

La troisième loi de finances rectificative pour 2012 (LFR) a été définitivement adoptée après sa publication au Journal Officiel du 30 décembre 2012 et après validation partielle du Conseil Constitutionnel.

Les mesures introduites par la LFR sont essentiellement axées sur la lutte contre la fraude fiscale et contre les schémas d'optimisation abusifs. Plusieurs mesures de mise en conformité de la loi française avec la législation communautaire ont également été incluses dans le collectif budgétaire.

Enfin, la LFR introduit les premières mesures de mise en œuvre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi présenté par le Premier Ministre le 6 novembre dernier.

Les principales dispositions de ce texte sont résumées ci-après.

LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2012

PRINCIPALES REFORMES

MESURES DE MISE EN ŒUVRE DU PACTE DE COMPÉTITIVITÉ

- **Introduction d'un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)**

Le CICE a pour objet « *le financement de l'amélioration de la compétitivité [des entreprises bénéficiaires] à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés et de reconstitution de leur fonds de roulement* ».

Destiné à alléger le coût du travail, le CICE sera ouvert aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) ou à l'impôt sur le revenu (IR), quel que soit le mode d'exploitation de ces entreprises (entreprises individuelles, sociétés de personnes, sociétés de capitaux, etc.) et la catégorie d'imposition à laquelle elles appartiennent (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, etc.) dès lors que ces entreprises emploient du personnel salarié.

Le crédit d'impôt sera égal à 4% de la masse salariale brute pour les rémunérations inférieures ou égales à 2,5 SMIC (heures supplémentaires incluses) supportée au cours de l'année 2013. Ce taux passera à 6% à compter de 2014.

A l'instar des modalités d'imputation/remboursement prévues en matière de crédit d'impôt recherche, le CICE sera intégralement restitué aux PME l'année de constatation de la créance (2014 pour le crédit d'impôt acquis au titre des rémunérations de 2013), et sera imputable sur l'impôt dû au cours des trois années suivantes pour les plus grandes entreprises, le solde étant totalement imputable la quatrième année. Etant précisé que les entreprises seront tenues de retracer dans leurs comptes annuels les éléments justifiant que le CICE a été utilisé conformément à son objet (tel que défini ci-avant). Le crédit d'impôt ne pourra ainsi financer ni une hausse des distributions aux actionnaires, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant une fonction de direction dans l'entreprise.

Par ailleurs, un mécanisme de préfinancement sera mis en place dès 2013 pour améliorer immédiatement la situation de trésorerie des PME et des ETI. Ce mécanisme devra permettre aux établissements bancaires de proposer à leurs clients une avance sur le montant de leur créance fiscale.

Le gouvernement devrait exiger des entreprises des contreparties, qui feraient l'objet de dispositions législatives début 2013, sur la gouvernance des entreprises, l'exemplarité en matière de rémunération des dirigeants et le civisme fiscal.

Enfin, l'Assemblée Nationale a adopté un amendement visant à diminuer la charge de taxe sur les salaires pour les associations qui ne seraient pas éligibles au CICE, en augmentant les montants de franchise, décote et abattement spécifiques dont bénéficient ces groupements.

Le CICE sera financé pour moitié par la réforme des taux de TVA.

- **Réforme des taux de TVA**

La LFR prévoit une réforme des taux de TVA telle que décrite ci-après:

- Le taux réduit, portant sur les produits de première nécessité, en particulier l'alimentation, sera ramené de 5,5% à 5% ;
- Le taux intermédiaire, concernant en particulier les secteurs de la restauration et de l'hôtellerie sera porté de 7% à 10% ;
- Le taux normal sera quant à lui augmenté de 0,4 point, passant de 19,6% à 20%.

Cette réforme n'entrera en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2014.

MESURES D'ENCADREMENT DES SCHEMAS D'OPTIMISATION FISCALE

- **Donation-cession de titres**

La donation-cession de titres est un montage fiscal très courant consistant à faire une donation de titres à une personne de sa famille proche (le donataire), avant leur cession à bref délai par ce dernier pour leur valeur au jour de la donation.

