

DOSSIER DE PRESSE

Loi de finances pour 2012 et loi de finances rectificative pour 2011 : **LES REFORMES FISCALES A LA LOUPE**

Les associés de Taj décryptent le PLF

Nos experts fiscalistes proposent de décrypter avec vous les projets de lois de finances :

- Quelles sont les **principales mesures** ?
- Comment le plan de **retour à l'équilibre budgétaire** souhaité par le Gouvernement impacte le PLF 2012 et le PLFR 2011 ?
- Quelles sont les mesures phares concernant **la réduction des « niches fiscales »** ?
- Sur quels points ces projets de loi rendent-ils notre **fiscalité plus attractive** ?
Pour les entreprises ? Pour les particuliers ?

Nos associés sont à votre disposition pour commenter, point par point, les grandes réformes attendues pour 2012.

Taj est une société d'avocats, membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Contacts presse

Taj

Pascale Ponroy - 01 40 88 85 72

Vae Solis Corporate

Jérémy Seeman - 01 53 92 80 24

SOMMAIRE

ENTREPRISES ET PARTICULIERS : CE QUI VA CHANGER

FISCALITE DES ENTREPRISES

• Contribution exceptionnelle d'impôt sur les sociétés de 5 %	4
• Charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation	4
• Encadrement de la déductibilité des redevances de concession de brevets	5
• Cession de titres de participations entre sociétés liées	5
• Rachat par les sociétés non cotées de leurs propres actions	6
• Fiscalisation des mutuelles et des institutions de prévoyance	6
• Calcul de la réserve de participation	6
• Calcul de la réserve de participation	6
• Crédit d'impôt recherche	6
• Taxe sur les sodas	7
• Entreprises de presse	7
• Détermination du résultat imposable dans les DOM	7

TVA

• Suppression de la taxe sur l'hôtellerie	7
• Modification du taux réduit de TVA	8

FISCALITE PERSONNELLE

• Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus	8
• Augmentation du prélèvement forfaitaire libératoire	10
• Exit tax : extension du champ d'application	10
• Recentrage de la réduction d'impôt « IR-PME »	10
• Réductions d'impôt au titre des investissements indirects dans les PME (ISF et IR)	10
• Réduction d'impôt pour souscription au capital des SOFICA	11
• Régimes de retraite chapeau : modification de la contribution due par les bénéficiaires	11

REDUCTION DES NICHES FISCALES

• Réduction globale de certains avantages fiscaux	11
• Aménagement du dispositif « Scellier » (CGI, art. 199 septvicies)	12
• Location meublée non professionnelle (CGI, art. 199 sexvicies)	12

FISCALITE IMMOBILIERE

• Exonération de la PV réalisée lors de la 1ère cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale	13
• Assiette des droits d'enregistrement lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière	13
• Titres de SIIC détenus par des personnes physiques	13
• Sociétés de construction vente et sous-capitalisation	13

REFORME DU REGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES MOBILIERES

- *Conditions d'application du report* 14
- *Remise en cause du report d'imposition* 15
- *Exonération définitive de la plus-value* 15
- *Dispositif spécifique aux dirigeants de PME* 15

CONTROLE FISCAL

- *Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales* 15
- *Généralisation de l'obligation de télédéclaration* 16
- *Généralisation de l'obligation de télérèglement* 16

AUTRES MESURES

- *Réduction d'IR et d'ISF au titre des souscriptions au capital de PME* 17
- *Révision des aides à l'amélioration de la performance énergétique* 17
- *Recentrage du prêt à taux zéro +* 18
- *Taxe sur les loyers élevés* 18
- *Encadrement et contrôle des cabinets de défiscalisation* 18
- *Crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes au titre de l'habitation principale* 18

A PROPOS DE TAJ ET DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED 19

ENTREPRISES ET PARTICULIERS

CE QUI VA CHANGER

Fiscalité des entreprises

Contribution exceptionnelle d'impôt sur les sociétés de 5 %

La majoration d'IS de 5 % initialement prévue serait transformée en une contribution établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés. Cela étant, elle ne devrait pas faire l'objet d'acomptes et ne serait due qu'au moment du paiement du solde de l'IS.

Il serait en outre expressément prévu que ni les réductions, ni les créances d'IS, ne puissent être imputées sur son montant.

Pour les groupes intégrés, les députés ont expressément précisé que la contribution exceptionnelle serait assise sur l'IS dû au titre du résultat d'ensemble et de la plus-value nette d'ensemble, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature, tout en confirmant que le seuil de 250 millions d'euros serait apprécié au niveau du groupe.

Comme initialement prévu pour la majoration, la contribution serait temporaire et s'appliquerait pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 31 décembre 2013.

Charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, la déduction des charges financières ferait l'objet d'un plafonnement nouveau lorsque les titres acquis ne sont pas effectivement gérés par la société française les détenant (et donc notamment lorsqu'ils le sont depuis l'étranger, et ce, quelle que soit leur date d'acquisition).

Dans ce cas, il serait procédé à une réintégration forfaitaire des charges financières présumées liées à l'opération durant neuf exercices, sur le modèle du dispositif de l'amendement Charasse prévu dans l'intégration fiscale.

