu'à présent, le contrôle de la constitutionnalité des lois était simplement possible au moment de leur adoption, sur saisine du Conseil constitutionnel, dans un certain délai. Passé ce délai, la loi ne pouvait plus être soumise à un contrôle de constitutionnalité par le Conseil constitutionnel. Également, la constitutionnalité de la loi ne peut être discutée devant le juge, administratif ou judiciaire, celui-ci se refusant à contrôler par voie d'exception la constitutionnalité des dispositions législatives, quand il accepte de contrôler leur conformité aux engagements internationaux de la France.

Dans la perspective d'une bonne administration de la justice, et pour permettre à la France de s'aligner sur les standards adoptés par la plupart des pays occidentaux, il est apparu souhaitable d'étendre le contrôle de constitutionnalité de la loi, mais en instituant des filtres pour éviter une multiplication – parfois artificielle et dilatoire – du contentieux tout en prévenant des divergences dans l'appréciation des règles constitutionnelles. Pour concilier ces deux objectifs, la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 a retenu la technique du renvoi préjudiciel, ou plus précisément de la question prioritaire de constitutionnalité (Const., art. 61-1 et 62, al. 2). L'entrée en vigueur de cette mesure était subordonnée à l'adoption d'une loi organique, qui a été votée le 10 décembre 2009. Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> mars 2010, les justiciables peuvent, lors d'une instance en cours, soutenir qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. L'étude de ce nouveau dispositif appelle trois séries de précisions quant à la procédure devant être respectée, quant à la nature du dispositif et quant aux perspectives qu'il ouvre en matière fiscale.

Quant à la **procédure**, un double filtre a été mis en place, d'où le respect de trois étapes.

*Première étape*, la juridiction du fond saisie d'un moyen tiré de l'inconstitutionnalité de la loi doit statuer sans délai sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'État ou à la Cour de cassation ; cette transmission suppose que trois conditions soient remplies :

- la question doit être pertinente : la disposition contestée doit être applicable au litige ou à la procédure, ou constituer le fondement des poursuites ;
- elle doit être nouvelle : la disposition contestée ne doit pas déjà avoir été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel, sauf changement de circonstances ;
- elle doit être sérieuse.

Lorsqu'elle décide de transmettre la question au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, la juridiction doit surseoir à statuer, sauf circonstances particulières prévues par le texte (décision devant être rendue dans un délai déterminé, urgence, conséquences irrémédiables ou manifestement excessives pour l'une des parties...).

*Deuxième étape*, le Conseil d'État ou la Cour de cassation (devant lesquels le moyen d'inconstitutionnalité peut être soulevé pour la première fois) se prononce, dans un délai de trois mois, sur le renvoi de la question au Conseil constitutionnel. En cas de renvoi, le Conseil d'État ou la Cour de cassation doit, sauf exception, surseoir à statuer.

*Troisième étape*, le Conseil constitutionnel, là encore dans un délai de trois mois, statue sur la question prioritaire de constitutionnalité au terme d'une procédure contradictoire et publique. Si la disposition est déclarée inconstitutionnelle, elle est abrogée, soit à compter de la décision du Conseil constitutionnel, soit à une date ultérieure (Const. art. 62). L'effet est donc beaucoup plus radical que le contrôle de conventionalité, qui permet seulement au juge d'écartier la disposition pour le litige en cause.

Quant à sa **nature**, le contrôle de constitutionnalité mérite son appellation de « question prioritaire de constitutionnalité » :

- il s'agit bien d'une « question » et non d'une « exception » puisque le juge saisi d'un tel moyen ne peut y répondre lui-même mais doit transmettre ou renvoyer la question, seul le Conseil constitutionnel étant compétent pour y répondre ;

- il s'agit bien d'une question « prioritaire », puisque, lorsque le juge est saisi de moyens contestant la conformité d'une disposition législative, d'une part, aux droits et libertés garantis par la Constitution, et, d'autre part, aux engagements internationaux de la France, il doit se prononcer par priorité sur la transmission ou le renvoi de la question de constitutionnalité.

Quant à son **champ d'application**, la question prioritaire de constitutionnalité ne peut porter que sur « les droits et libertés que la Constitution garantit ». Ainsi, il ne saurait être question d'invoquer l'inconstitutionnalité d'une mesure, spécialement dans une loi de finances, au motif qu'elle n'y aurait pas sa place (censure des « cavaliers budgétaires ») ou qu'elle porterait atteinte, pour s'en tenir aux griefs les plus fréquemment invoqués, au principe de sincérité budgétaire, d'universalité budgétaire ou encore de compétence législative. On peut en revanche imaginer que la loi fiscale sera souvent contestée au motif qu'elle porte atteinte aux droits et libertés suivants, dont la valeur constitutionnelle a été reconnue, tels le principe d'égalité devant l'impôt, le principe de nécessité de l'impôt, le principe d'intelligibilité ou d'accessibilité de la loi, sans oublier le droit au respect de la propriété. Autant dire qu'en matière fiscale, un champ nouveau de contestation s'ouvre aux contribuables et à leurs conseils. Bon nombre de dispositions fiscales en vigueur, dont certaines sont très anciennes, sont en effet aujourd'hui restées à l'écart de tout contrôle, qu'il soit de nature constitutionnel ou conventionnel.

**3. – Durcissement des modalités de prise en compte des revenus pour le calcul du bouclier fiscal.** La loi de finances pour 2010 (art. 101) aménage la prise en compte des revenus pour le calcul du bouclier fiscal, de sorte que, au mois dans certains cas, seuls soient pris en compte les revenus effectivement perçus au titre de l'année de référence (CGI, art. 1649-0 A). Les nouvelles règles s'appliqueront pour la première fois au **bouclier applicable en 2011**, qui ouvrira droit à restitution lorsque le montant cumulé de l'impôt sur le revenu, de l'ISF, des impôts locaux et des prélèvements sociaux acquittés par un contribuable en 2010 excédera 50 % des revenus perçus en 2009.

En principe, les revenus pris en compte pour le calcul du droit à restitution sont les revenus nets et non les revenus bruts (CGI, art. 1649-0 A 4). Par

exception, les **revenus distribués soumis au barème progressif** devront être majorés de l'abattement général de 40 %, ainsi que des abattements de 1525 € ou 3050 € (V. *infra*, n° 440). Le but est d'éviter une différence de traitement par rapport aux revenus distribués soumis au prélèvement libératoire ; le prélèvement libératoire s'appliquant à leur montant brut, c'est ce même montant brut qui est désormais pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *infra*, n° 443). Cependant, la loi de finances rectificative pour 2009 (art. 56) a prévu une mise en place progressive sur trois ans de cette mesure : les dividendes bruts seront pris en compte après application d'un abattement de 30 % pour ceux perçus en 2009, de 20 % pour ceux perçus en 2010 et de 10 % pour ceux perçus en 2011 ; à compter de 2012, les dividendes bruts seront retenus sans abattement.

Également, plusieurs règles visent à neutraliser l'imputation, sur les revenus de l'année, de déficits ou moins-values constatés antérieurement.

Est d'abord visé le report, sur les plus-values de l'année, des **moins-values sur cession de valeurs mobilières** réalisées au cours des années précédentes (V. *infra*, n° 443). Désormais, leur montant devra être ajouté aux revenus de l'année pour le calcul du bouclier fiscal. Seul le report est neutralisé ; par suite, les moins-values constatées au titre de l'année de référence continueront à pouvoir être déduites.

La règle est la même pour le report, sur les revenus de l'année, des **déficits catégoriels** antérieurs, qu'il s'agisse :

- des déficits catégoriels dont l'imputation sur le revenu global n'est pas autorisée (CGI, art. 156 I), autrement dit les déficits « tunnelisés », dont l'imputation n'est possible que sur les revenus de même nature constatés au titre des années suivantes (par exemple les BIC ou BNC non professionnels, V. *infra* n° 478) (CGI, art. 1649-0 A 4) ;

- des déficits catégoriels imputables sur le revenu global de l'année et, en cas d'insuffisance, sur le revenu global des six années suivantes (par exemple les BIC ou BNC professionnels, V. *infra*, n° 477) (CGI, art. 1649-0 A 5).

Dans les deux cas, le montant des déficits antérieurs reportés devra être ajouté aux revenus de l'année pour le calcul du bouclier fiscal. Là encore, seul le report est neutralisé : continueront à pouvoir être déduits les déficits catégoriels constatés au titre de l'année de référence.

### 39. – Barème d'imposition des revenus de 2009.

Fraction de revenu	Taux
Jusqu'à 5 875 €	0 %
De 5 876 € à 11 720 €	5,5 %
De 11 721 € à 26 030 €	14 %
De 26 031 € à 69 783 €	30 %
Au-delà de 69 783 €	40 %

**142. – Obligation de transmission informatique de la déclaration des honoraires, commissions et autres rémunérations (DAS 2).** La déclaration des sommes versées à des tiers à titre d'honoraires, de commissions, de cour-

tage ou autres rémunérations (CGI, art. 240) doit être transmise par voie informatique à l'administration chaque fois que l'entreprise a souscrit, au cours de l'année précédente, une déclaration comportant au moins 200 bénéficiaires (CGI, art. 89 A, LFR 2009, art. 28).

