



Décision n° 2016 - 743 DC

Loi de finances rectificative pour 2016

Dossier documentaire complémentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Sommaire

- 1. Article 14 (ex 13) - Modernisation des procédures de contrôle fiscal**
- 2. Article 29 (ex 20) - ISF : clarification de la notion de bien professionnel**
- 3. Article 113 (ex 35) - Création d'une contribution pour l'accès au droit et à la justice**
- 4. Article 147 (ex 51) - Autorisation d'approbation de l'avenant modifiant la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal**

Décision n° 2016 – 743 DC

Article 14 (*ex 13*)

Loi de finances rectificative pour 2016

Modernisation des procédures de contrôle fiscal

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Table des matières

I. Texte adopté 3

- Article 14 (*ex 13*)3

II. Consolidation5

A. Code général des impôts5

- Article 1729 D [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)].....5
- Article 1729 H [Créé par l'article 14 (*ex 13*)] S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/20175

B. Livre des procédures fiscales.....5

- Article L. 11 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]5
- 2° Dispositions relatives aux vérifications des comptabilités.....6
- Article L. 13 B [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]6
- 2° quater : Dispositions relatives aux copies de documents6
- Article L. 13 G [Créé par l'article 14 (*ex 13*)].....6
- Article L. 47 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)].....6
- Article L. 47 A [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]7
- Article L. 47 AA [Créé par l'article 14 (*ex 13*)].....8
- Article L. 47 B [Modifié par l'article 14 (*ex13*)]8
- Article L. 48 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]9
- Article L. 49 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)].....9
- Article L. 51 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]9
- Article L. 52 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]10
- Section IV : Procédures de rectification10
- I : Procédure de redressement contradictoire.....10
- Article L. 57 A [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]10
- II : Procédure de régularisation.....11
- Article L. 62 [Modifié par l'article 14 (*ex 13*)]11

III. Travaux parlementaires12

A. Première lecture12

- 1. Assemblée nationale12

a.	Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016.....	12
-	Article 13	12
-	Exposé des motifs	13
b.	Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1 ^{er} décembre 2016.....	15
-	Article 13	15
c.	Amendements adoptés en séance	28
-	Amendement n° 233	28
d.	Compte-rendu intégral des débats, Première séance du 5 décembre 2016.....	28
-	Article 13	28
2.	Sénat.....	30
a.	Texte n° 208 adopté par l'Assemblée nationale et transmis au Sénat le 8 décembre 2016.....	30
-	Article 13	30
b.	Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016.....	31
-	Article 13	31
c.	Amendements adoptés en séance	39
-	Amendement n° 223	39
d.	Compte-rendu intégral des débats, séance du 15 décembre 2016	39
-	Article 13	39
B.	Commission mixte paritaire	43
a.	Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n° 4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016	43
C.	Nouvelle lecture	44
1.	Assemblée nationale	44
a.	Texte n° 4320 adopté par le Sénat et transmis le 18 décembre 2016.....	44
-	Article 13	44
b.	Rapport n° 4322 de Mme Rabault fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016.....	46
-	Article 13	46
c.	Amendements adoptés en séance	46
-	Amendement n° 201	46
d.	Compte rendu intégral des débats, Première séance du 20 décembre 2016	47
-	Article 13	47
2.	Sénat.....	49
a.	Rapport n° 251 de M. de Montgolfier fait au nom de la commission des finances déposé le 21 décembre 2016.....	49
b.	Amendements adoptés en séance	49
c.	Compte rendu intégral des débats, Séance du 21 décembre 2016.....	49
D.	Lecture définitive.....	50
a.	Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale.....	50
-	Article 13	50
b.	Amendements adoptés en séance publique.....	51
c.	Compte rendu intégral des débats, Séance du 22 décembre 2016.....	51
d.	Texte n° 877 adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016.....	52
-	Article 14 (ex 13)	52

I. Texte adopté

- **Article 14 (ex 13)**

(S1) I. – Le 2 *bis* du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 1729 D est ainsi modifié :

a) Au début du premier alinéa, est ajoutée la mention : « I. – » ;

b) Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. – Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1 de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 € » ;

2° Il est ajouté un article 1729 H ainsi rédigé :

« Art. 1729 H. – Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

« 1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

« 2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II du même article L. 47 A. »

(AN NL) II. – Le chapitre I^{er} du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° À l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Le 2° *quater* de la section I est complété par un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. – Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. » ;

4° Au premier alinéa de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et, à la fin, sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Le II est ainsi modifié :

– à la deuxième phrase du *b*, après le mot : « cas, », sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent *b*, » ;

– le même *b* est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; »

– à la deuxième phrase du *c*, après le mot : « administration », sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

– l'avant-dernière phrase du même *c* est supprimée ;

– le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. » ;

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. – 1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° À l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° L'article L. 51 est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « a été limitée » sont remplacés par les mots : « ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification », sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Le III de l'article L. 52 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) À la première phrase du second alinéa, après le mot : « mois », sont insérés les mots : « ou à six mois » ;

12° À la première phrase du I de l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° L'article L. 62 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et, après les mots : « cette vérification », sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ; ».

(AN 1) III. – Le 2° du I et le b des 5° et 11° du II s'appliquent aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

II. Consolidation

A. Code général des impôts

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre II : Pénalités

Section I : Dispositions communes

B : Sanctions fiscales

2 bis : Infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée, une comptabilité analytique ou des comptes consolidés

- **Article 1729 D** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 23 (V)

I. - Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 €, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable.

II. - Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1 de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 €

NOTA :

Conformément à l'article 23-II de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014, ces dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter de l'entrée en vigueur de ladite loi.

- **Article 1729 H** [Créé par l'article 14 (ex 13)] *S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*

Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 €, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II du même article L. 47 A.

B. Livre des procédures fiscales

Première partie : Partie législative

Titre II : Le contrôle de l'impôt

Chapitre Ier : Le droit de contrôle de l'administration

Section I : Dispositions générales

- **Article L. 11** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

A moins qu'un délai ~~plus long~~ ne soit prévu par le présent livre, le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification.

2° Dispositions relatives aux vérifications des comptabilités

- **Article L. 13 B** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 22 (V)

Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité **ou d'examen de comptabilité**, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise, autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA, a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents précisant :

1° La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du code général des impôts, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;

2° La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés au 1° et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;

3° Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés au 1°, liées aux opérations visées au 2° ;

4° Le traitement fiscal réservé aux opérations visées au 2° et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés au 1° dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote.

Les demandes visées au premier alinéa doivent être précises et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause. Elles doivent, en outre, préciser à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai, qui ne peut être inférieur à deux mois, peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois.

Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse (1).

(1) Ces dispositions s'appliquent aux contrôles engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi 96-314.

NOTA :

LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 art 22 VII 1 : les présentes dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.

2° quater : Dispositions relatives aux copies de documents

- **Article L. 13 G** [Créé par l'article 14 (ex 13)]

Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place.

Section III : Modalités d'exercice du droit de contrôle

I° Garanties accordées au contribuable en matière de vérification

- **Article L. 47** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 86 (V)

Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ~~ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée~~ , **une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé** sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification **ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité**.

Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

L'avis informe le contribuable que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié peut être consultée sur le site internet de l'administration fiscale ou lui être remise sur simple demande.

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle peut comporter une demande des relevés de compte.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité et la charte des droits et obligations du contribuable vérifié sont remis au contribuable au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil.

- **Article L. 47 A** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 86 (V)

I.-Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable **qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité** satisfait à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts en remettant au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

Le premier alinéa du présent article s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables autres que ceux mentionnés au premier alinéa du même article 54 et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.

II.-En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes :

- a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, **après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent b**, (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*) l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget ;

Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*)

c) Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration, **dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix**, (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*) les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. ~~L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas de double.~~ (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*) L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57.

Le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées. **L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.** (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*)

III. — a. — Dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au dernier alinéa de l'article L. 47, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration peuvent réaliser deux copies des fichiers relatifs aux informations, données et traitements informatiques ainsi que de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements mentionnés au IV de l'article L. 13.

Ces copies sont scellées selon des modalités définies par arrêté du ministre chargé du budget. Une copie est remise au contribuable ou à son représentant, l'autre copie est conservée par l'administration.

A l'issue du délai raisonnable mentionné au dernier alinéa de l'article L. 47, les deux copies sont confrontées.

b. — Par dérogation au I, en cas d'altération des scellés ou des fichiers copiés, de non-présentation de la copie des fichiers remise au contribuable ou du fichier des écritures comptables mentionné au même I, l'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs sur la copie des fichiers des écritures comptables conservée par ses soins.

c. — Par dérogation au II, si l'administration envisage des traitements informatiques, en cas d'altération des scellés ou des fichiers copiés, de non-présentation de la copie remise au contribuable ou d'impossibilité d'effectuer tout ou partie des traitements informatiques nécessaires au contrôle des informations, données et traitements informatiques mentionnés au IV de l'article L. 13, l'administration peut effectuer ces traitements sur la copie des fichiers conservée par ses soins.

d. — L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix de ce dernier, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, la copie des fichiers mentionnée au a.

- **Article L. 47 AA** [Créé par l'article 14 (ex 13)]

1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis.

- **Article L. 47 B** [Modifié par l'article 14 (ex13)]

Créé par Loi - art. 86 (V) JORF 5 janvier 1993

Au cours d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, l'administration peut examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander au contribuable tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

Au cours d'une procédure de vérification de comptabilité **ou d'un examen de comptabilité**, l'administration peut procéder aux mêmes examen et demandes, sans que ceux-ci constituent le début d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle.

L'administration peut tenir compte, dans chacune de ces procédures, des constatations résultant de l'examen des comptes ou des réponses aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, et faites dans le cadre de l'autre procédure conformément aux seules règles applicables à cette dernière (1).

NOTA :

(1) Ces dispositions s'appliquent pour le règlement des litiges nés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 publiée au JO des 4 et 5 janvier 1993.

- **Article L. 48** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 20

A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ~~ou d'une vérification de comptabilité~~, **à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité**, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai.

Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Pour l'assujetti membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 ter du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa du présent article porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 ter et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

Lorsqu'elle envisage d'accorder un échelonnement des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités consécutifs aux rectifications ou le bénéfice des dispositions visées au 3° de l'article L. 247, l'administration en informe les contribuables dans les mêmes conditions.

- **Article L. 49** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par Ordonnance 2004-281 2004-12-25 art. 27 JORF 27 mars 2004 en vigueur le 1er juin 2004

Quand elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ~~ou à une vérification de comptabilité~~, **à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité**, l'administration des impôts doit en porter les résultats à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rectification.

- **Article L. 51** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 20

~~Lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période.~~ **Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période.**

Toutefois, il est fait exception à cette règle :

- 1° Lorsque la vérification ~~a été limitée~~ **ou l'examen de comptabilité a été limité** à des opérations déterminées ;
- 2° Dans les cas prévus à l'article L. 176 en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- 3° Dans les cas prévus à l'article L. 187 en cas d'agissements frauduleux ;
- 4° Dans les cas où l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA, au titre d'une période postérieure ;
- 5° Dans les cas de vérification **ou d'examen** de la comptabilité des sociétés mères qui ont opté pour le régime prévu à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du code général des impôts ;
- 6° Dans les cas prévus à l'article L. 188 A après l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire ;
- 7° Dans les cas prévus à l'article L. 188 B.

- **Article L. 52** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2014-1654 du 29 décembre 2014 - art. 80

I.-Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne :

1° Les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 septies A du code général des impôts ;

2° Les contribuables se livrant à une activité agricole, lorsque le montant annuel des recettes brutes n'excède pas la limite prévue au b du II de l'article 69 du code général des impôts.

Les dispositions des trois premiers alinéas sont valables dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

II.-Par dérogation au I, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration :

1° Pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification ;

2° Pour l'examen, en vertu de l'article L. 12, des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel ;

3° Pour la vérification, en vertu de l'article L. 13, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes ;

4° En cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois.

5° Elle ne l'est pas non plus pour la vérification de comptabilité de l'année ou de l'exercice au cours duquel l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA, ainsi que pour la vérification des années antérieures ;

6° Lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'article L. 188 B est en cours ;

7° Si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169.

III.-En cas de mise en œuvre du I de l'article L. 47 A, ~~le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu~~ **les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus** jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'administration.

En cas de mise en œuvre du II de l'article L. 47 A, la limitation à trois mois **ou à six mois** (*S'applique aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 01/01/2017*) de la durée de la vérification sur place est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration. Cette dernière date fait l'objet d'une consignation par écrit.

NOTA :

Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finance rectificative pour 2012, article 14 III : Ces dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014.

Conformément à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, article 50 II A, le 7° du II du présent article s'applique aux contrôles dont la première intervention sur place a lieu à compter du 8 décembre 2013.

Section IV : Procédures de rectification

I : Procédure de redressement contradictoire

- **Article L. 57 A** [Modifié par l'article 14 (ex 13)]

Modifié par LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 51 (V)

I.-En cas de vérification de comptabilité **ou d'examen de comptabilité** d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 €, l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de

l'article L. 57. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable.

II.-Le délai de réponse mentionné au I ne s'applique pas :

1° Aux personnes morales ni aux sociétés mentionnées à l'article 238 bis M du code général des impôts à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation pour un montant total égal ou supérieur à 7 600 000 €;

2° En cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

NOTA :

Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 article 51 II : Les présentes dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 8 décembre 2013.

II : Procédure de régularisation

- **Article L. 62** [*Modifié par l'article 14 (ex 13)*]

Modifié par Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 - art. 29 (V) JORF 31 décembre 2005

Au cours d'une vérification de comptabilité **ou d'un examen de comptabilité** et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification **ou cet examen**, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 70 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :

~~1° Le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;~~ **1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ;**

2° La régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

3° Le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle.

NOTA :

*Loi 2005-1719 2005-12-30 art. 29 V Finances pour 2006 :
dispositions d'application.*

III. Travaux parlementaires

A. Première lecture

1. Assemblée nationale

a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016

- Article 13

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 1729 D est ainsi modifié :

a) Au début du premier alinéa est insérée la mention : « I. » ;

b) Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. - Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1° de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 euros. » ;

2° Après l'article 1729 F, il est inséré un article 1729 G ainsi rédigé :

« Art. 1729 G. - Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

« 1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

« 2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales. »

II. - Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° A l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité » sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Après l'article L. 13 F, il est inséré un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. - Dans les conditions prévues par le présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. » ;

4° A la première phrase de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et après les mots : « avis de vérification » sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) A la première phrase du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Au II :

i) Au *b*, après les mots : « Dans ce cas, » sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue à l'alinéa suivant, » ;

ii) Le *b* est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition dans les quinze jours suivant cette demande les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57. » ;

iii) Au *c*, après les mots : « à la disposition de l'administration » sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

iv) La quatrième phrase du *c* est supprimée ;

v) Le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. »

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. - 1. Dans les dix jours suivant la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut informer le contribuable de ce que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers autres que les fichiers des écritures comptables transmis par le contribuable.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1°, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après les mots : « vérification de comptabilité » sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° Au premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° A l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° A l'article L. 51 :

a) Le premier alinéa est remplacé par un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « la vérification a été limitée » sont remplacés par les mots : « la vérification ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification » sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Au III de l'article L. 52 :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus respectivement au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) A la première phrase du second alinéa, après les mots : « trois mois » sont insérés les mots : « ou à six mois ».

12° A l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité » sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° A l'article L. 62 :

a) Au premier alinéa, après les mots : « vérification de comptabilité » sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et après les mots : « cette vérification » sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est remplacé par un alinéa ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans les trente jours suivant la réception de la proposition de rectification ; ».

III. - Le 2° du I et les b du 5° et 11° du II s'appliquent aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

- **Exposé des motifs**

Le présent article prévoit de moderniser les procédures de contrôle fiscal en matière de comptabilité des entreprises. Il vise dans un premier temps à créer un nouveau mode de contrôle à distance dit « examen de comptabilité » qui permettra plus d'efficacité en adaptant les moyens aux enjeux. Ce mode de contrôle n'aura pas

vocation à s'appliquer aux entreprises qui présenteraient des risques élevés ou dont la taille et la complexité des sujets nécessiteraient un contrôle sur place.

En revanche, lorsque l'administration fiscale considérera qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place au regard des enjeux et de la typologie de l'entreprise, elle effectuera un examen de la comptabilité à partir des fichiers des écritures comptables communiqués par l'entreprise.

A cette fin, l'administration informera le contribuable du contrôle par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité qui précisera la période faisant l'objet de cet examen et qui mentionnera que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Le contribuable adressera à l'administration, sous dix jours, une copie des fichiers des écritures comptables conformes aux normes prévues à l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales (LPF).

L'administration pourra alors interroger le contribuable et effectuer des tris, classements et tous calculs sur le fichier des écritures comptables. Elle pourra également effectuer des traitements informatiques sur des fichiers transmis par le contribuable.

Cette procédure sera limitée dans le temps. Le contribuable sera donc informé, dans les six mois au plus tard, des résultats de l'examen de comptabilité. Il sera également informé de la fin de la procédure en l'absence de rehaussement.

La possibilité d'un dialogue entre l'administration et l'entreprise sera totalement préservée, les échanges entre le contribuable et l'administration pouvant s'effectuer, par écrit et/ou oralement, au cours de la procédure. Dès lors que les conditions seront remplies, la procédure contradictoire s'appliquera.

Si l'agent effectuant le contrôle maintient totalement ou partiellement les rectifications envisagées, le contribuable aura la possibilité de recourir à son supérieur hiérarchique pour obtenir des éclaircissements supplémentaires.

De même, à l'issue de cette procédure, la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sera compétente en cas de mise en œuvre de la procédure de contrôle contradictoire sur les questions de fait relevant de sa compétence.

La possibilité d'une régularisation par le contribuable de ses erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances, dès lors que sa bonne foi ne sera pas remise en cause, sera possible dans le cadre de cette procédure.

En revanche, en l'absence de transmission des fichiers des écritures comptables ou si ceux transmis à l'administration sont non conformes, le contribuable encourra une amende et cette procédure sera annulée. L'administration pourra alors engager une vérification de comptabilité sur place portant sur la même période.

Lorsque cette nouvelle procédure sera achevée, l'administration ne pourra pas procéder à une vérification de comptabilité générale sur la période examinée.

Dans un second temps, cet article modifie l'article L. 47 A du LPF en ce qui concerne le traitement des comptabilités informatisées.

En application du II de l'article L. 47 A du LPF, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer leur contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées.

En l'état actuel de la législation, c'est le contribuable qui choisit le mode opératoire des traitements selon trois options :

- soit ceux-ci sont effectués par le vérificateur sur le matériel présent dans l'entreprise (art. L. 47 A II-a) ;
- soit ils le sont par le contribuable lui-même qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification (art. L. 47 A II-b) ;
- soit ils le sont par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise par le contribuable d'une copie des fichiers informatiques nécessaires (art. L. 47 A II-c).

Dans près de 78 % des cas, l'entreprise choisit de demander à l'administration de procéder aux traitements. Dans les cas minoritaires où l'entreprise choisit de procéder elle-même aux traitements, il n'est pas rare que ce choix soit effectué à des fins dilatoires et se révèle lourd pour l'entreprise : les traitements sont très longs à obtenir, coûteux et s'avèrent non pertinents.

Cet article a donc pour objet d'éviter les manœuvres dilatoires et coûteuses de certains contribuables et de moderniser la procédure applicable aux traitements informatiques.

Désormais, lorsque le contribuable choisira d'effectuer lui-même les traitements informatiques, il devra remettre à l'administration, à sa demande, une copie des fichiers sur lesquels il va effectuer les traitements. Dans ce cas, l'administration pourra effectuer ces traitements sur les fichiers remis et les opposer au contribuable.

A défaut de remettre les copies des fichiers soumis à contrôle, en cas de non conservation des données ou si ces données sont remises sous un format ne respectant pas les normes fixées par arrêté du ministre du budget, une amende sera applicable.

Enfin, le présent article clarifie la computation du délai de trois mois en cas de mise en œuvre des traitements informatiques et du délai de six mois en cas de constatation de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité du contribuable.

b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1^{er} décembre 2016

- **Article 13**

Le présent article modernise les procédures de contrôle fiscal portant sur des **comptabilités informatisées**.

En premier lieu, le présent article crée une nouvelle procédure de contrôle fiscal dite « **d'examen de la comptabilité des entreprises** ». Cette procédure doit permettre à l'administration fiscale d'examiner du bureau du vérificateur – et non pas sur place, dans les locaux du contribuable – la comptabilité informatisée d'une entreprise.

En second lieu, le présent article aménage les modalités de **traitements informatiques** lors des vérifications de comptabilités informatisées. Il prévoit que, lorsqu'il choisit de les effectuer lui-même, le contribuable doit remettre à la demande de l'administration une copie des fichiers sur lesquels il va effectuer les traitements informatiques de façon à ce que celle-ci ait la possibilité d'effectuer ses propres traitements et les opposer au contribuable.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Certains contribuables sont astreints à la tenue d'une comptabilité par les articles 54, 98, 101 *bis*, 223, et 286 du code général des impôts (CGI). Il s'agit des contribuables relevant de l'impôt sur les sociétés, de la TVA, ou d'une catégorie de bénéfice déterminée selon un régime réel d'imposition à l'impôt sur le revenu – bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles.

Cette comptabilité peut être tenue au moyen de systèmes informatisés (A).

Les contribuables qui exercent une activité soumise à l'obligation de tenir une comptabilité peuvent, comme tous les contribuables, faire l'objet d'un contrôle sur pièces, réalisé du bureau de l'administration (B).

Toutefois, le contrôle sur pièces n'est pas autorisé lorsqu'il conduit l'administration à procéder à un examen critique de la comptabilité. Un tel examen nécessite un contrôle sur place, dans les locaux de l'entreprise, dans le cadre d'une procédure de « vérification de comptabilité ». Cette procédure connaît quelques aménagements lorsque la comptabilité vérifiée est informatisée (C).

Différence entre le contrôle fiscal interne et le contrôle fiscal externe

Le contrôle fiscal est dit « interne » lorsqu'il se déroule du bureau de l'administration. Ce contrôle peut avoir lieu sans que le contribuable en soit informé. Celui-ci n'en a alors connaissance que lorsque l'administration envisage des rectifications.

Le contrôle fiscal est dit « externe » lorsque l'administration exerce son droit de vérification des déclarations dans les locaux du contribuable.

Le contrôle fiscal externe, plus intrusif, est assorti de nombreuses garanties mises en œuvre dans le cadre de procédures précisément définies par le livre des procédures fiscales (LPF). Outre la procédure de vérification de comptabilité, les autres procédures de contrôle fiscal externe sont :

- l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP) pour les particuliers, prévue à l'article L. 12 du LPF ;
- la procédure de contrôle sur demande du contribuable, prévue à l'article L. 13 C du LPF ;
- et la procédure de flagrance fiscale, prévue à l'article L. 16-0 BA du LPF.

A. LA NOTION DE COMPTABILITÉ INFORMATISÉE

1. Définition des comptabilités informatisées

Les articles L. 13 et L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF) prévoient expressément que les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité peuvent tenir celle-ci « *au moyen de systèmes informatisés* ».

La tenue d'une comptabilité informatisée n'est jamais obligatoire. En théorie, rien n'empêche une entreprise de tenir une comptabilité sous un format papier même si elle réalise des milliers d'écritures comptables. En pratique, les comptabilités informatisées sont largement répandues, y compris dans les petites entreprises. Elles sont souvent tenues par un expert-comptable.

Il n'existe pas de définition légale plus précise de la notion de comptabilité informatisée.

La jurisprudence est rare. À titre d'exemple, le Conseil d'État a jugé que la comptabilité d'une société tenue au moyen d'un progiciel de comptabilité sur lequel sont reportées les recettes journalières des différentes activités de

la société et d'un logiciel informatique de caisse doit être regardée comme étant tenue au moyen de systèmes informatisés ⁽¹¹⁹⁾.

Selon la doctrine administrative ⁽¹²⁰⁾, une comptabilité est dite « informatisée », dès lors que l'entreprise utilise « une combinaison de ressources matérielles et de programmes informatiques, qui permet :

« – l'acquisition d'informations, selon une forme conventionnelle ;

« – le traitement de ces informations ;

« – la restitution de données ou de résultats, sous différentes formes.

« Sont donc soumis à contrôle tous les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, et notamment, toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et de calcul, dont les informations, données et traitements concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires.

« Sont également concernés les divers systèmes informatisés relatifs au domaine de gestion ou de gestion commerciale (gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple), quand leurs informations, données et traitements permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle. »

Plus simplement, un rapporteur public du Conseil d'État a indiqué, dans ses conclusions, que « la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée n'est imposée qu'aux contribuables qui sont dotés et utilisent des progiciels de comptabilité leur permettant d'établir ces documents » ⁽¹²¹⁾.

La question de savoir si une comptabilité est ou non informatisée semble poser peu de difficultés en pratique dans la mesure où les entreprises utilisent les logiciels de quelques éditeurs reconnus.

2. Régularité des comptabilités informatisées

Une comptabilité informatisée doit respecter certaines règles pour être regardée comme régulière et probante, et donc opposable à l'administration. À défaut, la comptabilité peut être rejetée. L'administration peut alors procéder à une évaluation d'office des bases imposables par application de l'article L. 74 du LPF.

Tout d'abord, le caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures doit être assuré par une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression des écritures comptables. Cette règle est la traduction pour les comptabilités informatisées de la règle selon laquelle les comptabilités tenues sur papiers doivent être sans blanc ni altération d'aucune sorte (article L. 123-22 du code de commerce).

Ensuite, après la clôture de l'exercice, les fonctions du logiciel doivent permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables. La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite. Ces règles mettent en application le principe d'une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques résultant de l'article L. 123-12 du code de commerce.

Enfin, conformément à l'article 410-3 du plan comptable général, les comptabilités informatisées doivent permettre une traçabilité des informations. Cette règle est la traduction du principe de « permanence du chemin de révision » selon lequel tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie. La force probante d'une comptabilité peut être remise en cause en cas de doute sur la traçabilité des informations.

Les articles 1734 et 1770 *undecies* du CGI punissent les éditeurs de logiciels frauduleux d'une amende égale à 1 500 euros par logiciel ou système de caisse vendu et d'une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse.

B. LE CONTRÔLE SUR PIÈCES D'UNE ACTIVITÉ SOUMISE À LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ

L'administration peut procéder à un contrôle sur pièces d'une activité soumise à une comptabilité grâce aux informations qu'elle détient et aux investigations qu'elle a entreprises. Ces informations peuvent être recoupées avec les déclarations du contribuable et le cas échéant, donner lieu à des rectifications d'imposition. Mais l'administration doit veiller, sous peine de nullité des rectifications notifiées, à ne pas débiter un examen critique de la comptabilité.

Ces principes sont valables que la comptabilité soit ou non tenue au moyen de systèmes informatisés.

1. Les informations communiquées par les tiers

Les tiers communiquent certaines informations automatiquement en vertu d'une obligation légale. Par exemple, les tiers communiquent annuellement à l'administration les honoraires ou commissions versés (article 240 du CGI).

L'administration peut également détenir des informations en provenance de tiers dans le cadre de diverses procédures d'investigation. Elle peut ainsi utiliser les documents portés à sa connaissance à l'occasion de la vérification de comptabilité d'un autre contribuable ⁽¹²²⁾. Surtout, elle peut utiliser les informations recueillies dans l'exercice de son droit de communication.

Le droit de communication, prévu aux articles L. 81 et suivants du LPF, permet à l'administration de prendre connaissance et, au besoin, copie, de documents détenus par des tiers, personnes physiques ou morales limitativement désignées dont les entreprises, les tribunaux, les administrations publiques, *etc.*

2. Informations recueillies auprès du contribuable

a. Les déclarations du contribuable

L'administration peut évidemment exercer un contrôle sur pièces à l'aide des informations en provenance des déclarations souscrites par le contribuable lui-même ou des actes qu'il a soumis à l'enregistrement. Elle peut, par exemple, procéder à des rectifications de droits dus par une société civile immobilière à la suite de l'analyse de conventions de donation-partage soumises à enregistrement ⁽¹²³⁾.

b. Les demandes de renseignements non contraignantes

L'administration peut adresser des demandes de renseignements, non contraignantes, sur tous les points à propos desquels elle souhaite obtenir des explications sur les déclarations des contribuables. Le contribuable n'est pas tenu de leur donner suite et il ne s'expose à aucune sanction particulière.

Si le contribuable répond, l'administration peut utiliser les renseignements fournis dans le cadre d'un contrôle sur pièces à condition que ce contrôle ne consiste pas à porter un examen critique sur les écritures comptables du contribuable ni à remettre en cause l'exactitude de celles-ci ⁽¹²⁴⁾.

Par exemple, le Conseil d'État a admis que pouvaient faire l'objet d'un contrôle sur pièce les renseignements recueillis dans le cadre d'une demande de production de l'état indiquant la proportion des biens amortissables selon le mode dégressif, de la copie du tableau des amortissements et des factures d'immobilisations ⁽¹²⁵⁾.

c. Les demandes d'éclaircissements et de justifications contraignantes

Les demandes d'éclaircissements ou de justifications, prévues aux articles L. 16 et suivants du LPF, sont contraignantes. Elles fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois. Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. En cas de défaut ou d'insuffisance de réponse, le contribuable s'expose à une taxation d'office par application de l'article L. 69 du LPF.

En principe, les demandes d'éclaircissements ou de justifications ne peuvent pas porter sur des activités soumises à la tenue d'une comptabilité. En effet, elles supposent implicitement un examen critique de la comptabilité, ce qui est réservé à la procédure de contrôle externe de vérification de la comptabilité.

Par exception, elles peuvent concerner la TVA. L'article L. 70 du LPF prévoit en effet que « *les dispositions de l'article L. 69 sont applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires* ». Il s'ensuit que « *les dispositions combinées de l'article L. 69 et de l'article L. 70 du livre des procédures fiscales permettent de taxer d'office les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'auraient pas répondu de manière satisfaisante aux demandes de justifications adressées dans le cadre de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales* » ⁽¹²⁶⁾.

Par exemple, « *lorsque l'administration a réuni des éléments lui permettant d'établir que le redevable a encaissé des recettes d'exploitation soumises à la TVA d'un montant supérieur à celui qu'il a déclaré, l'administration peut lui adresser une demande de justifications sur des sommes qui pourraient constituer des recettes commerciales entrant dans le champ d'application de la TVA* » ⁽¹²⁷⁾.

d. Droit de communication

Il est admis que l'administration puisse exercer son droit de communication directement auprès du contribuable qu'elle entend contrôler.

Selon l'administration, le droit de communication exercé auprès du contribuable doit seulement avoir pour objet de lui demander « *sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières* » et « *de prendre connaissance, et le cas échéant copie, de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle* » ⁽¹²⁸⁾.

Autrement dit, le droit de communication consiste en une simple collecte de renseignements, à l'exclusion de tout examen critique de ceux-ci. À défaut, le droit de communication risquerait de transformer le contrôle sur pièces en véritable vérification de comptabilité à distance.

La jurisprudence veille à ce que le droit de communication ne soit pas détourné de son objet. Il ne doit en aucun cas déboucher sur un examen critique de la comptabilité du contribuable ⁽¹²⁹⁾.

e. Exceptions : la perquisition fiscale et le droit d'enquête

En revanche, l'administration ne peut pas utiliser dans le cadre d'un contrôle sur pièce les informations qu'elle a recueillies chez le contribuable à la suite :

- d'une perquisition fiscale prévue à l'article L. 16 B du LPF ;
- ou d'un droit d'enquête en matière de TVA par application de l'article L. 80 H du LPF.

Une vérification de comptabilité doit obligatoirement être engagée pour pouvoir opposer ces informations au contribuable.

Cette exception s'explique par le fait que la perquisition fiscale et le droit d'enquête sont des mesures très intrusives et qu'il est apparu nécessaire au législateur d'assurer que le contribuable bénéficie de l'ensemble des garanties qui existent dans une vérification de comptabilité en cas d'utilisation des informations recueillies.

C. LA VÉRIFICATION D'UNE COMPTABILITÉ INFORMATISÉE

La vérification de comptabilité est régie par les articles L. 13 et L. 47 du LPF. Il n'en existe pas de définition légale. On peut la définir comme une procédure de contrôle fiscal externe qui permet à l'administration d'examiner sur place les écritures comptables et les pièces justificatives d'une entreprise.

La vérification de comptabilité est une procédure contraignante. Le contribuable qui refuse cette mesure s'expose à l'évaluation d'office de ses bases d'imposition (article L. 74 du LPF), outre diverses sanctions fiscales voire pénales ainsi que la privation du droit de saisir les commissions consultatives de l'éventuel désaccord avec l'administration sur les rectifications notifiées.

Le caractère contraignant de la vérification de comptabilité est renforcé en présence d'une comptabilité informatisée. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2014, le contribuable qui tient une comptabilité informatisée doit présenter à l'administration fiscale les fichiers dématérialisés des écritures comptables. Auparavant, la présentation des fichiers dématérialisés était une simple faculté offerte au contribuable afin de lui éviter d'avoir à imprimer des fichiers papiers volumineux. L'article 14 de la dernière loi de finances rectificative pour 2012 ⁽¹³⁰⁾ a transformé cette faculté en obligation. Autrement dit, la présentation d'une comptabilité « papier » n'est plus recevable pour ces contribuables.

La vérification de comptabilité est entourée de nombreuses garanties pour le contribuable vérifié. Le Conseil d'État a ainsi estimé que cette procédure n'excède pas « *les nécessités liées au bien-être économique du pays* » ⁽¹³¹⁾, ne transgresse pas « *le droit du contribuable au respect de sa vie privée* » ⁽¹³²⁾, ne viole pas la « *liberté d'information et d'expression* » ⁽¹³³⁾, ni le droit à un procès équitable ⁽¹³⁴⁾, prévus par les articles 6, 8 et 10 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

1. Le champ d'application

Les contribuables pouvant faire l'objet d'une vérification de comptabilité sont ceux qui sont astreints à la tenue d'une comptabilité par le CGI.

Lorsqu'un contribuable est astreint à la tenue d'une comptabilité, la vérification de comptabilité peut porter sur l'ensemble des impôts dès lors qu'ils procèdent d'une activité professionnelle qui oblige à la tenue d'une comptabilité. Par exemple, elle peut porter sur la cotisation foncière des entreprises, la cotisation sur la valeur ajoutée et les droits d'enregistrement.

A contrario, la vérification de comptabilité ne peut pas porter sur les revenus fonciers dans la mesure où le contribuable n'est pas astreint à tenir une comptabilité pour cette catégorie de revenus. Pour la même raison, la vérification de comptabilité ne peut pas porter sur l'impôt de solidarité sur la fortune ou sur des droits d'enregistrement qui ne procèdent pas d'une activité professionnelle qui oblige à la tenue d'une comptabilité.