Ainsi serait réintégrée au titre de chaque exercice une fraction de l'ensemble des charges financières de l'entreprise cessionnaire égale au rapport entre le prix d'acquisition des titres et le montant moyen de sa dette globale au cours de l'exercice.

En outre, la réintégration s'appliquerait également, le cas échéant, aux entités venant aux droits de l'entreprise ayant initialement acquis les titres dans les cas de fusion, de scission ou d'absorption.

Toutefois, le dispositif ne serait, par exception, pas applicable lorsque :

- la valeur des titres de participation détenus par une société serait inférieure à 1 million d'euros,
- l'entreprise française serait en mesure d'apporter la preuve que le ratio d'endettement du groupe est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement,
- l'entreprise apporterait la preuve que l'emprunt en cause est destiné à financer d'autres biens que des titres de participation.

Hormis ces exceptions légales, pour échapper au dispositif, l'entreprise détenant les titres devrait être en mesure de démontrer par tous moyens qu'elle constitue, pour la gestion de ces titres, un centre de décision disposant d'une autonomie propre.

Cette démonstration devrait être faite pour les exercices couvrant la période de douze mois suivant l'acquisition des titres et, pour le stock des titres actuellement détenus, pour le premier exercice ouvert en 2012.

Encadrement de la déductibilité des redevances de concession de brevets

Le dispositif adopté l'an dernier (LF 2011) qui permet, sous certaines conditions, d'appliquer le taux réduit des PVLT aux redevances reçues dans le cadre d'opérations de sous-concession, et de déduire au taux normal les redevances versées entre entités liées, serait recadré pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011.

Concessions entre entreprises dépendantes

La déduction intégrale au taux normal des redevances serait subordonnée à la production de la preuve que l'exploitation de la licence ou du procédé concédé crée une valeur ajoutée pour l'entreprise (donc un revenu supérieur au montant de la redevance) sur l'ensemble de la période de concession, et que cette exploitation est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Le législateur reproduit ainsi les conditions formelles déjà requises pour l'application du régime des PVLT sur les produits de sous-concession de licences de brevet.

Sous-concessions

Pour l'entreprise primo-concessionnaire qui sous-concède son droit, la charge constituée par la redevance versée au concédant principal ne serait plus déductible du résultat taxable au taux normal mais imputable sur le résultat taxé au taux réduit de 15 % par l'instauration d'un système de taxation sur la marge. Cela étant, lorsque les redevances versées excèderont les produits, l'excédent serait imputable comme une charge sur le résultat imposable au taux de droit commun mais seulement dans la limite de 15/33^{ème} de son montant.

Lorsque la sous-concession est conclue au cours d'un exercice ultérieur à celui de la prise en concession, l'entreprise serait tenue de réintégrer les redevances intégralement déduites au cours des 3 années précédant la sous-concession pour 18/33^{ème} de leur montant. Cette réintégration ne serait toutefois pas à opérer si l'exploitation du brevet sur la période de concession simple a créé de la valeur, a été réelle et n'a pas procédé d'un montage artificiel.

Cession de titres de participations entre sociétés liées

Pour lutter contre les schémas permettant, par le biais d'une cession de titres moins de deux ans après leur acquisition, de matérialiser des moins-values à court terme immédiatement déductibles sur des participations ayant normalement vocation à être détenues sur le long terme, la LF 2011 a instauré l'an dernier un nouveau régime de « sursis/report » (CGI, art. 219 I a septies).

Ainsi, l'imposition des cessions de titres de participation (autres que ceux de sociétés à prépondérance immobilière non cotées) réalisées moins de deux ans après leur acquisition au profit d'une entreprise liée au sens du 39-12 du CGI, est reportée jusqu'à l'expiration de ce délai de deux ans. Elle sera alors établie au nom de la société initialement cédante comme si elle réalisait la cession à l'expiration de ce délai mais sur la base de la plus ou moins-value calculée à la date de la cession effective des titres. Ce sera donc, en principe, le régime des plus ou moins-values à long terme qui s'appliquera et, par suite, s'il s'agit d'une moins-value, celle-ci ne sera pas déductible du résultat imposable au taux normal.

Nous avons noté avec intérêt que si ce dispositif s'oppose à la déduction de moins-values à court terme, dans les cas de plus-values, son application normale permettrait, sous réserve de certaines obligations déclaratives, de bénéficier du régime du long terme et d'éviter ainsi une taxation à 33 1/3 % dès lors que la participation resterait en définitive plus de deux ans dans le groupe.

Cette possibilité serait supprimée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012.

Rachat par les sociétés non cotées de leurs propres actions

Un article nouveau tendant à étendre aux sociétés non cotées le bénéfice d'un régime juridique et fiscal analogue à celui des sociétés cotées en les autorisant à racheter leurs propres actions à des fins strictement déterminées a été adopté.

On en retiendra spécialement les points suivants :

- le produit de la vente de la société émettrice intervenant dans le cadre de ce nouveau dispositif ne serait pas considéré comme un revenu distribuable, mais serait soumis à la taxation des plus-values selon le régime de droit commun;
- le rachat par une société non cotée de ses propres actions en vue d'un paiement ou d'un échange d'actifs dans le cadre d'une opération de croissance externe, de fusion, de scission ou d'apport serait limité à 5 % du capital de la société ;
- le coût du rachat devrait être exclusivement supporté par l'utilisation des réserves pouvant être distribuées.