**161. – Barème de la taxe sur les salaires.** Pour les salaires versés en 2010, la taxe sur les salaires est calculée en appliquant les taux suivants :

- 4,25 % pour la fraction des rémunérations individuelles qui n'excède pas 7 491 € ;
- 8,50 % pour la fraction comprise entre 7 491 et 14 960 € ;
- 13,60 % pour la fraction qui excède 14 960 €.

**176. – Extension de la réduction d'impôt en faveur du mécénat aux dons consentis à certains organismes étrangers.** Les particuliers ou les entreprises qui consentent des dons à certains organismes d'intérêt général bénéficient d'une réduction d'impôt, impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés. Selon la doctrine administrative, cette réduction d'impôt ne concerne que les dons effectués au profit d'organismes exerçant leur activité en France. Or cette condition de territorialité est contraire à la jurisprudence de la CJCE selon laquelle le fait pour un État membre de l'Union européenne de limiter les avantages fiscaux du mécénat aux dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général établis sur son territoire constitue une entrave injustifiée à la liberté de circulation des capitaux (CJCE, 27 janv. 2009, aff. C-318/07, *Hein Persche* : *Dr. fisc.* 2009, n° 21, comm. 337, note M. Guichard et R. Grau). Pour tenir compte de cette jurisprudence, la réduction d'impôt en faveur du mécénat est étendue aux dons consentis au profit d'organismes étrangers dont le siège est situé dans un État membre de l'UE, ou encore en Islande ou en Norvège, à condition qu'ils aient obtenu un agrément, ce qui permet à l'administration de vérifier qu'ils remplissent bien les conditions permettant d'ouvrir droit à la réduction d'impôt. À défaut d'agrément, le contribuable doit produire des pièces justificatives attestant que l'organisme remplit ces mêmes conditions (CGI, art. 200-4 *bis* et 238 *bis* 4, mod. LFR 2009, art. 35). On notera qu'une procédure de suspension de ces avantages fiscaux a été instituée (V. *infra*, n° 176-1).

**176-1. – Procédure de suspension des avantages fiscaux attachés aux dons consentis à certains organismes sans but lucratif.** L'encouragement du mécénat s'est traduit par l'octroi de nombreux avantages fiscaux, au profit des entreprises comme des particuliers, qui consentent des dons à certains organismes sans but lucratif : réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés (V. *supra*, n° 176), réduction d'ISF (V. *infra*, n° 1154) ou encore exonération des droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 795). Pour prévenir et sanctionner certaines dérives, la loi de finances rectificative pour 2009 instaure une procédure de suspension de ces avantages fiscaux lorsque l'organisme a profité de dons sans respecter les obligations qui fondent cet avantage (CGI, art. 1378 *octies*). Deux situations doivent être distinguées.

La déchéance provisoire du droit à bénéficier de ces avantages fiscaux peut d'abord être prononcée par **décision du ministre du Budget** dans deux cas :

en cas de contrôle de la Cour des comptes ayant fait apparaître une absence de conformité entre les dépenses engagées et les objectifs poursuivis ; en cas de refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes. À condition de démontrer qu'il est devenu vertueux, l'organisme peut, au bout d'un an, être rétabli dans ses droits par décision du ministre.

La déchéance provisoire est **automatique** en cas de condamnation pénale définitive pour escroquerie ou abus de confiance. La procédure de rétablissement, qui ne peut être engagée qu'à l'expiration d'un délai de trois ans, suppose une décision prise par le Ministre après avis conforme de la Cour des comptes.

Dans les deux cas, l'organisme doit en **informer le public** en indiquant, dans tous les documents, y compris électroniques, destinés à solliciter des financements que les versements effectués ne pourront ouvrir droit à avantage fiscal. À défaut, une amende égale à 25 % des dons perçus est encourue (CGI, art. 1762 *decies*).

**353 et 567. – Exclusion du régime du long terme pour les plus-values de cession des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif.** Lorsqu'une société est établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (V. *infra*, n° 730), la cession de ses titres ne peut bénéficier du régime des plus-values professionnelles à long terme, que le cédant relève de l'impôt sur le revenu (entreprise individuelle ou société soumise à l'impôt sur le revenu) ou de l'impôt sur les sociétés. Les plus-values sont par suite taxables dans les conditions de droit commun.

**378. – 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 766 000 €	CA annuel supérieur à 231 000 €
Régime simplifié d'imposition	CA annuel compris entre 80 300 € et 766 000 €	CA annuel compris entre 32 100 € et 231 000 €
Régime des micro-entreprises et des auto-entrepreneurs	CA annuel ne dépassant pas 80 300 €	CA annuel ne dépassant pas 32 100 €

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le bénéfice du régime simplifié d'imposition n'est pas remis en cause lorsque le CA HT est inférieur, pour le secteur des ventes, à 843 000 € (au lieu de 766 000 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 261 000 € (au lieu de 231 000 €).

**385. – Obligation d'inscription au répertoire des métiers des auto-entrepreneurs exerçant à titre principal une activité artisanale.** Le statut de l'auto-

entrepreneur est ouvert aux artisans. Ils étaient jusqu'à présent dispensés de s'inscrire au répertoire des métiers, ce qui a suscité des protestations de la part de la profession. À compter du 1<sup>er</sup> avril 2010, les auto-entrepreneurs qui exercent une activité artisanale à titre principal sont tenus de s'immatriculer au répertoire des métiers. Ils sont exonérés de la taxe pour frais de chambres de métiers pendant trois ans (LFR 2009, art. 67).

**395. – 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 2009, le seuil est fixé à 104 648 €.

**416. – Déduction forfaitaire de 10 % en matière de traitements et salaires.** Pour l'imposition des revenus de 2009, le minimum est de 415 € et le maximum de 13 948 €.

**418. – Indemnités perçues par le dirigeant révoqué.** Pour l'année 2010, le montant exonéré (six fois le plafond annuel de la sécurité sociale) est fixé à 207 720 €.

**451. – Appréciation du seuil de 15 000 € en cas de cession d'un bien indivis.** Selon l'article 150 U II 6°, le seuil de cession de 15 000 € en deçà duquel la plus-value immobilière est exonérée s'apprécie en tenant compte de la valeur de la pleine propriété du bien. Ainsi, en cas de cession d'un bien démembré, il faut retenir, non de la valeur du droit démembré cédé, mais la valeur de la pleine propriété. La loi de finances pour 2010 (art. 30) apporte des précisions quant à l'appréciation de ce seuil. En cas de cession d'un bien indivis, ce seuil s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise. La règle est la même lorsque l'indivision a pour objet un droit démembré : le seuil s'apprécie là aussi au regard de chaque quote-part indivise, mais en tenant compte de la valeur de la pleine propriété.

**466 et 467. – Seuil d'imposition des plus-values mobilières des particuliers.** Pour les cessions réalisées en 2010, le montant des cessions déclenchant l'application du régime des plus ou moins-values mobilières des particuliers est porté à 25 830 €. Par ailleurs, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 (art. 17) prévoit que les gains nets sont désormais soumis aux prélèvements sociaux – au taux global de 12,10 % – quel que soit le montant des cessions. Ainsi lorsque le montant des cessions est supérieur à 25 830 €, la plus-value est exonérée d'un point de vue fiscal, mais reste soumise aux prélèvements sociaux. Les prélèvements sociaux ainsi acquittés peuvent bien sûr être pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal (V. *supra*, n° 3).

**486. – Déduction des pensions alimentaires versées aux enfants majeurs.** Pour l'imposition des revenus de 2009, la limite de déduction est portée à 5 753 €.

**496. – Plafonnement du quotient familial.** Pour l'imposition des revenus de 2009, le plafond est porté à 2 301 €.

**517-1. – Durcissement de la lutte contre l'évasion fiscale internationale en matière d'impôt sur le revenu.** Lorsqu'une opération implique un État ou

territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (V. *infra*, n° 730), elle est présumée être frauduleuse, ce qui emporte application d'un traitement fiscal particulièrement dissuasif, en matière de fiscalité des entreprises (V. *infra*, n° 730), comme en matière d'impôt sur le revenu. Dans certains cas, la présomption de fraude peut être renversée. Dans la majorité des hypothèses, elle est irréfragable.

En matière de **revenus non salariaux**, est portée à 50 % la retenue à la source applicable aux sommes versées par un débiteur exerçant une activité en France, à raison d'une activité déployée ou utilisée en France, à des personnes ou des sociétés qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente, chaque fois que ces personnes sont domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif. Est concernée :

- la retenue à la source de 33,1/3 % applicable à certains revenus non salariaux (sommes rémunérant l'exercice d'une profession relevant des BNC, produits de la propriété littéraire et artistique, sommes rémunérant les prestations de toute nature) (CGI, art. 182 B) ;

- la retenue à la source de 15 % applicable aux sommes, autres que les salaires, versées à raison d'une prestation artistique (CGI, art. 182 A *bis*).

Dans les deux cas, la présomption de fraude peut être renversée si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif. Ainsi le créancier doit démontrer que son implantation dans l'État ou le territoire non coopératif répond principalement à une motivation autre que fiscale, par exemple parce qu'il est originaire de cet État ou territoire.