La vérification de comptabilité peut être générale, c'est-à-dire porter sur l'ensemble de la période non prescrite et l'ensemble des impôts dus par l'entreprise. Elle peut, à l'inverse, être limitée à une partie de la période non prescrite ou encore porter sur un point bien déterminé.

2. Le déroulement général de la procédure

a. La remise d'un avis de vérification

La vérification de comptabilité débute après la remise d'un avis de vérification. L'administration doit avertir en temps utile le contribuable pour que celui-ci soit en mesure de faire appel, s'il le souhaite, à un conseil de son choix. Le Conseil d'État impose un délai minimum de deux jours pleins entre la date de réception de l'avis et le début du contrôle ⁽¹³⁵⁾.

La vérification de comptabilité peut cependant débiter par un contrôle inopiné consistant à prendre copie des comptabilités informatisées ou à réaliser certaines constatations matérielles (dernier alinéa de l'article L. 47 du LPF). L'avis de vérification est alors remis en main propre au contribuable. Toutefois, aucun examen de fond ne peut intervenir avant l'octroi d'un délai permettant au contribuable de se faire assister d'un conseil. L'objet d'un tel contrôle inopiné est d'éviter un dépérissement des preuves.

b. Le lieu d'exercice de la vérification de comptabilité

Depuis une décision importante rendue en 1976, le Conseil d'État a posé le principe selon lequel la vérification de comptabilité devait avoir lieu sur place afin d'assurer au contribuable des « *possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur* » ⁽¹³⁶⁾.

C'est seulement si le vérificateur se trouve dans les locaux de l'entreprise que le contribuable peut à tout moment le rencontrer, discuter avec lui et faire valoir son point de vue. En outre, en se rendant sur place, le vérificateur

peut mieux évaluer la situation de l'entreprise et ainsi mieux juger la pertinence des pièces justificatives produites.

En principe, la vérification de comptabilité se déroule au lieu où la comptabilité doit être tenue. Avec l'accord du contribuable, toutefois, le contrôle peut avoir lieu chez un expert-comptable lorsque la comptabilité n'est pas détenue dans les locaux de l'entreprise et que subsiste la possibilité d'un débat oral et contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable ⁽¹³⁷⁾.

L'emport de documents par le vérificateur est interdit, sous peine de nullité de la procédure. L'emport prive, en effet, le contribuable d'un dialogue oral et contradictoire lors de l'examen du document au bureau de l'administration. Un emport est toutefois possible sur demande écrite du contribuable et après délivrance d'un reçu. Les documents doivent être restitués au contribuable avant la notification d'une proposition de rectification.

c. La remise de la comptabilité informatisée

Les contribuables doivent présenter leur comptabilité sous forme dématérialisée, dès lors que cette dernière est tenue au moyen de systèmes informatisés. Cette obligation vaut pour tous les contribuables soumis par le CGI à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables.

Les contribuables concernés doivent remettre les fichiers des écritures comptables (i), voire les fichiers des systèmes d'information informatisés lorsque l'administration désire effectuer des traitements informatiques (ii).

FICHIERS DÉMATÉRIALISÉS À REMETTRE À L'ADMINISTRATION

Article du LPF	Procédure	Fichiers à remettre à l'administration
I de l'article 47	Vérification d'une comptabilité informatisée	Fichiers des écritures comptables
II de l'article 47	Traitements informatiques sur une comptabilité informatisée	Fichiers des systèmes d'information informatisés

Source : commission des finances.

i. L'obligation de présentation du fichier dématérialisé des écritures comptables en cas de tenue d'une comptabilité informatisée

Le I de l'article L. 47 A du LPF prévoit que les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent la présenter sous forme de fichiers dématérialisés.

Les documents devant être transmis par voie dématérialisée sont les copies des fichiers des écritures comptables prévues par le plan comptable général. Ces fichiers doivent répondre à des normes fixées par un arrêté du 29 juillet 2013 dont les dispositions sont codifiées à l'article A. 47 A-1 du LPF.

La copie des fichiers doit être remise au début des opérations de contrôle. La durée maximale de la procédure de vérification de comptabilité des entreprises dont l'activité ne dépasse pas un certain seuil, fixée à trois mois, est suspendue tant que la copie du fichier des écritures comptables n'a pas été produite (voir infra). Le décompte de ce délai ne débute ainsi qu'au jour de la remise effective des fichiers conformes aux normes définies à l'article A. 47 A-1 du LPF.

L'administration peut procéder à des opérations de calculs, de tris, de classements qui facilitent le contrôle. Elles permettent notamment au vérificateur de détecter plus rapidement les anomalies et les écritures qui méritent un examen plus approfondi des pièces justificatives.

Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités exigées entraîne l'application d'une amende fiscale de 5 000 euros ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable (article 1729 D du CGI).

L'opposition à la mise en œuvre du contrôle par un refus de présentation dématérialisée entraîne également, en application de l'article L. 74 du LPF, l'évaluation d'office des bases d'imposition.

En contrepartie des prérogatives de l'administration, la vérification des comptabilités informatisées offre un certain nombre de droits et garanties complémentaires au contribuable par rapport à la vérification de comptabilité de classique.

Ainsi, après s'être assurée de la concordance entre les données comptables et les déclarations fiscales, l'administration doit restituer les copies des fichiers à l'entreprise qui en fait la demande. L'administration ne peut pas en conserver de double et doit, en tout état de cause, détruire les fichiers à l'issue du contrôle.

ii. L'obligation de remise des fichiers des systèmes d'information informatisés en cas de traitements informatiques

• *La notion de traitements informatiques*

Le II de l'article L. 47 du LPF autorise l'administration à procéder à des traitements informatiques dans le cadre de la vérification d'une comptabilité informatisée. Des garanties sont accordées au contribuable à ce titre.

La doctrine administrative définit les traitements comme « *des opérations réalisées par des moyens automatiques pour permettre l'exploitation des données élémentaires et notamment leur collecte, leur saisie, leur enregistrement, leur modification, leur classement, leur tri, leur conservation, leur destruction, leur édition* ».

Elle prévoit également que « *selon les nécessités du contrôle, il peut s'avérer nécessaire d'accéder aux versions archivées des programmes, afin de réaliser les tests nécessaires à la validation ou à la compréhension des résultats produits ou de la documentation présentée* » ⁽¹³⁸⁾.

• Les modalités des traitements informatiques

Deux garanties sont prévues par le II de l'article L. 47 A du LPF : l'information préalable du contribuable, et le droit pour celui-ci de choisir les modalités de traitement.

Le vérificateur doit ainsi indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. La formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause.

Exemple de demande de traitements informatiques

Je souhaite vérifier que les créances acquises sont facturées sur le bon exercice. Pour ce faire, j'ai besoin de vérifier les dates de conclusion des marchés, les dates de commandes correspondantes avec les dates de facturation.

Source : BOFiP, BOI-CF-IOR-60-40-30 n°120, 13-12-2013.

Le contribuable dispose de trois options et doit formaliser par écrit son choix. Il peut choisir :

- soit de laisser les agents de l'administration effectuer les vérifications sur son propre matériel informatique ;
- soit de mettre les copies à disposition des agents de l'administration, afin qu'ils procèdent aux vérifications sur un matériel autre que le sien ; ces fichiers doivent répondre à des normes fixées par un arrêté du 29 juillet 2013 dont les dispositions sont codifiées à l'article A. 47 A-2 du LPF ;
- soit d'effectuer lui-même les traitements nécessaires à la vérification.

Selon certains praticiens, « *cette dernière option, qui reçoit à l'heure actuelle l'assentiment de la majorité des entreprises, conduit l'administration fiscale à rédiger un véritable cahier des charges qui devra être exécuté, généralement sous trente jours, par l'entreprise vérifiée* » ⁽¹³⁹⁾.

La procédure de vérification de comptabilité des entreprises dont l'activité ne dépasse pas un certain seuil, fixée à trois mois, est prorogée de la durée des délais nécessaires à la préparation des traitements informatiques demandés par le vérificateur.

Article L. 47 A du livre des procédures fiscales (extraits)

I.– Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable satisfait à l'obligation de représentation des documents comptables (...) en remettant au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général (...)

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.

II.– En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes :

- a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget ;
- c) Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas de double. L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 (...)

Article 1729 D du code général des impôts

Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 €, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable.

III de l'article L. 52 du LPF

En cas de mise en œuvre du I de l'article L. 47 A, le délai de trois mois prévu (pour la vérification de comptabilité de certaines entreprises) est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'administration.

En cas de mise en œuvre du II de l'article L. 47 A, la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration. Cette dernière date fait l'objet d'une consignation par écrit.

d. La durée de la vérification de comptabilité

L'article L. 52 du LPF limite à trois mois la durée d'une vérification de comptabilité pour les petites et moyennes entreprises.

CONTRIBUABLES DONT LA VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ EST LIMITÉE À TROIS MOIS

Activité principale		Plafond de chiffre d'affaires annuel	Plafond de titres de placement ou de participations détenus à l'actif
activités industrielles et commerciales et non commerciales	Vente de marchandises, fourniture et denrées à emporter ou consommer sur place, fourniture de logement	783 000 euros	7 600 000 euros
	Autres entreprises	236 000 euros	
Activité agricole		350 000 euros en moyenne sur trois années consécutives	

Source : articles L. 52 et L. 52 A du LPF, 302 septies A et b du II de l'article 69 du CGI.

Comme vu précédemment, cette durée est suspendue en cas de vérification d'une comptabilité informatisée :

- durant le temps nécessaire à la remise de la copie du fichier des écritures comptables à l'administration ;
- et durant le temps qui sépare la date du choix du contribuable sur les modalités des traitements informatiques et la mise à disposition de l'administration soit du résultat des traitements, soit du matériel pour réaliser ces traitements, soit de la copie des fichiers nécessaires à la réalisation de ces traitements.

Cette durée ne s'applique pas dans plusieurs cas de figures :

- pour l'instruction des observations et des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification ;
- pour l'examen des comptes utilisés tout à la fois à des fins privées et professionnels ;
- en cas de l'utilisation de la procédure de flagrance fiscale ;
- en présence de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante ; dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois ;
- en présence d'une activité occulte ;
- en cas d'une enquête judiciaire à la date d'expiration du délai.

e. Les demandes d'information

En principe, comme pour un contrôle sur pièces du bureau, le vérificateur ne peut pas adresser des demandes contraignantes au cours de la vérification de comptabilité, sauf en matière de TVA. Il peut cependant adresser des simples demandes de renseignements qui ne sont pas assorties de sanction en cas de défaut ou d'insuffisance de réponse.

Par exception, le vérificateur peut formuler une demande d'information contraignante sur le prix des transactions internationales lorsque l'entreprise, le groupe fiscal auquel elle appartient ou l'une des entités qu'elle détient, réalise un chiffre d'affaires annuel ou dont l'actif brut est supérieur à 400 millions d'euros.

Cette possibilité est prévue par l'article L. 13 B du LPF lorsque le vérificateur a réuni des éléments faisant présumer que le contribuable a opéré un transfert indirect de bénéfices

Une telle demande contraignante ne peut avoir lieu qu'au cours d'une vérification de comptabilité – elle ne peut intervenir dans le cadre d'un contrôle à distance, sur pièces. Son objet est de vérifier l'absence de transferts de bénéfice à l'étranger.

En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante, et après mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse, l'administration peut procéder à une évaluation d'office des bénéfices transférés.

Article L. 13 B du livre des procédures fiscales

Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise, autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA, a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents précisant :

1° La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du code général des impôts, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;

2° La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés au 1° et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;

3° Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés au 1°, liées aux opérations visées au 2° ;

4° Le traitement fiscal réservé aux opérations visées au 2° et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés au 1° dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote.

Les demandes visées au premier alinéa doivent être précises et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause. Elles doivent, en outre, préciser à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai, qui ne peut être inférieur à deux mois, peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois.

Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse.

f. L'examen des opérations figurant sur des comptes mixtes

L'article L. 47 B du LPF traite de la question des comptes mixtes, utilisés tout à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées. Il réaffirme le principe d'indépendance, qui avait été posé par la jurisprudence, entre la procédure de vérification de comptabilité et l'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) du contribuable.

Toutefois, il prévoit que lors d'une vérification de comptabilité les demandes formulées par le vérificateur ne peuvent pas être assimilées à un début d'ESFP irrégulier. Il prévoit également que l'administration peut exploiter les éléments recueillis dans le cadre de l'une des deux procédures pour mener à bien le contrôle de l'autre procédure.

g. L'issue de la procédure

• Procédure de régularisation

Le contribuable qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité peut décider de régulariser lui-même sa situation en cas d'erreurs, d'inexactitudes, d'omissions ou d'insuffisance dans ses déclarations relevées par le vérificateur dans le cadre du débat oral et contradictoire.

Il doit pour cela demander, avant l'envoi de la proposition de rectification, l'application de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du LPF.

S'il est considéré de bonne foi, le contribuable bénéficie d'une minoration de 30 % des intérêts de retard.

• Procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office.

À l'issue du contrôle, l'administration peut procéder à des rectifications des impositions.

La procédure de droit commun est la procédure de rectification contradictoire, régie par les articles L. 55 du LPF. Cette procédure offre de nombreuses garanties au contribuable. Par exception, l'administration peut recourir à une procédure d'imposition d'office en cas d'opposition à contrôle fiscal.

Garanties de la procédure de rectification contradictoire

Tout d'abord, l'administration doit envoyer une proposition de rectification motivée au contribuable, comportant notamment la mention selon laquelle celui-ci a la possibilité de se faire assister du conseil de son choix pour discuter la proposition.

Ensuite, le contribuable dispose de trente jours, et même soixante jours à sa demande, pour accepter la proposition ou faire part de ses observations.

Puis, l'administration doit répondre aux éventuelles observations du contribuable. Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 euros pour une activité de vente et 460 000 euros pour une activité de service, l'administration doit répondre dans un délai de soixante jours ; à défaut, l'administration est réputée avoir accepté les observations du contribuable.

Enfin, en cas désaccord persistant, le contribuable peut saisir une commission consultative composée de représentants de l'administration et des contribuables, présidée par un magistrat, qui fait connaître son avis après un examen de l'affaire en séance publique.

Au final, la procédure de rectification contradictoire permet au contribuable de faire valoir à deux reprises son point de vue sur les propositions de rectification, une première fois devant le vérificateur et une seconde fois devant une commission consultative indépendante. La procédure de rectification contradictoire peut contraindre l'administration à motiver jusqu'à trois reprises sa position : une première fois dans la proposition de rectification elle-même, une seconde fois en réponse aux observations du contribuable, et une dernière fois dans l'avis de la commission consultative saisie.

À l'issue de la procédure, le contribuable doit être informé sur les conséquences financières de son acceptation des redressements (articles L. 48 et L. 49 du LPF).

Enfin, le contribuable ne peut faire l'objet d'une double vérification de comptabilité sur une même période et au titre du même impôt. Plusieurs exceptions à ce principe sont prévues pour certaines opérations frauduleuses, en cas de demande d'assistance administrative internationale, lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, ou lorsque que la vérification porte sur une société tête d'un groupe intégré fiscalement (article L. 51 du LPF).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le dispositif proposé simplifie le contrôle des comptabilités informatisées avec la création d'une nouvelle procédure (A) et un aménagement des modalités des traitements informatiques en cas de vérification de comptabilité (B).

À noter également que le 1° du II du présent article procède à une clarification rédactionnelle de l'article L. 11 du LPF. Cet article prévoit que le délai de droit commun accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification. Un délai différent peut être prévu pour certaines demandes comme par exemple les demandes visées à l'article L. 16 du LPF pour lesquelles le délai de réponse est fixe à soixante jours.

Par ailleurs, le 11° du II clarifie la computation du délai maximal porté à six mois pour les vérifications de comptabilité qui ont révélé de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité du contribuable. Il prévoit ainsi que les cas de suspension de la durée de la vérification de comptabilité pour les entreprises ne dépassant pas un certain seuil s'appliqueront également lorsque ce délai a été porté à six mois – au lieu de trois – en raison de la découverte de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité du contribuable. Cet alignement des règles de computation apparaît bienvenu car il apparaissait paradoxal que le contribuable ayant une comptabilité non probante dispose de davantage de garanties que le contribuable ayant tenu une comptabilité régulière.

A. LA CRÉATION D'UNE NOUVELLE PROCÉDURE D'EXAMEN DE COMPTABILITÉ

Le dispositif proposé s'inspire de la procédure de vérification de comptabilité. Il s'en différencie par le fait que la vérification de comptabilité se déroule, en principe, sur place, dans les locaux de l'entreprise, et non du bureau de l'administration.

Il est prévu que les principes généraux de la procédure d'examen de comptabilité soient régis par deux nouveaux articles du LPF : les articles L. 13 G et L. 47 AA, créés respectivement par le 3° et le 6° du II du présent article.

Article L. 13 G (nouveau) du LPF

Dans les conditions prévues par le présent livre, les agents de l'administration peuvent lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place.

Article L. 47 AA (nouveau) du LPF

1. Dans les dix jours suivant la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.
2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut informer le contribuable de ce que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.
3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle

peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers autres que les fichiers des écritures comptables transmis par le contribuable.

4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1°, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis.

i. Points communs avec la vérification de comptabilité

• *Les garanties accordées au contribuable en matière de vérification de comptabilité seraient étendues à l'examen de comptabilité*

Il est prévu que les mentions obligatoires de l'avis d'examen de comptabilité à remettre au contribuable en début de procédure soient les mêmes que celles figurant dans un avis de vérification (4° du I du présent article modifiant l'article L. 47 du LPF). Cet avis devra dès lors préciser les années soumises à examen et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. Il informera également le contribuable de l'existence de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Conformément au principe général dégagé par le Conseil d'État, et même si le texte proposé ne le prévoit pas, l'administration sera tenu d'offrir au contribuable la possibilité d'un dialogue oral et contradictoire.

Il est aussi prévu qu'à l'issue de la procédure, l'administration devra, comme pour une vérification de comptabilité, informer le contribuable des résultats du contrôle et des conséquences financières des rectifications (8° et 9° du I du présent article modifiant les articles L. 48 et L. 49 du LPF).

De même, il est prévu d'étendre l'interdiction d'une double vérification de comptabilité sur une même période à l'examen de comptabilité, avec les mêmes exceptions (10° du I du présent article modifiant l'article L. 51 du LPF). Les exceptions à ce principe sont les mêmes qu'en matière de vérification de comptabilité : pour certaines opérations frauduleuses, en cas de demande d'assistance administrative internationale, lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, ou lorsque que la vérification porte sur une société tête d'un groupe intégré fiscalement.

Le contribuable pourrait également bénéficier de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du LPF, lui permettant d'obtenir une minoration de 30 % de l'intérêt de retard. Cette procédure serait cependant aménagée pour permettre au contribuable d'y recourir dans les trente jours qui suivent la proposition de rectification alors qu'en matière de vérification de comptabilité sa demande doit intervenir avant la proposition de rectification. Cet aménagement est bienvenu car il est à craindre, à cause des modalités du contrôle à distance, que le contribuable n'ait pas connaissance, avant la proposition de rectification, des erreurs, omissions et insuffisances que le vérificateur aura pu relever. Sans cet aménagement, le contribuable serait dans l'impossibilité matérielle de demander l'application de cette procédure de régularisation (13° du II du présent article modifiant l'article L. 62 du LPF).

Les rehaussements d'imposition à l'issue de la procédure d'examen de comptabilité interviendront selon la procédure de rectification contradictoire. Une taxation d'office n'est pas prévue dans le cadre de cette procédure. Pour y recourir, l'administration devrait donc engager une vérification de comptabilité (12° du II du présent article modifiant l'article L. 57 A du LPF, et 6° du II du présent article créant le 4° de l'article L. 47 AA nouveau du LPF).

• *Les prérogatives de l'administration en matière de vérification de comptabilité seraient étendues à l'examen de comptabilité*

Il est prévu que la procédure d'examen de comptabilité soit contraignante, tout comme la vérification de comptabilité. Ainsi, le 1° du I du présent article modifie l'article 1729 D du CGI pour créer, comme en matière de vérification d'une comptabilité informatisée, une amende de 5 000 euros en cas de défaut de transmission de la comptabilité dans les dix jours qui suivent la notification de l'avis d'examen de comptabilité.

Le présent article prévoit que les demandes d'information visées par l'article L. 13 B du LPF en matière de transferts de bénéfices puissent aussi intervenir dans le cadre d'un examen de comptabilité (2° du II du présent article modifiant l'article L. 13 B du LPF).

De même, l'administration pourrait procéder, dans les mêmes conditions qu'une vérification de comptabilité à l'examen des opérations figurant sur des comptes financiers mixtes (7° du II du présent article modifiant l'article L. 47 B du LPF).

DISPOSITIONS DE LA VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ ÉTENDUE À L'EXAMEN DE COMPTABILITÉ

Article du livre des procédures fiscales	Prérogatives de l'administration et garanties du contribuable applicables à la procédure d'examen de comptabilité
L. 13 B	Demandes d'information dans le cadre d'une vérification de comptabilité
L. 47 B	Examen des opérations figurant sur des comptes financiers
L. 48	Mention du montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications
L.49	Information du contribuable sur les résultats de la vérification de comptabilité
L. 51	Interdiction d'une double vérification de comptabilité sur une même période et au titre du même impôt, sauf si la vérification a porté sur des opérations déterminées, pour certaines opérations frauduleuses, en cas de demande d'assistance administrative internationale, ou pour le contrôle d'une société tête d'un groupe intégré fiscalement
L. 57 A	Application de la procédure de rectification contradictoire
L. 62	Procédure de régularisation avec minoration de l'intérêt de retard

Source : commission des finances.

ii. Différences avec la vérification de comptabilité

La principale différence est que l'examen de comptabilité se déroulerait dans les locaux de l'administration et non dans les locaux de l'entreprise (**3° du II** du présent article créant l'article L. 13 G [nouveau] du LPF).

Par ailleurs, à la différence d'une vérification de comptabilité, il est prévu que la procédure porte obligatoirement sur une comptabilité informatisée. L'administration pourrait alors, comme pour une vérification de comptabilité informatisée, procéder à des opérations de tris, classements et calculs ainsi qu'à des traitements informatiques. En cas de rehaussement d'impositions, il est prévu que l'administration informe le contribuable des traitements informatiques réalisés. Enfin, il est prévu que l'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les fichiers transmis (3°, 5° et 6° de l'article L. 47 AA [nouveau] du LPF, créés par le **6° du II** du présent article).

S'agissant des traitements informatiques, le contribuable ne disposerait pas des options offertes par l'article L. 47 A du LPF. Autrement dit, l'administration effectuerait elle-même systématiquement les traitements informatiques alors qu'en matière de vérification de comptabilité informatisée, le contribuable a la possibilité d'effectuer lui-même ces traitements ou de demander à l'administration de les effectuer sur son propre matériel.

Autre différence avec la vérification de comptabilité, il n'est pas prévu que l'administration puisse utiliser les renseignements recueillis à la suite d'une perquisition fiscale ou du droit d'enquête en matière de TVA. Pour effectuer des rectifications sur la base de ces renseignements, l'administration devra obligatoirement recourir à la procédure de contrôle externe de vérification de comptabilité.

B. LA SIMPLIFICATION DES TRAITEMENTS INFORMATIQUES EN CAS DE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

Le dispositif proposé renforce les prérogatives de l'administration en matière de traitements informatiques.

Le **5° du II** du présent article modifie l'article L. 47 A du LPF pour prévoir que, lorsqu'il choisit de les effectuer lui-même, le contribuable doit remettre à la demande de l'administration une copie des fichiers sur lesquels il va effectuer les traitements informatiques de façon à ce que celle-ci ait la possibilité d'effectuer ses propres traitements et les opposer au contribuable.

Il est ainsi prévu que le contribuable devra, à la demande de l'administration, mettre « *à sa disposition dans les quinze jours suivant cette demande les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification* ».

Cet aménagement de la procédure ne remet pas en cause l'existence d'un dialogue avec le contribuable. Il est en effet prévu que « *l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification* ».

Le **2° du I** du présent article crée un article 1729 G (nouveau) au sein du CGI qui sanctionne le manquement à l'obligation de remise des fichiers par une « *amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable* ».

Le **III** du présent article prévoit que le nouveau dispositif s'appliquera pour les contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

III. L'IMPACT ATTENDU

Le développement des comptabilités informatisées, le plus souvent tenues par l'intermédiaire d'un expert-comptable, relativise le principe selon lequel le contrôle sur place assurerait seul des possibilités de dialogue oral et contradictoire.

Dans ses conclusions sur un arrêt du Conseil d'État du 10 décembre 1999 ⁽¹⁴⁰⁾, le commissaire du gouvernement avait proposé de dissocier le lieu d'exercice de la vérification et la preuve de l'existence d'un débat oral et contradictoire. Selon lui, un dialogue entre le contribuable et le vérificateur pouvait s'établir en n'importe quel lieu.

La nouvelle procédure d'examen de comptabilité ne devrait donc pas porter atteinte aux garanties du contribuable dès lors que l'administration veillera à maintenir un dialogue oral et contradictoire avec celui-ci.

Dans l'exposé des motifs, le Gouvernement explique que la nouvelle procédure d'examen de comptabilité « permettrait plus d'efficacité en adaptant les moyens aux enjeux. Ce mode de contrôle n'aurait pas vocation à s'appliquer aux entreprises qui présenteraient des risques élevés ou dont la taille et la complexité des sujets nécessiteraient un contrôle sur place ».

Le Gouvernement a, en outre, expressément indiqué dans l'évaluation préalable du présent article que l'objectif recherché était d'augmenter le nombre de contrôles grâce au gain de temps que procurera cette nouvelle procédure. Toutefois, il estime ne pas pouvoir chiffrer le nombre de contrôles supplémentaires envisagés.

De même, les simplifications des modalités de traitements informatiques devront procurer un gain de temps à l'administration. Ces simplifications ne doivent pas avoir pour but de réduire les garanties des contribuables mais de mettre un terme à des manœuvres dilatoires.

Selon le Gouvernement, « parfois, le contribuable modifie les fichiers sources des traitements après avoir opté. En cas, par exemple, d'appartenance à un groupe dans lequel d'autres sociétés membres ont déjà fait l'objet de demande de traitements au cours d'un contrôle. Il peut également arriver que le contribuable remette des traitements inexploitable dans la forme (format PDF) ou incomplets ».

*

* *

La commission examine, en discussion commune, les amendements identiques CF 172 de Mme Marie-Christine Dalloz et CF 225 de M. Marc Le Fur ainsi que l'amendement CF 226 de M. Marc Le Fur.

Mme Véronique Louwagie. Sous un intitulé de modernisation, l'article crée en réalité une nouvelle procédure fiscale, baptisée « examen de comptabilité ». Le caractère contradictoire sera-t-il maintenu dans ce nouveau cadre ? Le nouveau mode opératoire prévu protégera-t-il les contribuables, entreprises ou ménages ?

Les chiffres présentés ne révèlent pas du tout le nombre de contrôles prévus avec cette nouvelle procédure. J'espère que nous pourrions l'apprendre en séance publique. En particulier, faut-il s'attendre à la constitution d'une brigade particulière pour conduire ces nouveaux contrôles ? Quel type d'entreprises en seront-elles cibles ? Dans le cadre d'un contrôle classique, des discussions et des échanges ont lieu, pendant le contrôle, entre les agents du fisc et le personnel compétent des entreprises. Ce dernier apporte ainsi des éléments de réponse qui apaisent les interrogations sur beaucoup de points.

C'est pourquoi je propose de préciser que le contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité qui existe déjà et apporte une vraie réponse à la question du caractère contradictoire, principe que nous nous devons de défendre.

Mme Marie-Christine Dalloz. Mon amendement va dans le même sens. Il vise à garantir l'égalité de traitement entre les contribuables. Si on n'intègre pas cette phrase supplémentaire après l'alinéa 14, on risque d'avoir, en fonction des diverses interprétations dans les différents services départementaux, des modalités de contrôle différentes. Prévenons cette dérive.

Mme la Rapporteuse générale. L'article 13 vise à permettre à l'administration de faire plus de contrôles. Plutôt que le contrôle sur place, dans le cadre duquel un dialogue est certes possible, les dispositions proposées ouvrent la possibilité d'un contrôle de l'administration depuis ses propres bureaux, sur la base des documents envoyés par l'entreprise et sans plus de déplacement des agents de la direction générale des finances publiques.

Je suis favorable aux amendements CF 172 et CF 225, car l'entreprise doit pouvoir demander le dialogue direct. Si elle le veut, elle doit pouvoir l'obtenir, pour donner des explications concrètes sur les écritures comptables qu'elle aurait transmises.

La commission adopte les amendements identiques CF 172 et CF 225 (amendement 232).

En conséquence, l'amendement CF 226 n'a plus d'objet.

Puis elle examine les amendements identiques CF 173 de Mme Marie-Christine Dalloz et CF 227 de M. Marc Le Fur.

Mme Marie-Christine Dalloz. L'article 13 prévoit que, dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, les contribuables devront adresser à l'administration sous dix jours une copie des écritures comptables conformes aux normes prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales.

Or, ce délai de dix jours peut paraître insuffisant, d'autant qu'il s'agira, dans la plupart des cas, d'entreprises de petite taille peu familiarisées avec ces procédures. Parfois, les services de comptabilité d'une entreprise ne sont pas assez adaptés ou réactifs. Il suffit pour eux d'un arrêt maladie d'une des personnes concernées pour que les difficultés commencent. Dans ce contexte, il ne semble pas déraisonnable de porter de dix à quinze jours le délai dans lequel les entreprises doivent remettre une copie des informations comptables. En adoptant cet amendement, nous ne changeons pas vraiment la donne. Nous offrons plutôt une marge de tolérance.

Mme Véronique Louwagie. La procédure de l'article 13 peut être inquiétante au regard des contraintes qui font qu'est mise à mal la nature des échanges devant intervenir dans le cadre d'un contrôle. Un délai plus long diminuera les difficultés. Si l'on ne songe qu'aux week-ends du mois de mai, dix jours, c'est vraiment très peu... Quinze jours est encore peu, mais c'est tout de même mieux.

En tout état de cause, je souhaite que le ministre s'exprime sur cette nouvelle procédure, et notamment sur le nombre d'entreprises ciblées et sur l'éventuelle constitution d'une brigade particulière pour la conduire. Par cet article, nous modifions complètement le contrôle fiscal tel qu'il existe.

Mme la Rapporteuse générale. Je partage vos préoccupations. Oui, nous devons disposer des données sur l'ensemble des contrôles. Et, *a priori*, ce sont les brigades existantes qui les mèneront.

Sachez cependant, madame Louwagie, que certaines entreprises ont demandé ce type de contrôle nouveau, car elles préfèrent faire ainsi l'économie de la présence de contrôleurs dans leurs bureaux. Le délai que vous proposez ne me semble pas délirant. Avis favorable.

La commission adopte les amendements identiques CF 173 et CF 227 (amendement 233).

Les amendements CF 174 de Mme Marie-Christine Dalloz et les amendements CF 228 et CF 219 de M. Marc Le Fur sont retirés.

La commission adopte l'article 13 modifié.

¹¹⁹ () Conseil d'État, 10^e et 9^e sous-sections réunies, 24 août 2011, n° 318144.

¹²⁰ () Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 170 et 180.

¹²¹ () Conseil d'État, 9^e et 10^e sous-sections réunies, 24 juin 2015, SELAS Pharmacie Réveillon, n° 367288, conclusions M.-A. Nicolazo de Barmon.

¹²² () Conseil d'État, 11 décembre 2009, n° 301504.

¹²³ () Conseil d'État, 12 décembre 2012, n° 336273.

¹²⁴ () Conseil d'État, 27 juillet 2009, n° 300456.

¹²⁵ () Conseil d'État, 10 décembre 1999, n° 201067.

¹²⁶ () Cour administrative d'appel de Nancy, 28 janvier 1993, n° 91NC00619.

¹²⁷ () Réponse ministérielle du 21 mars 1996 à M. Herment, question n° 12304, Assemblée nationale, X^e législature.

¹²⁸ () Réponse ministérielle du 4 juin 2013 à M. Lequiller, question n° 16640, Assemblée nationale, XIV^e législature.

¹²⁹ () Conseil d'État, 25 juin 2012, n° 332089.

¹³⁰ () Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

¹³¹ () Conseil d'État, 18 mars 1994, n° 68799.

¹³² () Conseil d'État, 15 décembre 1993, n° 84181.

¹³³ () Conseil d'État, 18 mars 1994, n° 68799.

¹³⁴ () Conseil d'État, 5 juillet 1995, n° 153942.

¹³⁵ () Conseil d'État, 12 juillet 1995, n° 84472.

¹³⁶ () Conseil d'État, 21 mai 1976, n° 94052.

¹³⁷ () Conseil d'État, 26 février 2003, n° 232841.

¹³⁸ () BOFiP, BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 260.

¹³⁹ () M. Rémi Gouyet, « Contrôle des comptabilités informatisées : une requête n'est pas une demande de traitements informatiques », 1^{er} juin 2011, édition Francis Lefebvre, Bulletin fiscal 7/11 : <http://www.e-tax.fr/images/etude-535-540.pdf>.

¹⁴⁰ () Conseil d'État, 10 décembre 1999, n° 201067.

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 233

Présenté par Mme Rabault, rapporteur au nom de la commission des finances, Mme Dalloz, M. Le Fur, Mme Grosskost, M. Hetzel et Mme Louwagie le 1^{er} décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 13

À l'alinéa 27, substituer au mot :

« dix »

le mot :

« quinze ».

Exposé sommaire :

Cet amendement harmonise les délais de remise de copies des informations comptables.

L'article prévoit que dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, les contribuables devront adresser à l'administration sous dix jours une copie des écritures comptables conformes aux normes prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales.

Or, ce délai de dix jours est insuffisant, d'autant qu'il s'agira dans la plupart des cas d'entreprises de petites taille peu familiarisées avec ces procédures.

Par ailleurs, les alinéas 21 et 22 prévoient un délai pour la remise de fichiers par les entreprises qui font l'objet de vérification de comptabilité informatique classiques de quinze jours.

Par conséquent, il est proposé une harmonisation des délais et donc un allongement du délai de remise pour la nouvelle procédure, à quinze jours.

d. Compte-rendu intégral des débats, Première séance du 5 décembre 2016

- Article 13

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, pour soutenir l'amendement n° 232.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale*. La commission a repris un amendement déposé par notre collègue Dalloz. L'article 13 du projet de loi de finances rectificative instaure de nouvelles procédures de contrôle fiscal qui concerneront les entreprises qui tiennent une comptabilité informatisée. Cette procédure d'examen de comptabilité permettra à l'administration de contrôler à distance le fichier des écritures comptables que lui aura transmis l'entreprise. La commission a abordé favorablement cette question.

