
UN PROJET AU SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE

1. Contrôle sur demande en matière de donation et succession

Situation actuelle

L'administration fiscale dispose d'un délai de reprise de trois ans pour contrôler les droits d'enregistrement dus à l'occasion d'une succession ou d'une donation.

Le contrôle peut ainsi être réalisé plusieurs années après l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, alors que les biens hérités ou donnés ont été partagés ou vendus et que le contribuable ne dispose plus des éléments de contexte de l'opération.

Mesure proposée

Afin d'assurer aux contribuables une meilleure sécurité juridique et d'éviter les tensions inutiles, il est proposé d'ouvrir aux bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit – donataires, héritiers et légataires – la faculté de demander à l'administration fiscale d'effectuer le contrôle de l'acte de donation ou de la déclaration de succession dans les douze mois qui suivent la demande.

Ce contrôle sur demande serait réservé aux contribuables qui ont respecté leurs obligations déclaratives et qui se sont acquittés dans les délais des droits dus. En outre, la demande de contrôle devrait être faite dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

A l'expiration du délai d'un an, et à défaut de contrôle engagé par l'administration, aucune rectification ou remise ne cause des éléments déclarés ne pourrait être faite.

Afin d'évaluer l'impact de cette procédure, notamment en terme d'organisation administrative, sa mise en œuvre serait expérimentée pendant 3 ans.

Ce dispositif s'appliquerait ainsi aux demandes de contrôle afférentes à des successions ouvertes ou à des donations consenties entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2011.

2. Extension de l'opposabilité des prises de position formelles publiées au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard

Situation actuelle

Actuellement seules les prises de position formelles portant sur l'assiette de l'impôt sont opposables à l'administration fiscale.

En conséquence, la doctrine relative au recouvrement et aux pénalités n'est pas opposable à l'administration.

Mesure proposée

Il est proposé d'étendre le champ de l'opposabilité des prises de position formelles aux textes publiés par l'administration en matière de recouvrement et de pénalités fiscales.

3. Légalisation de la procédure de rescrit valeur

Situation actuelle

Afin de permettre aux entrepreneurs de sécuriser la transmission par anticipation de leur outil de travail, l'administration fiscale a créé en 1998 le dispositif dit du « rescrit-valeur » qui permet d'obtenir des services fiscaux des garanties sur la valeur vénale de l'entreprise transmise qui sert de base au calcul de l'impôt.

Cette procédure de « rescrit-valeur » n'a qu'un fondement doctrinal puisqu'elle a été instituée par une instruction du 8 janvier 1998¹ puis pérennisée par une seconde instruction du 11 septembre 2006².

Mesure proposée

Cette absence de fondement légal nuit à la sécurité juridique de la procédure de « rescrit-valeur ».

Par conséquent, il est proposé d'inscrire dans la loi le dispositif doctrinal du « rescrit-valeur » afin d'en améliorer la visibilité et d'inciter les contribuables à y recourir plus largement.

¹ Instruction n° 13 L-2-98

² Instruction n° 13 L-5-06

4. Non-application de l'intérêt de retard en cas de difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable

Situation actuelle

La loi a institué à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (LPF) des rescrits de portée générale et des rescrits spécifiques (amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche, jeunes entreprises innovantes, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable).

L'offre de rescrits est donc d'ores et déjà étendue et vient d'être renforcée par la loi de modernisation de l'économie au travers d'une réduction de 4 à 3 mois des délais au-delà desquels l'absence de réponse vaut accord tacite, d'un aménagement du rescrit relatif au crédit d'impôt recherche (possibilité pour l'administration de consulter OSEO et pour le contribuable de saisir directement le ministère de la recherche ou OSEO) et de l'instauration d'un délai de réponse de 3 mois pour le rescrit général.

Toutefois, les mécanismes actuels ne répondent pas aux difficultés que peuvent rencontrer les contribuables, en cas d'absence de précision de l'administration, pour interpréter une loi nouvelle ou tirer les conséquences fiscales d'une règle comptable.

Mesure proposée

Afin d'éviter de pénaliser les contribuables qui rencontrent des difficultés pour satisfaire leurs obligations déclaratives sans avoir pu disposer de tous les éclaircissements nécessaires, il est proposé d'étendre les cas d'exclusion de l'intérêt de retard au profit des contribuables qui ont interrogé l'administration fiscale sur une difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou sur une difficulté d'application en matière fiscale d'une règle comptable, lorsqu'ils n'ont pas obtenu de réponse avant l'expiration du délai de déclaration ou lorsque l'administration n'a pas publié de précision sur le sujet dans ce même délai.

La mesure s'appliquerait aux déclarations souscrites à compter du 1^{er} janvier 2009.

5. Refonte de la procédure d'abus de droit

Situation actuelle

La procédure de répression des abus de droit est actuellement encadrée par les articles L. 64, L. 64 A et L. 64 B du livre des procédures fiscales qui prévoient la possibilité, pour l'administration, d'écarter « les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ».

Les impôts concernés par cette procédure sont limitativement énumérés dans les textes et la mise en œuvre de la procédure est assortie de garanties accordées au contribuable. Ainsi, tant le contribuable que l'administration peuvent saisir pour avis le comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) et lorsque l'administration ne s'est pas conformée à son avis elle supporte alors la charge de la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les inexactitudes ou rehaussements relevés dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit sont passibles de la majoration de 80 % mise à la charge du bénéficiaire de l'abus.