Fiscalisation des mutuelles et des institutions de prévoyance

L'assujettissement effectif à l'impôt sur les sociétés des mutuelles et des institutions de prévoyance se ferait progressivement à partir de 2012 par le biais de la modulation de la déductibilité de la dotation au compte de réserve spéciale de solvabilité (CGI, art. 217 septdecies).

Ainsi, elles seraient assujetties à l'impôt à hauteur de 40 % de leur résultat imposable en 2012, 60 % en 2013 et en totalité à partir de 2014.

Elles seraient également progressivement soumises à la CET à compter de 2013.

Calcul de la réserve de participation

Les députés ont supprimé la disposition du Code du travail selon laquelle les entreprises qui n'ont pas conclu d'accord dérogatoire de participation ne peuvent pas imputer les déficits des exercices antérieurs de plus de cinq ans à l'exercice en cours, pour la détermination du bénéfice servant de base au calcul de la réserve de participation.

Cette mesure qui pourra atténuer le plafonnement de l'imputation fiscale des déficits, adopté dans le cadre de la LFR 2011 de septembre, lorsque l'entreprise dispose d'un report déficitaire s'étalant sur plus de 5 ans, ne serait néanmoins applicable que pour la détermination de la réserve de participation des exercices ouverts à compter du 21 septembre 2011.

Crédit d'impôt recherche

En cas de sinistre touchant des immobilisations amortissables créées ou acquises à l'état neuf, directement affectées aux opérations de recherche, le montant de la dotation aux amortissements correspondant à la différence entre l'indemnisation d'assurance et le coût de reconstruction et de remplacement pourrait être ajouté à l'assiette de calcul du crédit d'impôt.

Cette mesure s'appliquerait rétroactivement depuis le 1^{er} janvier 2009.

Taxe sur les sodas

La mesure a été adoptée par l'Assemblée nationale mais son taux porté de 3,58 € à **7,16 €** par hectolitre.

Par ailleurs, si pour des raisons de constitutionnalité son champ n'a pas été étendu, les députés, sur proposition du Gouvernement, ont adopté l'instauration d'une autre taxe spécifique sur les boissons avec édulcorant de synthèse et sans sucre, au même taux que la taxe sur les boissons sucrées.

Enfin, on retiendra que seraient exclus du périmètre de ces contributions les laits infantiles premier et deuxième âges, les laits de croissance et les produits de nutrition entérale pour les personnes malades.

Même si les deux nouvelles taxes ont été supprimées par le Sénat, il y a tout lieu de penser qu'elles seront rétablies par l'Assemblée nationale en définitive.

Entreprises de presse

Sous certaines conditions, les entreprises de presse qui exploitent soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle ou un service de presse en ligne reconnu, peuvent constituer une provision spéciale déductible dans la limite de 60 % des bénéfices pour les quotidiens et assimilés (80 % lorsque le chiffre d'affaires est inférieur à 7,6 M €) ou de 30 % pour les autres publications et les services en ligne (CGI, art. 39 bis A). Ce dispositif qui devait normalement prendre fin cette année est prorogé d'un an, soit jusqu'au résultat imposable de l'exercice 2012.

En outre, la réduction d'impôt sur les sociétés égale à 25 % des sommes versées au titre des souscriptions en numéraire au capital d'entreprises de presse (CGI, art. 220 undecies) est prorogée jusqu'au 31 décembre 2012.

Détermination du résultat imposable dans les DOM

Les résultats provenant d'exploitations situées dans les départements d'outre-mer et appartenant aux secteurs éligibles à la défiscalisation outre-mer ne sont retenus pour l'assiette de l'IS que pour les 2/3 de leur montant (CGI, art. 217 bis). Les secteurs concernés sont ceux visés par les dispositions du I de l'article 199 undecies B du CGI, soit l'ensemble des secteurs économiques, à l'exception de ceux expressément écartés par le texte (commerce, restauration, cafés, débits de tabac et de boissons, conseil, recherche, éducation, santé, action sociale...).

Ce dispositif d'abattement d'un tiers, qui avait vocation à s'appliquer aux résultats des exercices clos jusqu'au 31 décembre 2017 serait abrogé pour la détermination des exercices clos à compter du 31 décembre 2011.

TVA

Suppression de la taxe sur l'hôtellerie

La taxe de 2 % sur l'hôtellerie, introduite par la 2^{ème} LFR 2011, serait abrogée à compter du 1^{er} novembre 2011.

Rappelons, à ce titre, qu'elle avait vocation à s'appliquer pour la première fois aux prestations pour lesquelles la TVA était exigible à compter du 1^{er} novembre 2011.

Modification du taux réduit de TVA

La mesure prévoyant la hausse du taux réduit de TVA de 5,5 % à 7 % pour l'ensemble des produits y étant actuellement soumis à l'exception des produits de premières nécessité (produits alimentaires, abonnements au gaz et à l'électricité, ainsi qu'à des réseaux de fournitures d'énergie, et équipements et services à destination des personnes handicapées) a été adoptée par les députés.

Par voie d'amendement, il a été prévu que la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré demeurerait soumise au taux de 5,5 %.