Actuellement, ce type de contrôle a lieu sur place dans les locaux de l'entreprise. Cette nouvelle procédure sera donc moins intrusive pour les entreprises. L'inconvénient, relevé par un certain nombre de collègues de la commission, est que le dialogue oral et contradictoire entre l'entreprise et l'administration risquerait d'en pâtir. Nous avons donc adopté deux amendements pour y remédier, les amendements n°s 232 et 233. L'amendement n° 232 prévoit que l'entreprise pourra demander que le contrôle ait lieu sur place, dans ses locaux, dans le cadre d'une vérification de comptabilité. La commission a voulu garantir la possibilité de dialogue avec le vérificateur pendant le contrôle. Certaines entreprises préfèrent le contact direct pour dialoguer sur certaines spécificités de leur activité.

Quant à l'amendement n° 233, il tend à allonger de dix à quinze jours le délai de remise du fichier des écritures comptables, les membres de la commission ayant jugé qu'un délai de dix jours était trop court, notamment pour les petites entreprises, par exemple en cas d'arrêt de maladie pendant les ponts du mois de mai.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État*. L'objet de cet article est de proposer une nouvelle forme de contrôle fiscal moins intrusive, ce contrôle pouvant être effectué à distance, ce qui permet de moins perturber le fonctionnement de l'entreprise. Il ne s'agit en aucun cas d'interrompre ou de refuser une procédure de dialogue qui est, de toute façon, toujours la règle – un contrôle fiscal est en effet toujours une procédure contradictoire.

Je ne comprends donc pas très la finalité de cet amendement, car la méthode proposée pour cette nouvelle forme de contrôle consiste précisément à alléger celui-ci et à ne pas imposer la présence du contrôleur à l'intérieur de l'entreprise, en évitant des demandes récurrentes souvent mal vécues par les entreprises, lesquelles ont souvent

protesté contre les formes existantes de contrôle fiscal. Le Gouvernement est donc défavorable à l'amendement n° 232.

Il ne voit en revanche pas d'inconvénient à l'amendement n° 233, qui tend à porter de dix à quinze jours, le délai de transmission des pièces demandées – ce n'est en effet pas une grande affaire ! Le Gouvernement émet donc sur cet amendement un avis de sagesse bienveillante, voire un avis favorable.

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, Rapporteure générale.* Je retire l'amendement n° 232.

(L'amendement n° 232 est retiré.)

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale, pour soutenir l'amendement n° 233.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, Rapporteure générale.* Il est défendu.

(L'amendement n° 233, accepté par le Gouvernement, est adopté.)

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale, pour soutenir l'amendement no 286.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, Rapporteure générale.* Il est rédactionnel.

(L'amendement n° 286, accepté par le Gouvernement, est adopté.)

(L'article 13, amendé, est adopté.)

2. Sénat

a. Texte n° 208 adopté par l'Assemblée nationale et transmis au Sénat le 8 décembre 2016

- Article 13

I. - Le 2 *bis* du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 1729 D est ainsi modifié :

a) Au début du premier alinéa, est insérée la mention : « I. - » ;

b) Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. - Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1 de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 euros. » ;

2° Il est ajouté un article 1729 H ainsi rédigé :

« Art. 1729 H. - Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

« 1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en oeuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

« 2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales. »

II. - Le chapitre I^{er} du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° À l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Le 2° *quater* de la section I est complété par un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. - Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. » ;

4° Au premier alinéa de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et, à la fin, sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Le II est ainsi modifié :

- à la deuxième phrase du *b*, après le mot : « cas, », sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent *b*, » ;

- le même *b* est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; »

- à la deuxième phrase du *c*, après le mot : « administration », sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

- l'avant-dernière phrase du même *c* est supprimée ;

- le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. » ;

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. - 1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers autres que les fichiers des écritures comptables transmis par le contribuable.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° À l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° L'article L. 51 est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « a été limitée » sont remplacés par les mots : « ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification », sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Le III de l'article L. 52 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) À la première phrase du second alinéa, après le mot : « mois », sont insérés les mots : « ou à six mois ».

12° À la première phrase du I de l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° L'article L. 62 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et, après les mots : « cette vérification », sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ; ».

III. - Le 2° du I et le b des 5° et 11° du II s'appliquent aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

b. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016

- Article 13

Commentaire : le présent article vise à créer une procédure d'« examen de comptabilité », permettant à l'administration fiscale de procéder à un contrôle des comptabilités informatisées à distance, ainsi qu'à apporter des aménagements à la procédure de contrôle des comptabilités informatisées.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE CONTRÔLE SUR PLACE : UNE PROCÉDURE NÉCESSAIRE POUR PROCÉDER À UN EXAMEN CRITIQUE DE LA COMPTABILITÉ

Le contrôle fiscal des entreprises et des contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité peut être effectué selon deux modalités :

- **le contrôle sur pièces (contrôle fiscal interne), c'est-à-dire depuis le bureau du vérificateur**, à partir des seules informations dont les agents de l'administration fiscale disposent déjà, c'est-à-dire essentiellement les déclarations fiscales du contribuable (impôt sur les sociétés, TVA, etc.), les renseignements fournis par le contribuable en réponse à une demande de l'administration, et les informations communiquées par des tiers dans le cadre du droit de communication. En revanche, sous peine de nullité de l'imposition, **le contrôle sur pièces interdit à l'administration de procéder à un examen critique de la comptabilité de l'entreprise** (cf. *infra*). Le contrôle sur pièces peut être effectué sans que le contribuable en soit informé, celui-ci en ayant connaissance au moment où l'administration envisage, le cas échéant, de procéder à une rectification ;

- **le contrôle sur place (contrôle fiscal externe), principalement sous la forme d'une « vérification de comptabilité », qui s'exerce dans les locaux du contribuable**^{96(*)}, prévue par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales. Plus intrusif que le contrôle sur pièces, le contrôle sur place est assorti de nombreuses garanties procédurales définies par le livre des procédures fiscales et la jurisprudence. Depuis le 1^{er} janvier 2014, les contribuables qui tiennent une comptabilité informatisée ont l'obligation de présenter les fichiers dématérialisés au vérificateur (cf. *infra*).

Entre le contrôle sur pièces et le contrôle sur place, **il n'existe donc pas de procédure « intermédiaire » permettant d'effectuer un examen critique de la comptabilité de l'entreprise sans se déplacer dans les locaux de celle-ci, y compris lorsque cette comptabilité est dématérialisée.**

Cette impossibilité s'explique par l'une des principales garanties qui s'attachent à la vérification de comptabilité : **la possibilité d'un « débat oral et contradictoire » entre le contribuable et le vérificateur, reconnue par le Conseil d'État dans sa décision n° 94052 du 21 mai 1976.**

À cet égard, **la présence physique du vérificateur dans les locaux de l'entreprise**, ou le cas échéant chez l'expert-comptable qui détient les documents comptables, permet au contribuable de discuter avec lui et de faire valoir son point de vue à tout moment. Symétriquement, la présence physique du vérificateur permet à celui-ci d'évaluer au mieux la situation réelle de l'entreprise et d'apprécier la pertinence des pièces comptables. C'est également sur le fondement du « *débat oral et contradictoire* » que **l'emport des documents par le vérificateur est interdit, y compris lorsqu'il s'agit de pièces comptables sous forme dématérialisée**, dans la mesure où il priverait le contribuable de la possibilité de faire valoir son point de vue. L'emport est tout de même possible si le contribuable en fait la demande.

Il n'en demeure pas moins que, selon l'évaluation préalable du présent article, *« la vérification générale de comptabilité n'est pas adaptée à toutes les situations. Cette procédure souvent longue et intrusive n'est pas toujours nécessaire, notamment pour les entreprises de petite taille dont les risques fiscaux sont ciblés. L'utilisation d'une vérification générale n'est pas la seule pertinente, et les PME sont très généralement favorables à des échanges à distance avec les vérificateurs, sans présence physique au sein de l'entreprise ».*

B. LE CONTRÔLE DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES : UN DISPOSITIF UTILE QUI PRÉSENTE CERTAINES FRAGILITÉS

Les contribuables peuvent tenir une comptabilité informatisée : si celle-ci n'est pas obligatoire, elle est en pratique très répandue, y compris au sein des très petites entreprises, et dans ce cas souvent tenue par un expert-comptable. Aux termes de l'article 13 du livre des procédures fiscales, *« lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ».*

Dès lors qu'ils tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, les contribuables sont soumis aux dispositions de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales :

- **le I de l'article L. 47 A prévoit une obligation de présentation d'une copie des fichiers des écritures comptables lors d'une vérification de comptabilité.** Les copies de ces fichiers, destinées à faire l'objet de tris, classements et calculs par le vérificateur, doivent être remises au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget^{97(*)}. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis ;

- **le II de l'article L. 47 A prévoit la possibilité de réaliser des traitements informatiques**^{98(*)} **à l'occasion d'une vérification de comptabilité informatisée.** Dans ce cas, le vérificateur indique par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées, et ce dernier formalise par écrit son choix parmi les trois modalités de traitement possibles (cf. ci-dessous).

Toutefois, la mise en oeuvre de ce dispositif, très utile à l'administration fiscale, a fait apparaître plusieurs faiblesses, qui constituent autant de pistes d'amélioration.

1. Les modalités de réalisation des traitements informatiques : un choix laissé au contribuable qui peut donner lieu à des manoeuvres dilatoires

Aux termes du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales précité, les traitements informatiques envisagés par l'administration **peuvent être effectués selon trois modalités différentes, laissées au libre choix du contribuable** :

- **option a** : par le vérificateur lui-même, sur le matériel utilisé par le contribuable et donc présent dans les locaux de l'entreprise ;

- **option b** : par le contribuable lui-même, qui effectue tout ou partie des traitements informatiques demandés par l'administration. Le vérificateur précise alors, par écrit, la liste détaillée des traitements demandés ;

- **option c** : par le vérificateur, mais *pas* sur le matériel utilisé par l'entreprise et donc hors de ses locaux : dans ce cas, le contribuable « met à disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget^{99(*)}. L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas le double ».

D'après l'évaluation préalable 78 % des contribuables choisissent de demander à l'administration fiscale de procéder elle-même aux traitements informatiques.

Cependant, le II de l'article L. 47 A précité n'encadre le choix du contribuable par aucun délai spécifique^{100(*)}. Dès lors, ce choix peut être utilisé par certains contribuables indécents à des fins dilatoires, incompatibles avec le temps nécessaire au contrôle des comptabilités informatisées, compte-tenu du délai maximum d'une vérification de comptabilité, qui est de trois mois ou de six mois (cf. *infra*).

Ce délai est certes suspendu le temps de la remise des traitements ou de la mise à disposition des fichiers à traiter (cf. *infra*), mais cela n'empêche pas nécessairement des manoeuvres entravant le contrôle des comptabilités informatisées : d'après l'évaluation préalable du présent article, « à titre d'exemple, le contribuable demande à plusieurs reprises des délais, soit pour fournir les traitements alors qu'il se sait dans l'incapacité de les réaliser lui-même et qu'il demandera par la suite à ce que ce soit l'administration qui les réalise, soit dans le seul but de ralentir la procédure. Pendant les traitements qui durent parfois plusieurs semaines voire plusieurs mois, les opérations de contrôle sont en effet suspendues. Parfois, le contribuable modifie les fichiers sources des traitements après avoir opté. En cas, par exemple, d'appartenance à un groupe dans lequel d'autres sociétés membres ont déjà fait l'objet de demandes de traitements au cours d'un contrôle. Il peut également arriver que le contribuable remette des traitements inexploitable dans la forme (format PDF) ou incomplets ».

2. Une sanction pour défaut de présentation de la comptabilité, mais pas pour l'entrave aux traitements informatiques

L'article 1729 D du code général des impôts (CGI) prévoit que le défaut de présentation de la comptabilité informatisée au début d'une vérification de comptabilité (I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales) entraîne l'application d'une **amende de 5 000 euros ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits** mis à la charge du contribuable.

En revanche, aucune amende n'est prévue en cas de défaut de présentation ou de défaut de mise à disposition des fichiers nécessaires à la réalisation de traitements informatiques (II du même article L. 47 A).

3. Une prorogation de six mois en cas de découverte d'une comptabilité frauduleuse difficilement applicable

Enfin, le droit applicable à la vérification générale de comptabilité présente une autre fragilité, relative à sa durée maximale. L'article L. 52 du livre des procédures fiscales dispose que, sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois.

Toutefois, en application du 4° du II de cet article, la vérification peut s'étendre sur une durée de six mois en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

Par ailleurs, le III de ce même article prévoit que le délai de trois mois est suspendu :

- en cas de mise en oeuvre du I de l'article L. 47 A, jusqu'à la remise des fichiers des écritures comptables au vérificateur ;

- en cas de mise en oeuvre du II de l'article L. 47 A, entre la date du choix du contribuable et, en fonction de ce choix, soit la date de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise (option *a*), soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise elle-même (option *b*), soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration (option *c*).

Le III de l'article L. 52 fait seulement référence au délai initial de trois mois, et non au délai de six mois en cas de comptabilité non probante. Il en découle que la prorogation liée au contrôle des comptabilités informatisées et la prorogation liée à la découverte d'une comptabilité non probante ne peuvent pas se cumuler, puisqu'elles « démarrent » toutes les deux à l'issue des trois mois initiaux, ce qui revient *de facto* à empêcher la prorogation de six mois en cas de découverte d'une comptabilité informatisée non probante.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LA CRÉATION D'UNE PROCÉDURE D'EXAMEN DE COMPTABILITÉ

Le présent article a pour principal objet de créer une nouvelle procédure de contrôle fiscal des entreprises, « l'examen de comptabilité ».

Celle-ci serait définie par un **nouvel article L. 13 G du livre des procédures fiscales** : « *dans les conditions prévues par le présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place* ».

1. Une procédure consistant en un mode particulier d'examen des comptabilités informatisées

Les modalités de l'examen de comptabilité seraient prévues par un **nouvel article L. 47 AA du livre des procédures fiscales**, inséré à la suite de l'article L. 47 A relatif au contrôle des comptabilités informatisées et aux traitements y afférents. Ces modalités seraient les suivantes :

- **dans les dix jours suivant la réception de l'avis d'examen de comptabilité**, qui précise la période faisant l'objet du contrôle et la possibilité pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix, **le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée, une copie des fichiers des écritures comptables**. Ces fichiers informatiques sont conformes aux normes prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

- **si le contribuable n'adresse pas les fichiers ou que ceux-ci ne sont pas conformes**, l'administration peut informer le contribuable que l'examen de comptabilité est annulé, ce qui revient à **permettre la mise en oeuvre d'un contrôle sur place de droit commun** ;

- **l'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs** aux fins de s'assurer de la concordance entre les écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut en outre effectuer des traitements informatiques sur les fichiers **autres que les fichiers des écritures comptables transmis par le contribuable**, par exemple des listes de factures ou de marchés transmis par celui-ci ;

- **au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification** ou l'informe de l'absence de rectification ;

- **au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification**, l'administration informe le contribuable de la nature et du **résultat des traitements informatiques** qui donnent lieu à des rehaussements ;

- **avant la mise en recouvrement** ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, **l'administration détruit la copie des fichiers informatiques transmis**.

2. Des garanties offertes au contribuable analogues à celles que prévoit la vérification de comptabilité

Plusieurs articles du livre des procédures fiscales seraient également modifiés, afin d'**étendre à l'examen de comptabilité, par coordination, les garanties offertes aux contribuables et les prérogatives de l'administration prévues dans le cadre d'une vérification de comptabilité**. Seraient ainsi modifiés les articles suivants :

- **l'article L. 13 B**, pour étendre à l'examen de comptabilité la possibilité pour l'administration de **demander des éléments relatifs aux méthodes de détermination des prix de transfert** entre entreprises liées ;

- **l'article L. 47**, pour étendre à l'avis d'examen de comptabilité **les mentions obligatoires de l'avis de vérification de comptabilité**. En particulier, « *cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix* », et informe celui-ci de l'existence de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;

- **l'article L. 47 B**, pour étendre la possibilité pour l'administration d'**examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel**, et de demander au contribuable tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations, sans que ceux-ci constituent le début d'un examen de situation fiscale personnelle ;

- **l'article L. 48**, pour étendre l'obligation pour l'administration d'**indiquer, dans la proposition de rectification, le montant des droits, taxes et pénalités** résultant des rectifications envisagées, et ceci avant que le contribuable ne présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés ;

- **l'article L. 49**, pour étendre l'obligation pour l'administration de porter les résultats d'un examen de comptabilité à la connaissance du contribuable, **même en l'absence de rectification** ;

- **l'article L. 57 A**, pour étendre l'obligation pour l'administration de **répondre dans un délai de soixante jours aux observations du contribuable** faisant suite à la proposition de rectification. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable.

Deux points méritent une attention particulière.

Actuellement, **l'article L. 51 du livre des procédures fiscales** dispose que lorsqu'une vérification de comptabilité est terminée, l'administration **ne peut pas procéder à une nouvelle vérification portant sur les mêmes écritures, pour les mêmes exercices et les mêmes impôts**. Cet article serait également modifié afin de prévoir

qu'à l'issue l'examen de comptabilité, l'administration ne peut pas procéder à une vérification de comptabilité sur la même période et les mêmes impôts -- ou l'inverse. Concrètement, ceci implique que **la vérification de comptabilité et l'examen de comptabilité sont mutuellement exclusifs**, et qu'il n'est pas possible de mettre en oeuvre une première procédure, puis l'autre. En revanche, bien sûr, si les fichiers demandés ne sont pas transmis ou s'ils ne sont pas conformes aux normes prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, l'administration peut engager une vérification de comptabilité de droit commun.

L'article L. 62 du livre des procédures fiscales dispose quant à lui qu'au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, « *le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais* », moyennant le paiement d'un **intérêt retard égal à seulement 70 % de l'intérêt de retard de droit commun** prévu par l'article 1727 du code général des impôts (celui-ci est de 0,40 % des droits mis à la charge du contribuable par mois de retard). **Cette possibilité de « régularisation spontanée » serait étendue à l'examen de comptabilité, avec toutefois une différence** : alors que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, le contribuable doit en faire la demande avant toute proposition de rectification, **un délai de trente jours suivant la proposition de rectification serait accordé au contribuable dans le cadre d'un examen de comptabilité**. Ce délai se justifie par le fait qu'à la différence du contrôle sur place dans les locaux de l'entreprise, l'examen de comptabilité ne permet pas au contribuable de faire connaître ses observations en « temps réel » au vérificateur.

Enfin, une amende de 5 000 euros serait prévue en cas de défaut de transmission dans les dix jours des fichiers demandés dans le cadre d'un examen de comptabilité (cf. *infra*).

B. LA SÉCURISATION DES PROCÉDURES DE CONTRÔLE DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES

Les nouvelles dispositions relatives au contrôle des comptabilités informatisées seraient applicables aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

1. L'encadrement du choix laissé au contribuable dans les modalités de réalisation des traitements informatiques

Afin de sécuriser le traitement des comptabilités informatisées et d'éviter les manoeuvres dilatoires, le présent article vise en outre à modifier l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales pour :

- **prévoir que lorsque le contribuable choisit d'effectuer lui-même les traitements demandés (option b), celui-ci remet tout de même à l'administration, à sa demande et dans un délai de quinze jours, une copie des documents, données et traitements soumis à son contrôle, comme pour l'option c**. Il est précisé que « *ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification* » ;

- **prévoir le même délai de quinze jours lorsque le contribuable choisit un traitement par l'administration hors de l'entreprise (option c), sur les fichiers remis par le contribuable**. Il s'agit d'un délai de quinze jours suivant la formalisation par écrit du choix du contribuable, alors que pour l'option *b*, le délai de quinze jours débute à compter de la demande expresse de l'administration, dans le cas où celle-ci est effectuée.

- **prévoir que l'administration détruit, avant la mise en recouvrement, la copie des fichiers transmis** : cette disposition, prévue à ce jour seulement pour l'option *b*, serait étendue à l'ensemble des cas où l'administration est en possession de copies informatiques transmises par le contribuable.

2. L'adaptation du régime des sanctions

Le présent article vise également à renforcer et à adapter le régime des sanctions fiscales applicables.

Premièrement, l'article 1729 D du code général des impôts serait modifié afin de prévoir une amende de 5 000 euros en cas de défaut de transmission des fichiers demandés dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, prévue par le nouvel article L. 47 AA du livre des procédures fiscales.

On notera que la majoration de 10 % des droits en cas de rectification, applicable en cas de non remise des fichiers informatisés à l'occasion d'une vérification sur place (cf. *supra*), n'est pas prévue : de fait, lors d'un simple examen de comptabilité à distance, la non transmission des fichiers empêche de procéder à une rectification ; en revanche, cela autorise l'administration à procéder à une vérification de comptabilité sur place.

Deuxièmement, un nouvel article 1729 G serait créé au sein du code général des impôts afin de prévoir une amende de 5 000 euros ou une majoration de 10 % des droits, en cas de défaut de présentation et/ou de mise à disposition des copies des documents, données et traitements **nécessaires à la mise en oeuvre du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales**, c'est-à-dire la réalisation de traitement informatisés sur les fichiers comptables.

Comme mentionné *supra*, les sanctions fiscales ne sont aujourd'hui applicables qu'à la remise des fichiers lors d'un contrôle sur place (I de l'article L. 47 A), mais pas à la mise en oeuvre des traitements (II du même article). Cette seconde disposition permet donc d'appliquer une amende dans ce cas également, si le contribuable n'a pas

conservé les données, ou qu'il les remet hors des délais prévus ou sous un format ne respectant pas les normes fixées par l'arrêté du ministre chargé du budget.

3. La sécurisation du délai de six mois en cas de découverte d'une comptabilité frauduleuse

Enfin, le présent article vise à sécuriser la prorogation à six mois au lieu de trois mois d'une vérification de comptabilité en cas de découverte de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité, **y compris lorsque la comptabilité est informatisée**. L'article L. 52 du livre des procédures fiscales serait modifié afin de lever la difficulté signalée *supra*.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté un amendement de Valérie Rabault, rapporteure générale, présenté au nom de la commission des finances, avec l'avis favorable du Gouvernement, **portant de dix jours à quinze jours le délai donné au contribuable pour adresser à l'administration les copies des fichiers dans le cadre d'un examen de comptabilité**.

Ce délai serait ainsi **aligné sur le délai de quinze jours prévu par le présent article pour la remise des fichiers lorsque l'administration envisage des traitements informatiques**, selon la procédure prévue au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, lorsque le contribuable choisit d'effectuer lui-même les traitements (option *b*) ou qu'il choisit un traitement par l'administration hors de l'entreprise (option *c*).

L'Assemblée nationale a en outre adopté un amendement rédactionnel de Valérie Rabault, rapporteure générale, avec l'avis favorable du Gouvernement.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article vise tout d'abord à sécuriser les procédures de contrôle des comptabilités tenues sous forme informatisée, en créant un délai de quinze jours pour la remise des copies des fichiers en cas de demande de traitement informatisé, en adaptant le régime des sanctions, et en permettant la prorogation à six mois d'une vérification de comptabilité en découverte d'une comptabilité non probante, **y compris lorsque celle-ci est informatisée**. **Ces différentes mesures constituent des aménagements bienvenus, qui n'appellent pas de remarques particulières**.

Le contrôle des comptabilités informatisées est une procédure très utile à l'administration fiscale. D'après les éléments communiqués à votre rapporteur général, on constate une baisse tendancielle de l'application de l'amende pour non présentation des fichiers des écritures comptables, ce qui suggère une bonne appropriation par les entreprises.

La création d'une procédure d'examen de comptabilité à distance, en revanche, soulève davantage de questions. L'examen de comptabilité est une innovation importante, qui diffère essentiellement d'une vérification de comptabilité « classique » sur trois points : d'abord, elle aurait lieu dans les locaux de l'administration et non de l'entreprise ; ensuite, elle ne serait possible qu'en cas de comptabilité dématérialisée ; enfin, et par conséquent, les éventuels traitements informatiques sur les fichiers seraient systématiquement réalisés par l'administration, sans possibilité pour le contribuable de les réaliser lui-même.

A. UNE PROCÉDURE BIENVENUE QUI POURRAIT PERMETTRE DE PROPORTIONNER LES MOYENS AUX RISQUES FISCAUX

Le principal intérêt de la mesure proposée est de **permettre aux services de la direction générale des finances publiques (DGFIP) d'adapter les moyens engagés aux risques fiscaux**, en tirant avantage de la quasi-généralisation des comptabilités dématérialisées. L'évaluation préalable précise ainsi que cette mesure **« mettrait à disposition de l'administration un nouveau mode de contrôle qui permettrait plus d'efficacité en adaptant les moyens aux enjeux. Ce mode de contrôle n'aurait pas vocation à s'appliquer aux entreprises qui présenteraient des risques élevés ou dont la taille et la complexité des sujets nécessiteraient un contrôle sur place »**.

Cette procédure allégée pourrait ainsi permettre une meilleure couverture du tissu fiscal, et par là constituer un instrument important de la lutte contre la fraude fiscale. D'après les informations transmises à votre rapporteur général, elle serait mise en oeuvre dans des situations où le seul examen des fichiers comptables peut révéler certains éléments - par exemple, une chute brutale de la TVA collectée, alors que le taux n'a pas évolué et que les achats de fournitures demeurent identiques.

Du point de vue des entreprises, cette nouvelle procédure présente l'intérêt d'être beaucoup moins intrusive et de ne pas perturber le cours normal des activités. L'avantage est particulièrement notable pour les TPE et PME, qui sont précisément les entreprises concernées par cette mesure. À cet égard, **l'amendement adopté par l'Assemblée nationale, qui porte de dix à quinze jours le délai donné au contribuable** pour la remise des copies, identique au délai général prévu pour la remise des fichiers en cas de demande de traitements informatiques, constitue une mesure bienvenue.

En outre, la procédure d'examen de comptabilité est assortie de garanties préservant les droits du contribuable, analogues à celles qui s'appliquent en cas de vérification sur place :

- l'obligation faite à l'administration d'indiquer au contribuable le résultat des traitements informatiques et le résultat de l'examen de comptabilité, y compris en l'absence de rectification, et le cas échéant en précisant le montant des droits, taxes et pénalités envisagés ;
- l'obligation faite à l'administration de répondre au contribuable dans un délai de soixante jours suite à la proposition de rectification ;
- la possibilité offerte au contribuable de procéder à une régularisation spontanée, avec un intérêt de retard minoré, dans un délai de trente jours suivant la proposition de rectification, qui n'est pas prévu pour une vérification de comptabilité sur place, et ceci afin de « compenser » l'impossibilité pour le contribuable de présenter ses observations en « temps réel » ;
- l'impossibilité de procéder à un nouvel examen de comptabilité ou à une nouvelle vérification de comptabilité sur les mêmes impôts et sur les mêmes exercices.

Dès lors, il semble que le dispositif proposé permette de préserver un dialogue contradictoire entre le contribuable et l'administration. En droit, rien n'empêche en effet le contribuable de communiquer par tout moyen - oral ou écrit - avec le vérificateur, et rien n'empêche ce dernier de s'entretenir avec l'expert-comptable de l'entreprise^{101(*)}.

B. UNE « MODERNISATION » QUI POURRAIT CACHER UN REcul DES MOYENS ET DE L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE FISCAL

1. Une programmation inconnue

Les questions soulevées par l'examen de comptabilité ne portent pas tant sur son principe que sur sa mise en oeuvre concrète. Si l'évaluation préalable du présent article rappelle qu'il s'agit avant tout d'adapter les moyens aux enjeux, aucun élément chiffré n'est fourni - ou n'a pu être obtenu - quant aux entreprises visées, qu'il s'agisse de leur taille, de leur secteur d'activité ou encore de leur implantation géographique.

Il conviendra donc de suivre avec une vigilance toute particulière la mise en oeuvre de cette procédure, et notamment :

- le type de contribuables ciblés ;
- le type d'enjeux fiscaux ciblés : impôts concernés et opérations financières justifiant un examen de comptabilité sans pour autant qu'un contrôle sur place soit jugé nécessaire ;
- les redressements notifiés et les montants recouverts ;
- l'effet sur le nombre de contrôles sur pièces^{102(*)} et de vérifications de comptabilité^{103(*)} : il est en effet important de savoir si l'examen de comptabilité permettra davantage d'approfondir de simples contrôles sur pièces ou plutôt d'alléger des vérifications de comptabilité dont l'utilité n'est pas avérée.

2. Le risque d'un vérificateur démuni, sans droit à l'erreur ?

L'examen de comptabilité n'est pas une innovation anodine pour l'organisation du contrôle fiscal, traditionnellement divisé entre contrôle sur pièces et contrôle sur place.

Sur le plan juridique, les prérogatives de l'administration fiscale et les garanties du contribuable sont préservées, même si le dispositif proposé revient à dissocier la présence physique du vérificateur de la preuve de l'existence d'un débat oral et contradictoire.

En pratique, toutefois, l'absence de visite des locaux pourrait priver le vérificateur d'éléments que les seuls fichiers transmis ne permettent pas de constater, par exemple l'état des stocks, l'existence de certains contrats ou de certaines factures etc. Il s'agit là d'éléments très importants dans le cadre d'une vérification de comptabilité classique.

Corrélativement, le contribuable pourrait se retrouver privé de la faculté de « montrer » au vérificateur certains éléments matériels tendant à confirmer ses déclarations.

En outre, le caractère mutuellement exclusif de la vérification de comptabilité et de l'examen de comptabilité, qui interdit à l'administration fiscale d'effectuer un nouveau contrôle sur les mêmes exercices et les mêmes impôts (article L. 52 du livre des procédures fiscales modifié), ne donne, pour ainsi dire, pas le droit à l'erreur à l'administration dans le choix de la procédure.

Toutefois, d'après les informations transmises à votre rapporteur général, il serait envisagé de limiter l'emploi de cette procédure, la plupart du temps, à l'examen d'un seul exercice (et non pas trois), de sorte que si l'examen de comptabilité fait apparaître qu'une vérification sur place aurait été justifiée, celle-ci peut être engagée sur les autres exercices non prescrits.

3. Le signe d'un moindre effort sur le tissu économique local des petites et moyennes entreprises ?

L'examen de comptabilité, s'il venait à être utilisé trop largement, pourrait à terme compromettre la capacité de l'administration fiscale à exercer correctement sa mission de contrôle et de redressement.

Certes, les résultats du contrôle fiscal sont globalement en hausse : les montants redressés ont atteint 21,2 milliards d'euros en 2015, soit une hausse de 10 % par rapport à 2014 (19,3 milliards d'euros), dans la continuité de la hausse par rapport à 2014 (18 milliards d'euros)^{104(*)}. Toutefois, cette hausse est en grande

partie imputable, d'une part, à quelques « grands » redressements ponctuels sur des entreprises multinationales, dont le recouvrement effectif n'est d'ailleurs pas assuré à court terme compte tenu des procédures contentieuses, **et d'autre part, au succès par définition temporaire du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)** des particuliers, qui représente ainsi une part significative des recettes du contrôle fiscal : 1,9 milliard d'euros encaissés en 2014, 2,7 milliards d'euros encaissés en 2015, 2,1 milliards d'euros prévus en 2016, et 2,1 milliards d'euros prévus par le projet de loi de finances pour 2017.

Si ces résultats doivent être salués, ils ne sauraient constituer le seul facteur de hausse des recettes du contrôle fiscal. **Dès lors, il est impératif que le contrôle fiscal ne délaisse pas le tissu économique des petites et moyennes entreprises présentes sur l'ensemble du territoire**, au risque non seulement d'une inégalité de traitement des contribuables, mais aussi d'une **hausse à terme de la fraude fiscale « courante »**.

L'examen de comptabilité est donc une procédure justifiée si elle permet de « proportionner les moyens aux enjeux », c'est-à-dire de cibler les entreprises présentant des risques modérés, mais elle est **problématique si elle traduit la réduction des moyens humains et matériels consacrés par la direction générale des finances publiques au contrôle fiscal**.

Les effectifs, par ailleurs préservés s'agissant du contrôle fiscal^{105(*)}, doivent être consacrés aux dossiers à forts enjeux mais sans pour autant délaissier le contrôle courant. Au-delà des effectifs, **l'efficacité du contrôle fiscal dépend de plus en plus de la capacité de l'administration à faire usage de nouveaux outils, notamment informatiques** : analyse de données de masse (*datamining*) en matière de TVA, droit de communication élargi, meilleure coopération entre les administrations (administration fiscale, douane, Tracfin, autorité judiciaire, autres États partenaires etc.) lutte contre les logiciels de caisse permissifs etc. **Utilisé à bon escient, l'examen de comptabilité pourrait en faire partie**.

Votre rapporteur général vous propose par ailleurs **deux amendements de précision rédactionnelle** (FINC. 4 et FINC. 5).

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

** ⁹⁶ Les autres procédures de contrôle fiscal externe sont l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) pour les particuliers (article 12 du livre des procédures fiscales), le contrôle sur demande du contribuable (article 13 du livre des procédures fiscales), et la procédure de flagrance fiscale (article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales).*

** ⁹⁷ Il s'agit de l'arrêté du 29 juillet 2013, codifié à l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales.*

** ⁹⁸ Contrairement aux tris, classements et calculs effectués par le vérificateur lui-même, les traitements informatiques sont réalisés par des moyens automatiques permettant une exploitation et une analyse plus poussée. Par exemple, afin de vérifier l'imputation sur le bon exercice des créances acquises, il peut être utile de recouper leurs dates avec l'ensemble des dates de conclusion des marchés, de commandes ou de facturation.*

** ⁹⁹ Il s'agit de l'arrêté du 29 juillet 2013, codifié à l'article A. 47 A-2 du livre des procédures fiscales.*

** ¹⁰⁰ C'est donc le délai de droit commun de trente jours, prévu par l'article L. 11 du livre des procédures fiscales, qui s'applique. Ce délai est accordé aux contribuables pour répondre à toute demande de renseignements, justifications ou éclaircissements, et d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration fiscale.*

** ¹⁰¹ D'après les éléments communiqués à votre rapporteur général, si l'entretien avec le comptable est la règle en matière de vérification de comptabilité, il n'a pas vocation à être généralisé dans le cadre de l'examen de comptabilité. Toutefois, celui-ci demeure en tout état de cause possible.*

** ¹⁰² En 2015, tous impôts confondus, 67 210 contrôles sur pièces ont été conduits, en baisse par rapport à 2014 (71 178) et par rapport à 2013 (78 408). Les pénalités sont en revanche en hausse, mais celle-ci est principalement imputable au STDR : 1,3 milliard d'euros en 2015, contre 1,1 milliard d'euros en 2014 et 0,6 milliards d'euros en 2013. Source : projet de loi de finances pour 2017, annexe « Voies et moyens », tome I.*

** ¹⁰³ En 2015, 46 266 vérifications de comptabilité ont été conduites, en baisse par rapport à 2014 (47 776) et par rapport à 2013 (48 219). Les droits et pénalités sont en revanche en hausse : 11,5 milliards d'euros en 2015, contre 10,3 milliards d'euros en 2014 et 10,8 milliards d'euros en 2013. Source : projet de loi de finances pour 2017, annexe « Voies et moyens », tome I.*

** ¹⁰⁴ Source : rapport annuel 2015 de la direction générale des finances publiques.*

** ¹⁰⁵ Conformément aux engagements du Gouvernement, les effectifs consacrés au contrôle fiscal externe des entreprises et des particuliers ont été « sanctuarisés », avec environ 4 500 vérificateurs, un nombre stable depuis plusieurs années d'après les éléments communiqués à votre rapporteur général.*

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 223

C	Sagesse du Sénat
G	Défavorable
Adopté	

Présenté par MM. Doligé, Bizet, Cardoux, Chasseing, Chatillon, Commeinhes, Cornu, de Legge, del Picchia et de Raincourt, Mme Deromedi, M. P. Dominati, Mmes Gruny et Hummel, M. Huré, Mme Imbert, MM. Kennel et Laménié, Mme Lamure, MM. Laufoaulu, Lefèvre, Longuet, Mandelli, Morisset, Panunzi et Pillet, Mme Primas et MM. Trillard et Vaspart le 13 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 13

Alinéa 14

Compléter cet alinéa par une phrase ainsi rédigée :

Toutefois, le contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité prévues par les articles L. 13 et suivants du présent livre.