En matière de **revenus de capitaux mobiliers**, le taux de la retenue à la source ou du prélèvement obligatoire applicable aux revenus versés à des non résidents est porté à 50 %. Ainsi en est-il :

- de la retenue à la source de 25 % applicable aux revenus distribués à des non ressortissants communautaires (CGI, art. 119 *bis* 2) ; le taux de 50 % s'applique dès lors que le paiement est effectué dans un État ou territoire non coopératif, que le bénéficiaire y soit établi ou domicilié ou que le paiement soit fait par personne interposée ;

- du prélèvement obligatoire applicable à certains produits de placements à revenu fixe versés à des non résidents, étant observé que ce prélèvement obligatoire a été supprimé lorsque les sommes ne sont pas payées dans un État ou territoire non coopératif (CGI, art. 125 A III) ; le prélèvement de 50 % peut être écarté si le débiteur démontre que les opérations ont principalement un objet et en effet autres que de permettre la localisation des produits dans un État ou territoire non coopératif ; là encore, le taux de 50 % s'applique dès lors que le paiement est effectué dans un État ou territoire non coopératif, que le bénéficiaire y soit établi ou domicilié ou que le paiement soit fait par personne interposée ;

- du prélèvement obligatoire applicable aux produits de contrats de capitalisation ou d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A) ; le taux de 50 % s'applique dès lors que le bénéficiaire est domicilié ou établi dans un État ou territoire non coopératif.

Également, le dispositif anti-abus posé par l'article 123 *bis* est durci (V. *infra*, n° 517-2).

Enfin, le taux du **prélèvement à la source opéré sur certains profits et plus-values** est porté à 50 % lorsque les gains sont réalisés par des personnes ou organismes établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif. Ainsi en est-il :

- du prélèvement à la source, dont le taux de droit commun a été abaissé à 33,1/3 % par la loi de finances rectificative pour 2009, applicable aux profits immobiliers visés à l'article 35 du CGI (par exemple en cas d'achat pour revendre d'immeubles) (CGI, art. 244 *bis*) ;

- du prélèvement à la source de 33,1/3 % applicable aux plus-values immobilières réalisées par les non ressortissants communautaires (CGI, art. 244 *bis* A) ;

- du prélèvement à la source de 18 % applicable aux plus-values de cession ou de rachat de droits sociaux (CGI, art. 244 *bis* B).

**517-2. – Réforme du dispositif anti-abus prévu par l'article 123 *bis*.** L'article 123 *bis* du CGI pose, en matière de revenus de capitaux mobiliers, une présomption d'interposition de personne : lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient, directement ou indirectement, 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable) établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, et lorsque l'actif ou les biens de cette entité sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants, les bénéficiaires ou les revenus de cette entité sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable entre les mains de la personne physique, à hauteur de sa participation dans l'entité juridique. La loi de finances rectificative pour 2009 modifie sur deux points ce dispositif anti-abus.

D'une part, afin de satisfaire aux exigences communautaires de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation des capitaux, la présomption peut être renversée lorsque l'entité est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne, à condition que le contribuable démontre que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des titres ou droits de l'entité n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française. Cette clause dite « de sauvegarde » est ainsi progressivement adoptée dans tous les dispositifs nationaux anti-abus, afin que ne soit pas portée une atteinte excessive aux libertés communautaires.

D'autre part, la condition de détention de 10 % est présumée remplie lorsqu'une personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (V. *infra*, n° 730). La présomption d'interposition est ici irréfutable : elle ne peut être renversée par le contribuable.

**551. – Harmonisation des règles d'imposition des dividendes perçus par les organismes à but non lucratif.** Un organisme sans but lucratif (association, fondation, fonds de dotation...) qui ne se livre pas à des opérations à

caractère lucratif n'est soumis à l'impôt sur les sociétés qu'à raison de ses revenus patrimoniaux (revenus fonciers, revenus agricoles et revenus mobiliers), selon des taux qui varient en fonction de la nature des revenus. Le régime d'imposition des revenus mobiliers, et plus précisément des dividendes, a été largement unifié, en partie pour tenir compte de l'exigence communautaire de liberté de circulation des capitaux (CGI, art. 206-5, mod. LFR 2009, art. 34).

Jusqu'à présent, s'agissant des revenus perçus par un organisme sans but lucratif dont le siège est en France, les dividendes de source française n'étaient pas soumis à l'impôt sur les sociétés, à l'exception des dividendes distribués par les sociétés immobilières, imposables au taux de 10 %, alors que les dividendes de source étrangère étaient imposables au taux de 24 %. Par ailleurs, les dividendes de source française perçus par un organisme à but non lucratif dont le siège n'est pas situé en France étaient soumis à une retenue à la source de 25 %, sauf taux différent prévu par une convention internationale (CGI, art. 119 bis 2). Il s'ensuit que des règles différentes s'appliquaient, d'une part, selon l'origine géographique des dividendes et, d'autre part, selon le lieu d'établissement du créancier. Or le Conseil d'État a jugé que la retenue à la source pratiquée sur les dividendes distribués par une société française à un fonds de pension néerlandais, dont l'activité non lucrative est prépondérante et la gestion désintéressée, est contraire au principe européen de libre circulation de capitaux, dès lors que les organismes similaires français ne sont pas imposables sur ces revenus et que cette restriction n'est justifiée ni par une différence de situation objective entre organismes français et néerlandais ni par l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 13 févr. 2009, n° 298108, *Fondation Stichting Unilever : Dr. fisc.* 2009, n° 12, comm. 253, note V. AGULHON et N. SÉNÉCHAULT ; *RJF* 2009, n° 525. – S. AUSTRY et D. GUTMANN, *FR* 15/09, inf. 10 p. 11).

Désormais, tous les dividendes perçus par un organisme sans but lucratif situé en France sont soumis à un taux unique de 15 %, qu'ils soient de source française ou de source étrangère, qu'ils proviennent ou non de sociétés immobilières. Pareillement, les dividendes de source française perçus par un organisme sans but lucratif qui a son siège dans un État membre de l'UE, ou encore en Islande et en Norvège, sont soumis à une retenue à la source en principe de 15 % (Instr. 29 déc. 2009 : *BOI* 4 H-2-10, 15 janv. 2010).

**596. – Obligation de téléversement en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur les salaires.** Le paiement par voie électronique de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires devient obligatoire (LFR 2009, art. 29) lorsque le montant HT du chiffre d'affaires de l'exercice précédent excède :

- 500 000 € à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2010 ;
- 230 000 € à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2011.

**607. – Prorogation du remboursement anticipé du crédit d'impôt recherche.** Le dispositif temporaire de remboursement anticipé du crédit d'impôt recherche, mis en place en 2008 pour favoriser la relance de l'économie, est prorogé, dans les mêmes conditions, pour les dépenses exposées en 2009.

**609. – Exclusion du régime mère fille en cas de revenus distribués par une filiale établie dans un État ou territoire non coopératif.** Le régime de faveur des sociétés mères et filles, qui conduit à une quasi-exonération des revenus distribués au sein du groupe (CGI, art. 145), n'est pas applicable aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (V. *infra*, n° 730).

**618 et s. – Modification du régime de l'intégration fiscale.** Plusieurs modifications sont apportées au régime de l'intégration fiscale, notamment pour tenir compte du principe communautaire de la liberté d'établissement, qu'il s'agisse du périmètre du groupe ou de la détermination du résultat d'ensemble (CGI, art. L. 223 A et s., mod. LFR 2009, art. 33).

Tirant les conséquences de l'arrêt *Papillon* de la CJCE du 27 novembre 2008 (V. *infra*, n° 621), la loi autorise désormais l'inclusion dans le **périmètre d'intégration**, en qualité de société intégrée comme de société intégrante, d'une sous-filiale française détenue par l'intermédiaire d'une société ou d'un établissement stable situé dans un État de l'UE, ou encore en Islande et en Norvège, appelée « société intermédiaire » ; même si elle doit remplir les conditions posées pour participer à un groupe intégré, cette société intermédiaire, qui doit donner son accord, reste exclue du périmètre d'intégration. Pour prévenir le risque de double emploi des déficits qui fondait l'interdiction antérieure, la loi impose différents retraitements afin de neutraliser les conséquences, sur le résultat d'ensemble, des opérations effectuées par l'intermédiaire de cette société interposée entre la sous-filiale et les autres sociétés du groupe (distributions, provisions, aides, charges financières, plus-values de cession...).

Également, une exception est apportée à la règle selon laquelle la société tête de groupe ne doit pas être détenue, directement ou indirectement, pour plus de 95 % par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés. Désormais, le capital de la société mère peut être détenu à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors que cette détention est réalisée par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales dont le capital n'est pas détenu directement ou indirectement à plus de 95 % au moins par cette autre personne morale.

Des modifications sont par ailleurs apportées à la **détermination du résultat d'ensemble du groupe**, notamment s'agissant du domaine de l'« amendement Charasse ». Ce régime impose la réintégration, dans le résultat d'ensemble, des charges financières inhérentes à l'achat, par une société du groupe intégré, des titres d'une société cible qui devient membre du groupe auprès d'une personne qui contrôle le groupe ou qui est contrôlée par le groupe. Désormais, ce régime est étendu aux acquisitions des titres d'une société qui est déjà membre du groupe.