Par ailleurs, des mesures transitoires ont été adoptées s'agissant des livraisons de logements sociaux neufs à usage locatif et des logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession agréés (CGI, art. 278 sexies).

Ainsi, les opérations de livraison de logements sociaux engagées avant le 1^{er} janvier 2012 continueraient de bénéficier du taux de 5,5 % à la condition que le bailleur social qui les a construits ait obtenu une décision favorable de l'État avant le 1^{er} janvier 2012.

De la même manière, s'agissant des logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession, le taux de 5,5 % serait maintenu pour les opérations ayant obtenu un agrément préalable avant le 1^{er} janvier 2012, tant pour la vente du logement à l'issue de la période locative que pour les opérations intermédiaires (notamment, la livraison à soi-même des logements à l'issue de la construction).

FISCALITE PERSONNELLE

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

Seuil de déclenchement et taux applicables

Comme prévu dans le projet de loi initial, une contribution nouvelle serait mise à la charge des contribuables sur la fraction de leur revenu fiscal de référence qui excède un certain montant.

Les députés ont toutefois modifié le seuil de déclenchement et introduit un deuxième taux de taxation :

	Célibataires	Couples	Taux
Fraction du revenu fiscal de référence taxable	de 250 000 € à 500 000 €	de 500 000 € à 1 000 000 €	3 %
	Supérieure à 500 000 €	Supérieure à 1 000 000 €	4 %

Définition du RFR

Pour mémoire, le revenu fiscal de référence (RFR) du foyer fiscal est défini à l'article 1417 IV 1° du CGI qui prévoit l'octroi de dégrèvements d'impôts locaux en fonction du niveau de ressources réel d'un contribuable. Il est composé du montant net des revenus et des plus-values retenus pour l'assiette de l'IR, augmenté de certaines charges déduites, de revenus bénéficiant d'allègements fiscaux (exonération, abattement) ou qui sont soumis à l'impôt par un prélèvement ou une retenue libératoire.

On retiendra que pour la détermination de l'assiette de la contribution nouvelle, il ne serait pas tenu compte des effets du quotient familial.

Instauration d'un mécanisme de lissage

L'exonération initialement prévue en faveur des contribuables dont la moyenne des revenus sur 3 ans est inférieure aux seuils d'assujettissement a été remplacée par un système de quotient au profit des contribuables dont le RFR, au titre de l'année d'imposition à la contribution exceptionnelle, est supérieur ou égal à une fois et demie la moyenne des RFR des deux années précédentes mais dont le RFR au titre de l'année précédente n'a pas excédé 250 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés (500 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune).

Pour les contribuables éligibles, la base imposable à la contribution serait obtenue en ajoutant à la moyenne des deux années précédentes la moitié de la fraction du revenu fiscal de l'année d'imposition supérieur à cette moyenne. Le montant de la contribution correspondant à cette base serait ensuite multiplié par 2 pour obtenir la cotisation due par le redevable.

Pour bénéficier de ce mécanisme, les contribuables devraient, en outre, avoir été passibles de l'IR au titre des deux années précédant celle de l'imposition pour plus de la moitié de leurs revenus de source française ou étrangère. Les primo-déclarants devraient être ainsi privés du bénéfice de la mesure de lissage.

En cas de modification de la situation de famille du contribuable au cours de l'année d'imposition ou des deux années précédentes, les RFR à prendre en compte au titre du mécanisme de lissage sont ceux :

- du couple et des foyers fiscaux auxquels les conjoints ou les partenaires ont appartenu au cours des années considérées,
- ou, du contribuable et des foyers fiscaux auxquels il a appartenu au cours des années considérées, en cas de divorce, séparation ou décès. Il en est de même en cas d'option pour l'imposition séparée, par le contribuable marié ou pacsé, au titre de l'année d'établissement de la contribution nouvelle.

Quasi-pérennisation de la mesure

Par ailleurs, les députés ont adopté la quasi-pérennisation de cette contribution en prévoyant qu'elle soit maintenue jusqu'à ce que le déficit public des administrations publiques (constaté dans les conditions posées par le règlement CE n° 479/2009) soit nul et non plus seulement jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2013 comme initialement proposé par le Gouvernement.

Non indexation des barèmes de l'IR, de l'ISF et des tarifs et abattements applicables en matière de droits de donation et de succession

Le barème applicable aux revenus de 2011 serait identique à celui applicable aux revenus de 2010 :

Tranches IR 2012	Taux
Jusqu'à 5 963 €	0
De 5 964 € à 11896 €	5,5 %
De 11 897 € à 26 420 €	14 %
De 26 421 € à 70 830 €	30 %
Plus de 70 830 €	41 %

Augmentation du prélèvement forfaitaire libératoire

La mesure prévoyant une hausse du taux du prélèvement forfaitaire libératoire (PFL) a été adoptée, après avoir fait l'objet d'un certain nombre d'aménagements.

Le taux du PFL sur les intérêts serait porté, comme le prévoyait le projet de loi originel, de 19 % à 24 %.

En revanche, le taux du PFL sur les dividendes, ainsi que celui de la retenue à la source sur les dividendes versés par des sociétés françaises à des personnes physiques résidentes d'un État de l'EEE ne serait rehaussé qu'à 21 %.