Mesure proposée

Il est proposé de réformer la procédure de répression des abus de droit. Cette refonte poursuit un double objectif.

- clarifier la procédure, en précisant la définition de l'abus de droit afin d'améliorer la sécurité juridique des contribuables ;
- renforcer le traitement équitable du contribuable par un aménagement des conditions d'application et de paiement solidaire des pénalités et de la composition du comité consultatif pour la répression de l'abus de droit.

1/ Refonte de l'article L.64 du livre des procédures fiscales sur la définition de l'abus de droit

Il est proposé d'unifier la procédure de l'abus de droit qui s'appliquerait désormais à l'ensemble des impôts en supprimant l'énumération des impositions qui figure à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En outre, l'extension par la jurisprudence de la définition de l'abus de droit aux opérations effectuées dans un but exclusivement fiscal est légalisée.

2/ Aménagement des pénalités applicables, de la solidarité de paiement et de la composition et de la dénomination du comité consultatif pour la répression des abus de droit

En vue de se conformer à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de cassation sur la modulation des sanctions il est proposé d'introduire une modération à 40 % de la pénalité de 80 % applicable dans le cadre de la procédure de l'abus de droit.

Une solidarité de paiement des pénalités est par ailleurs introduite entre les parties à l'acte ou à la convention et le redevable de droit desdites pénalités, c'est-à-dire le contribuable contrôlé bénéficiaire des opérations constitutives de l'abus de droit, quand bien même celui-ci ne serait pas partie à l'acte ou aux actes en cause.

Enfin, il est proposé de modifier la dénomination du comité qui deviendrait le « comité de l'abus de droit fiscal. L'abandon de la référence au caractère répressif de la procédure de l'abus de droit vise à réaffirmer l'impartialité et l'indépendance de l'intervention du comité à l'égard de l'administration et du contribuable.

Dans la même perspective d'indépendance et pour s'adjoindre des compétences complémentaires favorisant l'appréhension de situations patrimoniales et financières particulièrement complexes, la composition du comité serait étendue à un notaire et à un expert-comptable honoraires et la présence d'un professeur des universités serait remplacée par celle d'un avocat fiscaliste.

6. Création d'un recours en matière de rescrit

Situation actuelle

Le contribuable peut interroger l'administration fiscale dans le cadre de la procédure dite de « rescrit général » (1° de l'article L.80 B du livre des procédures fiscales) ou de rescrits spécifiques (2° à 7° de l'article L.80 B du livre des procédures fiscales) sur sa situation de fait au regard des dispositions qui lui sont applicables. L'administration est tenue de lui répondre dans un délai harmonisé à 3 mois à la suite des dispositions introduites par l'article 5 de la loi de modernisation de l'économie.

Le contribuable n'a pas la possibilité de contester la réponse rendue.

Mesure proposée

Après une première réponse de l'administration, le contribuable aurait la possibilité de demander un nouvel examen de sa demande en saisissant, dans un délai d'un mois, l'administration qui procéderait à ce nouvel examen de manière collégiale, par l'intermédiaire d'une commission composée de membres de la direction générale des finances publiques. La collégialité et l'expérience des membres de la commission garantiront la sécurité juridique de ces prises de position définitives.

Le service qui a délivré la réponse initiale sera tenu par la position prise par la commission.

Ce nouvel examen serait assorti des mêmes garanties que celles offertes dans la demande initiale. L'administration devrait ainsi se prononcer selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale du contribuable.

Cette possibilité de recours entrerait en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2009.

Exemple : Un contribuable a saisi l'administration sur son statut de Jeune Entreprise Innovante (JEI). L'administration lui a répondu négativement dans un délai de trois mois comme le prévoient les dispositions du 5° de l'article L.80 B du LPF.

Les nouvelles dispositions proposées permettraient au contribuable de saisir l'administration d'un second examen de sa demande, dans un délai d'un mois à partir de la réponse apportée à sa demande initiale.

L'administration disposerait, à l'instar du délai applicable à la demande initiale, d'un délai de 3 mois décompté à partir de la date de saisine, pour organiser le second examen par la commission et se charger de la réponse formelle sur cette demande. A défaut de réponse dans ce délai, le contribuable bénéficierait d'un accord tacite.

7. Etendre le régime d'approbation implicite pour la définition catégorielle des revenus professionnels

Situation actuelle

La loi a institué à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales des rescrits de portée générale et des rescrits spécifiques (amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche, jeunes entreprises innovantes, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable).

En revanche, il n'existe pas de rescrits spécifiques sur la définition de certaines catégories de revenus professionnels (bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux) ou sur l'impôt applicable aux sociétés civiles (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés). Or cette question conditionne les obligations fiscales et comptables auxquelles sont soumis les contribuables concernés.

Mesure proposée

Il est proposé de créer une procédure de rescrit spécifique permettant de qualifier une activité professionnelle au regard de certaines catégories de revenus professionnels (bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux) ou d'impôt (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés s'agissant de sociétés civiles) en vue de la détermination des obligations comptables et fiscales auxquelles sont soumis les bénéficiaires.

Le silence de l'administration au delà d'un délai fixé à 3 mois vaudra approbation tacite.

Cette procédure entrerait en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2009.