**712. – Revenus immobiliers et territorialité de l'impôt sur les sociétés.** L'article 209-I du CGI a été modifié pour lever toute incertitude quant à la territorialité de l'impôt sur les sociétés en matière de revenus immobiliers (LFR 2009, art. 22) : désormais, en l'absence de convention internationale relative aux doubles impositions, l'impôt sur les sociétés est établi en tenant

compte, non seulement des résultats dégagés dans des établissements exploités en France, mais également de certains revenus immobiliers de source française, tels les revenus des immeubles situés en France ou les plus-values relatives à ces mêmes biens. Cette disposition, qui revêt un caractère interprétatif, s'applique aux litiges en cours. En présence d'une convention, on aboutit le plus souvent à la même solution puisque le droit d'imposer les revenus afférents à un immeuble est généralement attribué au pays du lieu de situation de celui-ci.

### **730. – Durcissement de la lutte contre l'évasion fiscale internationale : de la notion de paradis fiscal à la notion d'État ou de territoire non coopératif.**

En application des orientations arrêtées en 2009 au niveau international pour lutter contre les paradis fiscaux, notamment dans le cadre des sommets du G 20 de Londres et de Pittsburgh, une définition des États et territoires non coopératifs quant à la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale figure désormais à l'article 238-0 A du CGI (LFR 2009, art. 22). Désormais, les États et territoires non coopératifs feront l'objet d'une liste, publiée par arrêté et révisée chaque année. Relèvent de cette qualification les États et territoires qui remplissent cumulativement les quatre conditions suivantes :

- ils ne sont pas membres de l'Union européenne ;
- leur situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'OCDE ; cet examen, opéré par le forum mondial de l'OCDE, concerne actuellement 87 juridictions, dont les principales places financières mondiales ;
- ils n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ; afin de satisfaire à cette condition, la convention doit permettre l'échange de renseignements sans qu'une partie puisse opposer sa législation interne, et spécialement le secret bancaire ;
- ils n'ont pas signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention ; cette condition permet par ailleurs de figurer sur la liste blanche de l'OCDE.

Le traitement fiscal applicable aux opérations mettant en cause un État ou territoire non coopératif est particulièrement dissuasif, la loi présumant, le plus souvent de façon irréfragable, que l'opération est frauduleuse. Outre la majoration des retenues à la source et autres prélèvements applicables aux sommes versées à des non-résidents en matière d'impôt sur le revenu (V. *supra*, n° 517-1), le durcissement est sensible.

Certains dispositifs anti-abus sont renforcés. Ainsi en est-il :

- du dispositif de l'article 238 A (V. *infra*, n° 734) ;
- du dispositif de l'article 209 B (V. *infra*, n° 737) ;
- du dispositif de l'article 123 *bis* (V. *supra*, n° 517-2).

Certains régimes de faveur sont écartés. Ainsi en est-il :

- du régime des plus-values à long terme, que le cédant relève de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (V. *supra*, n° 353 et 567) ;
- du régime des sociétés mère et fille (V. *supra*, n° 609).

On signalera enfin les deux **mesures procédurales** suivantes :

- l'obligation de preuve documentaire instituée en matière de prix de transfert est alourdie lorsque les entreprises associées sont situées dans un État ou territoire non coopératif (V. *infra*, n° 747) ;

- une procédure judiciaire d'enquête fiscale est instituée, dans le cadre de la répression pénale de la fraude fiscale, lorsqu'il existe un risque de déperissement des preuves, en cas de présomptions de fraude fiscale complexe réalisée par utilisation de comptes bancaires ou de contrats d'assurance vie souscrits auprès d'organismes situés dans des États ou territoires non coopératifs (LPF, art. L. 228, créé LFR 2009, art. 23).

**734. – Durcissement du dispositif anti-abus de l'article 238 A.** Selon l'article 238 A du CGI, certaines charges (intérêts, redevances, rémunérations de toute nature et versements effectués sur un compte bancaire) engagées par un contribuable domicilié ou établi en France au profit d'un créancier établi hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié ne sont déductibles (BIC/IS) qu'à la condition pour le débiteur d'établir la réalité et la normalité de l'opération. Lorsque le créancier est domicilié ou établi dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (V. *supra*, n° 730), deux règles particulières trouvent à s'appliquer.

D'abord, la présomption de transfert indirect de bénéfices est plus difficile à combattre : pour que les sommes soient admises en déduction, le débiteur doit apporter la preuve de la réalité et de la normalité de l'opération, mais il doit de surcroît démontrer que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif.

Ensuite, les entreprises sont désormais tenues de fournir, à l'appui de la déclaration de leurs résultats, le relevé détaillé des dépenses ainsi déduites (CGI, art. 54 *quater*).

**737. – Durcissement du dispositif anti-abus de l'article 209 B.** Selon l'article 209 B du CGI, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France, ou détient plus de 50 % des titres ou droits dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou revenus de cette entité sont soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Lorsque l'entité est établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (V. *supra*, n° 730), ce dispositif anti-abus est durci sur deux points.

D'abord, le droit pour la personne morale française d'imputer sur l'impôt dû en France les retenues à la source supportées à l'étranger sur les dividendes, intérêts et créances est écarté.

Ensuite, les règles de preuve sont modifiées s'agissant des conditions à remplir pour renverser la présomption d'interposition, et donc pour échapper à l'imposition des revenus en France, la preuve étant plus ou moins difficile à rapporter selon la nature des revenus :

- lorsque les revenus ne proviennent pas pour plus de 20 % d'activités financières ou pour plus de 50 % d'activités financières ou de prestations de

services intra-groupe, le contribuable doit démontrer, d'une part, que ces seuils ne sont pas franchis, et, d'autre part, que ces revenus proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective sur le territoire ; jusqu'à présent, la preuve relative à ces seuils était à la charge de l'administration ;

– lorsque les revenus proviennent pour plus de 20 % d'activités financières ou pour plus de 50 % d'activités financières ou de prestations de services intra-groupe, le contribuable doit transmettre tous les éléments nécessaires à l'appréciation de ces seuils et démontrer que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif.

**747. – Réforme de la documentation exigée en matière de prix de transfert.** Pour renforcer l'efficacité de la lutte contre les prix de transferts, les personnes morales remplissant certaines conditions doivent désormais tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées (LPF, art. L. 13 AA, créé LFR 2009, art. 22). Ainsi en est-il notamment des personnes morales dont le CH annuel HT ou l'actif brut du bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 €, ou qui appartiennent à un groupe intégré lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'un de ces seuils.

Cette documentation générale porte, d'une part, sur le groupe d'entreprises associées et, d'autre part, sur l'entreprise vérifiée. Cette obligation de preuve documentaire est renforcée lorsque les transactions sont réalisées avec des entreprises associées établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (V. *supra*, n° 730) (LPF, art. L. 13 AB).

La documentation doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité. À défaut, l'administration peut évaluer les bases d'imposition, selon la procédure contradictoire, à partir des éléments dont elle dispose (CGI, art. 57, al. 3). Également une amende est encourue pour chaque exercice vérifié ; cette amende, d'un montant de 10 000 €, peut être portée à 5 % des bénéfices transférés si ce dernier montant est supérieur et si la gravité des manquements le justifie (CGI, art. 1735 *ter* nouveau).

**972. – Extension des téléprocédures en matière de TVA.** Le seuil de chiffre d'affaires HT à partir duquel les entreprises sont tenues de déclarer et régler la TVA par voie électronique est abaissé à (LFR 2009, art. 29) :

- 500 000 € à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2010 ;
- 230 000 € à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2011.

À compter du 1<sup>er</sup> octobre 2010, les entreprises soumises à cette obligation de télédéclaration et de télérèglement de la TVA devront également recourir à la télétransmission (TéléTVA) pour leurs demandes de remboursement de crédits de taxe non imputables.

**972-1. – Limites d'application des différents régimes d'imposition en matière de TVA (chiffre d'affaires hors taxe).**

Nature du régime	Secteur des ventes	Secteur des prestations de services
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 766 000 €	CA annuel supérieur à 231 000 €
Régime simplifié d'imposition	CA annuel compris entre 80 300 € et 766 000 €	CA annuel compris entre 32 100 € et 231 000 €
Régime de la franchise de base	CA annuel ne dépassant pas 80 300 €	CA annuel ne dépassant pas 32 100 €

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le régime simplifié d'imposition n'est pas remis en cause lorsque le CA HT est inférieur, pour le secteur des ventes, à 843 000 € (au lieu de 766 000 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 261 000 € (au lieu de 231 000 €).

Par tolérance, pour la première année de dépassement, le régime de la franchise de base n'est pas remis en cause lorsque le CA HT est inférieur, pour le secteur des ventes, à 88 400 € (au lieu de 80 300 €) et, pour le secteur des prestations de services, à 34 100 € (au lieu de 32 100 €).