Enfin, le taux des prélèvements à la source sur les revenus de capitaux mobiliers versés à des non-résidents serait rehaussé de 25 % à 30 % et de 50 % à 55 % pour les revenus payés hors de France dans un ETNC.

Ces modifications seraient applicables aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2012.

Exit tax : extension du champ d'application

On sait que ne sont assujettis à l'*exit tax* introduite par la 1^{ère} LFR 2011 que les contribuables détenant une participation d'au moins 1 % dans les bénéfices d'une société ou une participation dont la valeur excède 1,3 millions d'euros.

Le champ de l'*exit tax* serait étendu aux contribuables détenant plusieurs participations dont la valeur cumulée excède cette limite.

Recentrage de la réduction d'impôt « IR-PME »

La réduction « IR-PME » (CGI, art. 199 terdecies-0 A) s'appliquerait dorénavant aux seules souscriptions réalisées au capital de petites entreprises en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion.

Cette mesure serait applicable aux versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2012.

Réductions d'impôt au titre des investissements indirects dans les PME (ISF et IR)

A compter du 1^{er} janvier 2012, les souscriptions en numéraire au capital de sociétés holdings comptant plus de 50 associés ou actionnaires mais qui investissent dans des sociétés dont le capital est détenu à hauteur au moins de 10 % par une ou des sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions ouvriraient droit aux dispositifs de réduction d'impôt sur la fortune et d'impôt sur le revenu respectivement prévus aux articles 885-0 V bis et 199 terdecies-0 A du CGI.

Réduction d'impôt pour souscription au capital des SOFICA

Le dispositif qui devait expirer au 31 décembre de cette année serait prorogé jusqu'au 31 décembre 2014.

Régimes de retraite chapeau : modification de la contribution due par les bénéficiaires

Les barèmes des contributions dues par les bénéficiaires de retraites dites « chapeau » (CSS, art. L.137-11-1) seraient modifiés.

Aux actuels barèmes à deux tranches et à taux moyens seraient substitués des barèmes progressifs à trois tranches et à taux marginaux.

En outre, une franchise de 400 € serait instituée en faveur des retraites liquidées après le 1^{er} janvier 2011.

Rentes (retraites liquidées)		Taux
avant le 1 ^{er} janvier 2011	après le 1 ^{er} janvier 2011	
Jusqu'à 500 €	Jusqu'à 400 €	0
De 501 € à 1000 €	De 401 € à 600 €	7 %
De 1001 € à 24 000 €	De 601 € à 24 000 €	14 %
Plus de 24 000 €	Plus de 24 000 €	21 %

Ces nouveaux barèmes seraient applicables aux rentes versées à compter du 1^{er} janvier 2012.

Par ailleurs, les contributions seraient, à compter de l'imposition des revenus de 2011, déductibles du revenu imposable dans la limite de la fraction acquittée au titre des premiers 1000 € de rentes mensuelles.

Réduction d'impôt au titre des dons et cotisations versés aux partis politiques

Ouvrent actuellement droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des dons ou à des cotisations versés à des partis politiques (CGI, art. 200, 3).

Les sommes éligibles versées à compter du 1^{er} janvier 2012 ne seraient désormais plus retenues que dans la limite de 15 000 €, sans que soient pour autant modifiées les dispositions du Code électoral aux termes desquelles, une même personne ne peut verser plus de 4 600 € par élection et, pour le financement des partis, plus de 7 500 € par an pour un même parti.

REDUCTION DES NICHES FISCALES

Réduction globale de certains avantages fiscaux

Sur proposition du gouvernement, les députés ont abaissé de 15 % les taux des réductions et crédits d'impôt ainsi que les plafonds d'imputation individuels (« réduction homothétique ») de l'ensemble des dispositifs soumis au plafonnement global de l'article 200-0 A du CGI, à l'exception de la réduction ou du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, du crédit d'impôt au titre des frais de garde des jeunes enfants ainsi que de la réduction d'impôt au titre de l'investissement locatif dans le logement social outre-mer.

Par ailleurs, le plafond global des déductions, réductions et crédits d'impôt obtenus au titre de certains avantages fiscaux a été abaissé à 18 000 € majorés d'un montant égal à 4 % (au lieu de 6 % actuellement) du revenu imposable.

Ces mesures seraient applicables à partir de l'imposition des revenus de l'année 2012 pour des dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012.

En cohérence avec les autres mesures transitoires adoptées dans le cadre de la suppression du dispositif Scellier, les contribuables ayant pris l'engagement de réaliser un investissement immobilier avant le 31 décembre 2011 bénéficieront des taux applicables au titre de l'année 2011.

On retiendra que les réductions d'impôt pour dons aux œuvres n'ont pas été introduites dans le plafond global ni dans le périmètre du coup de rabot de 15 % et que leurs taux n'ont pas fait non plus l'objet de mesures de réductions spécifiques.

Aménagement du dispositif « Scellier » (CGI, art. 199 septvicies)

Le PLF initial prévoyait la prorogation du dispositif jusqu'au 31 décembre 2015 (cf. TLS 226).

Les députés sont revenus sur cette prorogation et ont adopté une série d'amendements tendant à la suppression du « Scellier » métropolitain et ultramarin à compter du 31 décembre 2012.