Exposé sommaire :

Cet amendement propose que, dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, le contribuable puisse demander un contrôle sur place s'il juge cela préférable.

Les modalités d'exercice du contrôle fiscal doivent assurer à tous les contribuables une égalité de traitement et les mêmes droits et garanties, ce que cet article ne garantit pas puisqu'aucune intervention sur place n'est prévue.

Or, selon la nature, les modalités d'exercice de l'activité, les caractéristiques de l'entreprise, son mode de fonctionnement et de gouvernance, un contrôle à distance peut être inadapté. Les agents de l'administration peuvent ne pas disposer de toutes les informations pour en juger. En outre, pour des motifs de confort personnel ou de cout, ils pourraient être tentés de privilégier trop systématiquement ce mode de contrôle.

Par conséquent, l'objet de cet amendement est de permettre au contribuable de choisir que le contrôle fiscal soit effectué selon les modalités classiques c'est-à-dire celle d'une vérification de comptabilité sur place.

Cela permettra d'atteindre l'objectif rappelé par le ministre au cours des débats à l'Assemblée nationale, à savoir « ne pas imposer la présence du contrôleur à l'intérieur de l'entreprise » tout en laissant au chef d'entreprise le choix des modalités de contrôle et de dialogue avec le vérificateur lui paraissant les mieux adaptées à sa situation.

d. Compte-rendu intégral des débats, séance du 15 décembre 2016

- Article 13

M. le président. L'amendement n° 89, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

I. - Alinéa 3

Remplacer le mot :

insérée

par le mot :

ajoutée

II. - Alinéa 9

Après les mots :

au II

rédigier ainsi la fin de cet alinéa :

du même article L. 47 A. »

III. - Alinéa 21

Après les mots :

l'article L. 57

insérer les mots :

La parole est à M. le rapporteur général.

[M. Albéric de Montgolfier](#), rapporteur général de la commission des finances. Il s'agit d'un amendement rédactionnel.

[M. le président](#). Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé de l'industrie. Le Gouvernement est favorable au I et au II de cet amendement. En revanche, le III lui paraît inutile. Sous réserve de cette rectification, j'émettrai un avis favorable.

[M. le président](#). Monsieur le rapporteur général, que décidez-vous ?

[M. Albéric de Montgolfier](#), rapporteur général de la commission des finances. Je rectifie l'amendement, monsieur le président.

[M. le président](#). Je suis donc saisi d'un amendement n° 89 rectifié, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, et ainsi libellé :

I. - Alinéa 3

Remplacer le mot :

insérée

par le mot :

ajoutée

II. - Alinéa 9

Après les mots :

au II

rédigé ainsi la fin de cet alinéa :

du même article L. 47 A. »

Je le mets aux voix.

(L'amendement est adopté.)

[M. le président](#). Je suis saisi de deux amendements faisant l'objet d'une discussion commune.

L'amendement n° 224 rectifié, présenté par MM. Doligé, Bizet, Cardoux, Chasseing, Chatillon, Commeinhes, Cornu, de Legge, del Picchia et de Raincourt, Mme Deromedi, MM. P. Dominati et Gremillet, Mmes Gruny et Hummel, M. Huré, Mme Imbert, MM. Kennel et Laménie, Mme Lamure, MM. Laufoaulu, Lefèvre, Longuet, Mandelli, Morisset, Panunzi et Pillet, Mme Primas et MM. Trillard et Vaspard, est ainsi libellé :

I. – Alinéa 14

Compléter cet alinéa par une phrase ainsi rédigée :

Toutefois, le contrôle débute par une intervention dans les locaux de l'entreprise.

II – Pour compenser la perte de recettes résultant du I, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

... – La perte de recettes résultant pour l'État du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

La parole est à M. Éric Doligé.

[M. Éric Doligé](#). Cet amendement, comme le suivant, a trait à la présentation de la comptabilité des entreprises. Il vise à maintenir un lien de proximité entre l'administration et l'entreprise, même dans la nouvelle procédure d'examen de comptabilité. Pour cela, je propose que la nouvelle procédure d'examen de comptabilité débute toujours par une intervention dans les locaux de l'entreprise, ce qui me paraît évident et important.

J'ajoute que cette proposition est cohérente avec les dix engagements pris par l'administration fiscale en 2015 « pour un contrôle fiscal des entreprises serein et efficace ». L'engagement n° 3, notamment, précise que « la première intervention sur place est principalement consacrée à la connaissance de votre entreprise » et « qu'une visite des locaux est souvent nécessaire pour bien connaître l'activité ». L'objectif est donc de continuer à travailler dans ce cadre serein.

[M. le président](#). L'amendement n° 223, présenté par MM. Doligé, Bizet, Cardoux, Chasseing, Chatillon, Commeinhes, Cornu, de Legge, del Picchia et de Raincourt, Mme Deromedi, M. P. Dominati, Mmes Gruny et Hummel, M. Huré, Mme Imbert, MM. Kennel et Laménie, Mme Lamure, MM. Laufoaulu, Lefèvre, Longuet, Mandelli, Morisset, Panunzi et Pillet, Mme Primas et MM. Trillard et Vaspard, est ainsi libellé :

Alinéa 14

Compléter cet alinéa par une phrase ainsi rédigée :

Toutefois, le contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité prévues par les articles L. 13 et suivants du présent livre.

La parole est à M. Éric Doligé.

[M. Éric Doligé.](#) Cet amendement vise à préciser que, dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, le contribuable peut demander un contrôle sur place s'il le juge préférable. Les modalités d'exercice du contrôle fiscal doivent assurer à tous les contribuables une égalité de traitement. Il nous paraît donc qu'un contrôle à distance est inadapté.

Par conséquent, l'objet de cet amendement est de permettre au contribuable de choisir que le contrôle fiscal soit effectué selon les modalités classiques, c'est-à-dire celles d'une vérification de comptabilité sur place.

[M. le président.](#) Quel est l'avis de la commission ?

[M. Albéric de Montgolfier,](#) rapporteur général de la commission des finances. L'article 13 prévoit la possibilité d'un contrôle de comptabilité à distance. Dans le délai qui nous a été imparti pour examiner le projet de loi, il nous a paru que cette mesure de modernisation était souhaitable, car elle permet de simplifier la relation avec le contribuable.

L'amendement n° 224 rectifié tend à prévoir qu'il y ait toujours une intervention sur place, même dans le cadre d'un contrôle de comptabilité à distance, ce qui nous paraît contradictoire. Je pense que l'ensemble du livre des procédures fiscales s'applique : si le contribuable veut être reçu par le vérificateur, c'est toujours possible.

Il ne me semble donc pas antinomique, dans le cadre d'un contrôle de comptabilité à distance, de prévoir la possibilité de rencontrer physiquement un fonctionnaire des impôts. En revanche, faire débiter systématiquement le contrôle par un examen sur place ne nous paraît pas utile. C'est la raison pour laquelle la commission a émis un avis défavorable.

Quant à l'amendement n° 223, il laisse une option au contribuable. Dans certains cas, celui-ci peut estimer qu'il est plus facile de faire valoir son point de vue par un contrôle sur place. Sur ce point, la commission s'en remet à la sagesse du Sénat.

[M. le président.](#) Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État. Sur l'amendement n° 224 rectifié, je reprendrai les arguments développés par M. le rapporteur général. En effet, son adoption risquerait de remettre en cause de manière globale l'article 13.

Je rappelle que l'objectif est de créer une procédure d'examen de comptabilité plus légère qu'une vérification de comptabilité, qui permette aux services fiscaux de mieux adapter leurs moyens de contrôle aux risques et aux enjeux identifiés. Cette nouvelle procédure sera tout particulièrement opportune pour les entreprises qui présenteraient des risques peu élevés ou des sujets peu complexes ne nécessitant pas obligatoirement un contrôle sur place. L'administration pourra ainsi concentrer les opérations les plus lourdes sur les contribuables qui le justifient.

L'examen de la comptabilité à distance présente par ailleurs l'avantage, pour le contribuable, d'être moins intrusif et plus rapide qu'une vérification de comptabilité. Instaurer, ainsi que vous le demandez, monsieur le sénateur, une première intervention sur place irait à l'encontre de votre souci d'allègement des contraintes pesant sur les contribuables.

Enfin, contrairement à ce que pourrait laisser penser l'objet de votre amendement, la procédure qui vous est proposée préserve pleinement le dialogue avec le contribuable. Des échanges pourront avoir lieu durant toute la durée de l'examen ; ils pourront être aussi bien écrits qu'oraux et, en tout état de cause, le contribuable pourra toujours demander à être reçu dans les locaux de l'administration. L'adoption de votre amendement réduirait l'intérêt de cette procédure, tant pour l'administration que pour le contribuable.

Pour l'ensemble de ces raisons, j'émetts un avis défavorable.

Quant à l'amendement n° 223, de la même manière, il revient sur le principe de l'article 13. Il laisse au contribuable une forme de choix, alors que la décision dans ce domaine relève de la responsabilité de l'administration.

L'avis du Gouvernement est également défavorable.

[M. le président.](#) La parole est à M. Éric Doligé, pour explication de vote.

[M. Éric Doligé.](#) Compte tenu des explications données par M. le secrétaire d'État quant à l'état d'esprit dans lequel ces contrôles doivent être menés – une petite circulaire précisant ces éléments aux contrôleurs serait peut-être utile –, je retire l'amendement n° 224 rectifié.

[M. le président.](#) L'amendement n° 224 rectifié est retiré.

Veillez poursuivre, mon cher collègue.

[M. Éric Doligé.](#) En ce qui concerne l'amendement n° 223, je souhaiterais qu'il soit adopté, pour ouvrir une possibilité de choix au contribuable. Si l'entreprise considère que la relation avec l'administration fiscale n'est pas satisfaisante, elle doit pouvoir demander que le contrôleur se rende sur place au moins une fois.

[M. le président.](#) Je mets aux voix l'amendement n° 223.

(L'amendement est adopté.)

M. le président. Je suis saisi de deux amendements faisant l'objet d'une discussion commune.

L'amendement n° 225, présenté par MM. Doligé, Bizet, Cardoux, Chasseing, Chatillon, Commeinhes, Cornu, de Legge, del Picchia et de Raincourt, Mme Deromedi, M. P. Dominati, Mmes Gruny et Hummel, M. Huré, Mme Imbert, MM. Kennel et Laménie, Mme Lamure, MM. Laufoaulu, Lefèvre, Longuet, Mandelli, Morisset, Panunzi et Pillet, Mme Primas et MM. Trillard et Vaspart, est ainsi libellé :

Alinéa 29, seconde phrase

Remplacer cette phrase par deux phrases ainsi rédigées :

Pour la réalisation de traitements informatiques sur des fichiers autres que le fichier des écritures comptables transmis par le contribuable, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options prévues au II de l'article L. 47 A.

La parole est à M. Éric Doligé.

M. Éric Doligé. Cet amendement vise à garantir les droits du contribuable.

Ne pas laisser le choix des modalités de contrôle au contribuable dont le contrôle fiscal se ferait sous forme d'examen de comptabilité à distance créerait une rupture d'égalité de traitement d'autant plus injustifiable que les entreprises concernées seront probablement les plus petites, et donc les moins à même de se défendre.

Je souhaite donc que l'administration fiscale indique par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées, de façon à permettre à celui-ci de mieux cerner les raisons du contrôle et de communiquer les documents pertinents.

M. le président. L'amendement n° 90, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

Alinéa 29, seconde phrase

Après la première occurrence du mot :

fichiers

rédigé ainsi la fin de cette phrase :

transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

La parole est à M. le rapporteur général, pour présenter cet amendement et pour donner l'avis de la commission sur l'amendement n° 225.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. L'amendement n° 90 est rédactionnel.

Concernant l'amendement n° 225, je souhaite indiquer que nous n'avons pas disposé du temps nécessaire pour tout examiner. Peut-être M. le secrétaire d'État pourrait-il nous préciser la doctrine d'emploi de cette nouvelle procédure, notamment dans quels cas les contrôles seront effectués à distance plutôt que sur place ?

À ce stade, il nous a semblé dangereux de laisser au contribuable le choix d'effectuer lui-même les traitements informatiques, à moins que des garanties ne soient apportées par M. le secrétaire d'État. On pourrait imaginer des manœuvres dilatoires si les traitements ne sont pas assurés par l'administration fiscale.

En attendant les explications du Gouvernement, la commission a émis un avis défavorable sur cet amendement.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État. J'émet un avis favorable sur l'amendement n° 90.

En ce qui concerne l'amendement n° 225, je vais essayer d'expliquer pourquoi le Gouvernement y est défavorable.

Dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité, le contribuable pourra transmettre au service de contrôle, en plus du fichier des écritures comptables, des données qui pourront faire l'objet d'un traitement de la part de l'administration. Vous souhaitez imposer, monsieur le sénateur, une procédure assez lourde, inspirée de la vérification de comptabilité, pour permettre à l'administration de traiter les données. Cette proposition ne me semble pas opportune pour deux raisons.

D'abord, les deux procédures ne répondent pas à la même logique. Dans le cadre d'un examen de comptabilité, l'administration fiscale peut demander au contribuable des justifications. À cette fin, le contribuable peut adresser tout type de justificatif, dont des fichiers. Les services de la DGFIP exploiteront les éléments que le contribuable aura communiqués de son propre chef pour étayer ses décisions et choix fiscaux. Cette procédure est très éloignée de la vérification de comptabilité, où l'administration demande la remise de fichiers non à titre de justificatifs, mais bien pour détecter des erreurs, voire des fraudes, aux fins d'établir et de fonder des redressements. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, la communication de fichiers ne relève pas du libre choix du contribuable, mais d'une obligation pesant sur lui. On peut donc comprendre que, dans une telle situation, la procédure soit très encadrée. On le comprend moins pour l'examen de comptabilité où la remise est volontaire.

Ensuite, les garanties du contribuable sont préservées, ce qui répond à votre souci. Si l'administration réalise des traitements sur les fichiers remis par le contribuable, elle doit bien entendu informer celui-ci des conséquences fiscales qu'elle envisage d'en tirer.

Dans ces conditions, je vous invite à retirer votre amendement ; sinon, j'émettrai un avis défavorable.

[M. le président](#). Monsieur Doligé, l'amendement n° 225 est-il maintenu ?

[M. Éric Doligé](#). L'important était que M. le secrétaire d'État nous donne des explications. Il l'a fait, et je l'en remercie.

Mon amendement est lui aussi purement rédactionnel. Comme il risque de ne pas avoir de suite, je préfère le retirer, puisque l'amendement dont je souhaitais l'adoption a été voté.

[M. le président](#). L'amendement n° 225 est retiré.

Je mets aux voix l'amendement n° 90.

(L'amendement est adopté.)

[M. le président](#). Je mets aux voix l'article 13, modifié.

(L'article 13 est adopté.)

B. Commission mixte paritaire

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n° 4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016**

RAS

C. Nouvelle lecture

1. Assemblée nationale

a. Texte n° 4320 adopté par le Sénat et transmis le 18 décembre 2016

- Article 13

I. – Le 2 *bis* du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 1729 D est ainsi modifié :

a) Au début du premier alinéa, est ajoutée la mention : « I. – » ;

b) Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. – Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1 de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 € » ;

2° Il est ajouté un article 1729 H ainsi rédigé :

« Art. 1729 H. – Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

« 1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 À du livre des procédures fiscales ;

« 2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II du même article L. 47 A. »

II. – Le chapitre I^{er} du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° À l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Le 2° *quater* de la section I est complété par un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. – Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. Toutefois, le contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité prévues par les articles L. 13 et suivants du présent livre. » ;

4° Au premier alinéa de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et, à la fin, sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Le II est ainsi modifié :

– à la deuxième phrase du *b*, après le mot : « cas, », sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent *b*, » ;

– le même *b* est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; »

– à la deuxième phrase du *c*, après le mot : « administration », sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

– l'avant-dernière phrase du même *c* est supprimée ;

– le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. » ;

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. – 1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° À l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° L'article L. 51 est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « a été limitée » sont remplacés par les mots : « ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification », sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Le III de l'article L. 52 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) À la première phrase du second alinéa, après le mot : « mois », sont insérés les mots : « ou à six mois » ;

12° À la première phrase du I de l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° L'article L. 62 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et, après les mots : « cette vérification », sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ; ».

III. – (*Non modifié*)

b. Rapport n° 4322 de Mme Rabault fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016

- Article 13

Le présent article modernise les procédures de contrôle fiscal portant sur des **comptabilités informatisées**.

En premier lieu, le présent article crée une nouvelle procédure de contrôle fiscal dite « **d'examen de la comptabilité des entreprises** ». Cette procédure doit permettre à l'administration fiscale d'examiner du bureau du vérificateur – et non pas sur place, dans les locaux du contribuable – la comptabilité informatisée d'une entreprise.

En second lieu, le présent article aménage les modalités de **traitements informatiques** lors des vérifications de comptabilités informatisées. Il prévoit que, lorsqu'il choisit de les effectuer lui-même, le contribuable doit remettre à la demande de l'administration une copie des fichiers sur lesquels il va effectuer les traitements informatiques de façon à ce que celle-ci ait la possibilité d'effectuer ses propres traitements et les opposer au contribuable.

I. LES DISPOSITIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Notre Assemblée a adopté un amendement de notre commission des finances proposé par nos collègues Marie-Christine Dalloz et Marc Le Fur et ayant recueilli « *un avis de sagesse bienveillante, voire un avis favorable* » du Gouvernement. Cet amendement **allonge de dix à quinze jours le délai de remise du fichier des écritures comptables** dans le cadre de la procédure d'examen de comptabilité.

II. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LE SÉNAT

Le Sénat a adopté deux amendements de clarification rédactionnelle de sa commission des finances et ayant recueilli un avis favorable du Gouvernement.

Par ailleurs, le Sénat a adopté un amendement de M. Éric Doligé et de plusieurs autres membres du groupe Les Républicains, ayant recueilli un avis de sagesse du rapporteur général de sa commission des finances et un avis défavorable du Gouvernement. Cet amendement prévoit que, lorsque l'administration débute une procédure d'examen de comptabilité, le **contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité**. Autrement dit, l'amendement adopté permet au contribuable, dont la comptabilité informatisée est vérifiée, d'obtenir que le contrôle ait lieu sur place, dans les locaux de son entreprise, et non pas à distance du bureau du vérificateur. La faculté ainsi offerte ne change pas la nature du contrôle dont l'objet demeure de procéder à un examen critique de la comptabilité du contribuable.

III. LA POSITION DE LA RAPPORTEURE GÉNÉRALE

En première lecture, un amendement similaire à celui adopté par le Sénat avait été adopté par notre commission, avec un avis favorable de la Rapporteuse générale, à l'initiative de nos collègues Marie-Christine Dalloz et Marc Le Fur. Cet amendement avait été retiré en séance par le représentant de notre commission.

La Rapporteuse générale propose d'adopter cet article sans modification.

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 201

Présenté par le Gouvernement le 20 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 13

Supprimer la seconde phrase de l'alinéa 14

Exposé sommaire :

Amendement de suppression.

L'objet de l'article 13 du présent projet de loi est de créer une nouvelle procédure permettant à l'administration d'examiner, du bureau, la comptabilité d'une entreprise sans avoir à se rendre dans les locaux de celle-ci.

La disposition adoptée au Sénat prévoit que le contribuable puisse, à son gré, demander après réception d'un avis d'examen de comptabilité la modification de cette procédure en vérification de comptabilité. C'est méconnaître les règles de base du contrôle fiscal mais aussi les avancées que représente cette nouvelle procédure.

1/ Ce n'est pas au contribuable de choisir les modalités de réalisation du contrôle fiscal mais à l'administration de déterminer le mode de contrôle des contribuables le plus adapté en fonction des enjeux, des risques fiscaux et de la typologie de l'entreprise.

2/ La procédure d'examen de comptabilité, plus légère qu'une vérification de comptabilité, permettra aux services fiscaux de mieux adapter leurs moyens de contrôle aux risques et aux enjeux identifiés. Cette nouvelle procédure sera tout particulièrement opportune pour les entreprises qui présenteraient des risques peu élevés ou des sujets peu complexes, ne nécessitant donc pas un contrôle sur place. L'administration pourra ainsi concentrer les opérations les plus lourdes sur les contribuables qui le justifient.

Permettre au contribuable de choisir la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité, irait à l'encontre de cet objectif.

d. Compte rendu intégral des débats, Première séance du 20 décembre 2016

- Article 13

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État, pour soutenir l'amendement n° 201.

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. L'article 13 vise à créer une nouvelle procédure permettant à l'administration d'examiner à distance la comptabilité d'une entreprise sans avoir à se rendre dans les locaux de celle-ci. La disposition adoptée par le Sénat prévoit que le contribuable puisse, à son gré, demander la modification de cette procédure en faisant jouer un droit d'option.

Le Gouvernement vous avait déjà indiqué en première lecture qu'il n'était pas favorable à cela. Aussi cet amendement tend-il à supprimer cette disposition.

M. Frédéric Lefebvre. Nous sommes en train de légiférer à la va-vite sur des sujets extrêmement importants !

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. En première lecture, la commission avait adopté l'amendement qui accordait un droit d'option au contribuable. Le Gouvernement souhaite y mettre fin. Je m'en remets à la sagesse de l'Assemblée.

M. Frédéric Lefebvre. Scandaleux !

Mme la présidente. La parole est à Mme Véronique Louwagie.

Mme Véronique Louwagie. Cet article 13 est quelque peu insidieux. En effet, il s'intitule « Modernisation des procédures de contrôle fiscal » mais il crée en réalité un nouveau dispositif de contrôle fiscal, lequel ne permettra pas aux entreprises d'échanger et de débattre comme précédemment. Or, nous le savons très bien, de nombreux échanges s'établissent tout au long de la procédure de contrôle fiscal. Je crains que cette nouvelle procédure ne remette en cause le caractère contradictoire du contrôle.

Je vous avais déjà fait part de mes inquiétudes, et Mme la rapporteure générale m'avait répondu que cette procédure était demandée par les entreprises. Dans ce cas, la rédaction retenue par le Sénat paraissait la plus appropriée, en ce qu'elle laissait le choix aux entreprises d'un contrôle sur place ou à distance.

Je m'inquiète pour les PME et les entreprises les plus fragiles. Nous devons préserver les droits des contribuables. Les réduire, comme nous le faisons en ce moment, n'est pas admissible.

Si vous étiez un tant soit peu soucieux des droits des contribuables, monsieur le secrétaire d'État, vous ne supprimeriez pas le droit d'option instauré par le Sénat, qui permettait aux entreprises de choisir une procédure de contrôle différente.

M. Frédéric Lefebvre. D'autant plus que notre Assemblée était d'accord avec le Sénat sur ce point !

Mme la présidente. La parole est à M. Dominique Lefebvre.

M. Dominique Lefebvre. Je ne suis pas intervenu en première lecture à ce sujet mais il me semble nécessaire de clarifier les débats. Ce dispositif permettra de véritablement simplifier le contrôle fiscal, aussi bien pour les entreprises que pour l'administration.

Mme Marie-Christine Dalloz. Mais non !

M. Dominique Lefebvre. Il ne remet nullement en cause les droits du contribuable : avons-nous modifié d'une quelconque manière les recours susceptibles d'être intentés à la suite d'une procédure de contrôle en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable ? Absolument pas !

Au contraire, toutes les procédures de recours restent possibles. Vous n'avez cessé de nous accuser de remettre en cause les droits des contribuables alors qu'au contraire, nous simplifions les procédures en autorisant les contrôles depuis les locaux de l'administration. En cas de désaccord, une procédure est prévue.

Je suis par ailleurs d'accord avec M. le secrétaire d'État : il n'appartient pas au contribuable de déterminer la forme du contrôle fiscal auquel il est soumis. Le droit général s'applique. Je constate une chose : alors qu'à la gauche de cet hémicycle, nous voulons renforcer l'efficacité du contrôle fiscal tout en allégeant la procédure qui pèse sur les contribuables, à droite, on n'aspire qu'à limiter les contrôles.

Notre groupe votera cet amendement.

M. Frédéric Lefebvre. C'est pour Mme Rabault que vous dites cela ?

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Cet article tend à créer un contrôle fiscal moins intrusif, qui ne nécessite pas la présence, dans les locaux de l'entreprise, de l'agent qui procède aux vérifications. Les outils technologiques dont nous disposons aujourd'hui nous permettent de mettre en œuvre cette procédure qui n'enlève rien aux droits des personnes contrôlées. Le dialogue est toujours possible, et la procédure demeure bien évidemment contradictoire.

Vous essayez de faire croire que cette procédure fera perdre certains de ses droits au contribuable, alors qu'au contraire elle tend à alléger les contraintes qui pèseront sur lui, en étant moins intrusive et en n'imposant pas la présence d'agents de contrôle sur place, parfois plusieurs jours durant.

Le Gouvernement préfère revenir à la version initiale du texte.

Mme la présidente. La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je voudrais comprendre. M. Dominique Lefebvre prétend que cette nouvelle procédure simplifiera le contrôle fiscal. Or, l'alinéa 14 incriminé tend à permettre au contribuable de demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité prévue par les articles L. 13 et suivants du livre des procédures fiscales.

Cela signifie que l'entreprise pourrait demander à ne pas être soumise au nouveau contrôle à distance de la comptabilité que vous instituez, pour revenir au contrôle classique, exercé par les agents de l'administration fiscale dans les locaux mêmes de l'entreprise.

Est-ce bien cela, monsieur le secrétaire d'État, que vous voulez remettre en cause ? Il est important d'éclairer les entreprises quant aux perspectives qui leur sont offertes.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Vous savez lire.

Mme la présidente. La parole est à M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Les arguments du Gouvernement sont assez faibles.

Il avance tout d'abord que ce n'est pas au contribuable de choisir les modalités de réalisation du contrôle fiscal. Or, l'enjeu n'est pas là. L'alinéa 14 tend simplement à ce que le contribuable puisse demander que le contrôle fiscal ne s'opère pas à distance, mais sur place ! Il peut avoir de bonnes raisons pour cela, des problèmes d'archivage par exemple.

Le Gouvernement prétend par ailleurs qu'une vérification à distance de la comptabilité est plus légère qu'une vérification sur place. C'est vrai, mais laissons l'entreprise libre de choisir ses contraintes. Peut-être préférera-t-elle s'expliquer sur place.

Les deux arguments sont très faibles, quand ils ne sont pas faux. Vous voulez soulager les entreprises, mais il arrive que les entreprises préfèrent un contrôle sur place. Je ne vois pas pourquoi vous voulez leur enlever le droit de choisir.

M. Frédéric Lefebvre. Vous fragilisez le principe du contradictoire.

(L'amendement n° 201 est adopté.)

Mme la présidente. La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz, pour soutenir l'amendement n° 13.

Mme Marie-Christine Dalloz. L'alinéa 29 de l'article 13 pose un problème, monsieur le secrétaire d'État. Vous y précisez que : « L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. » C'est le principe du contrôle fiscal, à ceci près que vous oubliez une chose. En effet, l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, qui prévoit déjà ce type de contrôle, donne le choix entre trois options : soit les agents de l'administration effectuent la vérification sur le matériel de l'entreprise ; soit le chef d'entreprise effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ; soit il demande que le contrôle soit effectué hors des locaux de l'entreprise et met alors à la disposition de l'administration les fichiers nécessaires.

Si l'article L. 47 A précise ces trois éléments, pourquoi les remettez-vous en cause à l'alinéa 29 ? Je ne comprends pas ce que vous voulez. C'est un non-sens !

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, *rapporteuse générale.* Par cohérence avec l'amendement précédent, sagesse.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* En vertu de la même cohérence, défavorable.

Mme Marie-Christine Dalloz. Bref, pas de réponse !

(L'amendement n° 13 n'est pas adopté.)

(L'article 13, amendé, est adopté.)

2. Sénat

a. Rapport n° 251 de M. de Montgolfier fait au nom de la commission des finances déposé le 21 décembre 2016

RAS

b. Amendements adoptés en séance

RAS

c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 21 décembre 2016

Mme la présidente. - Motion n°1, présentée par M. de Montgolfier, au nom de la commission.

En application de l'article 44, alinéa 3, du Règlement du Sénat,

Considérant que si le projet de loi de finances rectificative pour 2016 maintient un objectif de déficit public inchangé malgré la révision à la baisse du taux de croissance de l'année, cette révision fragilise encore davantage la tenue des objectifs fixés dans le projet de loi de finances pour 2017 ;

Considérant que l'exécution du budget 2016 se caractérise par les nombreuses mesures nouvelles annoncées au cours de l'année et par l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance pour un montant sans précédent malgré les avis défavorables de la commission des finances du Sénat ;

Considérant que malgré les dérapages en dépenses concernant notamment la masse salariale, des économies de constatation permettent à l'État d'afficher une maîtrise du déficit public grâce à la révision à la baisse des prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales et à la réduction de la charge de la dette ;

Considérant que l'Assemblée nationale a rétabli les articles que le Sénat avait supprimés en première lecture, notamment l'article 12 procédant à la ratification des décrets d'avance, l'article 34 créant un nouvel acompte de contribution sociale de solidarité des sociétés, l'article 35 créant une contribution pour l'accès au droit et à la justice et l'article 51 procédant à la ratification d'un avenant à la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal ;

Considérant que sur ces dispositions comme toutes celles restant en discussion il n'y a pas lieu de penser qu'un examen complet du projet de loi de finances rectificative pour 2016 en nouvelle lecture conduirait l'Assemblée nationale à modifier sa position en lecture définitive ;

Le Sénat décide qu'il n'y a pas lieu de poursuivre la délibération sur le projet de loi de finances rectificative pour 2016, adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture.

D. Lecture définitive

a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale

- Article 13

I. – (Non modifié)

II. – Le chapitre I^{er} du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° À l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Le 2° quater de la section I est complété par un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. – Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. ~~Toutefois, le contribuable peut demander que le contrôle se déroule selon les modalités de la vérification de comptabilité prévues par les articles L. 13 et suivants du présent livre.~~ » ;

4° Au premier alinéa de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et, à la fin, sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Le II est ainsi modifié :

– à la deuxième phrase du b, après le mot : « cas, », sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent b, » ;

– le même b est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; »

– à la deuxième phrase du c, après le mot : « administration », sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

– l'avant-dernière phrase du même c est supprimée ;

– le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. » ;

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. – 1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° À l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° L'article L. 51 est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « a été limitée » sont remplacés par les mots : « ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification », sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Le III de l'article L. 52 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) À la première phrase du second alinéa, après le mot : « mois », sont insérés les mots : « ou à six mois » ;

12° À la première phrase du I de l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° L'article L. 62 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et, après les mots : « cette vérification », sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ; ».

III. – (Non modifié)

b. Amendements adoptés en séance publique

RAS

c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 22 décembre 2016

Mme Marie-Christine Dalloz. Le Sénat a rejeté votre projet de loi de finances rectificative pour 2016, principalement pour quatre motifs.

Premièrement, vous maintenez l'objectif de déficit public au niveau que vous aviez prévu à l'origine. Or, vous le savez pertinemment, il ne sera pas atteignable ; il eût fallu le revoir.

Deuxièmement, l'exécution du budget 2016 se caractérise par l'ampleur des mesures nouvelles, des sous-budgétisations, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance sans précédent, et pas uniquement, madame la rapporteure générale, au titre de mesures ayant trait à la sécurité des Français. Les dépenses ont dérapé, notamment celles liées à la masse salariale de l'État, c'est un constat, vous ne pouvez le nier. Cela nous permet d'affirmer que les dépenses sont, *a minima*, sous-estimées. Même le Haut conseil des finances publiques le reconnaît, en évoquant textuellement, dans son avis du 14 novembre 2016, « l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont atteint en 2016 un niveau sans précédent » ; c'est dire à quel point ce défaut de votre texte a été mis en lumière.

Troisièmement, les économies sont exclusivement des économies de constatation ; elles ne sont pas réelles. Vous affirmez ainsi que vous faites baisser les dépenses par rapport au tendanciel. Mais tout le monde peut faire des économies de la sorte, sur le papier.

Quatrièmement, en nouvelle lecture, vous avez rétabli différents articles, notamment celui qui ratifie les décrets d'avance. Or le recours croissant aux décrets d'avance suscite, de notre part, de fortes interrogations. Vous ne pouvez nier que c'est une pratique totalement dérogatoire au principe de l'autorisation parlementaire des dépenses. En 2016, 4,7 milliards ont été ouverts en autorisations d'engagement et 3,4 milliards en crédits de paiement, dans le cadre des décrets d'avance. C'est un record historique, dont vous pourrez être fiers à l'avenir.

Permettez-moi de revenir sur deux dispositions.

D'abord, l'article 13 a pour principal objet de créer une nouvelle procédure de contrôle fiscal des entreprises : « l'examen de comptabilité ». Il s'agit d'un contrôle fiscal à distance, réalisé à partir des données comptables envoyées par l'entreprise. Ce faisant, vous allez complexifier le contrôle fiscal, aussi bien pour les entreprises que pour les administrations. Je crains que cette nouvelle procédure ne remette en cause le caractère contradictoire du contrôle : faute d'un face-à-face entre le contribuable et le vérificateur, le dialogue se trouvera réduit à peu de chose. Vous avez communiqué, il y a un an et demi, à propos de votre volonté de voir les contrôles fiscaux s'opérer de manière plus apaisée ; il n'est pas sûr, monsieur le secrétaire d'État, que le chemin pris aujourd'hui aille en ce sens.