**1020 et s. – Réforme des règles de territorialité de la TVA applicables aux prestations de services.** La loi de finances pour 2010 (art. 102) transpose la directive du 28 novembre 2006, modifiée par la directive du 12 février 2008, relative aux règles de territorialité de la TVA en matière de prestations de services (« paquet TVA »). Jusqu'à présent, le principe était celui de l'imposition des prestations de service au lieu d'établissement du prestataire. Toutefois le critère ainsi posé était assorti de nombreuses exceptions, de sorte qu'il était pratiquement vidé de sa substance. Sont donc posés de nouveaux principes généraux, qui sont écartés pour certaines prestations de services (CGI, art. 259 et s. – Instr. 4 janv. 2010 : BOI 3 A-1-10, 11 janv. 2010), étant observé que le client d'un prestataire de service est nommé le « preneur ». Les nouvelles règles s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le régime est complexe parce qu'inabouti : à terme, le marché européen est censé fonctionner comme un marché unique, la TVA étant collectée dans le pays d'établissement du vendeur ou du prestataire, ce qui assure une pleine concurrence fiscale entre les États membres. Or, les taux de TVA n'ayant pas été uniformisés au sein de l'UE, les pays pratiquant des taux élevés craignent une délocalisation des consommations. Par suite, un régime transitoire a été mis en place, qui impose, comme en matière de livraisons de biens, de distinguer les transactions intervenant entre des assujettis (*transaction B to B : Business to Business*) et les transactions effectuées avec un non assujetti (*transaction B to C : Business to Consumer*).

Au titre des **principes généraux**, les nouveaux textes retiennent en matière de prestations de services la même logique que pour les livraisons de biens : lorsque le preneur est assujéti à la TVA, il existe un risque de délocalisation du service ; la prestation est donc en principe taxable dans le pays d'établissement du preneur, autrement dit le pays de consommation du service, et non dans le pays du prestataire. Il faut donc distinguer deux situations :

- lorsque le preneur est assujéti à la TVA, la prestation de service est taxable au lieu d'établissement du preneur ; si le preneur est établi en France, c'est donc la TVA française qui est due (CGI, art. 259-1°) ; peu importe que le prestataire soit ou non établi dans l'UE : il s'agit d'une importation de service toujours soumise à la TVA ; un mécanisme d'autoliquidation de la taxe par le preneur a été instauré, ce qui simplifie les obligations du prestataire (CGI, art. 283) ;

- lorsque le preneur n'est pas assujéti à la TVA, la prestation est taxable au lieu d'établissement du prestataire ; si le prestataire est établi en France, c'est la TVA française qui est due (CGI, art. 259-2°).

Par **dérogation** à ces principes généraux, le lieu de certains services est défini selon des règles spécifiques. Il est d'ores et déjà prévu que certaines de ces règles seront modifiées dans les années à venir.

*En premier lieu*, des règles spécifiques sont posées pour les prestations de services facilement localisables, dont la liste est fixée par l'article 259 A du CGI. Puisqu'il est facile à identifier, l'opération est taxée au lieu de consommation du service : on retient donc le critère du lieu d'exécution du service, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire ou du preneur, que l'opération soit intracommunautaire ou extracommunautaire.

Certaines dérogations ne tiennent pas compte de la qualité du preneur, assujéti ou consommateur :

- locations de moyens de transport de courte durée ;
- services se rattachant à un immeuble ;
- prestations de transport de passagers ;
- prestations matériellement exécutées en France, qu'il s'agisse de prestations artistiques, culturelles, scientifiques... ou de ventes à consommer sur place ;
- prestations des agences de voyages établies en France.

D'autres dérogations ne s'appliquent au contraire que si le preneur est un consommateur :

- prestations de transport de biens ainsi que les prestations accessoires ;
- expertises ou travaux portant sur des biens meubles corporels ;
- prestations fournies à un non assujéti par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

*En deuxième lieu*, pour les prestations immatérielles dont la liste est fixée par l'article 259 B, des règles spécifiques sont posées pour les prestations de services extracommunautaires, qui conduisent, comme actuellement, à l'exonération des exportations de services et à l'imposition des importations de services. Pour les prestations de services immatérielles intracommunautaires, on applique les critères généraux posés par l'article 259 : lieu d'établissement du preneur s'il est assujéti ; lieu d'établissement du prestataire si le preneur n'est pas assujéti. Là aussi, les règles n'ont donc pas changé.

*En troisième lieu*, lorsqu'un prestataire est établi en dehors de l'UE et que le client, établi en France, n'a pas la qualité d'assujetti, le lieu de la prestation est réputé se situer en France dès lors que les services sont utilisés ou exploités en France (CGI, art. 259 C) : c'est donc la TVA française qui s'applique, ce qui revient là encore à imposer en France les importations de services en provenance d'un pays tiers (taxation dans le pays de consommation). Le preneur français n'a donc aucun intérêt à s'adresser à un prestataire établi en dehors de l'UE pour éviter le paiement de la TVA. Cette règle ne s'applique pas aux prestations matériellement localisables, pour lesquelles les règles de territorialité sont identiques que le prestataire soit ou non établi en dehors de l'UE. Également, une règle particulière est posée pour les services électroniques (CGI, art. 259 D).

**1001. – Instauration de la déclaration européenne de services en matière de TVA.** Pour les opérations intracommunautaires, en contrepartie de la suppression des frontières, les intéressés sont soumis à des obligations particulières, qui visent, en application de la directive du 16 décembre 2008, à prévenir les fraudes. Outre l'attribution d'un numéro individuel d'identification, il faut y ajouter l'obligation d'établir une déclaration des échanges de biens (DEB) et, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, une déclaration européenne de services (DES) (CGI, art. 289 B). Il s'agit de déclarations par lesquelles l'assujetti récapitule toutes les opérations intracommunautaires qu'il a effectuées ; la déclaration doit être déposée auprès de l'administration des douanes en principe par voie informatique.

**1001-1. – Nouvelle procédure de remboursement de la TVA supportée dans un autre État membre.** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les assujettis établis en France peuvent demander le remboursement de la TVA supportée dans un autre État membre par voie électronique, au moyen d'un portail, selon des modalités qui seront fixées par voie réglementaire (CGI, art. 289 D, créé LF 2010, art. 102).

**1040. – La taxe professionnelle est morte : vive la contribution économique territoriale !** En vue d'améliorer la compétitivité des entreprises françaises, la taxe professionnelle est supprimée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (LF pour 2010, art. 2 et 76 à 78) pour être remplacée par une nouvelle taxe, la contribution économique territoriale (CET), elle aussi perçue au profit des collectivités territoriales qui en fixent le montant (CGI, art. 1447-0 s.). Là où la taxe professionnelle frappait plus lourdement le secteur industriel, l'objectif de la réforme est de répartir plus équitablement le poids de la cotisation économique territoriale entre les différents secteurs d'activité.

La taxe professionnelle, assise sur la valeur locative des immobilisations corporelles, ne pouvait excéder 3,5 % de la valeur ajoutée de l'entreprise sans pouvoir être inférieure à 1,5 % de cette même valeur ajoutée. La contribution économique territoriale est pour sa part composée de deux taxes, indépendantes l'une de l'autre, la cotisation foncière des entreprises (CFE) (V. *supra*, n° 1041 et s.), assise sur la valeur foncière des immeubles, et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (V. *supra*, n° 1056 et s.).

Cette réforme est complétée par l'instauration d'une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) perçue au profit des collectivités territo-

riales ou de leurs groupements intercommunaux (V. *supra*, n° 1067-2), pour éviter l'effet d'aubaine dont auraient pu bénéficier, du fait de la réforme, certaines entreprises implantées sur l'ensemble du territoire.

**1041 et s. – Règles applicables à la cotisation foncière des entreprises (CFE).** Comme la taxe professionnelle, la CFE est due par toute personne physique et morale qui exerce à titre habituel, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, une activité professionnelle non salariée. Pour l'essentiel, les règles applicables à la taxe professionnelle ont été reconduites, qu'il s'agisse du champ d'application de la cotisation, de la détermination des valeurs locatives foncières, des exonérations ou encore des règles de paiement, de recouvrement et de contrôle. Les changements les plus significatifs concernent la base d'imposition de la cotisation, et, plus marginalement, son champ d'application et son montant.

Alors que la taxe professionnelle avait pour **assiette** la valeur locative de l'ensemble des immobilisations corporelles de l'entreprise, immobilières comme mobilières, la CET est assise sur la seule valeur locative des immeubles situés en France passibles d'une taxe foncière dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle (constructions, terrains) ; sont donc exclus de la base d'imposition les équipements et biens mobiliers (EBM), dont l'imposition était contestée en ce qu'elle conduisait à une surtaxation du secteur industriel. Dans le même souci de ne pas pénaliser le secteur industriel, la valeur locative des établissements industriels, c'est-à-dire les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, est diminuée de 30 %. Par mesure de simplification, l'abattement général de 16 % est supprimé pour être intégré directement aux taux de référence, multipliés en 2010 par un coefficient de 0,84. Également, les dégrèvements pour investissements nouveaux sont supprimés.

Une autre nouveauté a trait au **champ d'application de la cotisation**. Alors que la taxe professionnelle ne s'appliquait pas à la location de terrains non équipés ou de locaux non meublés, sont désormais réputées comme étant exercées à titre professionnel, pour l'imposition à la CFE, les locations ou sous-locations d'immeubles nus autres qu'à usage d'habitation ; sont cependant exonérées les personnes qui en retirent des recettes brutes annuelles inférieures à 100 000 €.