Ils ont également adopté les aménagements suivants :

- abaissement du taux de la réduction d'impôt applicable aux investissements outre-mer de 31% à 29 % ;
- prolongation du délai d'achèvement du logement conditionnant le bénéfice du dispositif de 24 mois à 30 mois, décomptés à partir de la date de la déclaration d'ouverture de chantier dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou de la date d'obtention du permis de construire dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire.

En revanche, l'achèvement du verdissement du dispositif ainsi que la minoration du taux de la réduction d'impôt de 18 % à 16 % (soit, en définitive, 14 % après application de la mesure de réduction globale de 10 %) ont été maintenus sans modification.

Enfin, dans le cadre des mesures transitoires, il serait expressément prévu que ces modifications ne s'appliquent pas aux acquisitions pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier. Un tel engagement pourrait prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012.

Location meublée non professionnelle (CGI, art. 199 sexvicies)

Contrairement au projet initial, le dispositif ne serait pas prorogé jusqu'au 31 décembre 2015 (cf. TLS 226) et s'éteindrait le 31 décembre 2012.

En revanche, la minoration du taux de la réduction d'impôt de 18 % à 14 % (soit, en définitive, 12 % après application de la mesure de réduction globale de 10 %) a été adoptée sans modification.

Cela étant, ce nouveau taux de 14 % ne s'appliquerait pas aux acquisitions pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier. Comme pour le Scellier, un tel engagement pourrait prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012.

FISCALITE IMMOBILIERE

Exonération de la PV réalisée lors de la 1^{ère} cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale

Serait « ré-instaurée » l'exonération de la PV résultant de la 1^{ère} cession d'un logement qui n'est pas la résidence principale du cédant, lorsque celui-ci n'est pas propriétaire de cette dernière. Le bénéfice de cette exonération serait subordonné à une durée de détention du logement en cause d'au moins cinq ans et ne profiterait pas aux cessions réalisées dans les deux ans suivant celle de la résidence principale. Toutefois ces délais ne seraient pas exigés dans certaines circonstances concernant la situation personnelle, familiale ou professionnelle du contribuable (liste à fixer par un décret).

La mesure entrerait en vigueur pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} février 2012.

Assiette des droits d'enregistrement lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière

L'assiette du droit d'enregistrement de 5 % applicable lors de la cession de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière serait modifiée. La valeur des participations cédées serait déterminée après déduction des seules dettes afférentes à l'acquisition des biens et droits immobiliers, à l'exclusion de tout autre élément de passif.

Titres de SIIC détenus par des personnes physiques

L'exclusion de la réfaction de 40 % sur les dividendes versés par des SIIC (ou des OPCI) a été adoptée ainsi que la non éligibilité des titres SIIC sur le PEA à compter du 1^{er} janvier 2012. Les titres SIIC qui figurent sur un PEA au 21 octobre 2011 peuvent y demeurer et continuer à bénéficier du régime d'exonération. En revanche, toute nouvelle entrée sera impossible.

Sociétés de construction vente et sous-capitalisation

Une nouvelle exception au dispositif de sous-capitalisation applicable en cas de prêts garantis par une entité liée serait instaurée au bénéfice des SCI de construction-vente. Ainsi, les intérêts versés à raison des prêts contractés auprès d'un établissement financier par une SCI de construction-vente et garantis par ses associés, seraient exclus du dispositif de l'article 212 du CGI à condition que la garantie apportée soit proportionnelle à leurs droits dans la société et que les sommes empruntées ne soient pas mises à disposition par cette société à une autre entreprise liée.

REFORME DU REGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES MOBILIERES

On sait que les plus-values de cession de titres ou de droits de sociétés établies dans un État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège font l'objet d'un abattement d'un tiers par année de détention au-delà de la cinquième année, ce qui conduit ainsi à une exonération des plus-values de cession de titres ou droits détenus depuis plus de huit ans (CGI, art. 150-0 D bis, instauré par la LFR 2005). L'abattement d'un tiers avait, en principe, vocation à s'appliquer pour la première fois aux cessions réalisées en 2012.

Les députés viennent d'adopter un amendement visant à réformer en profondeur ce mécanisme d'abattement pour durée de détention. Il lui serait substitué un report d'imposition, sur option, et subordonné au respect d'un certain nombre de conditions. Moins large dans son champ d'application, ce nouveau dispositif serait néanmoins susceptible d'aboutir *in fine* à une exonération de la plus-value.

Conditions d'application du report

A titre liminaire, il convient de préciser que ce dispositif serait ouvert aux seuls contribuables en faisant expressément la demande et ayant déclaré le montant de la plus-value.

Titres concernés

Pour pouvoir bénéficier du report, le cédant devrait, en premier lieu, avoir détenu pendant les 8 années précédant la cession, de manière continue, directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire de son cercle familial, au moins 10 % des droits dans les bénéfiques sociaux de la société dont les titres sont cédés. Par ailleurs, la société dont les titres sont cédés devrait être passible de l'IS ou d'un impôt équivalent et avoir exercé au cours des 8 années précédant la cession une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou avoir eu pour objet exclusif de détenir des participations dans une société exerçant l'une de ces actions.