Ensuite, l'article 35 crée une nouvelle taxe : la contribution pour l'accès au droit et à la justice. Je voudrais vous rappeler que ce dispositif est contraire à l'engagement pris par le Président de la République de ne pas créer de nouvelle taxe. Le nouveau dispositif constitue une application de l'article 50 de la loi du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui avait prévu le financement du fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice par une taxe acquittée par les officiers publics ou ministériels sur certains actes. L'institution de cette taxe avait toutefois été censurée par le Conseil constitutionnel. Le Sénat, dans sa grande sagesse, a proposé de supprimer l'article 35. De nombreuses incertitudes planent notamment sur le montant et les destinataires de ce fonds. En nouvelle lecture, d'ailleurs, une députée de votre majorité a déposé un amendement visant à préciser et à encadrer les utilisations de ces crédits ; c'est complètement ubuesque. De manière générale, tous les professionnels, qui devaient théoriquement être les bénéficiaires des sommes affectées à ce fonds, ont clairement déclaré leur opposition à la mesure. Aussi, je vous repose la question, monsieur le secrétaire d'État : pourquoi tant d'acharnement envers ces professions ? pourquoi « ubériser » ce secteur d'activité...

d. Texte n° 877 adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016

- Article 14 (ex 13)

(S1) I. – Le 2 *bis* du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 1729 D est ainsi modifié :

a) Au début du premier alinéa, est ajoutée la mention : « I. – » ;

b) Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. – Le défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévus au 1 de l'article L. 47 AA du même livre entraîne l'application d'une amende de 5 000 € » ;

2° Il est ajouté un article 1729 H ainsi rédigé :

« Art. 1729 H. – Donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable :

« 1° Le défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;

« 2° Le défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis à contrôle dans les délais et selon les normes prévus au II du même article L. 47 A. »

(AN NL) II. – Le chapitre I^{er} du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° À l'article L. 11, les mots : « plus long » sont supprimés ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

3° Le 2° *quater* de la section I est complété par un article L. 13 G ainsi rédigé :

« Art. L. 13 G. – Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place. » ;

4° Au premier alinéa de l'article L. 47, les mots : « ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée » sont remplacés par les mots : « , une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé » et, à la fin, sont ajoutés les mots : « ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité » ;

5° L'article L. 47 A est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du I, après le mot : « contribuable », sont insérés les mots : « qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité » ;

b) Le II est ainsi modifié :

– à la deuxième phrase du *b*, après le mot : « cas, », sont insérés les mots : « après, le cas échéant, la remise des copies prévue au second alinéa du présent *b*, » ;

– le même *b* est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, à la demande de l'administration, le contribuable met à sa disposition, dans les quinze jours suivant cette demande, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 ; »

– à la deuxième phrase du c, après le mot : « administration », sont insérés les mots : « , dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, » ;

– l'avant-dernière phrase du même c est supprimée ;

– le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis. » ;

6° Après l'article L. 47 A, il est inséré un article L. 47 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 47 AA. – 1. Dans un délai de quinze jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable adresse à l'administration, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables.

« 2. Si le contribuable ne respecte pas les obligations prévues au 1, l'administration peut l'informer que la procédure prévue à l'article L. 13 G est annulée.

« 3. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

« 4. Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables selon les modalités prévues au 1, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification.

« 5. Au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'administration informe le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

« 6. Avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration détruit les copies des fichiers transmis. » ;

7° Au deuxième alinéa de l'article L. 47 B, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » ;

8° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 48, les mots : « ou d'une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité » ;

9° À l'article L. 49, les mots : « ou à une vérification de comptabilité » sont remplacés par les mots : « , à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité » ;

10° L'article L. 51 est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevé, l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité de ces mêmes écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. » ;

b) Au 1°, les mots : « a été limitée » sont remplacés par les mots : « ou l'examen de comptabilité a été limité » ;

c) Au 5°, après le mot : « vérification », sont insérés les mots : « ou d'examen » ;

11° Le III de l'article L. 52 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « le délai de trois mois prévu au I du présent article est suspendu » sont remplacés par les mots : « les délais de trois ou six mois prévus, respectivement, au I et au 4° du II du présent article sont suspendus » ;

b) À la première phrase du second alinéa, après le mot : « mois », sont insérés les mots : « ou à six mois » ;

12° À la première phrase du I de l'article L. 57 A, après les mots : « vérification de comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'examen de comptabilité » ;

13° L'article L. 62 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après le mot : « comptabilité », sont insérés les mots : « ou d'un examen de comptabilité » et, après les mots : « cette vérification », sont insérés les mots : « ou cet examen » ;

b) Le 1° est ainsi rédigé :

« 1° Le contribuable en fait la demande, en cas de vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification et, en cas d'examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ; ».

(AN 1) III. – Le 2° du I et le *b* des 5° et 11° du II s'appliquent aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2017.

Décision n° 2016 – 743 DC

Article 29 (*ex 20*)

Loi de finances rectificative pour 2016

ISF : clarification de la notion de bien professionnel

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Table des matières

I. Texte adopté 3

- Article 29 (<i>ex 20</i>)	3
-------------------------------------	---

II. Consolidation4

A. Code général des impôts 4

<i>Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt</i>	4
---	---

<i>Première partie : Impôts d'Etat</i>	4
--	---

<i>Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre</i>	4
--	---

<i>Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune</i>	4
--	---

<i>Section III : Biens exonérés</i>	4
---	---

- Article 885 I quater [<i>Modifié par l'article 29 (ex 20)</i>]	4
--	---

<i>Section IV : Biens professionnels</i>	5
--	---

- Article 885 O bis [<i>Modifié par l'article 29 (ex 20)</i>]	5
---	---

- Article 885 O ter [<i>Modifié par l'article 29 (ex 20)</i>]	6
---	---

III. Travaux parlementaires7

A. Première lecture 7

1. Assemblée nationale 7

a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016.....	7
--	---

- Article 20	7
--------------------	---

- Exposé des motifs	7
---------------------------	---

b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1 ^{er} décembre 2016	8
---	---

- Article 20	8
--------------------	---

c. Amendements adoptés en séance	16
--	----

d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du 5 décembre 2016.....	16
--	----

- Article 20	16
--------------------	----

2. Sénat..... 19

a. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016.....	19
---	----

- Article 20	19
--------------------	----

b. Amendements adoptés en séance	22
--	----

- Amendement n° 97	22
- Amendement n° 98	22
- Amendement n° 99	23
c. Compte-rendu intégral des débats, séance du 15 décembre 2016	23
- Article 20	23
B. Commission mixte paritaire	26
a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n° 4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016	26
C. Nouvelle lecture	27
1. Assemblée nationale	27
a. Texte n° 4320 adopté par le Sénat et transmis le 18 décembre 2016	27
- Article 20	27
b. Rapport n° 4322 de Mme Rabault fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016.....	28
- Article 20	28
c. Amendements adoptés en séance	30
- Amendement n° 120	30
- Sous-amendement n° 216	31
d. Compte rendu intégral des débats, Première séance du 20 décembre 2016	31
- Article 20	31
2. Sénat.....	33
a. Rapport n° 251 de M. de Montgolfier fait au nom de la commission des finances déposé le 21 décembre 2016.....	33
b. Amendements adoptés en séance	33
c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 21 décembre 2016.....	33
D. Lecture définitive.....	34
a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale	34
- Article 20	34
b. Amendements adoptés en séance publique.....	34
c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 22 décembre 2016.....	34
d. Texte n° 877 définitivement adopté par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016.....	34
- Article 29 (ex 20)	34

I. Texte adopté

- Article 29 (ex 20)

Le chapitre I *bis* du titre IV de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I de l'article 885 I *quater* est ainsi modifié :

a) Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

b) Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa. » ;

2° Le second alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ; »

3° L'article 885 O *ter* est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

II. Consolidation

A. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première partie : Impôts d'Etat

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section III : Biens exonérés

- **Article 885 I quater** [Modifié par l'article 29 (ex 20)]

Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42

I.-Les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts de leur valeur, lorsque leur propriétaire exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social, ou y exerce son activité principale lorsque la société est une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu visée aux articles 8 à 8 ter.

L'exonération est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable pendant une durée minimale de six ans courant à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée.

L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels.

Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés bénéficient du régime de faveur lorsque le redevable exerce une activité éligible dans chaque société et que les sociétés en cause ont effectivement des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires.

L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec la ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités au sens du a du 12 de l'article 39.

Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa.

L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux parts de fonds communs de placement d'entreprise visés aux articles L. 214-164 et suivants du code monétaire et financier ou aux actions de sociétés d'investissement à capital variable d'actionnariat salarié visées à l'article L. 214-166 du même code. L'exonération est limitée à la fraction de la valeur des parts ou actions de ces organismes de placement collectif représentative des titres de la société dans laquelle le redevable exerce son activité principale ou de sociétés qui lui sont liées dans les conditions prévues à l'article L. 233-16 du code de commerce. Une attestation de l'organisme déterminant la valeur éligible à l'exonération partielle doit être jointe à la déclaration visée au 1 du I de l'article 885 W.

II.-Les parts ou actions mentionnées au I et détenues par le redevable depuis au moins trois ans au moment de la cessation de ses fonctions ou activités pour faire valoir ses droits à la retraite sont exonérées, à hauteur des trois quarts de leur valeur, d'impôt de solidarité sur la fortune, sous réserve du respect des conditions de conservation figurant au deuxième alinéa du I.

III.-En cas de non-respect de la condition de détention prévue au deuxième alinéa du I et au II par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme. Cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au

deuxième alinéa du I et au II n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

IV.-L'exonération partielle prévue au présent article est exclusive de l'application de tout autre régime de faveur.

Section IV : Biens professionnels

- Article 885 O bis [Modifié par l'article 29 (ex 20)]

Modifié par Décret n°2012-653 du 4 mai 2012 - art. 1

Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont également considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes :

1° Etre, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

~~Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62~~ **Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels.**

2° Posséder 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et soeurs. Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions.

Sont considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues par le présent article pour avoir la qualité de biens professionnels. Toutefois, la condition de rémunération prévue à la seconde phrase du second alinéa du 1° est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions énumérées au premier alinéa du même 1° dans les sociétés dont le redevable possède des parts ou actions représente plus de la moitié des revenus mentionnés à la même phrase.

Lorsque les sociétés mentionnées au deuxième alinéa ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires, la condition de rémunération normale s'apprécie au regard des fonctions exercées dans l'ensemble des sociétés dont les parts ou actions constituent un bien professionnel.

Le respect de la condition de possession de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société prévue au premier alinéa n'est pas exigé après une augmentation de capital si, à compter de la date de cette dernière, le redevable remplit les trois conditions suivantes :

- a) Il a respecté cette condition au cours des cinq années ayant précédé l'augmentation de capital ;
- b) Il possède 12,5 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;
- c) Il est partie à un pacte conclu avec d'autres associés ou actionnaires représentant au total 25 % au moins des droits de vote et exerçant un pouvoir d'orientation dans la société. ;

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, la condition de possession de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société n'est pas exigée des gérants et associés visés à l'article 62.

Sont également considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues directement par le gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, le président, le directeur général, le président du conseil de surveillance ou le membre du directoire d'une société par actions, qui remplit les conditions prévues au 1° ci-dessus, lorsque leur valeur excède 50 % de la valeur brute des biens imposables, y compris les parts et actions précitées.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de 150 000 € les parts ou actions acquises par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une

entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 quater ou 220 quater A tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société créée bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

NOTA :

Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 article 39 IV : Le présent article s'applique à l'impôt sur la fortune dû à compter de l'année 2012.

- **Article 885 O ter [Modifié par l'article 29 (ex 20)]**

Modifié par Loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 - art. 26 (P) JORF 28 décembre 1988

Seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel.

N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires.

III. Travaux parlementaires

A. Première lecture

1. Assemblée nationale

a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016

- Article 20

Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° A l'article 885 I *quater* :

a) Après le deuxième alinéa du I est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

b) Après le quatrième alinéa du I est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés au même alinéa. » ;

2° Le dernier alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

3° L'article 885 O *ter* est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette société non nécessaire à sa propre activité ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement de l'alinéa précédent à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

- Exposé des motifs

Le présent article a, en premier lieu, pour objet de préciser la notion d'activité principale mentionnée à l'article 885 I *quater* du code général des impôts (CGI).

En effet, en application de cet article, les parts ou actions de sociétés détenues par les salariés et les mandataires sociaux sont exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à concurrence des trois quarts de leur valeur sous réserve, notamment, que le redevable y exerce son activité principale.

Or, contrairement aux dispositions de l'article 885 O *bis* du CGI, qui, pour les biens professionnels, prévoient que le redevable doit exercer dans la société une fonction donnant lieu à une rémunération normale devant représenter plus de 50 % des revenus du contribuable, l'article 885 I *quater* n'apporte aucune précision sur la notion d'activité principale. Cette situation est source d'incertitudes et donc de contentieux, les dispositions en cause pouvant aisément donner lieu à des lectures divergentes³.

Le présent article propose donc, dans le but de garantir l'effectivité du lien entre le redevable bénéficiaire et la société dans laquelle il exerce son activité, lequel lien justifie de lui accorder le bénéfice de l'exonération, d'en expliciter le contenu en adaptant les critères de rémunération normale et de seuil de rémunération prévus, en matière de biens professionnels, par l'article 885 O *bis* du CGI et en y ajoutant une référence aux jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers afin de préserver le champ actuel de l'article 885 I *quater* qui vise nommément les mandataires sociaux.

A cette occasion, la condition relative au caractère prépondérant de la rémunération perçue au titre de l'activité exercée dans l'entreprise est précisée. Il est désormais explicitement prévu que sont exclus des revenus servant de terme de comparaison ceux d'entre eux qui sont de nature non professionnelle.

Cette clarification permettra ainsi de mieux lutter contre les comportements frauduleux visant à bénéficier de l'exonération sur la base d'une activité professionnelle fictive et non rémunérée.

En second lieu, cet article a pour objet de lever toute ambiguïté sur les modalités de correction de la base de l'exonération des biens professionnels prévue à l'article 885 O *ter* du CGI, cet article prévoyant que seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel.

Ainsi, le présent article précise explicitement que sera exclue du bénéfice de l'exonération la fraction de la valeur des parts ou actions de la société constitutive du bien professionnel du redevable correspondant à la valeur des éléments du patrimoine social de ses filiales et sous-filiales qui serait représentative d'actifs non nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société constitutive du bien professionnel du redevable.

Néanmoins, lorsque le redevable justifiera que l'estimation de sa situation a été réalisée de bonne foi, aucun rehaussement ne sera effectué, à raison des éléments pour lesquels il n'était pas en mesure de disposer des informations nécessaires. Cette clause de sauvegarde permet d'assurer que seront remis en cause les comportements frauduleux consistant en la dissimulation d'actifs personnels au sein des filiales et sous-filiales de la société constitutive du bien professionnel.

Cette précision permettra de répondre aux ambiguïtés nées de la rédaction actuelle de l'article 885 O *ter* du CGI, qui laisse subsister un doute sur la portée de l'exclusion lorsque les biens non nécessaires à l'activité de la société constitutive du bien professionnel sont détenus par l'intermédiaire d'une société ou de plusieurs sociétés. Cette difficulté bien réelle de lecture a ainsi donné lieu à des contentieux sur la portée de l'article 885 O *ter*, comme l'a illustré une décision récente de la Cour de cassation⁴.

A défaut de lever ces ambiguïtés, le risque est de voir se développer les pratiques abusives consistant à placer, en vue de bénéficier d'une exonération d'ISF, les biens non nécessaires à l'activité professionnelle, tels que des biens issus du patrimoine personnel du dirigeant et réservés à son seul usage, dans des filiales ou sous-filiales de la société éligible au régime des biens professionnels.

b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1^{er} décembre 2016

- Article 20

Cet article vise à apporter plusieurs précisions à deux dispositifs d'exonération de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) liés aux fonctions et mandats du redevable dans une société :

– l'exonération totale des parts de sociétés bénéficiant du **régime des biens professionnels**, c'est-à-dire des sociétés dans lesquelles le redevable occupe une **fonction de direction** effective et rémunératrice et possède **25 % des droits de vote** ;

– l'exonération partielle des parts de sociétés détenues par les **salariés** ou les **mandataires sociaux** lorsqu'ils exercent dans cette société leur **activité principale**.

Tout en apportant davantage de cohérence entre ces deux volets, les modifications prévues par le présent article visent pour l'essentiel à définir manière plus précise :

– les modalités selon lesquelles les **critères de rémunération** seront appréciés pour l'application du régime des biens professionnels ;

– les modalités selon lesquelles l'exonération au titre des biens professionnels peut être limitée à la fraction du patrimoine social de la société nécessaire à son activité ;

– la notion d'**activité principale** qui permet l'application de l'exonération prévue pour les mandataires sociaux et les salariés ;

– les conditions dans lesquelles ce dernier régime s'applique en cas d'activités multiples.

I. L'ÉTAT DU DROIT

L'assiette de l'ISF est assortie de nombreux dispositifs d'exonération destinés à éviter que le principal impôt français sur le patrimoine ne pèse excessivement sur l'investissement ou la détention, par le redevable, de son outil de travail :

- l'article 885 I *ter* exonère totalement d'ISF les titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de petites et moyennes entreprises (PME) au sens du droit de l'Union européenne ;
- l'article 885 I *bis* prévoit une exonération partielle des titres d'une société soumise à un engagement collectif de conservation dit « pacte Dutreil » ;
- l'article 885 L prévoit une exonération totale d'ISF en faveur des personnes non-résidentes fiscales à raison de l'ensemble de leurs « *placements financiers* » ;

Deux dispositifs visent en outre spécifiquement à prendre en compte le lien entre le redevable et l'activité que celui-ci est susceptible d'exercer dans la société dont il détient les parts, en évitant ainsi de pénaliser la détention, par un redevable, de son outil de travail :

- les articles 885 N à 885 R du code général des impôts (CGI) prévoient le **régime des biens professionnels**, entraînant une exonération totale d'ISF ;
- l'article 885 I *quater* prévoit une exonération, à hauteur des trois quarts de leur valeur, des parts ou actions d'une société ayant une activité réelle ⁽¹⁸⁵⁾ dans laquelle le redevable exerce son activité principale en tant que **salarié ou mandataire social**.

A. LE RÉGIME DES BIENS PROFESSIONNELS

1. L'exonération applicable aux parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Sans exposer l'ensemble du régime des biens professionnels, il y a lieu, dans le cadre du présent commentaire, de détailler le volet de ce régime applicable à la **détention de parts de sociétés qui constituent, pour le redevable, un bien nécessaire à l'exercice de son activité** :

- l'article 885 O du CGI porte sur les conditions d'exonération des parts de **sociétés de personnes** soumises à l'impôt sur le revenu, dont le régime n'est pas modifié par le présent article ;
- l'article 885 O *bis* du CGI porte sur les conditions d'exonération des parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, modifié par l'alinéa 8 du présent article.

S'agissant de ce dernier régime, les conditions posées par le CGI afin de contrôler la solidité du lien entre la détention des parts de société et la nécessité de cette détention pour l'exercice d'une activité sont **nombreuses, complexes et donnent lieu à une jurisprudence abondante**.

a. Le bénéficiaire de l'exonération suppose l'exercice d'une activité effective et rémunératrice au sein d'une société

Pour bénéficier, au titre du régime des biens professionnels, d'une exonération à raison de la détention de parts de société, l'article 885 O *bis* du CGI pose trois ensembles de conditions :

- le redevable doit exercer dans la société une **activité de direction**, c'est-à-dire qu'il doit être soit gérant (si c'est une société à responsabilité limitée ou une société en commandite simple), soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire (lorsqu'il s'agit d'une société par actions) ;
- le redevable doit en outre exercer ces fonctions de manière **effective** et donner lieu à une **rémunération normale** (critère de la rémunération normale). En outre, cette rémunération doit représenter **plus de la moitié des revenus** du redevable, cette condition étant une condition supplémentaire et non un critère d'application de la condition relative à la rémunération normale (critère de la rémunération majoritaire) ;
- le redevable doit **posséder au moins 25 % des droits de vote** attachés aux titres émis par cette société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint, d'un ascendant ou descendant, d'un frère ou d'une sœur.

L'article 39 de la première loi de finances rectificative pour 2011 ⁽¹⁸⁶⁾ a assoupli le seuil de détention de 25 % en prévoyant qu'il ne s'applique pas en cas d'augmentation du capital ; en pareil cas, le redevable doit toutefois :

- avoir respecté cette condition au cours des cinq années ayant précédé l'augmentation de capital ;
- posséder malgré tout 12,5 % des droits de vote après l'augmentation de capital ;
- faire partie d'un pacte d'associés représentant 25 % des droits de vote.

b. La combinaison des deux critères de rémunération est source d'une grande complexité

Outre le critère tenant à l'exercice d'une fonction effective, l'application du régime des biens professionnels dépend donc de deux critères tenant à la rémunération du redevable dirigeant :

- cette rémunération **doit être « normale »** ;
- elle doit représenter **plus de la moitié** des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux.

Le cumul de ces deux critères et le caractère très subjectif du premier a donné lieu, depuis plusieurs années, à une critique grandissante des redevables concernés ou de leurs représentants.

• Un assouplissement des critères de rémunération en cas d'activités multiples

L'article 39 de la première loi de finances rectificative pour 2011 précitée a prévu un ensemble de dispositions permettant d'assouplir l'application de ces critères de rémunération en cas d'activités multiples :

– si les parts détenues par une même personne dans plusieurs sociétés peuvent toutes bénéficier du régime des biens professionnels, cet article prévoit que chaque participation, prise isolément, doit satisfaire aux conditions posées par l'article 885 O *bis* ; **en particulier, cette disposition conduit donc à prévoir que le critère de rémunération « normale » doit être vérifié dans chacune des sociétés dont le redevable détient les parts ;**

– par dérogation, cet article 39 prévoit que le critère de la rémunération majoritaire est respecté **si la somme des rémunérations perçues par le redevable au titre de ses différentes fonctions de direction dans les différentes sociétés représente plus de la moitié de ses revenus ;**

– enfin, cet article 39 a prévu que, lorsque les différentes sociétés ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires, la condition de rémunération normale s'apprécie au regard des fonctions exercées dans l'ensemble des sociétés dont les parts sont susceptibles de bénéficier du régime des biens professionnels.

Les assouplissements apportés par la première loi de finances rectificative pour 2011, s'ils étaient opportuns, n'ont pourtant pas suffi à épuiser les critiques concernant la complexité et la subjectivité de ces critères de rémunération.

• Un cumul de deux critères de rémunération est source d'incertitude juridique

Nos collègues Olivier Carré et Christophe Caresche, dans le rapport de la mission d'information consacrée aux investissements productifs de long terme ⁽¹⁸⁷⁾, préconisaient, d'une manière générale, plusieurs ajustements de la définition des biens professionnels.

S'agissant en particulier ces critères de rémunération, le rapport de la mission indique : « *Selon les professionnels entendus par la mission, cette notion de rémunération normale donne lieu à des grilles indicatives de la part de l'administration ; cette obligation de verser une rémunération normale ne permet pas au dirigeant de décider, si l'entreprise traverse une situation délicate, de ne plus se verser de salaire pendant quelque temps afin de reconstituer les marges financières de l'entreprise ou sa trésorerie.* »

De fait, l'application des critères de rémunération a donné lieu à plusieurs arrêts importants permettant d'apprécier leur portée :

– lorsque l'administration entend démontrer que la condition de rémunération normale n'est pas satisfaite, elle doit, si elle fait référence aux autres rémunérations perçues au sein de la société, préciser en quoi la rémunération n'est pas normale compte tenu des fonctions exercées (Cour de cassation, chambre commerciale, 21 janvier 2004, n° 02-11607) ;

– un arrêt de la cour d'appel de Douai du 20 octobre 2003 illustre en outre la démarche à mettre en œuvre : après une description circonstanciée des tâches, missions et responsabilités de la dirigeante qui exerçait les fonctions de président directeur général et de président du conseil d'administration de la société, l'arrêt retient pour caractériser le niveau anormal de la rémunération perçue que **cette dernière était très inférieure sur la période litigieuse à celle des directeurs salariés et était même inférieure à celle du responsable de magasin.**

• La combinaison entre les critères de la fonction effective, de la rémunération normale et de la rémunération majoritaire aboutit à une comparaison asymétrique des revenus du dirigeant

Tel que rédigé, le troisième alinéa de l'article 885 O *bis* du CGI prévoit de manière distincte que :

– les fonctions (de direction) doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale – ces deux critères cumulatifs devant faire l'objet d'une lecture combinée ;

– la rémunération majoritaire doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du même code.

En pratique, le *Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFiP-I)* fournit des précisions doctrinales démontrant une asymétrie entre les revenus à prendre en compte lorsqu'il s'agit de combiner ces différents critères :

– la prise en compte **des dividendes qui rémunèrent le capital investi** n'est pas possible pour l'appréciation du critère de la rémunération majoritaire. Toutefois, ils sont pris en compte pour apprécier le respect du critère de la rémunération normale « *à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques* » ;

– les revenus qui **ne proviennent pas d'une activité professionnelle ne sont pas retenus pour l'appréciation du respect du critère de la rémunération majoritaire** ; il s'agit notamment des revenus de capitaux mobiliers (RCM), des plus-values, des revenus fonciers, des pensions et rentes viagères ;

– toutefois, la rémunération reçue par le président du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes à directoire – bien qu'imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers – peut être retenue pour l'application de la condition de rémunération majoritaire dès lors qu'elle rétribue une activité effectivement exercée par le redevable au sein de ce conseil en qualité de président. **Cette rémunération sera donc prise en compte uniquement au numérateur de la comparaison pour l'appréciation du critère de rémunération majoritaire ;**

– par dérogation, les jetons de présence qui lui sont attribués ne peuvent être pris en compte au titre des revenus professionnels, dans la mesure où ils ne correspondent pas à une activité effective.

L'ensemble de ces asymétries fait l'objet d'une simplification par le présent article, qui tend à retenir le même champ au numérateur et au dénominateur, que ce soit pour l'appréciation de la rémunération normale ou de la rémunération majoritaire.

2. La correction de l'exonération lorsque le patrimoine social de l'entreprise comprend des éléments non nécessaires à son activité

Le principe du régime des biens professionnels est de permettre une exonération des seuls biens nécessaires à l'exercice, par le redevable ou l'un de ses proches, d'une profession exercée à titre principal.

Dans cette perspective, cette exonération ne saurait logiquement s'étendre à des biens ou des actifs non nécessaires à cette activité.

S'agissant du volet du régime des biens professionnels applicable aux titres de sociétés, il est donc nécessaire, pour l'administration, de pouvoir vérifier que l'actif de la société ne comprend pas des éléments qui y ont été logés uniquement pour éviter le paiement de l'ISF (excédents de trésorerie, yachts, biens immobiliers personnels, etc.).

À cet effet, l'article 885 O *ter* du CGI prévoit que **le régime des biens professionnels s'applique à la seule fraction de la valeur des parts correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à cette activité** ⁽¹⁸⁸⁾.

S'agissant des titres de participation, il est précisé, dans le *BOFiP*, qu'ils doivent s'entendre d'une possession durable et utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence dans la société émettrice des titres. À cet égard, il faut comprendre de cette précision que les titres sans droit de vote n'entrent pas dans cette catégorie.

À l'inverse, les titres acquis dans le cadre d'une offre publique d'achat ou d'échange ainsi que les titres ouvrant droit au régime fiscal des sociétés mères-filles sont présumés être considérés comme des titres de participation ; s'agissant du régime mère-fille, cette présomption pourrait cependant être remise en cause, dans la mesure où l'article 30 du présent projet de loi de finances rectificative met fin à l'exclusion du bénéfice de ce régime les titres sans droit de vote.

B. L'EXONÉRATION PARTIELLE DES PARTS DÉTENUES PAR LES SALARIÉS OU MANDATAIRES SOCIAUX

L'article 885 I *quater* du CGI prévoit, par ailleurs, une exonération d'ISF, applicable à la détention de parts de sociétés détenues par les salariés ou les mandataires sociaux de cette entreprise à hauteur des trois quarts de leur valeur.

1. Le bénéfice de l'exonération suppose l'exercice de son activité principale au sein de la société détenue par le redevable

L'article 885 I *quater* prévoit que cette exonération partielle est applicable à condition de respecter un ensemble de conditions :

- la société doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- le détenteur des titres doit exercer dans cette entreprise son **activité principale** comme **salarié ou mandataire social** ;

D'après le *BOFiP-I*, il convient d'entendre par mandataires sociaux, uniquement pour l'application de ce dispositif, le président du conseil d'administration, les administrateurs, le président du conseil de surveillance, les membres du conseil de surveillance, le directeur général, les directeurs généraux délégués et les membres du directoire ou le gérant ;

- l'exonération est subordonnée à une condition de détention des parts d'une durée minimale de six ans ;
- les parts détenues par une même personne dans plusieurs sociétés bénéficient du régime d'exonération partielle lorsque le redevable exerce une activité éligible dans chaque société et que les sociétés en cause ont effectivement des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires.

2. La notion d'activité principale

N'étant pas précisée dans l'article 885 I *quater* du CGI, la notion d'activité principale est définie par référence à l'article 885 N du même code, prévoyant de manière générale que « *les biens nécessaires à l'exercice, à titre*

principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels ».

Pour apprécier la portée de cette disposition, il est indiqué, dans le BOFiP-I, qu'« en règle générale, l'appréciation de cette condition qui résulte essentiellement des circonstances dans lesquelles la profession est exercée, ne **présente pas de difficulté** ».

Le BOFiP-I précise toutefois que l'activité principale ne pourra, en définitive, être déterminée qu'en application d'une **certaine casuistique** : « Au sein de cet ensemble, la profession qui, constituant l'essentiel des activités économiques du redevable, apparaît comme exercée à titre principal ne peut être déterminée que **par un examen attentif de chaque cas particulier**. À titre de faisceau d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées, la taille des diverses exploitations, etc. »

À titre d'indication, il est précisé que, lorsque l'exploitant exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable **l'essentiel de ses activités économiques**, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus (notamment lorsque l'entreprise est déficitaire).

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé **la plus grande part de ses revenus**.

II. LE CONTEXTE ÉCONOMIQUE, FINANCIER ET BUDGÉTAIRE

Selon l'évaluation préalable, cet article est « non chiffrable ».

Le coût et le nombre de personnes potentiellement concernées pourraient être évalués à partir des *Évaluations des voies et moyens*, qui sont toutefois, en l'occurrence, très lacunaires.

LE RÉGIME DES BIENS PROFESSIONNELS

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Coût (en millions d'euros)	nc	nc	nc	nc	nc	nc
Nombre de bénéficiaires	nc	nc	nc	nc	nc	nc

nc : non connu.

Source : projets de loi de finances, tome II de l'annexe Évaluations des voies et moyens.

En outre, le chiffrage de l'exonération applicable aux salariés et aux mandataires sociaux a enregistré une augmentation substantielle en 2014 et 2015, qui ne s'explique pas par une modification importante du dispositif.

L'EXONÉRATION PARTIELLE D'ISF DE L'ARTICLE 885 I QUATER DU CGI

(en millions d'euros)

Année	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
PLF 2013	131	39	120	–	–	–	–
PLF 2014	–	44	111	111	–	–	–
PLF 2015	–	–	160	170	180	–	–
PLF 2016	–	–	–	50	55	60	–
PLF 2017	–	–	–	–	53	55	56
Nombre de bénéficiaires	nc	nc	nc	nc	nc	nc	nc

nc : non connu.

Source : projets de loi de finances, tome II de l'annexe Évaluations des voies et moyens.

Compte tenu des données lacunaires sur la dépense fiscale elle-même, il est particulièrement malaisé de déterminer le public concerné et l'impact budgétaire du présent article.

Compte tenu du fait que celui-ci tend, en règle générale, à ajouter des critères permettant de bénéficier de ces régimes, il y a toutefois lieu de penser que **cet article aura globalement un impact légèrement positif sur les finances publiques**.

III. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. UNE DÉFINITION PLUS PRÉCISE DES CRITÈRES APPLICABLES AU TITRE DU RÉGIME DES BIENS PROFESSIONNELS

1. Le critère de rémunération normale

a. La comparaison sera établie à partir des seules rémunérations professionnelles

Comme indiqué précédemment, la mise en œuvre de ce critère, qui est conjointe avec celle du critère tenant à l'exercice d'une fonction effective, peut donner lieu à des solutions doctrinales ou jurisprudentielles peu satisfaisantes et, en tout état de cause, très complexes à intégrer pour le redevable.

À cet égard, il y a lieu de se féliciter que le présent article organise un dispositif plus simple, dans la mesure où il retient, pour l'appréciation du critère de rémunération normale, le même ensemble de revenus dans les termes de la comparaison.

À cet effet, l'**alinéa 8** prévoit que la rémunération doit être normale « *dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires non commerciaux et des revenus des gérants et des associés mentionnés à l'article 62 du code général des impôts* », c'est-à-dire les gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL), les gérants des sociétés en commandite par actions, les associés des sociétés de personnes ou membres des sociétés en participation.

Cette limitation à certains revenus soumis à l'impôt sur le revenu est celle en vigueur au titre du second critère de rémunération, à savoir celui relatif à la rémunération majoritaire.

Ainsi, cette limitation à ces seuls revenus soumis à l'impôt sur le revenu s'appliquerait à la fois au critère de la rémunération normale et au critère de la rémunération majoritaire, ce qui introduira davantage de cohérence entre les deux dispositifs.

En outre, la rédaction proposée établit une stricte symétrie entre les revenus pris en compte au numérateur et au dénominateur.

En pratique, cette rédaction, qui s'appuie sur les précisions déjà apportées pour l'application du critère de la rémunération majoritaire, conduit donc à exclure des termes de la comparaison certaines rémunérations non professionnelles telles que :

– les revenus qui, bien qu'étant imposables à l'impôt sur le revenu, n'entrent pas dans les catégories précitées, comme les revenus de capitaux mobiliers (RCM), les plus-values, les revenus fonciers et les pensions ou rentes viagères. Ainsi, sont exclus de la comparaison l'ensemble des revenus qui ne proviennent pas d'une activité professionnelle, notamment **l'ensemble des dividendes ou des intérêts versés en rémunération du capital investi** ;

– les jetons de présence prévus par l'article L. 225-45 du code de commerce, alloués par l'assemblée générale au titre de la participation des membres du conseil de surveillance, sont exclus de la rémunération dans la mesure où ils sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

La rémunération perçue par le président du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes sera également exclue des termes de la comparaison, dans la mesure où elle est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

À l'inverse, les indemnités reçues en rémunération d'un mandat parlementaire, imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, seront retenues pour l'application de cette comparaison ⁽¹⁸⁹⁾.

b. Le caractère normal de la rémunération est apprécié par comparaison avec les autres rémunérations au sein de la même société ou dans des sociétés similaires

L'**alinéa 8** du présent article, par ailleurs, inscrit dans la loi le principe, déjà dégagé par la pratique, selon lequel le caractère normal de la rémunération sera apprécié « *au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France* ».