Quant au **montant de la cotisation**, les redevables de la CFE sont assujettis à une cotisation minimale fixée par le conseil municipal du lieu de leur principal établissement, à l'intérieur d'une fourchette allant de 200 à 2 000 €. La cotisation nationale de péréquation, qui visait à réduire les différences de taux entre collectivités locales, a été supprimée. Enfin ont été adoptées, d'une part, une mesure générale de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée et, d'autre part, des dégrèvements temporaires visant à plafonner les effets de la réforme pour les entreprises qui verraient leur cotisation augmenter de façon significative (V. *infra*, n° 1067-1).

**1056 et s. – Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).** La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1586 *ter* et s.) s'inspire plus ou moins de l'ancienne cotisation minimale de taxe professionnelle. Cette

cotisation minimale, égale à 1,5 % de la valeur ajoutée, ne frappeait que les entreprises dont le CA annuel HT excédait 7 600 000 € et s'imputait sur le montant de la taxe professionnelle. La CVAE, qui constitue une taxe distincte de la contribution foncière des entreprises, relève d'une philosophie très différente, qu'il s'agisse de son champ d'application (plus large), de son assiette (la définition de la valeur ajoutée a été ajustée) ou encore de son mode de calcul (qui ne brille pas par sa simplicité).

Quant à **son champ d'application**, la CVAE s'applique aux personnes relevant du champ de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1447 et 1447 *bis*), dont le chiffre d'affaires excède 152 500 €. En réalité, le champ de la cotisation est plus étroit qu'il n'y paraît puisque les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 € bénéficient d'un dégrèvement total (V. *infra*, n° 1067-1). En outre, sont exonérées les personnes qui exercent exclusivement une activité exonérée de plein droit, de façon permanente ou temporaire, de cotisation foncière des entreprises (V. *supra*, n° 1041 et s.).

La CVAE a pour **assiette** la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie. La valeur ajoutée, dont les termes de la définition varient selon que l'entreprise relève des BIC (ou de l'IS), des BNC ou des revenus fonciers, est égale au chiffre d'affaires de l'entreprise déduction faite de différentes charges limitativement énumérées. Certains secteurs d'activités font l'objet de dispositions spécifiques (établissement de crédit, entreprise de gestion d'instruments financiers, entreprise d'assurance et assimilées, sociétés créées pour des opérations de financement d'immobilisations corporelles).

Par l'effet d'un jeu complexe de dégrèvements dont le montant varie selon le chiffre d'affaires de l'entreprise, le **taux de la cotisation**, en principe de 1,5 %, est en réalité progressif par tranches : il varie entre 0 % (pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €) et 1,5 % (pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 000 000 €). Pourquoi avoir retenu le mécanisme du dégrèvement plutôt que l'instauration directe d'un barème progressif ? La réponse est politique : le mécanisme du dégrèvement, réclamé par les parlementaires, permet d'en faire supporter le coût par l'État, sans que le montant perçu par les collectivités locales ne soit diminué.

La cotisation est recouvrée et contrôlée selon les mêmes règles qu'en matière de TVA.

**1067-1. – Dégrèvements de contribution économique territoriale.** Deux mesures générales de dégrèvement sont instaurées par la loi de finances pour 2010.

En premier lieu, le **plafonnement en fonction de la valeur ajoutée**, applicable anciennement à la taxe professionnelle, est reconduit avec quelques aménagements. Lorsque le montant global de la contribution économique territoriale excède 3 % (au lieu de 3,5 % anciennement) de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, l'entreprise bénéficiaire, sur réclamation, à hauteur de l'excédent, d'un dégrèvement de contribution foncière des entreprises (CGI, art. 1647 B *sexies*). Le montant de ce dégrèvement n'est pas plafonné mais, en tout état de cause, l'entreprise ne peut échapper au paiement de la cotisation minimale de contribution foncière des entreprises (V. *supra*, n° 1041 et s.).

En second lieu, pour « lisser » l'impact de la réforme pour les entreprises, un **mécanisme transitoire d'écrêtement**, autrement dit de plafonnement de l'impôt, est prévu au cas où le montant cumulé de la contribution économique territoriale, de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux et de la taxe pour frais de commerce et d'industrie dû au titre des années 2010 à 2013 augmenterait tout à la fois de plus de 500 € et de plus de 10 % par rapport à ce qui aurait dû être acquitté si les règles n'avaient pas été modifiées. L'entreprise bénéficiaire d'un dégrèvement total du montant de cette augmentation pour les impositions établies en 2010, le dégrèvement étant de 75 % pour 2011, 50 % pour 2012 et 25 % pour 2013. Le dégrèvement est pratiqué par priorité sur la cotisation foncière des entreprises, puis, si nécessaire, sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Le redevable peut soit réduire, sous sa responsabilité, le solde de ces différents impôts du montant du dégrèvement attendu, soit en obtenir restitution sur réclamation (CGI, art. 1647 C *quinquies* B).

**1067-2. – Instauration d'une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER).** La réforme de la taxe professionnelle, et spécialement l'exclusion des biens mobiliers d'équipement de l'assiette de la taxe, aurait eu pour conséquence de réduire très sensiblement l'imposition frappant certains secteurs. Pour préserver les ressources des collectivités territoriales, et pour tenir compte de la spécificité de certaines activités implantées sur l'ensemble du territoire, une nouvelle taxe est créée au profit des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale : l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (CGI, art. 1635-0 *quinquies*). Cette imposition forfaitaire frappe différents secteurs, limitativement énumérés, qui font chacun l'objet de règles d'assiette et de tarif spécifiques : production et distribution d'électricité (installations utilisant des énergies renouvelables, installations nucléaires ou thermiques à flamme, transformateurs), transport ferroviaire de voyageurs, télécommunications (stations ou antennes radioélectriques, répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre).

**1067-3. – Autres conséquences fiscales de la suppression de la taxe professionnelle.** On signalera notamment les mesures suivantes, liées à la substitution de la contribution économique territoriale à la taxe professionnelle (V. *supra*, n° 1040) :

- la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie, perçue en addition de la taxe professionnelle, est remplacée par la taxe additionnelle à la contribution foncière des entreprises ;

- pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la répartition du droit de mutation à titre onéreux perçu sur les ventes d'immeubles est modifiée ; la part affectée aux départements est augmentée tandis que la part affectée à l'État est supprimée, ce qui a pour conséquence d'en porter le taux à 5,09006 %, au lieu de 5,09 %.

**1051 et 1073. – Contribution économique territoriale : fin d'une discrimination fondée sur la forme juridique des professionnels libéraux, des fiduciaires et des intermédiaires de commerce.** La loi de finances pour 2010

avait reconduit la règle datant de 1975 selon laquelle, pour les membres des professions libérales, les fiduciaires et les intermédiaires de commerce (courtiers, commissionnaires, agents d'affaires...) non soumis à l'impôt sur les sociétés et employant moins de cinq salariés, la cotisation foncière des entreprises était calculée sur la valeur locative des immeubles, cette assiette devant être majorée d'une somme égale à 5,5 % des recettes brutes annuelles ; corrélativement, les membres de ces professions étaient exonérés de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Le Conseil constitutionnel a annulé ces dispositions dérogatoires sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789 au motif qu'elles entraînaient une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (Cons. const., Déc. n° 2009-599 DC, 30 déc. 2009, § 13 et s. : *Dr. fisc.* 2010, n° 4, comm. 98, note L. VALLÉE). Les membres de ces professions sont donc désormais soumis à la contribution économique territoriale dans les conditions de droit commun.

**1070. – Assiette de la cotisation foncière des entreprises en cas de transmission universelle du patrimoine à l'associé unique.** Selon l'article 1518 B du CGI, en cas d'apports, de scissions, de fusions ou de cessions d'établissement, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à 80 % de la valeur retenue l'année précédant l'opération. Considérant que ce texte était d'interprétation stricte, le Conseil d'État avait refusé d'en étendre l'application à la transmission universelle du patrimoine à l'associé unique suite à la dissolution d'une société unipersonnelle (CE, 13 déc. 2006 : *Dr. fisc.* 2007, n° 9, comm. 234, concl. St. VERCLYTE ; *RJF* 2007, n° 288. – CE, 1<sup>er</sup> juill. 2009, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., n° 285718, *SA Supra* : *Dr. fisc.* 2009, n° 40, comm. 487, concl. P. COLLIN ; *Dr. sociétés* 2009, n° 195, obs. J.-L. PIERRE ; *RJF* 2009, n° 846). Désormais, l'article 1518 B vise expressément les transmissions universelles du patrimoine mentionnées à l'article 1844-5 du Code civil réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

**1088. – L'acte de décès du métier de conservateur des hypothèques est signé.** Le conservateur des hypothèques, responsable du service de la publicité foncière, est personnellement responsable sur le plan civil d'éventuelles erreurs commises dans ce service. En contrepartie, il reçoit un salaire, fixe ou proportionnel, directement perçu auprès des usagers du service de la publicité foncière sur les actes portant transfert ou constitution de droits réels immobiliers (CGI, art. 879). La suppression de cette rente de situation, et de la responsabilité qui y est attachée, est annoncée pour 2013. Les conservations des hypothèques seront remplacées par les « services de la publicité foncière », tandis que le conservateur des hypothèques deviendra par le « chef de service de la publicité foncière ». Il sera soumis aux règles générales du statut de la fonction publique. Ainsi, le salaire du conservateur des hypothèques sera remplacé par une taxe perçue au profit de l'État et c'est la responsabilité de l'État qui sera engagée dans l'exécution de cette mission de service public (LFR 2009, art. 30).