Réinvestissement

Le report d'imposition serait subordonné au réinvestissement dans un délai de 36 mois d'au moins 80 % du produit de la cession (et non de la plus-value), net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire (capital initial ou lors d'une augmentation de capital entièrement libéré) au capital d'une société, répondant elle-même aux conditions posées par l'article 150-0 D bis du CGI. Le réinvestissement ne pourrait ainsi être réalisé que dans une société ayant une réelle activité professionnelle à l'exclusion d'un holding patrimonial.

En outre, les titres reçus en rémunération de cet apport devraient représenter au moins 5 % des droits sociaux de la société et être détenus directement ou en pleine propriété par le contribuable pendant au moins 5 ans.

Il convient, à ce titre, de préciser qu'une mesure anti-abus a été prévue. Ainsi, le contribuable, son conjoint, leurs ascendants et descendants ou leurs frères et sœurs, ne pourraient, ni être associés de la société bénéficiaire de l'apport préalablement à l'opération d'apport, ni y exercer les fonctions de direction énumérées à l'article 885 O bis du CGI depuis sa création et pendant une période de 5 ans suivant la date de réalisation de l'apport. La société bénéficiaire de l'apport ne devrait pas de son côté avoir procédé à un remboursement d'apport au bénéfice du cédant, de son conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs au cours des 12 mois précédant le remploi du produit de la cession.

Règle de non-cumul d'avantages

Le report d'imposition serait exclusif de la réduction d'IR ou d'ISF au titre de la souscription au capital de PME (CGI, art. 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis).

Remise en cause du report d'imposition

Le report d'imposition pourrait être remis en cause si les titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire venaient à faire l'objet d'une transmission, d'un rachat, d'une annulation ou d'un transfert par le contribuable de son domicile hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI (« exit tax ») avant l'expiration du délai de 5 ans.

En revanche, dans l'hypothèse où les titres souscrits viendraient à faire l'objet d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée pourrait faire l'objet d'un nouveau report. Dans ce cas, le délai de 5 ans serait apprécié à compter de la date de souscription des titres échangés.

Exonération définitive de la plus-value

La plus-value reportée serait définitivement exonérée à l'expiration d'un délai de 5 ans de détention en pleine propriété des titres acquis en contrepartie de l'apport.

Dispositif spécifique aux dirigeants de PME

L'abattement pour durée de détention serait maintenu pour les dirigeants de PME qui vendent leur société à l'occasion de leur départ à la retraite (CGI, art. 150-0 D ter).

CONTRÔLE FISCAL

Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales

Extension du champ d'application de la prescription de 10 ans en matière d'IR et d'IS

L'Administration dispose actuellement d'un droit de reprise de 10 ans lorsque le contribuable n'a pas respecté les obligations déclaratives relatives à certaines opérations effectuées hors de France (déclarations de comptes bancaires ouverts à l'étranger, contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger, participations dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié) lorsqu'elles concernent un État ou un territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (LPF, art. L169, al. 5).

La condition relative à l'absence de convention d'assistance administrative avec la France serait supprimée. Ainsi, le droit de reprise de 10 ans serait étendu à toutes les situations dans lesquelles le contribuable n'a pas respecté ses obligations déclaratives relatives aux opérations ci-dessus visées, que l'État ou le territoire concerné ait ou non conclu avec la France une convention d'assistance administrative.

Les sanctions relatives au non-respect de l'obligation de déclaration des administrateurs de trusts étrangers seraient également applicables dans ce délai de 10 ans.

Extension du champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale aux fraudes réalisées via des États nouvellement coopératifs

Actuellement, le champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale est limité aux fraudes fiscales réalisées par l'intermédiaire d'États ou de territoires n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant l'accès effectif à tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française (LPF, art. L.228). Le dispositif serait désormais étendu aux cas de fraudes réalisées via un État ou territoire ayant conclu une telle convention depuis moins de trois ans.

Généralisation de l'obligation de télédéclaration

Déclarations d'IS

À compter du 1^{er} janvier 2013, les déclarations d'IS et leurs annexes devraient nécessairement être souscrites par voie électronique et ce, quel que soit le chiffre d'affaires.

Déclarations de BIC, de BNC et de BA

À compter du 1^{er} janvier 2014, les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 80 000 € hors taxes seraient tenues de souscrire leurs déclarations par voie électronique.

À compter du 1^{er} janvier 2015, cette obligation serait généralisée.

Déclarations de TVA

À compter du 1^{er} octobre 2012, les sociétés assujetties à l'IS seraient toutes tenues de souscrire leurs déclarations de TVA par voie électronique.

À compter du 1^{er} octobre 2013, cette obligation serait étendue aux autres redevables ayant réalisé, au titre de l'exercice précédent, un chiffre d'affaires ou des recettes supérieurs à 80 000 €.

Elle serait généralisée à compter du 1^{er} octobre 2014.

Déclarations de CVAE

La télédéclaration deviendrait obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2013 pour toutes les sociétés soumises à l'IS et serait généralisée à compter du 1^{er} janvier 2014 pour l'ensemble des entreprises.

Déclarations de résultats des sociétés immobilières non soumises à l'IS

Celles-ci devraient obligatoirement être souscrites par voie électronique par les entreprises relevant de la DGE et par les sociétés dont le nombre d'associés est supérieur ou égal à 100 à compter du 1^{er} janvier 2012.