Dans un tel schéma, le prix de revient des titres retenu pour le calcul de la plus-value réalisée par le donataire est égal au prix de cession desdits titres : aucune plus-value n'est donc réalisée par ce dernier. Ce dernier doit néanmoins acquitter les droits de donation mais la base taxable de ces droits est réduite des abattements applicables.

Dans le cas où la donation des titres est totalement exonérée, compte tenu des abattements applicables (jusqu'à 100 000 € en cas de donation aux enfants), l'opération de donation-cession permet donc de céder les titres sans imposition, tant pour le donateur que pour le donataire.

Le LFR proposait de mettre un terme au schéma décrit ci-dessus en prévoyant que, dans le cas où des titres acquis par donation étaient cédés par le donataire moins de 18 mois après la donation, le prix de revient des titres cédés devait être réputé être le prix d'acquisition desdits titres par le donateur. Toutefois, le Conseil Constitutionnel a censuré cette mesure en considérant que le délai de 18 mois retenu entre la donation et la cession ne suffit pas à démontrer de manière irréfutable que les deux opérations sont intervenues pour minimiser le montant de l'impôt exigible.

La mesure anti-abus proposée est donc annulée.

- **Apport-cession de titres**

L'apport-cession de titres consistait, avant l'entrée en vigueur de la LFR, en :

- L'apport, par un contribuable personne physique, de titres d'une société soumise à l'IS à une autre société soumise à ce même impôt que ce dernier contrôle. L'opération d'apport bénéficie, au niveau de l'apporteur, d'un sursis d'imposition automatique de la plus-value d'apport ;
- Suivi de la cession à bref délai par la société bénéficiaire de l'apport des titres apportés pour leur valeur d'apport ; la cession des titres à leur valeur d'apport permettait à la société bénéficiaire desdits apports de céder les titres acquis sans réaliser de plus-value imposable.

L'opération permettait donc finalement à l'apporteur :

- De bénéficier des liquidités dégagées par la cession des titres effectuée par l'intermédiaire de la société interposée sans imposition ; et
- De n'être effectivement imposé sur la plus-value d'apport en sursis d'imposition qu'à l'occasion de la cession ultérieure des titres reçus en échange.

Afin de lutter contre ces schémas d'apport-cession, la LFR prévoit le remplacement de l'actuel régime de sursis d'imposition automatique par un régime de report d'imposition (également automatique lorsque les conditions requises pour en bénéficier sont réunies).

Le report d'imposition s'applique dès lors qu'une personne physique apporte des titres d'une société soumise à l'IS à une autre société soumise à l'IS qu'il contrôle seul ou, conjointement, avec des membres de son cercle familial.

En cas de cession des titres apportés par la société bénéficiaire de l'apport, il sera en principe mis fin au report d'imposition et la plus-value en report deviendra alors immédiatement exigible.

Cependant, si la société bénéficiaire de l'apport (i) cède les titres dans un délai de trois ans à compter de la date de l'apport et (ii) prend l'engagement d'investir dans une activité opérationnelle (ou dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle

activité et qui a pour effet de lui en conférer le contrôle) au moins 50% du produit de leur cession dans un délai de deux ans, à compter de la date de la cession, le report d'imposition ne sera pas remis en cause. Le produit de la cession pourra être réinvesti dans une ou plusieurs activités/sociétés.

A l'expiration du délai de trois ans, la plus-value en report ne deviendra exigible qu'en cas de cession des titres reçus en contrepartie de l'apport.

S'agissant d'un report d'imposition, la plus-value dégagée au moment de l'apport sera déclarée et calculée selon les règles applicables au moment de l'apport.

La plus-value réalisée entre l'apport et la cession des titres reçus en contrepartie de l'apport sera taxable en application des règles existantes au jour de la cession.