Cette disposition reprend par conséquent les précisions apportées par le *BOFIP-I*, selon lesquelles « *l'administration doit comparer la rémunération des dites fonctions avec celle des autres dirigeants – statutaires ou salariés – de l'entreprise afin de déterminer si la rémunération perçue est en adéquation avec l'importance des fonctions effectivement exercées. Ces comparaisons internes peuvent être complétées par des rapprochements, dans le respect des exigences du secret professionnel, avec la rémunération de fonctions équivalentes dans des entreprises comparables (référence à des rémunérations publiées ou à une moyenne des rémunérations observées)* ».

2. Le critère de rémunération majoritaire

L'**alinéa 8** prévoit que la rémunération, telle que définie ci-dessus c'est-à-dire entrant dans les catégories précitées imposables à l'impôt sur le revenu, doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories.

Pour l'appréciation du critère de la rémunération majoritaire, la rédaction proposée établit par conséquent un **strict parallélisme entre les catégories de revenus qui peuvent être pris en compte au numérateur et au dénominateur de la comparaison.**

En conséquence, la prise en compte, au numérateur, de revenus correspondant à une activité effective mais imposable dans la catégorie des RCM, telle que la rémunération perçue par le président du conseil de surveillance (quand bien même elle était imposable dans la catégorie des RCM) n'est plus possible.

L'ensemble des rémunérations non professionnelles du dirigeant seraient également de fait exclues (autres revenus de capitaux mobiliers, plus-values mobilières, revenus fonciers, pensions et retraites) ; **cette exclusion sera effective à la fois au numérateur et au dénominateur de la comparaison, ce qui aura, pour le redevable, le mérite d'une plus grande simplicité.**

3. L'ajustement des dispositions limitant l'application du régime des biens professionnels aux seuls éléments du patrimoine social nécessaire à l'activité de la société

Les **alinéas 10** et **11** du présent article viennent préciser la portée de l'article 885 O *ter* du CGI, qui limite actuellement l'exonération d'ISF au titre du régime des biens professionnels à la seule fraction de la valeur des parts correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaire à l'activité de la société détenue par le redevable.

Pour la mise en œuvre de ce principe, le *Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFiP-I)* précise que les liquidités et les titres de placement inscrits au bilan d'une société sont présumés constituer des actifs nécessaires à l'activité professionnelle dès lors que leur acquisition découle de l'activité sociale ou résulte d'apports effectués sur des comptes courants d'associés.

Selon ce bulletin, « *cependant, s'agissant d'une présomption simple, l'administration peut, dans des cas exceptionnels, démontrer que ces liquidités et titres de placement ne sont pas nécessaires à l'accomplissement de l'objet social* ».

L'alinéa 10 vient préciser que le régime des biens professionnels ne s'appliquera pas à la fraction de la valeur des parts ou actions de la société représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette première société, lorsque cette détention n'est pas nécessaire à l'activité de la société détenue ou de la société détentrice.

Cet alinéa 10 ne vient pas créer un nouveau dispositif mais préciser celui qui existe déjà lorsqu'il s'agit de l'appliquer à la détention de filiales, de sous-filiales ou d'un ensemble de valeurs mobilières.

Dans ce domaine, une jurisprudence abondante est déjà venue préciser la portée de l'article 885 O *ter* précité dont les principes ont été intégrés au *BOFiP-I*.

Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFiP-I).

Mettant en œuvre ces principes, un arrêt de la cour d'appel de Paris du 28 novembre 2002 a confirmé un jugement de première instance ayant conclu qu'un portefeuille de valeurs mobilières n'était pas nécessaire à l'accomplissement de l'objet social de la société en cause, après avoir relevé que :

- le portefeuille litigieux était hors de proportion avec le volume d'activité de la société, les titres de placement représentant six à sept fois le montant du chiffre d'affaires ;
- ce portefeuille n'était pas utilisé pour couvrir des besoins de trésorerie, compte tenu d'un passif exigible à court terme de la société toujours inférieur au montant de ses créances ;
- la nature de l'activité de la société, le conseil en industrie, ne nécessitait aucun investissement, ainsi que le confirmait la faiblesse de l'actif immobilisé.

Le fait que les valeurs réalisables à court terme ou disponibles d'une société (y compris les titres de placement) excèdent largement son passif exigible à court terme (y compris les comptes courants d'associés) ne constitue donc qu'un indice de l'existence éventuelle d'actifs ne revêtant pas un caractère professionnel.

En application de ces principes, les titres détenus dans une société interposée qui possède une participation dans la société où le redevable exerce ses fonctions sont déjà exonérés pour une fraction de leur valeur.

Cette exonération partielle s'applique aux titres détenus dans la société interposée à la condition qu'ils soient la propriété personnelle du redevable. Les titres sont alors exonérés à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation qu'elle détient dans la société où le redevable exerce ses fonctions.

L'alinéa 11 prévoit qu'aucun rehaussement ne sera effectué sur le fondement de l'alinéa précédent à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'était pas en mesure de disposer des informations nécessaires.

B. LES PRÉCISIONS APPORTÉES À L'EXONÉRATION PARTIELLE DES SALARIÉS ET DES MANDATAIRES SOCIAUX

1. Les précisions apportées à la notion d'activité principale

L'**alinéa 4** précise la notion d'activité principale, qui permet de bénéficier de l'exonération partielle d'ISF des titres d'une société détenue par ses salariés ou ses mandataires sociaux.

Cette précision est opérée **en transposant à ce régime plusieurs critères actuellement en vigueur au titre du régime des biens professionnels**. À ce titre, le présent article rendra probablement l'application de l'exonération partielle plus complexe.

Cet alinéa 4 prévoit en effet que l'activité en cause, outre le fait de devoir être l'activité principale du redevable, devra correspondre à une **fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale**.

Comme pour le régime des biens professionnels, tel que modifié par le présent article, le caractère normal de cette rémunération sera apprécié uniquement en prenant en compte les revenus imposables à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires non commerciaux et des revenus des gérants ou associés visés à l'article 62 du CGI.

Par parallélisme avec la modification opérée par l'alinéa 8 du présent article, les **revenus non professionnels** tels que les revenus de capitaux mobiliers, les plus-values mobilières, les revenus fonciers ou les pensions et retraites ne seront pas pris en compte pour qualifier cette rémunération de normale.

À la différence du régime retenu pour les biens professionnels, l'alinéa 4 conduit toutefois à retenir, au numérateur comme au dénominateur, les **jetons de présence**, dont la prise en compte est exclue pour le régime des biens professionnels.

Selon l'exposé des motifs de l'article, cette prise en compte vise à « *préserver le champ actuel de l'article 885 I quater qui vise nommément les mandataires sociaux* ». **Comme indiqué précédemment, ces jetons de présence seront toutefois pris en compte à la fois au numérateur et au dénominateur.**

La présente rédaction prévoit, comme pour le régime des biens professionnels, que cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels.

2. Les précisions apportées en cas d'activités multiples

Par parallélisme avec les dispositions applicables au titre du régime des biens professionnels, l'**alinéa 6** du présent article prévoit de préciser l'application de l'article 885 I quater en cas d'activités multiples du redevable.

À cet effet, cet alinéa 6 prévoit que, lorsque l'exonération s'applique à des parts de plusieurs sociétés, la **condition de rémunération normale est appréciée dans chaque société** prise isolément, tandis que la condition de **rémunération majoritaire est respectée si la somme des rémunérations** perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus du redevable.

*

* *

La commission examine, en discussion commune, les amendements CF 179 de Mme Marie-Christine Dalloz, CF 276 de la Rapporteuse générale et CF 56 du président Carrez.

Mme Marie-Christine Dalloz. Une lecture attentive de l'article 20 permet de découvrir que la notion de biens professionnels s'y trouve doublement définie : positivement d'une part – ce que sont les biens professionnels –, négativement d'autre part – ce qu'ils ne sont pas. Cette très mauvaise rédaction présente, en outre, l'inconvénient de restreindre la portée de la notion de biens professionnels, pourtant confirmée par une jurisprudence constante de la Cour de cassation et par la doctrine de l'administration fiscale. Enfin, l'article 20 remet en cause le champ d'application d'un des dispositifs Dutreil, ce qui n'est pas souhaitable.

Pour toutes ces raisons, l'amendement CF 179 propose la suppression de l'article 20.

Mme la Rapporteuse générale. Je ne partage pas votre avis au sujet de l'article 20. L'an dernier, dans le cadre de l'examen du PLFR, nous nous sommes demandé ce qui devait entrer ou non dans la rémunération, en évoquant toutes sortes de situations – notamment celle du père qui reste, sans percevoir de rémunération, au sein de l'entreprise passée aux mains de ses enfants –, ce qui avait donné lieu à un très long débat. L'article 20, qui vise à apporter des réponses aux questions qui avaient été soulevées à cette occasion, n'a pas vocation à être supprimé dans son intégralité.

Cela dit, les alinéas 2 à 6 de cet article, qui ne portent pas sur le régime des biens professionnels, mais sur l'exonération d'ISF dont bénéficient les salariés et les mandataires sociaux détenant des parts de l'entreprise dans laquelle ils exercent leur activité principale, ont pour effet de rendre plus complexe la définition de l'activité principale, en y ajoutant une référence à la notion de « *rémunération normale* ».

Je suis donc défavorable à l'amendement CF 179, seule la suppression de ses alinéas 2 à 6, que propose mon amendement CF 276, étant justifiée.

M. le président Gilles Carrez. Pour ma part, je proposais avec l'amendement CF 56 de supprimer un élément de définition négatif, mais je rejoins l'analyse de la Rapporteuse générale.

Mme Véronique Louwagie. Certains éléments méritent effectivement d'être clarifiés, notamment la notion de « *rémunération normale* » et celle de biens professionnels. Si l'article 20 est inspiré par une volonté de clarification, je reste cependant dubitative. Ainsi est-il indiqué, à l'alinéa 10, que l'on ne prend pas en compte la fraction de la valeur des parts ou des actions de la société à concurrence des biens qui ne sont pas considérés comme nécessaires à l'activité de l'entreprise. Cette précision soulève elle-même des questions sur la notion de biens nécessaires à l'activité de l'entreprise : s'agit-il de biens nécessaires à un moment donné, de biens qui ont été nécessaires précédemment ou qui le seront ultérieurement ? Certes, il peut y avoir des abus, mais je ne suis

pas certaine que l'alinéa 10 de l'article 20, mal rédigé, permette d'y remédier : au contraire, j'ai l'impression qu'il risque d'être source de contentieux.

M. Charles de Courson. Effectivement, l'alinéa 10 de l'article 20 risque de poser de gros problèmes aux inspecteurs des impôts quand il s'agira de déterminer ce qui est nécessaire ou non à l'activité de l'entreprise, donc d'être à l'origine de nombreux contentieux. Pour ma part, je suis favorable à l'amendement CF 276 de la Rapporteuse générale.

La commission rejette l'amendement CF 179, puis elle adopte l'amendement CF 276 (amendement 241).

En conséquence, l'amendement CF 56 tombe.

La commission adopte ensuite l'article 20 modifié.

¹⁸⁷ () *MM Olivier Carré et Christophe Caresche, L'investissement productif de long terme, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 3063, 16 septembre 2015.*

¹⁸⁸ () *L'article 885 O quater du même code précise, par ailleurs, que les parts de société ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ne sont pas considérées comme des biens professionnels.*

¹⁸⁹ () *En ce sens, voir la question parlementaire de M. Jean-Pierre Philibert du 14 juin 1993, dont la réponse publiée au Journal officiel du 22 novembre 1993, page 4143.*

c. Amendements adoptés en séance

RAS

d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du 5 décembre 2016

- Article 20

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, pour soutenir l'amendement de la commission no 241.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, Rapporteuse générale.* Cet amendement a été adopté en commission des finances. Il vise à supprimer les alinéas 2 à 6 de l'article 20, qui a pour objet de clarifier le régime des biens professionnels, en permettant l'application plus simple du critère de la rémunération normale. Contrairement à ce qui est indiqué dans le titre de cet article, les alinéas 2 à 6 portent non pas sur le régime des biens professionnels mais sur le régime, totalement différent, de l'exonération de l'ISF à hauteur des trois quarts de la valeur des biens dont bénéficient les mandataires sociaux et les salariés qui exercent leur activité principale dans la société dont ils détiennent des parts.

Pour préciser la notion d'« activité principale », les alinéas 2 à 6 conduisent à ajouter au critère de l'activité principale celui de la rémunération normale. Il en résulte, selon la commission des finances, un ajout de complexité qui n'apporterait rien en clarté. C'est pourquoi elle propose de supprimer ces alinéas. Mais peut-être M. le secrétaire d'État va-t-il apporter des éclaircissements : nous jugeons que cette disposition est rendue plus complexe, peut-être va-t-il nous démontrer qu'elle clarifie les choses.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Le Gouvernement n'est pas favorable à cet amendement. En effet, l'objet de l'article est de préciser les conditions nécessaires à la sécurisation du champ d'application de l'article 885 I quater du code général des impôts et d'éviter certains abus. Or, l'article 885 I quater a pleinement sa place au sein de l'article 20, puisqu'il fait l'objet de modifications en cohérence avec le dispositif des biens professionnels, dont l'objectif est similaire et dont il s'inspire largement. Si vous adoptiez cet amendement, vous laisseriez perdurer des situations d'abus : l'existence de certains emplois, que l'on pourrait qualifier de « fictifs », peut en effet amener à considérer que des personnes font passer une partie de leur patrimoine comme constituant des biens professionnels. Les dispositions de l'article 20 nous paraissent indispensables pour éviter ce type d'abus. Le Gouvernement est donc tout à fait opposé à cet amendement.

M. le président. La parole est à M. le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire.

M. Gilles Carrez, *président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire.* Je souhaiterais défendre cet excellent amendement qu'avait proposé la rapporteure générale Valérie Rabault. Aujourd'hui en effet, en matière de définition des biens professionnels, nous sommes dans un univers de complexité et les contentieux sont innombrables. Ce que propose la rapporteure générale, et la commission des finances l'a suivie, est de simplifier. Au contraire, monsieur le secrétaire d'État, en maintenant ces alinéas, vous allez multiplier à nouveau les contentieux, l'insécurité et l'instabilité.

M. le président. La parole est à M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. On voit une nouvelle fois que le maintien de cet impôt...

M. Gilles Carrez, *président de la commission des finances.* Ce n'est pas ça !

M. Charles de Courson. Si ! C'est le problème de fond ! La question n'est pas seulement celle soulevée par notre rapporteure générale, mais aussi celle des biens qui sont considérés comme non indispensables à l'activité elle-même – je fais référence à l'alinéa 10 de l'article 20. Voyez un peu le travail des services fiscaux, qui vont devoir apprécier si tel bien est utile ou non à l'exploitation... On sombre ! Chaque année sont présentés de nouveaux amendements pour essayer de contourner les stratégies de contournement... On n'en sortira jamais ! Je voterai l'amendement de la commission, mais le problème de fond demeure.

M. le président. La parole est à M. le secrétaire d'État.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Je m'attendais à ce type d'arguments. Si, à chaque fois qu'on parle d'ISF et de mesures anti-abus, vous en profitez pour essayer d'accréditer l'idée que l'ISF serait un impôt stupide, on n'a pas fini !

M. Charles de Courson. On n'aura jamais fini !

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* De qui s'agit-il ? De personnes qui possèdent des parts d'une société dans laquelle elles affirment exercer leur activité professionnelle. Il est vrai qu'il peut y avoir des contentieux, monsieur le président de la commission. Mais l'alinéa 4 de l'article vise les cas où cette activité procure au moins la moitié des revenus d'activité du contribuable. Dans ces cas, on peut considérer que c'est une activité professionnelle et qu'il s'agit de biens professionnels, qui font l'objet d'une exonération partielle d'ISF. Dans les autres cas, bien sûr, cette exonération ne s'applique pas. Ce dispositif, qui a été évidemment travaillé avec nos services, est destiné à redresser des situations où, manifestement, on essaie de faire passer pour des biens professionnels des biens qui n'en sont pas. Il s'agit bien ici de revenus d'activité et d'eux seuls. Le Gouvernement est donc opposé à cet amendement.

M. Jean-Claude Buisine. Très bien !

(L'amendement n° 241 n'est pas adopté.)

M. le président. La parole est à M. Gilles Carrez, pour soutenir l'amendement n° 377.

M. Gilles Carrez, *président de la commission des finances.* C'est le même problème. Des conditions multiples et complexes permettent de qualifier de biens professionnels des participations dans les entreprises et de leur appliquer l'abattement de 75 %. L'article 20 ajoute une nouvelle condition : le caractère prépondérant des jetons de présence. Par cet amendement, je propose de supprimer cette condition supplémentaire.

M. le président. Quel est l'avis de la commission ?

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale.* La commission n'a pas formellement examiné cet amendement, puisqu'elle avait adopté le précédent, qui l'avait fait tomber. La lecture que je fais de l'article est qu'en prenant en compte les jetons de présence au numérateur comme au dénominateur, notamment pour les mandataires sociaux, l'appréciation du critère de rémunération normale sera plus accommodante que si on ne les prend pas en compte. À titre personnel, j'émet donc un avis défavorable.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Le Gouvernement est également défavorable à cet amendement puisque la mention des jetons de présence, imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, est nécessaire pour tenir compte de la situation particulière des mandataires sociaux qui n'exercent pas de fonctions de direction, au sens du bien professionnel, au regard de l'appréciation du caractère normal et principal de leur rémunération. En effet, alors que les mandataires sociaux sont expressément éligibles au dispositif d'exonération partielle défini par l'article 20, ils sont en revanche exclus, en tant que tels, du bénéfice du dispositif des biens professionnels prévu à l'article 885 O *bis* du code général des impôts. Il convient de tenir compte de cette différence de champ d'application des deux dispositifs.

(L'amendement n° 377 n'est pas adopté.)

M. le président. La parole est à M. Dominique Lefebvre, pour soutenir l'amendement n° 40.

M. Dominique Lefebvre, *suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale.* Il est rédactionnel.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Pour une fois, le Gouvernement n'est pas favorable à une modification rédactionnelle. Je crains en effet qu'en l'occurrence, la recherche d'une rédaction plus lisible ne nous fragilise sur le plan juridique. En lecture stricte, « l'activité de cette dernière » pourrait en effet s'interpréter comme renvoyant à la dernière occurrence du terme « société », soit, en l'espèce, non pas la société détenue directement ou indirectement par l'entreprise, mais la société constitutive du bien professionnel elle-même. C'est précisément ce que l'on ne souhaite pas. Il n'y a donc pas lieu de retenir cet amendement.

M. le président. Monsieur Lefebvre ?

M. Dominique Lefebvre, suppléant Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Je retire l'amendement, monsieur le président.

(L'amendement n° 40 est retiré.)

(L'article 20 est adopté.)

2. Sénat

a. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016

- Article 20

Commentaire : le présent article propose de modifier la définition des biens professionnels exonérés de l'assiette de l'impôt sur la fortune.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UN RÉGIME D'EXONÉRATION TOTALE D'ISF POUR LES BIENS PROFESSIONNELS

En application du dernier alinéa de l'article 885 A du code général des impôts, les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R du même code ne sont pas pris en compte dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

Conformément à l'article 885N précité, sont considérés comme professionnels les biens «nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale».

Aux termes de l'article 885 O bis du même code, les parts et actions de sociétés peuvent à ce titre être considérées comme des biens professionnels si deux principales conditions sont réunies.

Premièrement, le propriétaire doit occuper une fonction dirigeante au sein de la société, ce qui correspond à un poste de gérant, d'associé, de président, de directeur général, de président du conseil de surveillance ou de membre du directoire.

Le deuxième alinéa du 1°précise que les fonctions doivent être «effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale» représentant plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu «dans les catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés».

Deuxièmement, les parts ou actions du propriétaire doivent, au choix:

-représenter 25% au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, «directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs»;

-avoir une valeur correspondant au minimum à 50% du patrimoine brut du propriétaire imposable à l'ISF.

L'article 885 O ter du code général des impôts prévoit néanmoins que seule la fraction de la valeur des parts ou actions «correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société» bénéficie de l'exonération. Autrement dit, seule la fraction de la participation correspondant aux actifs nécessaires à l'activité de la société est exonérée d'ISF.

B. UN RÉGIME D'EXONÉRATION PARTIELLE POUR LES PARTS OU ACTIONS DÉTENUES PENDANT SIX ANS PAR LES SALARIÉS ET LES MANDATAIRES SOCIAUX

Lorsque les conditions d'application du régime des biens professionnels ne sont pas réunies, le propriétaire peut néanmoins bénéficier, en application de l'article 885 I quater, d'une exonération partielle d'ISF à hauteur des trois quarts de la valeur des parts ou actions.

L'exonération est subordonnée à la condition que le propriétaire exerce son activité principale dans la société comme salarié ou mandataire social (*Comme le rappelle le Bulletin officiel des finances publiques, il convient d'entendre par mandataires sociaux «le président du conseil d'administration, les administrateurs, le président du conseil de surveillance, les membres du conseil de surveillance, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les membres du directoire ou le gérant» (BOI-PAT-ISF-30-40-80-20120912)*) et que les parts ou actions restent sa propriété pendant au moins six ans à compter du «premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée».

En application du IV du même article, l'exonération partielle est «exclusive de l'application de tout autre régime de faveur».

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. UN DURCISSEMENT DE LA NOTION D'ACTIVITÉ PRINCIPALE

1. Dans le régime d'exonération partielle

Les alinéas 2 à 6 du présent article visent à expliciter la notion d'activité principale dans le cadre du régime d'exonération partielle prévu à l'article 885 I quater du code général des impôts.

La première phrase du quatrième alinéa propose de préciser que l'activité doit correspondre à une fonction «effectivement exercée» et donner lieu à une «rémunération normale» au regard des rémunérations du même type versées «au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires» établies en France.

En outre, la deuxième phrase du quatrième alinéa vise à créer un seuil de rémunération: désormais, la qualification d'activité principale supposerait que la rémunération représente plus de la moitié des revenus «à

raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu» (Il s'agit uniquement des revenus relevant des catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du code général des impôts ainsi que des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.), à l'exclusion des revenus non professionnels.

Enfin, les cinquième et sixième alinéas du présent article proposent que, lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale soit appréciée «dans chaque société prise isolément», tandis que la condition relative au seuil de rémunération serait respectée uniquement «si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés au même alinéa».

2. Dans le régime d'exonération totale

Les septième et huitième alinéas du présent article visent à transposer au régime d'exonération totale prévu à l'article 885 O bis du code général des impôts les nouvelles conditions proposées au quatrième alinéa du présent article pour le régime d'exonération partielle, à l'exception de la référence aux jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus mobiliers.

Au regard du droit en vigueur, l'adoption de ces dispositions se traduirait par deux principales évolutions:

-la condition de rémunération normale serait désormais explicitement appréciée au regard des rémunérations du même type versées «au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires»;

-les revenus non professionnels seraient exclus du calcul permettant d'apprécier le respect du seuil de rémunération de 50%.

B. L'EXCLUSION DES ACTIFS NON NÉCESSAIRES À L'ACTIVITÉ DE LA SOCIÉTÉ ÉTENDUE AUX ACTIFS DES FILIALES ET SOUS-FILIALES

Les trois derniers alinéas du présent proposent d'étendre aux actifs des filiales et sous-filiales l'exclusion du régime des biens professionnels des actifs non nécessaires à l'activité de la société prévue à l'article 885 O ter du code général des impôts.

Ainsi, le dixième alinéa du présent article entend indiquer que «n'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée [...] représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette société non nécessaire à sa propre activité ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société».

Le dernier alinéa du présent article propose toutefois de préciser qu'aucun rehaussement ne peut être effectué sur ce fondement à raison d'éléments pour lesquels le redevable, «de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires».

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Les contentieux liés à la définition de la notion de bien professionnel témoignent des fragilités de l'ISF, dont la survie a été subordonnée à la mise en place de nombreuses exonérations visant à en atténuer les effets anti-économiques. Aussi, la question de l'avenir de l'ISF devra être posée à l'issue des prochaines élections.

Dans l'intervalle, il est toutefois nécessaire de garantir la sécurité juridique des dispositions opposables aux contribuables.

a. UNE CLARIFICATION IMPARFAITE DE LA NOTION D'ACTIVITÉ PRINCIPALE

Si le bénéfice des régimes d'exonération précités est subordonné au fait que le propriétaire des titres exerce son activité principale dans la société, l'article 885 I quater du code général des impôts ne précise pas les critères en vertu desquels cette condition doit être appréciée, contrairement à l'article

885 O bis du même code.

Aussi, la Cour de cassation a considéré dans un arrêt rendu le 5 janvier 2016 (*Cour de cassation, civile, chambre commerciale, 5 janvier 2016, 14-23.681*) que la condition tenant à l'exercice de l'activité principale prévue à l'article 885 I quater n'implique pas nécessairement de percevoir une rémunération mais doit être appréciée au regard d'un faisceau d'indices.

Par conséquent, le présent article propose de transposer à l'article 885 I quater, en les précisant, les critères d'appréciation actuellement prévus à l'article 885 O bis. Comme cela a été indiqué précédemment, l'activité du redevable au sein de la société devra notamment correspondre à une fonction «effectivement exercée» et donner lieu à une «rémunération normale» pour ouvrir droit au régime, un seuil minimal de rémunération correspondant à 50% des revenus professionnels étant par ailleurs mis en place.

Votre rapporteur général n'est pas opposé à cette clarification, dans la mesure où le dispositif proposé permet de «garantir l'effectivité du lien entre les redevables concernés et les sociétés en cause» (*Étude d'impact annexé au présent projet de loi de finances rectificative*), qui justifie l'exonération accordée, tout en limitant le risque de contentieux.

Toutefois, la nouvelle rédaction du dernier alinéa du 1° de l'article 885 O bis proposée au huitième alinéa du présent article afin d'harmoniser les deux régimes ne fait pas référence aux jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus mobiliers, contrairement à la nouvelle rédaction du I de l'article 885 I quater proposée au quatrième alinéa du présent article. Cette référence permet pourtant de tenir compte de ce mode de rémunération

spécifique à certains dirigeants (ex : président du conseil de surveillance) dans les modalités de calcul du seuil minimal de rémunération.

En outre, un aménagement de la condition de détention de six ans prévue au deuxième alinéa du I de l'article 885 I quater pour bénéficier du régime d'exonération partielle pourrait opportunément être envisagé. En effet, cette durée minimale est actuellement appréciée «à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée». Dans le cas d'un redevable qui basculerait du régime d'exonération totale prévu à l'article 885 O bis vers le régime d'exonération partielle prévu à l'article 885 I quater, par exemple à la suite d'un départ à la retraite, la durée de détention des parts ou actions sous le régime d'exonération totale n'est donc pas prise en compte, créant ainsi une inégalité injustifiée entre redevables.

Aussi, votre rapporteur général vous propose deux amendements (FINC. 13 et FINC. 12) permettant de remédier à ces difficultés.

b. UNE EXCLUSION DES ACTIFS DES FILIALES ET SOUS-FILIALES DONT LA CONSTITUTIONNALITÉ N'EST, EN L'ÉTAT, PAS ASSURÉE

En complément, le présent article propose d'étendre aux actifs des filiales et sous-filiales l'exclusion du régime des biens professionnels des actifs non nécessaires à l'activité de la société prévue à l'article 885 O ter du code général des impôts.

Il s'agit là encore de tenir compte d'un récent arrêt (*Cour de cassation, civile, chambre commerciale, 20 octobre 2015, 14-19.598*) dans lequel la Cour de cassation a considéré que le champ d'application du mécanisme de limitation de l'exonération des biens professionnels ne pouvait s'étendre aux actifs des filiales et sous-filiales des sociétés constituant un groupe, dès lors que l'article 885 O ter du code général des impôts est d'interprétation stricte.

Dans l'étude d'impact annexée au présent projet de loi, le Gouvernement estime ainsi qu'à défaut de modifier ces dispositions, le risque est «de voir se développer les pratiques abusives consistant à placer, en vue de bénéficier d'une exonération d'ISF, les biens non nécessaires à l'activité professionnelle, tels que des biens issus du patrimoine personnel du dirigeant et réservés à son seul usage, dans des filiales ou sous-filiales de la société éligible au régime des biens professionnels».

Le Gouvernement admet néanmoins, compte tenu «des éventuelles difficultés d'application de cette règle», la nécessité de prévoir une «clause de sauvegarde» afin de protéger les redevables qui, de bonne foi, n'étaient pas en mesure de «disposer des informations nécessaires» pour faire une juste application du dispositif au moment du calcul de l'exonération. L'opération de réintégration pourrait en effet se révéler excessivement complexe pour les sociétés non cotées, en ce qu'elle suppose au préalable une valorisation des parts ou actions détenues par le contribuable.

Si votre rapporteur général ne conteste pas la nécessité de lutter contre les pratiques consistant à loger des biens issus du patrimoine personnel du dirigeant et réservé à son seul usage au sein de filiales, la constitutionnalité du dispositif proposé ne semble pas assurée en l'état.

Dans sa décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a en effet censuré les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2013 qui visaient à prévoir que «l'exclusion de la catégorie des biens professionnels des éléments du patrimoine non nécessaires à l'activité professionnelle s'applique quel que soit le nombre de niveaux d'interposition entre la société et les biens non nécessaires à son activité» — ce qui revenait à «prendre en compte, dans le patrimoine des personnes physiques detentrices de participations dans des sociétés, des éléments de patrimoine appartenant à des sociétés dans lesquelles ils ne détenaient aucune participation, aux fins d'apprécier le caractère nécessaire des actifs ainsi globalisés» (*Jean-Pierre Maublanc, «Non extension aux actifs des filiales et sous-filiales de la limite d'exonération d'ISF des parts sociales», Droit fiscal n°6, 11 février 2016*). En l'espèce, le juge constitutionnel a estimé que le législateur ne pouvait asseoir l'ISF sur ces éléments du patrimoine de la société «alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé» (*Décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons.96*).

Or, l'extension proposée au présent article reviendrait précisément à asseoir l'ISF sur des biens logés au sein de filiales et sous-filiales dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable.

Aussi, afin de sécuriser le dispositif, votre rapporteur général propose de modifier la clause de sauvegarde en reprenant le considérant du Conseil constitutionnel précité : ainsi, aucun rehaussement ne pourrait être effectué «à raison des éléments dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable, ou pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires».

C'est l'objet de l'amendement FINC. 14.

Décision de la commission: votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié

b. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 97

C	Favorable
G	Défavorable
Adopté	

Présenté par M. de Montgolfier au nom de la commission des finances le 13 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 20

I. – Après l’alinéa 2

Insérer un alinéa ainsi rédigé :

...) Au deuxième alinéa, après les mots : « duquel l’exonération », sont insérés les mots : « prévue au premier alinéa ou à l’article 885 O *bis* » ;

II. – Pour compenser la perte de recettes résultant du I ci-dessus, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

La perte de recettes pour l’État résultant de l’assouplissement de la condition de détention de six ans prévu au ...) du 1° du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d’une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Exposé sommaire :

Le présent amendement vise à aménager la condition de détention de six ans des parts ou actions prévue au deuxième alinéa du I de l’article 885 I *quater* du code général des impôts (CGI) pour bénéficier du régime d’exonération partielle au titre de l’ISF.

En effet, cette durée minimale est actuellement appréciée « à compter du premier fait générateur au titre duquel l’exonération a été demandée ». Dans le cas d’un redevable qui basculerait du régime d’exonération totale prévu à l’article 885 O *bis* du CGI vers le régime d’exonération partielle prévu à l’article 885 I *quater* du même code, par exemple à la suite d’un départ à la retraite, la durée de détention des parts ou actions sous le régime d’exonération totale ne serait pas prise en compte, créant ainsi une inégalité injustifiée entre redevables.

Le présent amendement vise à remédier à cette difficulté.

- Amendement n° 98

C	Favorable
G	Défavorable
Adopté	

Présenté par M. de Montgolfier au nom de la commission des finances le 13 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 20

I. – Alinéa 8, première phrase

Après les mots :

non commerciaux

rédigé ainsi la fin de cette phrase :

, revenus des gérants et associés mentionnés à l’article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l’entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France.

II. – Pour compenser la perte de recettes résultant du I ci-dessus, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

La perte de recettes pour l'État résultant de la première phrase du deuxième alinéa du 2° du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Exposé sommaire :

Pour apprécier le respect du seuil minimal de rémunération prévu dans le cadre du régime d'exonération totale d'ISF au titre des biens professionnels, le dispositif proposé ne prend pas en compte les jetons de présence, comme cela est pourtant prévu par le présent article pour le régime d'exonération partielle.

Par cohérence, le présent amendement vise donc à inclure ce mode de rémunération spécifique à certains dirigeants (ex : président du conseil de surveillance) dans le régime d'exonération totale.

- **Amendement n° 99**

C	Favorable
G	Défavorable
Adopté	

Présenté par M. de Montgolfier au nom de la commission des finances le 13 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 20

Alinéa 11

Après les mots :

des éléments

rédigier ainsi la fin de cet alinéa :

dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable, ou pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

Exposé sommaire :

Le présent article propose d'étendre aux filiales et sous-filiales des sociétés détenues par le contribuable l'exclusion du régime des biens professionnels des actifs non nécessaires à l'activité de ces sociétés.

Si la question de l'avenir de l'ISF devra être posée à l'issue des prochaines élections présidentielle et législatives, le présent amendement vise, dans l'intervalle, à protéger les contribuables.

Dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a en effet censuré les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2013 qui visaient à prévoir que l'exclusion de la catégorie des biens professionnels des éléments du patrimoine non nécessaires à l'activité professionnelle s'applique quel que soit le nombre de niveaux d'interposition entre la société et les biens non nécessaires à son activité. En l'espèce, le juge constitutionnel a estimé que le législateur ne pouvait asseoir l'ISF sur ces éléments du patrimoine de la société « alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé ».

Or, l'extension proposée au présent article reviendrait précisément à asseoir l'ISF sur des biens logés au sein de filiales et sous-filiales dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable.

Aussi, afin de garantir la sécurité juridique des dispositions opposables aux contribuables, le présent amendement propose de reprendre dans le dispositif le considérant du Conseil constitutionnel précité.

c. Compte-rendu intégral des débats, séance du 15 décembre 2016

- **Article 20**

M. le président. L'amendement n° 274, présenté par Mme Beaufils, MM. Bocquet, Foucaud et les membres du groupe communiste républicain et citoyen, est ainsi libellé :

Rédiger ainsi cet article :

Les articles 885 I *bis*, 885 I *ter*, 885 I *quater* et 885-0 V *bis* du code général des impôts sont abrogés.

La parole est à Mme Marie-France Beaufils.

Mme Marie-France Beaufile. Nous comprenons fort bien l'esprit de la démarche du Gouvernement, partisan d'une plus grande transparence dans le traitement des niches fiscales propres à l'impôt de solidarité sur la fortune. Notre position constante est plutôt la suppression de l'essentiel de ces niches.