Généralisation de l'obligation de téléversement

IS : Acomptes et solde

À compter du 1^{er} octobre 2012, les acomptes d'IS et le solde de l'impôt devraient nécessairement être acquittés par téléversement.

Taxe sur les salaires

À compter du 1^{er} octobre 2012, ces impositions devraient obligatoirement être acquittées par voie de téléversement par les entreprises soumises à l'IS.

TVA

À compter du 1^{er} octobre 2012, toutes les entreprises soumises à l'IS devraient acquitter leur TVA par voie de téléversement.

À compter du 1^{er} octobre 2013, les contribuables dont le chiffre d'affaires ou les recettes excèdent 80 000 € seraient tenus d'acquitter leur TVA par voie de téléversement. Enfin, l'obligation de téléversement serait généralisée à compter du 1^{er} octobre 2014.

Opérateurs auprès de la direction générale des douanes et des droits indirects

À compter du 1^{er} janvier 2013, les droits et taxes dont le montant total à l'échéance excède 5 000 € devraient obligatoirement être acquittés par téléversement. Il en irait de même pour la taxe spéciale sur certains véhicules routiers dès lors que son montant excède 5 000 €.

Limitation des possibilités de règlement par virement

À compter du 1^{er} janvier 2012, quel que soit leur montant, la CFE et l'IFER, recouvrées par voie de rôle, ne pourraient plus être acquittées par virement.

Le non-respect de l'interdiction de payer un impôt par virement entraînerait l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué par ce mode de paiement.

AUTRES MESURES

Réduction d'IR et d'ISF au titre des souscriptions au capital de PME

On sait que les versements ouvrant droit à la réduction d'IR (CGI, art. 199 terdecies-0 A) ou à la réduction d'ISF (CGI, art. 885-0 V bis) au titre des souscriptions au capital de PME ne peuvent, en application des lignes directrices communautaires du capital-investissement, dépasser un plafond commun de versements de 2,5 M€ apprécié par période de 12 mois.

Par dérogation, cette limitation serait supprimée pour les versements effectués, à compter du 1^{er} janvier 2013, au titre des souscriptions au capital des entreprises solidaires telles que définies par les dispositions de l'article L.3332-17-1 du Code du Travail, à la double condition que celles-ci ne procèdent pas à la distribution de dividendes et qu'elles réalisent leur objet social sur l'ensemble du territoire national.

Révision des aides à l'amélioration de la performance énergétique

Si le crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale (CGI, art. 200 quater) a été prorogé comme prévu jusqu'au 31 décembre 2015, ses différents taux ont encore été minorés pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012.

Recentrage du prêt à taux zéro +

Le prêt à taux zéro + serait désormais soumis, d'une part, à des conditions de ressources et, d'autre part, à des conditions de performance énergétique s'agissant des logements neufs et de travaux s'agissant des logements anciens.

Taxe sur les loyers élevés

La mesure a été adoptée et étendue aux logements d'une superficie inférieure ou égale à 14 mètres carrés (et non plus seulement 13 mètres carrés).

Encadrement et contrôle des cabinets de défiscalisation

Pour pouvoir exercer leur activité, les cabinets de défiscalisation en matière d'investissements locatifs et productifs outre-mer devraient dorénavant être inscrits sur un registre tenu par le Représentant de l'État et pour ce faire respecter plusieurs conditions, notamment, d'aptitude professionnelle, de déontologie, d'assurance et de probité fiscale et juridique.

Crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes au titre de l'habitation principale

La prorogation du crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes (CGI, art. 200 quater A du CGI) jusqu'au 31 décembre 2014 a été confirmée par les députés.

En revanche, les dépenses afférentes à l'acquisition de certains ascenseurs dans des immeubles collectifs ne seraient plus éligibles au bénéfice du crédit d'impôt à compter du 31 décembre 2011.

Enfin, le plafond pour les dépenses de financement de travaux prescrits par les plans de prévention des risques technologiques serait rehaussé de 5 000 € à 10 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 10 000 € à 20 000 € pour les contribuables mariés.

A PROPOS DE TAJ ET DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED

A propos de Taj

Taj est l'un des premiers cabinets d'avocats français, spécialisé en stratégies fiscales et juridiques internationales. Il compte aujourd'hui 400 professionnels parmi lesquels 47 associés, basés à Paris, Bordeaux, Lille, Lyon, Marseille, Tours. Ses expertises les plus réputées couvrent la fiscalité internationale et les prix de transfert, les fusions acquisitions, la fiscalité indirecte, le contrôle fiscal et contentieux, la fiscalité de la mobilité internationale, le droit social, le droit des affaires et des entreprises en difficulté.

Taj est membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et s'appuie sur l'expertise de 25 000 fiscalistes de Deloitte situés dans 140 pays.

Pour en savoir plus, www.taj.fr ou www.taj-strategie.fr

A propos de Deloitte dans le monde

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais (« private company limited by guarantee »), et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. Pour en savoir plus sur la structure légale de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, consulter www.deloitte.com/about. En France, Deloitte SA est le cabinet membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, et les services professionnels sont rendus par ses filiales et ses affiliés.