**1097. – Modification de droit de mutation à titre onéreux perçu sur les ventes d'immeubles.** Pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011,

le taux du droit de mutation à titre onéreux perçu sur les ventes d'immeubles est porté à 5,09006 %, au lieu de 5,09 % (V. *supra*, n° 1067-2).

**1101-1. – Modification des règles de territorialité des droits de mutation à titre onéreux en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière.** Selon l'article 718 du CGI, les transmissions à titre onéreux de biens mobiliers étrangers, lorsqu'elles résultent d'un acte passé en France, sont soumises aux droits de mutation dans les mêmes conditions que si elles avaient pour objet des biens français de même nature. *A contrario*, lorsque l'acte est passé à l'étranger, la cession n'est pas taxable en France. L'application de ce texte a soulevé une difficulté dans l'hypothèse particulière de la cession des titres d'une société à prépondérance immobilière, située hors de France et propriétaire d'immeubles en France, lorsque cette cession est constatée par un acte passé à l'étranger. L'administration fiscale considère en effet que la règle particulière d'imposition, au taux de 5 %, des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière posée par l'article 726 du CGI déroge à la règle générale de territorialité de l'article 718 du CGI pour en déduire qu'une telle cession est taxable en France (Déc. rescrit, 14 oct. 2008, n° 2008/22). À l'opposé, plusieurs juges du fond s'en sont tenus à l'article 718 du CGI et ont jugé que, à défaut d'acte passé en France, la cession n'est pas taxable en France.

Pour éviter que de telles cessions n'échappent à l'impôt en France, et pour parachever la logique de transparence fiscale qui caractérise le régime des titres de sociétés à prépondérance immobilière, il est désormais prévu que lorsqu'elles s'opèrent par acte passé à l'étranger, les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière sont soumises aux droits d'enregistrement dans les conditions prévues par l'article 726. Le cessionnaire peut toutefois imputer sur l'impôt dû en France, et dans la limite de celui-ci, le montant des droits d'enregistrement effectivement acquittés sur ces cessions dans l'État d'immatriculation de chacune des personnes morales concernées (CGI, art. 718 *bis*, créé LFR 2009, art. 43 I). Corrélativement, l'article 726 du CGI vise désormais toute personne morale quelle que soit sa nationalité.

**1121 et 1146. – Exonération partielle des biens ruraux et des parts de GFA.** En matière de droits de mutation à titre gratuit et d'ISF, l'exonération est de 75 % dans la limite de 100 393 € ; elle est de 50 % au-delà.

**1123. – Abattements applicables aux successions et donations.** Pour 2010, les abattements sont les suivants :

- 156 974 € pour chacun des ascendants et descendants en ligne directe (CGI, art. 779 I) ;
- 156 974 € pour les personnes handicapées (CGI, art. 779 II) ;
- 15 697 € pour chacun des frères et sœurs ne vivant pas sous le même toit (CGI, art. 779 IV) ;
- 7 849 € pour chacun des neveux et nièces (CGI, art. 779 V).

L'abattement résiduel applicable à défaut d'autre abattement en matière de succession est de 1 570 €.

**1049. – Tarif des droits de mutation à titre gratuit.** Pour 2010, le barème est le suivant.

**1) Tarif applicable en ligne directe**

– fraction de part n'excédant pas 7 953 € .....	5 %
– fraction de part comprise entre 7 953 € et 11 930 € .....	10 %
– fraction de part comprise entre 11 930 € et 15 697 € .....	15 %
– fraction de part comprise entre 15 697 € et 544 173 € .....	20 %
– fraction de part comprise entre 544 173 € et 889 514 € .....	30 %
– fraction de part comprise entre 889 514 € et 1 779 029 € .....	35 %
– au-delà de 1 779 029 € .....	40 %

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

– Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
• fraction de part n'excédant pas 24 069 € .....	35 %
• fraction de part supérieure à 24 069 € .....	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 %

**1129. – Abattements spécifiques aux donations.** Pour 2010, les abattements en matière de droits de donation sont les suivants :

- 79 533 € entre époux (CGI, art. 790 E) et partenaires (CGI, art. 790 F) ;
- 31 395 € pour les petits-enfants (CGI, art. 790 B) ;
- 5 232 € pour les arrière-petits-enfants (CGI, art. 790 D).

**1129-1. – Dons de sommes d'argent par un ascendant à un donataire majeur.** En cas de dons de somme d'argent consentis à un enfant, un petit enfant, un arrière-petit enfant ou, à défaut d'un tel descendant, à un neveu ou nièce, la limite d'exonération est, pour 2010, de 31 395 € (CGI, art. 790 G). La limite d'âge du donateur, en principe de 65 ans, est portée à 80 ans chaque fois que le don est consenti avec saut de génération.

**1130. – Tarif des droits de mutation à titre gratuit entre époux et partenaires d'un PACS.** Pour 2010, le barème est le suivant (CGI, art. 777 II) :

– fraction de part n'excédant pas 7 953 € .....	5 %
– fraction de part comprise entre 7 953 € et 15 697 € .....	10 %
– fraction de part comprise entre 15 697 € et 31 395 € .....	15 %
– fraction de part comprise entre 31 395 € et 544 173 € .....	20 %
– fraction de part comprise entre 544 173 € et 889 514 € .....	30 %
– fraction de part comprise entre 889 514 € et 1 779 029 € .....	35 %
– au-delà de 1 779 029 € .....	40 %

**1137-1. – Aménagement du régime fiscal de la transmission par voie de tontine de la résidence principale.** Selon l'article 754 A du CGI, les biens recueillis en application d'une clause de tontine sont réputés être transmis à titre gratuit. Par exception, le texte précise que cette règle ne s'applique pas à l'achat de l'habitation principale commune à deux acquéreurs lorsque celle-ci a une valeur globale inférieure à 76 000 €, la transmission étant alors soumise aux droits de mutation à titre onéreux de 5,09 %. Or ce régime pouvait

s'avérer pénalisant lorsque le bénéficiaire de la transmission est exonéré de droits de succession, ainsi dans le cas d'un époux ou du partenaire d'un PACS (V. *infra*, n° 1122). Pour cette raison, la loi de finances pour 2010 (art. 33) ouvre désormais au bénéficiaire une option entre les droits de mutation à titre onéreux et les droits de mutation par décès.

**1137-2. – Aménagement des règles fiscales applicables en cas de retour des biens au donateur pour prédécès du donataire.** La loi de finances pour 2010 (art. 36) aménage les règles fiscales applicables en cas de retour des biens au donateur pour prédécès du donataire, soit en application d'une clause de retour conventionnel (C. civ., art. 951 et 952), soit en application du droit de retour légal des père et mère du défunt (C. civ., art. 738-2).

Depuis la loi de finances pour 2008, lorsque des biens ayant fait retour au donateur pour prédécès du donataire font l'objet d'une nouvelle donation en ligne directe, les droits acquittés à raison de la première donation peuvent être imputés sur les droits dus à l'occasion de la seconde donation (CGI, art. 791 *ter* du CGI, al. 1<sup>er</sup>). Il est désormais prévu que, « nonobstant les dispositions prévues au premier alinéa », en cas de retour des biens en application des articles 738-2, 951 et 952 du Code civil, ce retour ouvre droit à restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation résolue, à condition que la demande en soit faite dans le délai de réclamation, autrement dit au plus tard le 31 décembre de la seconde année suivant celle du décès du donataire. Ainsi, au décès du donataire, une option est ouverte entre une demande en restitution des droits ou, en cas de nouvelle donation, leur imputation sur les droits dus à raison de celle-ci.

**1139. – Aménagement du régime d'exonération partielle des transmissions à titre gratuit de titres de sociétés.** Lorsque l'exonération s'applique aux titres d'une ou plusieurs sociétés interposées détenant une participation dans la société dont les titres font objet d'un engagement collectif de conservation, la loi de finances pour 2010 (art. 34), légalisant la doctrine administrative, prévoit désormais que le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées (CGI, art. 787 B).

**1151. – Barème de l'ISF.** Le barème applicable en 2010 est le suivant :

– n'excédant pas 790 000 € .....	0 %
– de 790 000 € à 1 290 000 € .....	0,55 %
– de 1 290 000 € à 2 530 000 € .....	0,75 %
– de 2 530 000 € à 3 980 000 € .....	1 %
– de 3 980 000 € à 7 600 000 € .....	1,30 %
– de 7 600 000 € à 16 540 000 € .....	1,65 %
– au-delà de 16 540 000 € .....	1,80 %

**1154. – Modification des règles applicables aux réductions d'ISF.** Les règles applicables aux réductions d'ISF sont modifiées sur deux points.