Le rendement de cet impôt n'est pas aussi ridicule que certains peuvent le penser : 5,3 milliards d'euros prévus pour l'année 2016. Cependant, ce rendement est bridé par un certain nombre de niches fiscales, dont le coût peut s'avérer important, alors même que le nombre des contribuables qui y recourent est plutôt réduit.

Dans le cadre des opérations portant engagement collectif de conservation des titres et parts d'une société, dont le contribuable n'est qu'un actionnaire somme toute ordinaire, l'opération coûte la bagatelle de 180 millions d'euros au budget général, pour un nombre indéterminé de bénéficiaires.

S'agissant des apports en numéraire aux entreprises, à savoir le dispositif ISF-PME, et des dons aux œuvres, nos données sont plus précises. Dans le cas de l'ISF-PME, les souscripteurs sont au nombre de 53 700, pour une enveloppe de 620 millions d'euros, soit environ un contribuable redevable de l'ISF sur six, signe tout relatif du succès d'un dispositif pourtant vieux de près de dix ans et qui s'avère plus attractif que bien d'autres incitations à l'investissement. La baisse d'impôt est en moyenne de 11 545 euros, montant fort éloigné du plafond et qui correspond, de fait, à ce que chaque contribuable juge utile de verser eu égard à sa cotisation d'ISF, et non à la réalité des besoins en fonds propres de nos PME.

Dans le cas des dons aux œuvres, le nombre des contribuables concernés atteint 37 842, soit un dixième environ des redevables, pour une dépense fiscale de 150 millions d'euros, soit une remise moyenne d'impôt qui est de moins de 4 000 euros, dont on peut penser qu'elle est calibrée, là encore, à raison de la situation des contribuables plus que de celle des œuvres ou fondations ainsi financées.

M. le président. Quel est l'avis de la commission ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. À lire le rapport que produit chaque année Bercy sur les départs des contribuables à l'étranger, il est certain que l'ISF a des conséquences. Heureusement, les biens professionnels sont exonérés ; si tel n'était pas le cas, je pense qu'il n'y aurait plus un seul chef d'entreprise en France. Si cet amendement était adopté, le déclin de la France serait accéléré par le départ massif de tous les dirigeants d'entreprise.

Quant à l'autre dispositif que l'amendement tend à supprimer, nous souhaitons son maintien. La possibilité de payer son impôt sous forme d'investissement dans les PME est un moyen d'apporter des fonds propres à ces entreprises, qui en ont tant besoin.

La commission a donc émis un avis extrêmement défavorable sur cet amendement, dont l'adoption pénaliserait les PME et accentuerait les effets anti-économiques de l'ISF.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État. L'avis du Gouvernement est défavorable, pour quatre raisons.

Premièrement, *via* les dispositifs existants, s'exprime la volonté du Gouvernement de favoriser le développement des entreprises, notamment d'aider à leur transmission. Or votre amendement, madame la sénatrice, vise à supprimer un outil important de l'accompagnement des entreprises.

Deuxièmement, les dispositifs mis en place, qui s'adressent notamment aux entreprises familiales, visent à les stabiliser et à soutenir leur développement.

Troisièmement, une abrogation de ces dispositifs fragiliserait en premier lieu les PME, ce qui serait particulièrement néfaste pour l'économie.

Enfin, quatrièmement, si votre amendement était adopté, par ricochet, il supprimerait le dispositif anti-abus qui est prévu en matière de biens professionnels, ce qui va à l'encontre de l'objectif de lutte contre la fraude poursuivi par le Gouvernement.

M. le président. Je mets aux voix l'amendement n° 274.

(L'amendement n'est pas adopté.)

M. le président. L'amendement n° 97, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

I. – Après l'alinéa 2

Insérer un alinéa ainsi rédigé :

...) Au deuxième alinéa, après les mots : « duquel l'exonération », sont insérés les mots : « prévue au premier alinéa ou à l'article 885 O bis » ;

II. – Pour compenser la perte de recettes résultant du I ci-dessus, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

La perte de recettes pour l'État résultant de l'assouplissement de la condition de détention de six ans prévu au ...) du 1° du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

La parole est à M. le rapporteur général.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. Cet amendement vise à aménager la condition de détention de six ans des parts ou actions prévue au deuxième alinéa du I de l'article 885 I *quater* du code général des impôts pour bénéficier du régime d'exonération partielle au titre de l'ISF.

Le cas est notamment celui d'un contribuable qui basculerait du régime d'exonération totale prévu à l'article 885 O *bis* du code général des impôts vers le régime d'exonération partielle.

Il s'agit de remédier à cette difficulté.

M. le président. L'amendement n° 98, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

I. – Alinéa 8, première phrase

Après les mots :

non commerciaux

rédiger ainsi la fin de cette phrase :

, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France.

II. – Pour compenser la perte de recettes résultant du I ci-dessus, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

La perte de recettes pour l'État résultant de la première phrase du deuxième alinéa du 2° du présent article est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

La parole est à M. le rapporteur général.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. Pour apprécier le respect du seuil minimal de rémunération prévu dans le cadre du régime d'exonération totale d'ISF au titre des biens professionnels, le dispositif proposé ne prend pas en compte les jetons de présence. Par cohérence, le présent amendement vise donc à inclure ce mode de rémunération spécifique dans le régime d'exonération totale.

M. le président. L'amendement n° 99, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

Alinéa 11

Après les mots :

des éléments

rédiger ainsi la fin de cet alinéa :

dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable, ou pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

La parole est à M. le rapporteur général.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. L'article 20 du projet de loi de finances rectificative pour 2016 propose d'étendre aux filiales et sous-filiales des sociétés détenues par le contribuable l'exclusion du régime des biens professionnels des actifs non nécessaires à l'activité de ces sociétés.

Le présent amendement vise à protéger les contribuables, en espérant que la question de l'ISF soit reposée prochainement.

M. Richard Yung. Comment ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. Eh oui, je le dis clairement : cette question sera posée !

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement sur ces trois amendements ?

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État. L'amendement n° 97, vise, dans les faits, à réduire la durée réelle de conservation des titres donnant droit à une exonération. Il s'agit d'une remise en cause du dispositif lui-même.

Je mentionnerai, de ce point de vue, la décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 autorisant l'insertion dans le code général des impôts d'un article 885 I *quater*. Le Conseil constitutionnel a fondé sa décision sur le constat que « le nouvel avantage fiscal accordé par [cet] article [...] vise à inciter tant les mandataires sociaux de l'entreprise et les salariés qui y exercent leurs fonctions, que ceux qui ont quitté l'entreprise pour faire valoir leurs droits à la retraite, à conserver les parts ou actions qu'ils détiennent ; qu'eu égard aux conditions posées en ce qui concerne la durée de conservation des titres et le caractère effectif du lien qui doit unir les personnes concernées aux sociétés en cause, l'exonération partielle que prévoit la disposition critiquée repose sur des critères objectifs et rationnels en relation directe avec les fins poursuivies par le législateur ».

Au regard de cette décision, l'engagement de conservation de six ans apparaît clairement comme la contrepartie de l'exonération et la garantie que celle-ci est accordée au vu de critères « objectifs et rationnels », en relation avec les objectifs du dispositif, c'est-à-dire, selon les termes de cette même décision, « favoriser la stabilité du capital des sociétés » afin d'« assurer le développement des entreprises et [de] sauvegarder l'emploi ».

L'adoption de votre amendement, monsieur le rapporteur général, aboutirait à limiter, voire, dans certains cas, à ôter tout effet pratique à cet engagement ; elle remettrait en cause la constitutionnalité de l'ensemble du dispositif, lequel échouerait, en pratique, à favoriser la stabilité du capital. L'exonération se trouvant dès lors sans contrepartie, elle ne serait plus justifiée au plan constitutionnel.

Pour cette raison, le Gouvernement émet un avis défavorable sur cet amendement.

Les jetons de présence ordinaires ne sont pas mentionnés au titre des revenus pris en compte pour l'application de l'exonération des biens professionnels prévue à l'article 885 O *bis* du code général des impôts, dès lors qu'ils ne rémunèrent pas à titre principal l'exercice de fonctions de direction.

Le Gouvernement est donc défavorable à l'amendement n° 98.

Quant à l'amendement n° 99, là encore, la décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 n'est pas applicable en l'espèce. L'article 20 du projet de loi de finances rectificative pour 2016 ne vise pas à réintégrer dans l'assiette imposable à l'ISF du contribuable des éléments dont il n'a pas la disposition, mais simplement à corriger la valeur exonérée des parts de biens professionnels au prorata de la valeur des biens non nécessaires détenus *via* des filiales. L'avis est donc également défavorable.

M. le président. La parole est à M. le rapporteur général.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. L'amendement n° 97 ne vise pas à supprimer la condition de détention, comme je l'ai entendu : il vise à l'aménager. S'il y a un changement de régime, on cumule les deux conditions de durée.

M. Christophe Sirugue, secrétaire d'État. Dans les faits, vous réduisez sa portée !

M. le président. Je mets aux voix l'amendement n° 97.

(L'amendement est adopté.)

M. le président. Je mets aux voix l'amendement n° 98.

(L'amendement est adopté.)

M. le président. Je mets aux voix l'amendement n° 99.

(L'amendement est adopté.)

M. le président. Je mets aux voix l'article 20, modifié.

(L'article 20 est adopté.)

B. Commission mixte paritaire

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n° 4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016**

RAS

C. Nouvelle lecture

1. Assemblée nationale

a. Texte n° 4320 adopté par le Sénat et transmis le 18 décembre 2016

- Article 20

I. – Le chapitre I *bis* du titre IV de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I de l'article 885 I *quater* est ainsi modifié :

aa) (nouveau) Au deuxième alinéa, après les mots : « duquel l'exonération », sont insérés les mots : « prévue au premier alinéa du présent I ou à l'article 885 O *bis* » ;

a) Après le même deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

b) Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa. » ;

2° Le second alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ; »

3° L'article 885 O *ter* est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette société non nécessaire à sa propre activité ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au même premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable, ou pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

II (*nouveau*). – La perte de recettes pour l'État résultant, d'une part, de l'assouplissement de la condition de détention de six ans et, d'autre part, de la prise en compte des jetons de présence pour apprécier le respect du seuil minimal de rémunération est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

b. Rapport n° 4322 de Mme Rabault fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016

- Article 20

Cet article vise à apporter plusieurs précisions à deux dispositifs d'exonération de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) liés aux fonctions et mandats du redevable dans une société :

– l'exonération totale des parts de sociétés bénéficiant du **régime des biens professionnels**, c'est-à-dire des sociétés dans lesquelles le redevable occupe une **fonction de direction** effective et rémunératrice et possède **25 % des droits de vote** ;

– l'exonération partielle des parts de sociétés détenues par les **salariés** ou les **mandataires sociaux** lorsqu'ils exercent dans cette société leur **activité principale**.

Tout en apportant davantage de cohérence entre ces deux volets, les modifications prévues par le présent article visent pour l'essentiel à définir manière plus précise :

– les modalités selon lesquelles les **critères de rémunération** seront appréciés pour l'application du régime des biens professionnels ;

– les modalités selon lesquelles l'exonération au titre des biens professionnels peut être limitée à la fraction du patrimoine social de la société nécessaire à son activité ;

– la notion d'**activité principale** qui permet l'application de l'exonération prévue pour les mandataires sociaux et les salariés ;

– les conditions dans lesquelles ce dernier régime s'applique en cas d'activités multiples.

I. LES DISPOSITIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. LE DROIT EN VIGUEUR

1. Le régime des biens professionnels

Pour bénéficier, au titre du régime des biens professionnels, d'une exonération à raison de la détention de parts de société, l'article 885 O *bis* du CGI pose trois ensembles de conditions :

– le redevable doit exercer dans la société une **activité de direction**, c'est-à-dire qu'il doit être soit gérant (si c'est une société à responsabilité limitée ou une société en commandite simple), soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire (lorsqu'il s'agit d'une société par actions) ;

– le redevable doit en outre exercer ces fonctions de manière **effective** et donner lieu à une **rémunération normale** (critère de la rémunération normale). En outre, cette rémunération doit représenter **plus de la moitié des revenus** du redevable, cette condition étant une condition supplémentaire et non un critère d'application de la condition relative à la rémunération normale (critère de la rémunération majoritaire) ;

– le redevable doit **posséder au moins 25 % des droits de vote** attachés aux titres émis par cette société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint, d'un ascendant ou descendant, d'un frère ou d'une sœur.

Outre le critère tenant à l'exercice d'une fonction effective, l'application du régime des biens professionnels dépend donc de deux critères tenant à la rémunération du redevable dirigeant :

– cette rémunération **doit être « normale »** ;

– elle doit représenter **plus de la moitié** des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux.

Le cumul de ces deux critères et le caractère très subjectif du premier a donné lieu, depuis plusieurs années, à une critique grandissante des redevables concernés ou de leurs représentants.

2. L'exonération partielle des parts détenues par les salariés ou mandataires sociaux

L'article 885 I *quater* du CGI prévoit, par ailleurs, une exonération d'ISF, applicable à la détention de parts de sociétés détenues par les salariés ou les mandataires sociaux de cette entreprise à hauteur des trois quarts de leur valeur.

L'article 885 I *quater* prévoit que cette exonération partielle est applicable à condition de respecter un ensemble de conditions :

– la société doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;

– le détenteur des titres doit exercer dans cette entreprise son **activité principale** comme **salarié ou mandataire social** ;

– l'exonération est subordonnée à une condition de détention des parts d'une durée minimale de six ans ;

– les parts détenues par une même personne dans plusieurs sociétés bénéficient du régime d'exonération partielle lorsque le redevable exerce une activité éligible dans chaque société et que les sociétés en cause ont effectivement des activités, soit similaires, soit connexes et complémentaires.

N'étant pas précisée dans l'article 885 I *quater* du CGI, la notion d'activité principale est définie par référence à l'article 885 N du même code, prévoyant de manière générale que « *les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels* ».

B. LE DROIT PROPOSÉ

1. Une définition plus précise des critères applicables au titre du régime des biens professionnels

a. Le critère de rémunération normale

Comme indiqué précédemment, la mise en œuvre de ce critère, qui est conjointe avec celle du critère tenant à l'exercice d'une fonction effective, peut donner lieu à des solutions doctrinales ou jurisprudentielles peu satisfaisantes et, en tout état de cause, très complexes à intégrer pour le redevable.

Le présent article organise donc un dispositif plus simple, dans la mesure où il retient, pour l'appréciation du critère de rémunération normale, le même ensemble de revenus dans les termes de la comparaison.

À cet effet, cet article prévoit que la rémunération doit être normale « *dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires non commerciaux et des revenus des gérants et des associés mentionnés à l'article 62 du code général des impôts* », c'est-à-dire les gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL), les gérants des sociétés en commandite par actions, les associés des sociétés de personnes ou membres des sociétés en participation.

Par ailleurs, le présent article inscrit dans la loi le principe, déjà dégagé par la pratique, selon lequel le caractère normal de la rémunération sera apprécié « *au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France* ».

b. Le critère de rémunération majoritaire

Le présent article prévoit que la rémunération, telle que définie ci-dessus c'est-à-dire entrant dans les catégories précitées imposables à l'impôt sur le revenu, doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories.

Pour l'appréciation du critère de la rémunération majoritaire, la rédaction proposée établit par conséquent un **strict parallélisme entre les catégories de revenus qui peuvent être pris en compte au numérateur et au dénominateur de la comparaison.**

c. L'ajustement des dispositions limitant l'application du régime des biens professionnels aux seuls éléments du patrimoine social nécessaire à l'activité de la société

Le présent article vient préciser la portée de l'article 885 O *ter* du CGI, qui limite actuellement l'exonération d'ISF au titre du régime des biens professionnels à la seule fraction de la valeur des parts correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaire à l'activité de la société détenue par le redevable.

L'alinéa 10 du présent article vient préciser que le régime des biens professionnels ne s'appliquera pas à la fraction de la valeur des parts ou actions de la société représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette première société, lorsque cette détention n'est pas nécessaire à l'activité de la société détenue ou de la société détentrice.

2. Les précisions apportées à l'exonération partielle des salariés et des mandataires sociaux

L'alinéa 4 du présent article précise la notion d'activité principale, qui permet de bénéficier de l'exonération partielle d'ISF des titres d'une société détenue par ses salariés ou ses mandataires sociaux.

Cette précision est opérée **en transposant à ce régime plusieurs critères actuellement en vigueur au titre du régime des biens professionnels.** À ce titre, le présent article rendra probablement l'application de l'exonération partielle plus complexe.

Par parallélisme avec les dispositions applicables au titre du régime des biens professionnels, l'**alinéa 6** du présent article prévoit de préciser l'application de l'article 885 I *quater* en cas d'activités multiples du redevable.

À cet effet, cet alinéa 6 prévoit que, lorsque l'exonération s'applique à des parts de plusieurs sociétés, la **condition de rémunération normale est appréciée dans chaque société prise isolément**, tandis que la condition de **rémunération majoritaire est respectée si la somme des rémunérations** perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus du redevable.

L'Assemblée nationale n'a pas apporté de modification à cet article.

II. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LE SENAT

Le Sénat adopté **trois amendements** de sa commission des finances :

– le **premier**, ayant reçu un avis défavorable du Gouvernement, prévoit d'aménager la durée de détention des titres de six ans permettant l'application de l'exonération partielle d'ISF pour les mandataires et les salariés.

Il est actuellement prévu que cette durée court à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée.

Considérant que cette durée de détention s'ajoute à celle d'un redevable qui aurait déjà bénéficié d'une exonération du titre des biens professionnels, le Sénat a prévu que ces six années doivent être décomptées à partir de l'exonération au titre des biens professionnels et non à compter de l'exonération au titre des mandataires et des salariés ;

– **le deuxième**, ayant aussi reçu un avis défavorable du Gouvernement, vise à ajouter les jetons de présences aux revenus qui seront pris en compte pour apprécier la rémunération normale au titre des biens professionnels. Ainsi, un certain parallélisme serait assuré avec cette prise en compte dans le cadre de l'exonération au titre des mandataires et des salariés ;

– **le dernier**, ayant également reçu un avis défavorable du Gouvernement, vise à aménager la clause de bonne foi, qui permet de ne pas pratiquer de rehaussement d'ISF à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires.

La rédaction proposée indique que cette clause de bonne foi s'applique à raison des éléments « *dont il n'est pas établi qu'ils sont, dans les faits, à la disposition du redevable ou pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires* ».

III. LA POSITION DE LA RAPPORTEURE GÉNÉRALE

La Rapporteuse générale propose d'adopter cet article dans la rédaction issue de l'Assemblée nationale.

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 120

Présenté par Mme Rabault le 19 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 20

Rédiger ainsi cet article :

« Le chapitre I^{er} *bis* du titre IV de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :

« 1° Le I de l'article 885 I *quater* est ainsi modifié :

« a) Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

« b) Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa. » ;

« 2° Le second alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ; »

« 3° L'article 885 O *ter* est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement par cette société non nécessaire à sa propre activité ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

Exposé sommaire :

Le présent amendement vise à rétablir l'article 20 dans sa rédaction issue de l'Assemblée nationale (clarification de la notion de bien professionnel pour l'ISF).

Il supprime donc trois ajouts du Sénat, ayant tous reçu un avis défavorable du Gouvernement:

– le premier prévoit d'aménager la durée de détention des titres de six ans permettant l'application de l'exonération partielle d'ISF pour les mandataires et les salariés.

Il est actuellement prévu que cette durée court à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée.

Considérant que cette durée de détention s'ajoute à celle d'un redevable qui aurait déjà bénéficié d'une exonération du titre des biens professionnels, le Sénat a prévu que ces six années doivent être décomptées à partir de l'exonération au titre des biens professionnels et non à compter de l'exonération au titre des mandataires et des salariés;

– le deuxième vise à ajouter les jetons de présence aux revenus qui seront pris en compte pour apprécier la rémunération normale au titre des biens professionnels. Ainsi, un certain parallélisme serait assuré avec cette prise en compte dans le cadre de l'exonération au titre des mandataires et des salariés;

– le dernier vise à aménager la clause de bonne foi, qui permet de ne pas pratiquer de rehaussement d'ISF à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires.

- **Sous-amendement n° 216**

Présenté par le Gouvernement le 20 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 20

À l'alinéa 11, substituer aux mots :

« détenue directement ou indirectement par cette société non nécessaire à sa propre activité »

les mots :

« dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ».

Exposé sommaire :

Le présent sous-amendement vise à clarifier la rédaction de l'article 20 du projet de loi de finances rectificative pour 2016 afin de ne laisser subsister aucun doute sur le fait que les précisions apportées à l'article 885 O *ter* du code général des impôts s'appliqueront à l'ensemble des participations directes ou indirectes détenues par la société constitutive du bien professionnel.

d. Compte rendu intégral des débats, Première séance du 20 décembre 2016

- **Article 20**

Mme la présidente. Je suis saisie de l'amendement n° 14, qui tend à supprimer l'article 20.

La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz, pour le soutenir.

Mme Marie-Christine Dalloz. En première lecture déjà, l'article 20 nous avait interpellés. En effet, le Gouvernement propose tout à trac, en fin de mandat, de définir la notion de bien professionnel. M. de Courson parlait tout à l'heure de hold-up : ici, on se croirait plutôt au concours Lépine de la fiscalité !

Car ce que vous remettez en cause, monsieur le secrétaire d'État, c'est purement et simplement le dispositif Dutreil, et cela aura des conséquences sur la croissance externe de certaines de nos ETI et de nos PME. J'appelle votre attention sur le fait que ce signal est très défavorable aux opérations de croissance externe et à l'investissement pourtant indispensables au développement de nos entreprises. On peut toujours rêver de créer de l'emploi : s'il n'y a pas un accompagnement de ce développement en croissance externe, on continuera longtemps de rêver et de financer le chômage tout en imaginant que les ASSEDIC trouveront enfin un accord pour sortir de la convention relative à son indemnisation.

Franchement, c'est un rendez-vous manqué. Je vous alerte sincèrement sur les dégâts que cet article fera dans notre tissu économique.

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, *rapporteuse générale.* Défavorable.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Vient un moment où il faut rétablir les vérités.

Quel est l'objet de l'article 20, madame Dalloz ? Les biens professionnels, vous le savez, ne sont pas assujettis à l'ISF, l'impôt de solidarité sur la fortune. Il n'est pas question de revenir sur ce point. Sont qualifiées de bien professionnel les sociétés et filiales répondant à différents critères.

Mme Marie-Christine Dalloz. Le problème est justement la définition que vous établissez.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Si nous avons introduit cet article, c'est parce que des petits malins – on ne peut les appeler autrement – mettent leurs biens non pas dans des filiales, mais dans des sous-filiales, c'est-à-dire des filiales de filiales.

Mme Marie-Christine Dalloz. Oh ! quel scandale !

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Par ce moyen échappent à l'ISF des biens qui ne sont pas professionnels et ne seraient pas qualifiés comme tels.

Mme Marie-Christine Dalloz. Ou plutôt des biens que vous allez considérer, vous, comme non professionnels...

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Pas seulement nous : la loi également. L'administration applique la loi que vous votez et rien d'autre, madame la députée.

M. Frédéric Lefebvre. En l'occurrence, vous la changez !

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Nous la changeons en effet, parce que nous estimons que quand on place des biens non professionnels au sens de la loi dans des filiales de filiales – je ne peux pas citer de cas précis, mais sachez qu'on trouve par exemple des bateaux –...

M. Charles de Courson. Des châteaux également !

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* ...pour les soustraire à l'ISF, ce n'est pas la justice qui commande. Tel est l'objet de l'article, et tout le reste est littérature !

M. Romain Colas. Excellent !

(L'amendement n° 14 n'est pas adopté.)

Mme la présidente. Je suis saisie d'un amendement n° 120 qui fait l'objet d'un sous-amendement n° 216.

La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement.

Mme Valérie Rabault, *rapporteuse générale.* Il vise à rétablir l'article 20 dans sa rédaction issue de la première lecture à l'Assemblée.

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État, pour soutenir le sous-amendement n° 216 et pour donner l'avis du Gouvernement sur l'amendement n° 120.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Il s'agit de préciser la portée de l'expression « détenue directement ou directement » en retenant la rédaction suivante : « dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ».

Pour en revenir à ce que je disais et pour enfoncer encore un peu le clou, madame Dalloz, cet article ne m'est pas arrivé comme cela, un matin, en me rasant devant la glace : il est venu de l'expérience. Et je ne regrette qu'une chose, c'est qu'il ne soit pas rétroactif !

M. Romain Colas. Très bien !

Mme Marie-Christine Dalloz. Ce serait en contradiction totale avec les principes du droit fiscal !

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission sur le sous-amendement ?

Mme Valérie Rabault, *rapporteuse générale.* Favorable.

(Le sous-amendement n° 216 est adopté.)

(L'amendement n° 120, sous-amendé, est adopté.)

(L'article 20, amendé, est adopté.)

2. Sénat

a. Rapport n° 251 de M. de Montgolfier fait au nom de la commission des finances déposé le 21 décembre 2016

RAS

b. Amendements adoptés en séance

RAS

c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 21 décembre 2016

Mme la présidente. - Motion n°1, présentée par M. de Montgolfier, au nom de la commission.

En application de l'article 44, alinéa 3, du Règlement du Sénat,

Considérant que si le projet de loi de finances rectificative pour 2016 maintient un objectif de déficit public inchangé malgré la révision à la baisse du taux de croissance de l'année, cette révision fragilise encore davantage la tenue des objectifs fixés dans le projet de loi de finances pour 2017 ;

Considérant que l'exécution du budget 2016 se caractérise par les nombreuses mesures nouvelles annoncées au cours de l'année et par l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance pour un montant sans précédent malgré les avis défavorables de la commission des finances du Sénat ;

Considérant que malgré les dérapages en dépenses concernant notamment la masse salariale, des économies de constatation permettent à l'État d'afficher une maîtrise du déficit public grâce à la révision à la baisse des prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales et à la réduction de la charge de la dette ;

Considérant que l'Assemblée nationale a rétabli les articles que le Sénat avait supprimés en première lecture, notamment l'article 12 procédant à la ratification des décrets d'avance, l'article 34 créant un nouvel acompte de contribution sociale de solidarité des sociétés, l'article 35 créant une contribution pour l'accès au droit et à la justice et l'article 51 procédant à la ratification d'un avenant à la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal ;

Considérant que sur ces dispositions comme toutes celles restant en discussion il n'y a pas lieu de penser qu'un examen complet du projet de loi de finances rectificative pour 2016 en nouvelle lecture conduirait l'Assemblée nationale à modifier sa position en lecture définitive ;

Le Sénat décide qu'il n'y a pas lieu de poursuivre la délibération sur le projet de loi de finances rectificative pour 2016, adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture.

D. Lecture définitive

a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale

- Article 20

I. – Le chapitre I bis du titre IV de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I de l'article 885 I quater est ainsi modifié :

aa) (Supprimé)

a) Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

b) Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa. » ;

2° Le second alinéa du 1° de l'article 885 O bis est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ; »

3° L'article 885 O ter est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

II. – (Supprimé)

b. Amendements adoptés en séance publique

RAS

c. Compte rendu intégral des débats, Séance du 22 décembre 2016

RAS

d. Texte n° 877 définitivement adopté par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016

- Article 29 (ex 20)

I.—Le chapitre I bis du titre IV de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I de l'article 885 I quater est ainsi modifié :

aa) (Supprimé)

a) Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« L'activité mentionnée au premier alinéa du présent I doit correspondre à une fonction effectivement exercée par le redevable et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 et des jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels. » ;

b) Avant le dernier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'exonération s'applique à des parts ou actions de plusieurs sociétés, la condition de rémunération normale mentionnée au troisième alinéa est appréciée dans chaque société prise isolément et la condition relative au seuil des revenus mentionnée au même troisième alinéa est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans ces différentes sociétés représente plus de la moitié des revenus mentionnés audit troisième alinéa. » ;

2° Le second alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* est ainsi rédigé :

« Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ; »

3° L'article 885 O *ter* est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au premier alinéa.

« Aucun rehaussement n'est effectué sur le fondement du deuxième alinéa à raison des éléments pour lesquels le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. »

~~II. (Supprimé)~~

Décision n° 2016 – 743 DC

Article 113 (ex 35)

Loi de finances rectificative pour 2016

Création d'une contribution pour l'accès au droit et à la justice

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Table des matières

I. Texte adopté 3

- Article 113 (ex 35)3

II. Consolidation4

A. Code général des impôts4

- Section XVI : Contribution à l'accès au droit et à la justice [Créé par l'article 113 (ex 35)] A
compter du 31 décembre 2016.....4
- Article 1609 octotricies.....4

III. Travaux parlementaires5

A. Première lecture5

1. Assemblée nationale5

- a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016.....5
 - Exposé des motifs5
 - Article 355
- b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1^{er}
décembre 20166
 - Article 356
- c. Amendements adoptés en séance13
 - Amendement n° 48413
- d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du 7 décembre 201614
 - Article 3514

2. Sénat.....18

- a. Projet de loi n° 208 transmis au Sénat le 8 décembre 2016.....18
 - Article 3518
- b. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME
I, 13 décembre 2016.....18
 - Article 3518
- c. Amendement adopté en séance.....22
- d. Compte-rendu intégral des débats, séance du 17 décembre 201622

B. Commission mixte paritaire (désaccord)23

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n°4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016
23

C. Nouvelle lecture	23
1. Assemblée nationale	23
a. Texte n° 4320, modifié par le Sénat, pour 2016, déposé le 18 décembre 2016.....	23
b. Rapport n° 4322 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016	23
c. Amendements adoptés en séance	24
- Sous-amendement n° 208 :	24
- Amendement n° 182 :	25
d. Compte rendu intégral des débats– Deuxième Séance du mardi 20 décembre 2016	26
e. Texte adopté n° 866 en nouvelle lecture par l’Assemblée nationale le 20 décembre 2016.....	28
2. Sénat.....	28
a. Rapport n° 251 de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 21 décembre 2016	28
b. Amendements adoptés en séance	28
c. Compte rendu intégral des débats– Séance du 21 décembre 2016	28
D. Lecture définitive.....	29
a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l’Assemblée nationale	29
- Article 35	29
b. Amendements adoptés en séance publique.....	30
c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 22 décembre 2016	30
d. Texte n° 877 adopté définitivement par l’Assemblée nationale le 22 décembre 2016.....	31
- Article 113 (ex 35)	31

I. Texte adopté

- **Article 113 (ex 35)**

I. – Le chapitre I^{er} *bis* du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« *Contribution à l'accès au droit et à la justice*

« *Art. 1609* octotricies. – I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

« II. – Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« *a*) De commissaire-priseur judiciaire ;

« *b*) De greffier de tribunal de commerce ;

« *c*) D'huissier de justice ;

« *d*) De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« *a*) D'administrateur judiciaire ;

« *b*) De mandataire judiciaire.

« III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

« Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au deuxième alinéa du présent IV sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

« V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

« VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

II. – Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

II. Consolidation

A. Code général des impôts

Deuxième partie : Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes

Titre III : Impositions perçues au profit de certains établissements publics et d'organismes divers

Chapitre Ier bis : Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes diverses assimilées

- **Section XVI : Contribution à l'accès au droit et à la justice** [Créé par l'article 113 (ex 35)] A
compter du 31 décembre 2016
- **Article 1609 octotricies**

I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

II. – Cette contribution est due par les personnes :

1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

- a) De commissaire-priseur judiciaire ;
- b) De greffier de tribunal de commerce ;
- c) D'huissier de justice ;
- d) De notaire ;

2° Exerçant à titre libéral l'activité :

- a) D'administrateur judiciaire ;
- b) De mandataire judiciaire.

III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au deuxième alinéa du présent IV sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

III. Travaux parlementaires

A. Première lecture

1. Assemblée nationale

a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016

- Exposé des motifs

Le présent article propose la création d'une nouvelle taxe affectée, dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice », qui alimentera le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice (FIADJ) créé par la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

Ce fonds interprofessionnel distribuera des aides à l'installation et au maintien pour les professionnels, conformément à la mission de redistribution que lui a assignée le législateur et qui est définie au troisième alinéa de l'article L. 444-2 du code de commerce, et selon des modalités qui ont été précisées par le décret n° 2016-230 du 26 février 2016 relatif aux tarifs de certains professionnels du droit et au FIADJ, lesquelles sont codifiées aux articles R. 444-22 et suivants du même code.

Les aides allouées par le fonds permettront d'améliorer la rentabilité des professionnels qui sont localisés dans des zones géographiques où elle n'est pas suffisante pour garantir une présence territoriale satisfaisante. Les zones géographiques d'éligibilité aux aides qui seront distribuées par le fonds interprofessionnel, ainsi que le montant précis des aides, qui seront des aides à l'installation et au maintien de l'activité, seront définies par arrêté du ministre de la justice.

La contribution permettant de financer ce fonds reste à créer compte tenu de la censure du Conseil constitutionnel du 5 août 2015.

Ainsi, il est proposé d'instituer dans cet article une contribution affectée au FIADJ dont les caractéristiques tirent les conséquences de la décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015 du Conseil constitutionnel (considérants 48 et suivants), qui a souligné que les règles relatives à l'assiette d'une telle taxe ne devaient pas être fixées par voie réglementaire, en application de l'article 34 de la Constitution.

Aussi le dispositif proposé consiste-t-il en une contribution assise sur le chiffre d'affaires des professionnels, sans que le pouvoir réglementaire ne soit habilité à modifier cette assiette.

Les redevables de la taxe sont les personnes physiques et morales titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel de commissaire-priseur judiciaire, de greffier de tribunal de commerce, d'huissier de justice, ou de notaire, ou exerçant à titre libéral l'activité d'administrateur ou de mandataire judiciaire. Il s'agit des mêmes professions que celles éligibles aux aides assurées par le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice.

Il est prévu un seuil d'abattement de 300 000 € par personne physique. Par conséquent, dans le cas d'une personne morale, ce seuil sera multiplié par le nombre de personnes physiques exerçant l'une des professions concernées au sein de la société.

Le taux de la taxe proposée est fixé à 1,09 %. L'objectif de la mesure est de réaliser un prélèvement de 50 millions d'euros (M€).

Conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, l'affectation de cette taxe sera plafonnée à hauteur de son rendement prévisionnel, soit 50 M€

- Article 35

I. - Le chapitre I *bis* du titre III de la deuxième partie du livre premier du code général des impôts est complété par une section XVI, ainsi rédigée :

« Section XVI : Contribution à l'accès au droit et à la justice

« Art. 1609 *octotricies* - I. - Il est institué une contribution annuelle dénommée contribution à l'accès au droit et à la justice.