Par ailleurs, en cas de donation ou de transmission successorale des titres reçus en contrepartie de l'apport, le report d'imposition sera maintenu dès lors que la société bénéficiaire de l'apport respecte la condition de réinvestissement et que le donataire ne cède pas les titres reçus dans le délai de 18 mois.

Ce dispositif est applicable aux apports réalisés depuis le 14 novembre 2012.

- **Cession d'usufruit temporaire**

Les cessions d'usufruit temporaires étaient largement proposées par les praticiens dans le cadre de schémas d'optimisation fiscale et patrimoniale. De telles cessions permettaient (i) d'optimiser fiscalement la gestion de l'immobilier d'entreprise, (ii) de réaliser des économies d'impôt sur le revenu et (iii) de réduire la base taxable à l'ISF des dirigeants.

En particulier, en cédant l'usufruit temporaire d'un bien à une société placée sous leur contrôle, des contribuables pouvaient percevoir en une seule fois et, sans imposition sur le revenu, ni contributions sociales (ou avec une imposition très faible), l'équivalent des revenus que produisait le bien en question sur toute la durée de l'usufruit temporaire.

En effet, les biens ou titres de sociétés dont l'usufruit temporaire était cédé étaient soumis au régime des plus-values immobilières privées et bénéficiaient ainsi d'un abattement pour durée de détention qui permettait le plus souvent aux contribuables de bénéficier d'une exonération totale ou significative de plus-value.

La LFR prévoit désormais l'imposition de l'usufruit temporaire lors de sa cession de la même manière que le revenu sous-jacent, c'est-à-dire selon les modalités propres à chaque catégorie de revenus (généralement revenus fonciers), vidant ainsi les montages proposés de l'essentiel de leur intérêt fiscal.

Il convient de relever à cet égard que cette réforme n'est applicable que lors de la première cession à titre onéreux d'usufruit temporaire d'un bien, à l'exclusion des cessions ultérieures de l'usufruit temporaire du même bien.

Ce dispositif est applicable aux cessions d'usufruit temporaires intervenues depuis le 14 novembre 2012.

MESURES DE LUTTE CONTRE LES FRAUDES

- **Comptes bancaires et contrats d'assurance-vie détenus à l'étranger**

Les contribuables n'ayant pas déclaré les avoirs qu'ils détiennent à l'étranger pourront être interrogés par l'administration fiscale sur l'origine de ces sommes. A défaut de réponse (au terme d'un délai de 60 jours ou 90 jours en cas de réponse insuffisante), les sommes en cause seraient réputées avoir été reçues à titre gratuit et taxées d'office aux droits de mutation à titre gratuit au taux de 60%. La base imposable serait évaluée à partir de la valeur la plus élevée connue par l'administration du compte ou du contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédentes.

Par ailleurs, l'administration fiscale aura également la possibilité de consulter les relevés de comptes bancaires du contribuable sans avoir à engager une vérification de comptabilité ou un examen de situation fiscale personnelle (donc dans le cadre d'un simple contrôle sur pièces) lorsque le contribuable n'aura pas rempli ses obligations déclaratives en matière d'actifs détenus à l'étranger.

Cette mesure s'appliquera aux demandes adressées par l'administration à compter du 1^{er} janvier 2013.

- **Délai de reprise en matière d'ISF et de droits d'enregistrement s'agissant d'avoirs détenus à l'étranger**

La LFR prévoit l'alignement du délai de prescription (10 ans) des droits d'enregistrement et de l'ISF sur celui de l'impôt sur le revenu, lorsqu'un contribuable n'a pas révélé dans une déclaration ou dans un acte enregistré

un compte bancaire, un contrat d'assurance-vie ou des droits détenus dans un trust à l'étranger.

Ce dispositif s'applique aux délais de reprise qui expirent postérieurement au 31 décembre 2012.

- **Demandes de justifications sur les crédits bancaires**

La règle dite « du double » permettant à l'administration fiscale, en cas de défaut de réponse à une demande de justification relative au montant des crédits bancaires d'un contribuable, de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office si elle parvient à démontrer que le total des encaissements enregistrés dans les comptes de ce dernier représente au moins le double des revenus déclarés est complétée.