S'agissant de la réduction d'ISF au titre de la **souscription au capital d'une PME ayant une activité de holding**, la loi de finances pour 2010 (art. 20, 26 et 27) renforce les obligations à la charge de la holding, notamment en lui

imposant de nouvelles obligations d'information et en encadrant les frais de commercialisation des titres (CGI, art. 885-0 V *bis*).

S'agissant de la réduction d'ISF au titre des **dons au profit d'œuvres d'intérêt général**, pour tenir compte des contraintes communautaires tenant à la liberté de circulation des capitaux (V. *supra*, n° 176), la loi de finances rectificative pour 2009 étend le dispositif aux dons consentis à des organismes situés dans un État membre de l'Union Européenne, ainsi qu'en Islande et en Norvège, sous réserve d'un agrément accordé par l'administration, ce qui permet de vérifier que l'organisme remplit bien les conditions permettant d'ouvrir droit à la réduction d'impôt. À défaut d'agrément, le contribuable doit produire des pièces justificatives attestant que ces conditions sont remplies (CGI, art. 885-0 V *bis* A). On signalera qu'une procédure de suspension de cet avantage fiscal a été instituée (V. *supra*, n° 176-1).

**1188. – Principe général de maintien du report d'imposition des plus-values professionnelles en cas d'opération ouvrant droit à un nouveau report ou à un sursis d'imposition.** Pour éviter la remise en cause d'un report initial d'imposition des plus-values professionnelles en cas de restructurations successives, spécialement lorsque les opérations ne donnent pas lieu à une contrepartie monétaire, la loi de finances pour 2010 (art. 31) pose un principe général de maintien du report d'imposition des plus-values en cas d'opération ouvrant droit à un nouveau report d'imposition ou à un sursis d'imposition (CGI, art. 151-0 *octies*). Lorsque le dernier report ou sursis prend fin, il est mis fin à tous les reports précédents, que la dernière plus-value soit imposée ou exonérée ; chacune des plus-values doit alors suivre le régime qui lui est propre. Sont concernés les reports d'imposition prévus :

- par les articles 151 *octies* et s. : en cas d'apport en société (V. *infra* n° 1262), de restructuration de sociétés civiles professionnelles (CGI, art. 151 *octies* A), d'apport de titres en société par des exploitants individuels ou des associés de sociétés de personnes (CGI, art. 151 *octies* B) ou de transformation d'une SCP en AARPI (V. *supra*, n° 555) ;

- par les articles 151 *nonies* et s., s'agissant des plus-values relatives aux titres des sociétés de personnes qui ont la nature d'un actif professionnel (V. *infra*, n° 1630) : en cas de transmission à titre gratuit (V. *infra*, n° 1640), d'assujettissement à l'IS ou de transformation de la société de personnes en société de capitaux (CGI, art. 151 *nonies* III), de cessation de l'activité professionnelle de l'associé (CGI, art. 151 *nonies* IV) ou d'apport des titres à une société (CGI, art. 151 *nonies* IV *bis*).

**1199. – Prorogation du régime de faveur bénéficiant aux entreprises nouvelles.** Les mesures d'allègements fiscaux prévues en faveur des entreprises nouvelles sont prorogées jusqu'au 31 décembre 2010.

**1265-1. – Application des règles de droit commun aux apports consentis à un GAEC.** En application du principe de transparence posé par l'article L. 323-13 du Code rural, les associés d'un GAEC ne peuvent pas être placés dans une situation plus défavorable que celle des autres chefs d'exploitation pour tout ce qui touche à leur statut professionnel, notamment économique, social et fiscal. Le Conseil d'État en a tiré comme conséquence que

l'apport d'une entreprise agricole à un GAEC ne vaut pas cessation d'activité. Il s'ensuit que la mise en GAEC de l'entreprise individuelle n'emportait pas imposition immédiate des bénéfiques et des plus-values d'apport. Également, l'apport isolé d'un bien affecté à une exploitation agricole à un GAEC ne constituait pas le fait générateur d'une plus-value.

Désormais, conformément aux règles de droit commun, l'apport d'une exploitation agricole à un GAEC emporte en principe les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise (CGI, art. 71-6°, mod. LFR 2009, art. 86), tandis que l'apport d'un élément d'actif par un exploitant agricole constitue une cession donnant lieu à imposition des plus-values. Cependant, lorsque l'apport est réalisé dans les conditions de l'article 151 *octies* du CGI, l'apport de l'exploitation individuelle à un GAEC a pour seule conséquence immédiate la taxation du résultat du dernier exercice (CGI, art. 71-5°, mod. LFR 2009, art. 86).

**1274. – Prorogation de la réduction d'impôt pour souscription au capital d'une PME non cotée.** La réduction de 25 % bénéficiant aux contribuables qui souscrivent au capital d'une PME non cotée est prorogée jusqu'au 31 décembre 2012.

**1303. – Extension aux frères et sœurs du régime d'exonération des plus-values mobilières en cas de cession au sein d'un même groupe familial.** La loi de finances pour 2010 (art. 29) élargit la notion de groupe familial au sens de l'article 150-0 A I 3 du CGI. Désormais, les titres détenus par les frères et sœurs du cédant comme de son conjoint (ou partenaire) sont pris en compte pour calculer le seuil de 25 % du capital cédé. Également, en cas de cession au profit de ces mêmes frères et sœurs, la plus-value est exonérée.

**1460-1. – Alignement du régime des activités illicites sur celui des activités occultes.** Un contribuable exerce une activité occulte lorsqu'il n'a ni rempli ses obligations fiscales déclaratives dans les délais légaux ni procédé à l'immatriculation de son activité auprès du centre de formalités des entreprises compétent. L'exercice d'une activité occulte est sanctionné sur le plan fiscal de la façon suivante :

- allongement du délai de reprise à dix ans (LPF, art. L. 169, L. 174 et L. 176) ;
- mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office sans envoi préalable d'une mise en demeure (LPF, art. L 68) ;
- exclusion des régimes d'imposition réservés aux petites entreprises en matière de BIC, BNC et TVA (régime simplifié, régime micro, franchise de base) ;
- application d'une majoration de 80 % (CGI, art. 1728).

Le Conseil d'État a jugé que certaines activités illicites, en l'occurrence des détournements de fonds, ne pouvaient être qualifiées d'occultes, au motif qu'elles ne sont pas au nombre de celles qui doivent être déclarées auprès d'un CFE (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 4 févr. 2008, n° 304253, *min. c/ Woelfle : Dr. fisc.* 2008, n° 22, comm. 358, note A. LEFEUVRE ; *RJF* 2008, n° 501). Pour éviter que les activités illicites ne soient traitées plus favorablement que les activités occultes, ce qui est contraire au principe d'égalité devant l'impôt, le régime

des activités illicites est désormais aligné en tout point sur le régime des activités occultes (LFR 2009, art. 18). Les activités illicites sont des activités occultes passibles de sanctions pénales (peine d'amende ou d'emprisonnement) : trafics en tout genre de produits illicites, volés ou contrefaits, proxénétisme, détournement de fonds...

**1460-2. – Instauration de procédures de taxation spécifique de certaines activités illicites.** Il est difficile pour l'administration, dans le cadre d'un contrôle fiscal de droit commun, de démontrer l'existence de revenus provenant d'activités illicites : il est en effet rare que ceux-ci apparaissent en comptabilité ou sur les comptes bancaires du contribuable. Pour renforcer l'efficacité du contrôle, et donc la taxation des revenus issus de telles activités, l'arsenal répressif est doublement renforcé.

En premier lieu, une **présomption simple de revenus** est instituée lorsque l'administration est informée par les autorités judiciaires ou les officiers de police judiciaire, au terme d'une procédure pénale, qu'une personne a eu la libre disposition de biens ou de sommes d'argent en lien avec certains trafics de biens illicites (stupéfiants, fausse monnaie, armes, alcools et tabac, biens contrefaits). Sauf à rapporter la preuve qu'elle n'en a pas profité, la personne est imposable à hauteur de la valeur vénale des biens objets de l'infraction, ou des biens ayant servi à la commettre, ainsi que du montant des sommes qui en sont le produit direct (CGI, art. 1649 *quater-0 B bis*, créé LFR pour 2009, art. 19). En outre, l'administration peut désormais mettre en œuvre dans cette hypothèse la procédure de flagrance fiscale (CGI, art. 16-0 BA).

En second lieu, un **dispositif d'évaluation forfaitaire des revenus en fonction du train de vie** est institué lorsque l'administration est informée par les autorités judiciaires ou les officiers de police judiciaire, dans le cadre d'enquêtes portant sur les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public ou à la sécurité publique, de l'existence d'une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus déclarés (CGI, art. 1649 *quater-0 B ter*, créé LFR 2009, art. 19). Pour renforcer l'efficacité de cette mesure, la transmission d'informations entre les agents des deux administrations dans le cadre du droit de communication peut s'effectuer, de part et d'autre, sur demande mais également, désormais, de façon spontanée (LPF, art. L. 135).

Photocomposition Nord Compo  
59650 Villeneuve d'Ascq

457003  
G90838

978-2-7110-1418-7

mise à jour gratuite  
ne peut être vendue