Depuis le 1^{er} janvier 2013, l'administration fiscale est également autorisée à demander des justifications au contribuable lorsque le total des encaissements sur ses comptes bancaires dépasse de 150 000 € par an ses revenus déclarés.

- **Lutte contre la fraude à la TVA sur la vente de véhicules d'occasion**

La fraude à la TVA sur les véhicules d'occasion d'origine étrangère se développe : certains professionnels éludent la TVA en appliquant à tort la taxe sur la marge du vendeur et non sur l'intégralité du prix de vente du véhicule, alors même que les véhicules ont pu bénéficier d'un droit à déduction.

La LFR prévoit, afin de tenir en échec de tels schémas, la mise en place d'un dispositif, inspiré de celui existant en matière de fraude carrousel, de solidarité de paiement de la TVA entre tous les membres d'une chaîne d'achat et de revente de véhicules d'occasion qui « savaient ou ne pouvaient ignorer » que le véhicule qu'ils ont acheté bénéficiait indûment du régime de la TVA sur la marge.

Ainsi, tout membre de la chaîne pourra désormais se voir réclamer le paiement de la TVA éludée par un autre membre de la chaîne.

Ce dispositif s'appliquera aux livraisons de véhicules effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013.

- **Comptabilité informatisée**

La LFR met à la charge de l'ensemble les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés l'obligation, en cas de vérification de comptabilité, de présenter leurs documents comptables

sous forme dématérialisée (précédemment, il ne s'agissait que d'une simple possibilité offerte à certaines entreprises).

Les données ainsi recueillies par l'administration fiscale doivent être détruites par cette dernière, le cas échéant, avant la mise en recouvrement des rappels d'impôts.

Une amende spécifique sanctionnera les entreprises qui ne rempliront pas cette obligation.

Cette mesure sera applicable aux contrôles pour lesquels un avis de vérification sera adressé après le 1^{er} janvier 2014.

- **Droit de visite et de saisie**

La procédure de visite et de saisie est étendue : l'administration fiscale pourra désormais saisir les données figurant sur les serveurs distants chaque fois qu'elle pourra accéder à ces dernières depuis un ordinateur se trouvant dans un lieu visité.

Par ailleurs, l'administration pourra procéder à la copie des données informatiques et à la saisie des supports en cas de refus du contribuable de permettre un accès effectif aux données. Les services disposeront alors d'un délai de quinze jours (prorogeable) pour accéder aux données, en effectuer une copie et restituer les supports à leur propriétaire.

En outre, les comportements faisant obstacle à la bonne conduite de la procédure de visite et de saisie par l'administration seront sanctionnés par l'application de pénalités spécifiques pouvant aller jusqu'à 5 % du montant des droits éludés et l'engagement de procédures de contrôle plus contraignantes.

- **Flagrance fiscale**

Les pouvoirs de l'administration sont étendus par la LFR en matière de flagrance fiscale :

- Possibilité pour l'administration d'utiliser directement les constats opérés par d'autres administrations en matière de travail dissimulé ;
- Extension de la procédure aux manquements aux obligations déclaratives les plus graves en matière de TVA ;
- Extension des mesures conservatoires pouvant être réalisées aux sûretés judiciaires portant notamment sur des biens immobiliers. Par ailleurs, des mesures conservatoires pourront également être opérées à

hauteur du montant de l'amende prévue par l'article 1740 B du CGI prévue en cas de flagrance.

- Augmentation du montant des amendes applicables lorsque l'administration recourt à la procédure de flagrance fiscale (10 000€ à 30 000€ en fonction du montant des revenus imposables du contribuable et de l'activité ayant donné lieu à la mise en œuvre de la procédure de flagrance fiscale).
- Elargissement de la période au cours de laquelle la procédure de flagrance s'applique aux périodes d'imposition achevées mais pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore arrivée à échéance en matière d'IR, d'IS et de TVA ;

Ces dispositions s'appliquent à compter du 31 décembre 2012 et pour les seuls faits postérieurs à cette dernière.

- **Elargissement du champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale**

Le Code de procédure pénale autorise les agents des services fiscaux, spécialement habilités et dirigés par le parquet, à mener des enquêtes judiciaires lorsqu'il existe des présomptions caractérisées de fraude fiscale particulièrement grave ou complexe :

- En cas d'utilisation de comptes ou contrats détenus dans des Etats non coopératifs ou coopératifs depuis moins de trois ans au moment des faits ;
- En cas d'interposition, dans ces mêmes Etats de personnes ou organismes ;
- En cas d'usage de faux.

La procédure judiciaire d'enquête fiscale est étendue par la LFR à compter du 31 décembre 2012 aux fraudes fiscales complexes résultant soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, soit de l'utilisation de manœuvres destinées à égarer l'administration qui restent impossibles à appréhender par les procédures administratives de recherche et de contrôle.

- **Allongement du délai de reprise spécial de l'administration**

Le délai de reprise spécial de l'administration fiscale permet à cette dernière de rectifier les erreurs, omissions et insuffisances d'imposition révélées soit par une instance devant les tribunaux, soit par une réclamation contentieuse, jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et au

plus tard jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ce délai de reprise spécial n'est aujourd'hui applicable qu'en matière d'IR et d'IS.

Ce délai est étendu par la LFR à l'ensemble des impôts (TVA, droits d'enregistrement, impôts directs locaux, ISF).

MESURES DE MISE EN CONFORMITE COMMUNAUTAIRE

- **TVA**

La directive modifiant les règles de facturation est transposée par la LFR, l'objectif du texte étant (i) la simplification et l'harmonisation des règles de facturation des différents Etats membres de l'Union Européenne (UE) et (ii) l'extension du recours à la facture dématérialisée ;

La LFR prévoit également :

- La déductibilité de la TVA à l'importation désormais non liée au paiement préalable de la taxe ;
- L'obligation de désignation d'un représentant fiscal par les assujettis établis hors UE, limitée aux assujettis établis dans un pays n'ayant pas conclu avec la France d'accords d'assistance mutuelle similaire à ceux existant au niveau communautaire ;
- La codification de l'obligation pour les assujettis qui effectuent des acquisitions intracommunautaires d'être identifiés par un numéro individuel ;
- La suppression de la taxation à la TVA des cessions d'immeubles acquis comme immeubles à construire par des particuliers ;

- **Transfert de siège à l'étranger**

La LFR prévoit la mise en place de la possibilité d'étalement sur cinq ans les plus-values latentes ainsi que les plus-values en report ou en sursis d'imposition, imposables à l'occasion de transferts d'actifs lors du transfert du siège social d'une entreprise dans un Etat membre de l'espace économique européen (EEE).

L'impôt deviendrait immédiatement exigible en cas de cession des actifs ou de transfert de ces derniers dans un Etat non membre de l'EEE, de dissolution de la société ou de non-respect de l'une des échéances de paiement.

Pour bénéficier du dispositif d'étalement, la société devra adresser chaque année au service des impôts des non-résidents un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés.

En cas de non-respect de cette obligation, la société s'exposerait à l'amende de 5% prévue par l'article 1763 du CGI.

Cette mise en conformité intervient à la suite de la condamnation par la Cour de Justice de l'Union Européenne du Portugal et des Pays-Bas, dont la législation fiscale prévoit, à l'instar de la France, une imposition immédiate des plus-values latentes lors du transfert du siège social d'une entreprise à l'étranger.

Ces nouvelles modalités d'imposition s'appliqueront aux transferts réalisés à compter du 31 décembre 2012.

MESURES DIVERSES

- **Création d'une taxe sur les plus-values de cession d'immeubles autres que les terrains à bâtir**

Une taxe sur les plus-values réalisées par les personnes physiques et les sociétés de personnes soumises au régime des plus-values privées est créée par la LFR. Sont également visées par cette taxe les plus-values des non-résidents assujettis à l'IR et soumises au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI.

Cette taxe est assise sur le montant imposable des plus-values, auquel est appliqué un barème progressif.

Elle sera due par le cédant lors de la cession.

Toutefois, les députés ont adopté en seconde lecture un mécanisme de lissage afin de limiter les effets de seuil générés par l'application du barème.

En pratique, la taxe sera due à raison des plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 €, selon le barème progressif suivant :

Montant de la plus-value imposable	Taux applicables
De 50 001 € à 60 000 €	2 % PV - (60 000 - PV) x 1 / 20
De 60 001 € à 100 000 €	2% PV
De 100 001 € à 110 000 €	3 % PV - (110 000 - PV) x 1 / 10
De 110 001 € à 150 000 €	3% PV
De 150 001 € à 160 000 €	4 % PV - (160 000 - PV) x 15 / 100
De 160 001 € à 200 000 €	4% PV
De 200 001 € à 210 000 €	5 % PV - (210 000 - PV) x 20 / 100
De 210 001 € à 250 000 €	5 % PV
De 250 001 € à 260 000 €	6 % PV - (260 000 - PV) x 25 / 100
Supérieur à 260 000 €	6 % PV

Cette taxe s'appliquera aux plus-values après application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention de droit commun.

- **Exonération des SIIC de la contribution additionnelle à l'IS de 3% pour les montants versés au titre des obligations de distribution dont la mise en paiement intervient entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2013**

La LFR exonère de la contribution de 3% les sommes versées par les SIIC conformément à leurs obligations de distribution (85% des revenus de location d'immeubles, 50% des plus-values de cessions d'immeubles et 100% des dividendes reçus des filiales). En revanche, les montants distribués au delà de ces obligations n'entrent pas dans le champ de cette exonération. Ils seront donc soumis à la contribution de 3% sauf s'ils bénéficient d'une autre exonération.

- **Ajustements consécutifs à la suppression de la taxe professionnelle / Taxe sur les surfaces commerciales**

Le collectif budgétaire prévoit diverses mesures d'ajustement consécutives à la suppression de la taxe professionnelle consistant principalement en des mesures relatives à l'établissement de l'impôt par les collectivités locales.

Par ailleurs, la taxe sur les surfaces commerciales est modifiée sur trois points :

- Précision de la notion de commerce et de vente au détail : ne seraient pas considérés comme magasins de commerce de détail les établissements de commerce de gros dont la clientèle est composée de professionnels pour les besoins de leur activité ou de collectivités. Toutefois les ventes accessoires à des consommateurs pour un usage domestique réalisées par ces établissements constitueraient des ventes au détail soumises à la taxe ;
- Les modalités de calcul de la taxe en cas de modification de surface en cours d'année : la surface de vente à retenir pour le calcul de la taxe sera celle existant au 31 décembre de l'année précédent l'année d'imposition ;
- Assouplissement des conditions de réduction du taux de 30% : elle s'appliquera aux professions dont l'exercice à titre principal nécessite des superficies de vente anormalement élevées.

Ces mesures s'appliqueront à la taxe sur les surfaces commerciales due au titre de l'année 2013.

- **Harmonisation des délais de réclamation et des actions en réparation des préjudices subis par le contribuable**

La LFR aménage les règles applicables en cas de contentieux fiscal fondé sur la non-conformité d'une règle à une norme supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux, ainsi que les règles qui gouvernent l'action en réparation des préjudices subis du fait de la législation ou du fait de l'action des services fiscaux.

La décision ou l'avis révélant la non-conformité ne constitue plus un évènement de nature à rouvrir le délai de réclamation.

En pratique, cela signifie que les contribuables ne peuvent exercer une action en restitution d'impôts que pour les impositions dont le délai de réclamation est encore ouvert à la date de la décision ou de l'avis.

En outre, la période sur laquelle les actions en réparation du préjudice subi du fait de la législation ou de l'action des services fiscaux est limitée au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle la créance a été révélée au contribuable.