« II. - Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« a) De commissaire-priseur judiciaire ;

« b) De greffier de tribunal de commerce ;

- « c) D'huissier de justice ;
 - « d) De notaire ;
 - « 2° Exerçant à titre libéral l'activité :
 - « a) D'administrateur judiciaire ;
 - « b) De mandataire judiciaire.
 - « III. - Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.
 - « IV. - La contribution à l'accès au droit et à la justice est égale à 1,09 % du montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos :
 - « 1° Pour les personnes physiques mentionnées au II, sur la fraction qui excède 300 000 €;
 - « 2° Pour les personnes morales mentionnées au II, sur la fraction qui excède le produit du seuil mentionné au 1° et du nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.
 - « V. - Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile, ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.
 - « VI. - La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €
 - « VII. - La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.
 - « Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.
 - « VIII. - Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.
 - « IX. - Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »
- II. - Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1^{er} décembre 2016

- **Article 35**

Le présent article crée une nouvelle taxe, dont seront redevables certains professionnels du droit, dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice ». Celle-ci sera affectée, à compter de 2017, à hauteur de 50 millions d'euros au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, créé par la loi croissance, activité et égalité des chances économiques ⁽³⁴⁷⁾.

I. LA LOI POUR LA CROISSANCE, L'ACTIVITÉ ET L'ÉGALITÉ DES CHANCES ÉCONOMIQUE A CRÉÉ LE FONDS INTERPROFESSIONNEL DE L'ACCÈS AU DROIT ET À LA JUSTICE

A. LA CRÉATION DU FONDS

1. Le contenu de la loi

L'article 50 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques a créé un fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, prévu à l'article L. 444-2 du code de commerce.

Celui-ci a une **double finalité** :

- « favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques » ;
- faciliter « l'accès du plus grand nombre au droit ».

Ce fonds accordera des aides visant à assurer **une redistribution interprofessionnelle**, instaurant une **forme de péréquation géographique entre les professionnels du droit**. Il s'agit de garantir un maillage satisfaisant des professions juridiques concernées sur l'ensemble du territoire national. Cette disposition est issue de la proposition n° 11 du rapport de nos collègues Mme Cécile Untermaier et M. Philippe Houillon sur les professions juridiques réglementées en 2014 ⁽³⁴⁸⁾, qui visait à « l'établissement d'un mécanisme de péréquation nationale permettant le financement des actes réalisés à perte par les petits offices ».

Les aides versées par le fonds doivent en effet améliorer la rentabilité des professionnels localisés dans des zones géographiques, où celle-ci n'apparaît pas suffisante pour garantir une présence territoriale satisfaisante de ces derniers. Il est indiqué, dans l'évaluation préalable du présent article, que cela « résulte du fait qu'au sein de ces zones, le montant des assiettes sur lesquelles sont calculés les tarifs proportionnels perçus par les professionnels

en contrepartie de leurs prestations est plus faible que sur l'ensemble du territoire national (par exemple le montant moyen des mutations immobilières) ».

2. L'organisation et le fonctionnement du fonds interprofessionnel précisés par décret

Conformément aux dispositions prévues au quatrième alinéa de l'article L. 444-2 du code de commerce, un décret du 26 février 2016 ⁽³⁴⁹⁾ précise les modalités d'organisation et de fonctionnement dudit fonds interprofessionnel.

a. Le versement d'aides à l'installation et d'aides au maintien

Afin de satisfaire le premier objectif du fonds consistant à favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques, celui-ci est habilité à verser deux aides :

- les aides à l'installation ;
- et les aides au maintien.

Ces aides bénéficient aux commissaires-priseurs judiciaires, aux greffiers de tribunal de commerce, aux huissiers de justice, aux administrateurs judiciaires, aux mandataires judiciaires et aux notaires ⁽³⁵⁰⁾.

Les **aides à l'installation** visent à aider ces professionnels pour leur installation dans un office vacant, ou dans une étude ou pour la création d'un office, ou d'une étude.

Ces aides sont perçues au titre des prestations dont les tarifs sont réglementés **pour une durée n'excédant pas trois ans** suivant l'installation du professionnel. Des conditions au bénéfice de ces aides sont énumérées. Selon l'article R. 444-23 du code de commerce, les professionnels sont éligibles à ces aides dès lors qu'ils n'ont pas perçu :

- d'aide de ce type pendant les cinq années précédant l'installation ;
- une somme totale supérieure à 210 000 euros au titre de bénéfices ou de salaires nets imposables au cours des trois derniers exercices comptables clos ou années civiles précédant l'installation ;
- un résultat annuel supérieur à 70 000 euros au titre de l'exercice comptable ouvert au cours de l'année civile de réalisation des prestations pour lesquelles l'aide est sollicitée.

Les **aides au maintien** ne peuvent être octroyées que sous trois conditions cumulatives :

- le chiffre d'affaires annuel hors taxes moyen hors aides et hors honoraires réalisé au cours des trois derniers exercices comptables clos est inférieur au premier décile de chiffre d'affaires de la profession concernée, constaté à partir des dernières données disponibles sur une période d'au moins deux ans ;
- le bénéfice moyen au cours des trois derniers exercices comptables clos est inférieur à 75 000 euros ;
- le ratio des charges annuelles rapportées au chiffre d'affaires, calculé sur le dernier exercice clos, n'est pas supérieur à 80 %.

Un professionnel ne remplissant pas ces conditions pourra toutefois bénéficier de l'aide s'il met en œuvre un engagement de réduction de ses coûts selon des modalités qui devront être déterminées par arrêté.

b. Les dispositions communes aux deux aides

Un arrêté du ministre de la justice déterminera les zones géographiques où peuvent être octroyées ces deux aides. Ces zones d'éligibilité seront « *définies notamment en fonction du nombre de professionnels installés, du nombre de projets d'installation, et des besoins identifiés* » ⁽³⁵¹⁾.

Ces aides, qui prennent la forme de subventions versées pour chaque prestation, ne sont pas cumulables pour une même prestation et sont soumises à deux plafonds ⁽³⁵²⁾ :

- un plafond par prestation fixé à 100 euros ;
- et un plafond par professionnel établi à 50 000 euros par année civile.

Les prestations concernées sont celles qui satisfont aux deux conditions suivantes :

- leur tarif est proportionnel ;
- leur assiette est inférieure à un seuil fixé, pour chaque profession concernée, par arrêté, qui n'excède pas 80 000 euros ⁽³⁵³⁾.

Exemple : un notaire éligible aux aides au maintien authentifiant pendant une année 10 mutations immobilières d'un montant de 50 000 euros percevra à ce titre un total d'aides d'au maximum 1 000 euros.

→ Cela représente 10 aides à l'acte dont le montant individuel ne peut excéder 100 euros.

Ces aides sont destinées à accompagner la mise en œuvre du nouveau principe de liberté d'installation applicable aux notaires, aux huissiers de justice et aux commissaires-priseurs judiciaires ⁽³⁵⁴⁾, qui ne doit pas déséquilibrer le maillage territorial de ces professionnels.

Elles s'inscrivent également dans le cadre d'un nouveau plafonnement de la somme des émoluments perçus au titre des prestations relatives à la mutation d'un bien ou d'un droit immobilier à 10 % de la valeur de ce bien ou de ce droit ⁽³⁵⁵⁾. Ce plafonnement mis en place en février 2016 par décret vise principalement les biens d'une valeur inférieure à 10 000 euros environ. Le Gouvernement a souhaité limiter le coût des actes se rapportant à des

biens ou des droits de faible valeur. Toutefois, ce plafonnement aura pour effet de limiter la rentabilité des offices situés dans les territoires ruraux ⁽³⁵⁶⁾.

c. La personne morale de droit privé gestionnaire du fonds

En application du quatrième alinéa de l'article L. 444-2 du code de commerce, le fonds interprofessionnel est administré par une personne morale de droit privé.

Celle-ci est dénommée Société de gestion du fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice (SGFIADJ). Elle a le statut de société anonyme, dont le capital est détenu par l'État ⁽³⁵⁷⁾.

Le conseil d'administration de la société de gestion du fonds est composé de cinq administrateurs :

– « 1° Un administrateur nommé par le Premier ministre, choisi parmi les magistrats de la Cour des comptes, président du conseil d'administration ;

– « 2° Quatre administrateurs nommés respectivement par le ministre de la justice, le ministre de l'intérieur, le ministre chargé du budget et le ministre chargé des collectivités territoriales. » ⁽³⁵⁸⁾.

Les administrateurs sont nommés pour un mandat de quatre ans, non renouvelable. Ils ne peuvent détenir aucun intérêt, direct ou indirect, dans les domaines d'activité des professions concernées.

d. La création d'un Comité consultatif des aides à l'accès au droit et à la justice

Un comité consultatif des aides à l'accès au droit et à la justice (CCAADJ) est créé auprès du conseil d'administration de la société de gestion du fonds. Celui-ci a pour fonction de donner son avis, à la demande du conseil d'administration, « sur toute question relative à la gestion administrative, comptable et financière du fonds » ⁽³⁵⁹⁾.

e. L'abandon d'un financement de l'aide juridictionnelle par le fonds interprofessionnel

La poursuite du second objectif du fonds interprofessionnel, « l'accès du plus grand nombre au droit », devait se traduire par un financement de l'aide juridictionnelle et des maisons de justice et du droit.

Cela résulte de l'intention du législateur exprimée à plusieurs reprises au cours des débats parlementaires relatifs à la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

Lors de l'examen du texte en première lecture à l'Assemblée nationale, les rapporteurs ont estimé nécessaire d'établir un mécanisme de redistribution nationale entre différentes professions du droit qui financerait également l'aide juridictionnelle. Selon le tome I du rapport, « les sommes provenant d'un écrêtement des tarifs proportionnels [...] permettront également d'alimenter un fonds qui [...] pourra notamment financer l'aide juridictionnelle » ⁽³⁶⁰⁾.

Ainsi, un amendement avait été adopté en ce sens en première lecture par l'Assemblée nationale, à l'initiative des rapporteurs ⁽³⁶¹⁾, prévoyant que « cette péréquation assure également une redistribution, [...] au bénéfice d'un fonds interprofessionnel destiné à financer notamment l'aide juridictionnelle ».

Le texte en vigueur est issu d'une réécriture globale de l'article concerné du projet de loi en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale, suivant l'amendement des rapporteurs ⁽³⁶²⁾. Lors de l'examen de cet amendement en commission spéciale ⁽³⁶³⁾, le ministre avait indiqué, en réponse à une question de M. Philippe Houillon, que le fonds de redistribution « avait deux objectifs : la péréquation au sein de la profession et le financement de l'aide juridictionnelle ».

Il ne semble pas que cette volonté du législateur ait été respectée, compte tenu de la rédaction du décret du 26 février 2016, qui exclut les avocats du bénéfice du fonds interprofessionnel.

B. LA CENSURE PAR LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DE LA CONTRIBUTION AFFECTÉE AU FONDS INTERPROFESSIONNEL

1. La création par la loi d'une contribution affectée au fonds interprofessionnel

Le III de l'article 50 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques avait souhaité instituer, à compter du 1^{er} janvier 2016, une contribution annuelle dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice ». Celle-ci devait assurer le financement du fonds interprofessionnel susvisé.

Cette contribution devait être due « par les personnes physiques ou morales titulaires d'un office de commissaire-priseur judiciaire, de greffier de tribunal de commerce, d'huissier de justice ou de notaire ou exerçant à titre libéral l'activité d'administrateur judiciaire ou de mandataire judiciaire, d'avocat pour les droits et émoluments perçus en matière de saisie immobilière, de partage, de licitation et de sûretés judiciaires ».

2. La censure du Conseil constitutionnel de ladite contribution

Le Conseil constitutionnel a censuré la création de cette contribution au motif que le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence, en habilitant le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette de la taxe contestée ⁽³⁶⁴⁾. Cela est contraire à l'article 34 de la Constitution, qui dispose que « la loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

Ainsi, comme le relève, dans son rapport d'information sur l'application de la loi, notre collègue Richard Ferrand, le fonds interprofessionnel « *n'est pas opérationnel* », faute de financement ⁽³⁶⁵⁾.

C'est l'objet du présent article de prévoir le rétablissement d'une contribution à l'accès au droit et à la justice, qui permettra de financer le fonds interprofessionnel à compter de 2017.

II. LA CRÉATION PAR LE PRÉSENT ARTICLE D'UNE NOUVELLE CONTRIBUTION À L'ACCÈS AU DROIT ET À LA JUSTICE

Cette nouvelle contribution est insérée au sein d'une nouvelle section du code général des impôts et définie à l'article 1609 *octotricies*.

A. UNE CONTRIBUTION À L'ACCÈS AU DROIT DONT LES CONDITIONS SONT DÉFINIES PAR LA LOI

1. Les personnes redevables

Le **II** de l'article 1609 *octotricies* énonce les personnes physiques ou morales redevables de la contribution à l'accès au droit et à la justice : les commissaires-priseurs judiciaires, les greffiers de tribunal de commerce, les huissiers de justice, les notaires, les administrateurs judiciaires et les mandataires.

PERSONNES REDEVABLES DE LA CONTRIBUTION ET BÉNÉFICIAIRES DU FONDS

Titulaires d'un office ministériel ou nommés dans un office ministériel	Redevables de la contribution	Bénéficiaires du fonds
Commissaire-priseur judiciaire	Oui	Oui
Greffier de tribunal de commerce	Oui	<i>A priori non</i>
Huissier de justice	Oui	Oui
Notaire	Oui	Oui
Exerçant à titre libéral l'activité		
d'administrateur judiciaire	Oui	Oui
de mandataire judiciaire	Oui	Oui

NB : les greffiers de tribunaux de commerce ne bénéficient pas de tarifs proportionnels, ils ne peuvent donc pas bénéficier des aides au maintien et à l'installation, prévues uniquement pour les actes soumis à un tarif proportionnel aux termes du décret n° 2016-230 du 26 février 2016.

Source : *commission des finances*.

Cette liste se distingue de celle initialement prévue dans la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques par deux points :

– elle ne vise plus seulement les titulaires d'un office mais également les personnes nommées dans un office ministériel ;

– elle ne concerne plus les avocats « *pour les droits et émoluments perçus en matière de saisie immobilière, de partage, de licitation et de sûretés judiciaires* ». Ces derniers ne seront plus redevables de la contribution, dans la mesure où ils ne bénéficieront pas du fonds interprofessionnel, conformément à la précision apportée par le décret précité du 26 février 2016.

Cette contribution est également applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

2. L'assiette de la contribution

Le fait générateur de la contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable, selon le **III** de l'article 1609 *octotricies*.

L'assiette de la contribution porte sur le « *montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos* ».

Le 1° du **IV** du même article prévoit un seuil d'abattement de 300 000 euros par personne physique.

Le 2° du **IV** du même article prévoit un seuil d'abattement pour les personnes morales, qui correspond au produit de 300 000 euros par le nombre d'associés exerçant l'une des professions concernées au sein de la société.

3. Le taux de la contribution et les modalités de recouvrement

Le taux de la contribution est fixé à 1,09 % par le **IV** du présent article. Les modalités de recouvrement de la contribution font référence aux procédures applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Les redevables devront déclarer et acquitter la contribution au titre du mois de mars de l'année suivante ou au titre du premier trimestre de l'année civile suivante. Celle-ci sera recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée, aux termes du **VII** de l'article 1609 *octotricies*.

En outre, la contribution n'est pas recouvrée lorsque son montant est inférieur à 50 euros.

4. Le respect des règles européennes relatives aux aides de minimis

Les aides à l'installation et au maintien sont soumises aux dispositions du règlement européen relatif aux aides de *minimis* accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général ⁽³⁶⁶⁾.

Le règlement prévoit que, pour bénéficier de ce régime, les aides concernées ne doivent pas excéder un plafond de 500 000 euros perçus par l'entreprise au cours des trois derniers exercices fiscaux, dont celui en cours.

L'article R. 444-33 du code de commerce dispose que :

– la société gérant le fonds interprofessionnel informe le demandeur de l'aide sur la soumission de celle-ci au règlement européen ;

– le demandeur établit une attestation, « *qu'il transmet la société susmentionnée, précisant le montant total des aides de minimis qu'il a perçues au cours des trois derniers exercices fiscaux, dont celui en cours* ».

Le **plafond de 500 000 euros** du régime **des aides de minimis devrait être respecté**, compte tenu des deux plafonds applicables au versement des aides (plafond de 100 euros par prestation et plafond de 50 000 euros par professionnel par année civile).

B. UN RENDEMENT DE LA CONTRIBUTION PLAFONNÉ À 50 MILLIONS D'EUROS

1. Le calcul du rendement de la contribution par rapport à l'assiette concernée

La contribution à l'accès au droit et à la justice doit s'appliquer aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016, pour un rendement prévu en 2017.

L'évaluation préalable du présent article relève que, sur les 8 420 entreprises identifiées au titre des exercices clos en 2014, **environ 5 000 seront redevables de la contribution** après l'application de l'abattement de 300 000 euros et du montant minimum de contribution de 50 euros. Ces entreprises représentent un chiffre d'affaires de 7,2 milliards d'euros.

L'**assiette** de la contribution ressort à **4,55 milliards d'euros** selon les prévisions de l'évaluation préalable du présent article.

Cette assiette a été calculée sur la base :

– d'un abattement de 300 000 euros pour les personnes physiques concernées ;

– et d'un abattement de 648 000 euros sur le chiffre d'affaires des personnes morales, en considérant un nombre moyen d'associés de 2,16.

Dès lors, l'application du taux de la contribution de 1,09 % donne **un rendement prévisionnel de la contribution de 49,6 millions d'euros**.

2. L'application de la contribution dès 2017

Le rendement de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel et sera plafonné au I de l'article 46 de la loi de finances pour 2012 ⁽³⁶⁷⁾.

Ce plafonnement est conforme à la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019 ⁽³⁶⁸⁾, qui prévoit le plafonnement de toutes les ressources nouvellement affectées.

Il sera fixé à 50 millions d'euros, selon l'évaluation préalable du présent article. Il sera introduit en nouvelle lecture à l'article 17 du projet de loi de finances pour 2017, qui vise les mesures relatives à l'ajustement des ressources affectées à des organismes chargés de missions de service public. Ce plafond ne devrait donner lieu à aucun reversement au budget général de l'État en 2017.

*

**

La commission examine l'amendement CF 38 de M. Hervé Mariton.

Mme Véronique Louwagie. L'article 35 prévoit la création d'une nouvelle taxe affectée, dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice », qui alimentera le Fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice (FIADJ). Ce dispositif fait suite à l'article 50 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui avait prévu de financer le FIADJ par une taxe acquittée par les officiers publics ou ministériels pour certains actes, dispositif censuré par le Conseil constitutionnel.

La création de cette taxe pour abonder ce fonds continue de poser problème. D'abord, le caractère interprofessionnel du fonds conduit à faire supporter à d'autres professions le poids de la péréquation en faveur d'une catégorie d'officiers publics ou ministériels. Ensuite, cette taxe est destinée à financer la politique d'accès au droit par un prélèvement de 1,09 % sur le chiffre d'affaires de certaines professions du droit – commissaire-

priseur judiciaire, greffier de tribunal de commerce, huissier de justice, notaire, administrateur judiciaire, mandataire judiciaire. Or envisager cette question sans prendre en compte l'ensemble des professions autorisées à délivrer des prestations juridiques prête à discussion.

Pour toutes ces raisons, il convient de supprimer cet article.

Mme la Rapporteuse générale. Nous savons que le Conseil constitutionnel avait censuré ce dispositif instauré par la « loi Macron » pour incompétence négative, ni le taux ni l'assiette du prélèvement n'ayant été définis par le législateur. Le Gouvernement a voulu intégrer ce dispositif dans le présent projet de loi de finances rectificative en procédant aux précisions nécessaires. Avis défavorable à l'amendement de suppression.

M. Pascal Cherki. Madame Louwagie, je considère qu'il faut mettre fin au corporatisme des professions juridiques. La France connaît un problème majeur d'accès au droit. Les élus de la République doivent s'en préoccuper : soit nous considérons que l'aide juridictionnelle doit être assurée par le budget de l'État, suivant l'exemple de pays comme le Canada qui consacre des crédits importants à ce poste ; soit nous considérons que des mécanismes financiers d'une autre nature doivent la financer, dans un contexte budgétaire tendu.

J'étais très critique à l'égard de la « loi Macron » mais personnellement, je ne suis pas choqué qu'on amorce, avec la création de ce fonds, un mouvement en vue de rendre effectif un droit théorique. Peut-être même faudra-t-il un jour s'interroger sur la taxation des contrats de protection juridique des mutuelles.

Non seulement il faut maintenir ce fonds, mais il faut adopter les amendements de nos collègues qui viennent préciser son objet, à savoir non seulement la solidarité interprofessionnelle mais aussi l'aide juridictionnelle.

Certaines professions jouissent d'une véritable rente de situation. Je pense aux avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Il me paraît normal que l'on casse le monopole dont ils bénéficient. La « loi Macron » voulait y mettre fin mais cette mesure a été rejetée pour des raisons sur lesquelles je ne vais pas revenir. Il est normal que ces professions contribuent à ce fonds, d'autant qu'il est pratiquement impossible de mener à bien un recours devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation quand on ne dispose que de l'aide juridictionnelle.

Si nous n'assurons pas l'égalité de tous les citoyens devant la justice, si les plus pauvres ne peuvent y avoir accès, c'est la crédibilité même de la justice qui sera mise en cause. Je ne veux pas que l'on puisse dire : « Le droit du pauvre est un mot creux. »

Mme Véronique Louwagie. Mon amendement n'a pas pour objet de revenir sur le dispositif de la « loi Macron ».

La taxe instaurée par l'article 35 est prélevée sur le chiffre d'affaires des professionnels et risquerait de mettre en difficulté des jeunes qui viennent de s'installer.

Mme la Rapporteuse générale. L'article 35 fixe un abattement à 300 000 euros !

Mme Véronique Louwagie. Pour un professionnel libéral, ce n'est pas une somme si importante.

La commission rejette l'amendement.

Elle examine ensuite, en discussion commune, l'amendement CF 7 de Mme Cécile Untermaier et l'amendement CF 83 de M. Charles de Courson.

Mme Cécile Untermaier. Le Conseil constitutionnel a censuré la contribution au FIADJ, non pour des raisons de principe, mais pour motif d'incompétence négative, car le législateur n'avait fixé ni son assiette ni son taux. Le Gouvernement a apporté les précisions nécessaires par cet article 35, permettant au dispositif adopté par notre Assemblée d'être effectif, ce dont nous devrions tous nous féliciter.

Le présent amendement vise à préciser les missions du FIADJ. La loi se doit d'être claire, c'est un principe constitutionnel. Le fonds est dénommé « Fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice ». Il doit favoriser la redistribution entre professionnels, car il faut bien, madame Louwagie, que les jeunes qui s'installent puissent trouver de l'aide s'ils sont en difficulté. Il doit également favoriser l'accès du plus grand nombre au droit en participant au financement de l'aide juridique – donc de l'aide juridictionnelle –, comme le ministre l'a précisé lors des débats parlementaires.

M. Charles de Courson. Le décret du 26 février 2016 ne fait pas mention de l'aide juridictionnelle et mon amendement a un but très simple : trancher la question de savoir si le législateur avait l'intention que ce fonds finance l'aide juridictionnelle ou non.

Mme la Rapporteuse générale. L'aide juridictionnelle a effectivement été évoquée comme destination du fonds lors des débats sur la loi sur la croissance et l'activité mais elle n'a pas été retenue dans le texte de loi. Du reste, le décret du 26 février évoque seulement l'aide à l'installation et l'aide au maintien.

Rappelons que l'aide juridique a fait l'objet d'une réforme en octobre 2015 et que les crédits qui lui sont consacrés s'élèvent à 454 millions d'euros.

J'émettrai un avis défavorable sur les deux amendements.

M. Pascal Cherki. En commission spéciale, un ancien président de la commission des lois, notre estimé collègue Philippe Houillon, avait clairement posé la question de la destination du fonds à Emmanuel Macron, lequel lui

avait répondu que celui-ci avait deux objets : la péréquation au sein de la profession mais aussi le financement de l'aide juridictionnelle, ce qui me paraît logique.

Il existe déjà des mécanismes de péréquation internes à chaque profession juridique. Pour les avocats, les barreaux peuvent, par exemple, attribuer des aides à l'installation. Est-il normal que ces professions juridiques contribuent, à travers une taxe affectée et plafonnée, au financement de l'aide juridictionnelle ? Pour moi, oui, d'autant que les frontières ne sont plus aussi étanches qu'avant. La « loi Macron » a voulu regrouper les professions du droit et du chiffre. Des notaires participent aux activités d'aide juridique dans les maisons de justice et du droit. Ils remplissent des missions de conseil juridique, qui pourraient aussi être effectuées par des avocats.

M. Yann Galut. Il me semble fondamental d'adopter cet amendement. Le décret n'est pas clair. Il faut redonner de la force à l'intention du législateur et apporter les précisions qui s'imposent dans la loi. Nous nous targuons d'être le pays des droits de l'homme mais notre système d'aide juridictionnelle est l'un des moins importants d'Europe aujourd'hui.

Mme la Rapporteuse générale. J'aimerais préciser que la contribution ne concerne plus les avocats « pour les droits et émoluments perçus en matière de saisie immobilière, de partage, de licitation et de sûretés judiciaires ». Ceux-ci ne peuvent d'ailleurs pas bénéficier du fonds.

M. le président Gilles Carrez. L'objet du FIADJ est clairement recentré sur la solidarité interprofessionnelle. Il ne concerne plus le financement de l'aide juridictionnelle.

Mme Véronique Louwagie. Certes, la destination du fonds avait été abordée en commission spéciale, mais l'aide juridictionnelle est d'une nature totalement différente de l'aide à l'installation ou de l'aide au maintien, qui relèvent, elles, de la solidarité interprofessionnelle sur l'ensemble du territoire.

Demander à des professionnels du droit de financer l'aide juridictionnelle s'apparente presque à un détournement de fonds. Pourquoi l'État les ponctionnerait-il au lieu d'assurer le financement de cette mission de service public ?

Mme Cécile Untermaier. Je faisais partie des rapporteurs de la loi sur la croissance et l'activité. Il était très clair, lorsque nous avons abordé la création du FIADJ, qu'il avait deux destinations.

Nous avons maintenu, dans les tarifs des professions, le régime proportionnel qui favorise les grosses transactions par rapport aux petites et qui génère une sur-rémunération, c'est-à-dire une rémunération non raisonnable.

Compte tenu de cet avantage, nous avons considéré que le fonds devait permettre la redistribution entre professionnels afin que les notaires qui se consacrent à des actes peu rentables, relevant d'une mission de service public, puissent être renfloués par les notaires qui bénéficient des ressources tirées de gros actes. Je parle des notaires car c'est la principale profession concernée, mais ce que je dis est valable pour les autres professions réglementées.

Nous avons considéré également que ces professions réglementées, qui bénéficient d'un monopole, contrairement à d'autres professions comme celle d'avocat, devaient participer à la solidarité que constitue l'aide juridique, qui couvre les maisons du droit et de la justice mais aussi l'aide juridictionnelle.

Le dernier rapport de Jean-Yves Le Bouillonnet, vice-président de la commission des lois, conclut à la mise en œuvre d'une nécessaire solution alternative à l'aide juridictionnelle, car l'État ne pourra jamais la financer au niveau nécessaire.

M. Charles de Courson. J'avais déposé mon amendement CF 83 afin que cette question soit tranchée. Je le retire et je le redéposerai en vue de la réunion de l'article 88 pour que le Gouvernement « se mouille ».

Mme la Rapporteuse générale. J'appelle votre attention, chers collègues, sur un point important. Dès que l'on augmente les taxes affectées à un objet précis, les gouvernements, quels qu'ils soient, ont tendance à baisser les dotations budgétaires qui y correspondent. Nous l'avons vu avec la taxe sur les transactions financières et l'aide au développement, Pascal Cherki en est témoin.

Actuellement, l'aide juridique bénéficie de 454 millions d'euros de crédits. La dotation du FIADJ, elle, est de 50 millions. Je vous invite, d'expérience, à la prudence.

M. le président Gilles Carrez. J'abonde dans le sens de Mme la Rapporteuse générale.

L'amendement CF 83 est retiré.

La commission rejette l'amendement CF 7.

Elle en vient à l'amendement CF 8 de Mme Cécile Untermaier.

Mme Colette Capdevielle. Cet amendement vise à soumettre les titulaires d'un office ministériel d'avocat au Conseil d'État ou à la Cour de cassation à la contribution pour l'accès au droit et à la justice. Ce serait une simple mesure de justice.

La loi « Justice du XXI^e siècle » a modifié quelque peu leur statut mais, comme l'ont montré les auditions, ces professionnels bénéficient d'un véritable monopole et ne sont absolument pas favorables à une ouverture à de jeunes confrères.

Mme la Rapporteuse générale. Sagesse. J'imagine que les personnes concernées ont été consultées.

La commission adopte l'amendement CF 8 (amendement 274).

Puis elle passe à l'amendement CF 9 de Mme Cécile Untermaier.

Mme Cécile Untermaier. Il s'agit de relever de 50 à 60 millions d'euros la part des recettes de la contribution affectée au fonds. Je souligne que cela ne mettrait nullement en péril les professions réglementées. On envisage ici l'hypothèse dans laquelle les recettes atteindraient 60 millions d'euros, mais ce ne sera jamais le cas. En effet, pour éviter toute inégalité entre ceux qui ont déjà acquis leur charge et les jeunes entrants, le dispositif en cours d'élaboration prévoit, pour ces derniers, de déduire de l'assiette de la taxe les frais d'acquisition de la charge. L'amendement est donc une mesure de précaution – mais légiférer, c'est aussi ménager l'avenir !

Mme la Rapporteuse générale. La taxe affectée, son assiette et son taux sont déjà définis. L'amendement tend à rehausser le plafond, actuellement fixé à 50 millions d'euros, de manière que si le produit de la taxe était un jour compris entre 50 et 60 millions d'euros, la somme excédant 50 millions d'euros ne soit pas reversée au budget général de l'État mais maintenue dans le fonds. Avis favorable.

La commission adopte l'amendement CF 9 (amendement 275).

Puis elle adopte l'article 35 modifié.

³⁴⁷ () Loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

³⁴⁸ () Mme Cécile Untermaier et M. Philippe Houillon, Rapport d'information sur les professions juridiques réglementées, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 2475, 17 décembre 2014, page 82.

³⁴⁹ () Décret n° 2016-230 du 26 février 2016 relatif aux tarifs de certains professionnels du droit et au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice.

³⁵⁰ () Article R. 444-22 du code de commerce, renvoyant à la première phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article L. 444-1 du même code.

³⁵¹ () Article R. 444-26 du code de commerce.

³⁵² () Article R. 444-28 du code de commerce.

³⁵³ () Article R. 444-27 du code de commerce.

³⁵⁴ () Article 52 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

³⁵⁵ () Article R. 444-9 du code de commerce.

³⁵⁶ () M. Richard Ferrand, Rapport d'information sur l'application de la loi n° 2015-990 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 3596, 22 mars 2016, page 91.

³⁵⁷ () Article R. 444-36 du code de commerce.

³⁵⁸ () Article R. 444-37 du code de commerce.

³⁵⁹ () Article R. 444-38 du code de commerce.

³⁶⁰ () M. Richard Ferrand, rapporteur général et MM. Christophe Castaner, Laurent Grandguillaume, Denys Robiliard, Gilles Savary, Alain Tourret, Stéphane Travert, Mmes Cécile Untermaier et Clotilde Valter, rapporteurs thématiques, Rapport fait au nom de la commission spéciale chargée d'examiner le projet de loi pour la croissance et l'activité, tome I, volume 1, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 2498, 19 janvier 2015, page 33.

³⁶¹ () Amendement SPE 1730.

³⁶² () Amendement SPE 607 (rect.).

³⁶³ () Commission spéciale chargée d'examiner le projet de loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, lundi 8 juin 2015, séance de 21 heures 30, compte rendu n° 28 (<http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/cr-cscroissact/14-15/c1415028.pdf>).

³⁶⁴ () Décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015, considérants 48 et suivants.

³⁶⁵ () M. Richard Ferrand, Rapport d'information sur l'application de la loi n° 2015-990 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 3596, 22 mars 2016.

³⁶⁶ () Règlement (UE) n° 360/2012 du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général.

³⁶⁷ () Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

³⁶⁸ () Article 16 de la loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 484

Présenté par Mme Untermaier, M. Ferrand, M. Blazy, Mme Bouziane-Laroussi, Mme Bruneau, M. Burrioni, Mme Capdevielle, Mme Chauvel, Mme Crozon, M. Destans, M. Jean-Louis Dumont, Mme Laclais, Mme Le Houerou, Mme Maquet, M. Pellois, Mme Pires Beaune, M. Premat et M. Terrasse le 1^{er} décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 35

Rédiger ainsi les alinéas 14 à 16 :

« IV. – Pour les personnes physiques mentionnées au II, la contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Pour les personnes morales, elle est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos, divisé par le nombre de leurs associés.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 € »

Exposé sommaire :

L'objet de cet amendement est de rendre progressive la contribution à l'accès au droit et à la justice en créant une nouvelle tranche au-delà de 800 000 € de chiffre d'affaires.

d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du 7 décembre 2016

- Article 35

Mme la présidente. La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz.

Mme Marie-Christine Dalloz. Cet article, qui propose la création d'une contribution pour l'accès au droit et à la justice, est le dernier qui pose problème dans ce projet de loi de finances rectificative. On aura vraiment tout vu, même si on savait que la loi Macron posait quelques difficultés. Chaque année, il y a des notaires qui s'installent. Il s'agit d'une profession réglementée, et un concours est organisé à cet effet. Et voilà qu'on a décidé, dans le cadre de la loi Macron, de mettre en place un horodatage pour tirer au sort ceux qui sont candidats à être notaires demain en France. C'est déjà original ! Il est regrettable de laisser au sort ce qui devrait être décidé par la raison, et notamment par concours, conformément à une tradition républicaine.

L'autre aspect de la question renvoie au décret du ministère de la justice. Je ne rentrerai pas dans le détail, mais on aura tout vu ! Le 10 novembre, la veille du week-end du 11 novembre, est publié le décret sur les sociétés civiles professionnelles, SCP, de notaires, qui représentent 95 % des sociétés de notaires. Les notaires en exercice ont découvert cette information le 14 novembre au matin, soit deux jours avant l'horodatage !

M. Pierre Morel-A-L'Huissier. Exactement !

Mme Marie-Christine Dalloz. Cela a provoqué un mouvement de défense, chacun imaginant d'autres structures d'exercice créant des offices. Il y a donc eu 30 000 clics, dont la moitié émanait de structures existantes, alors que tous pensaient que l'installation devait être réservée aux jeunes. Or la profession s'était organisée, par le biais de commissions d'accueil et de livrets, pour permettre aux jeunes de s'installer dans de bonnes conditions et pour les accompagner.

Dernier étage de la fusée que vous créez : une taxe de 1,09 % sur le chiffre d'affaires des notaires, au-delà de 300 000 euros. L'objectif est de récolter 50 millions d'euros ; mais l'affectation sera plafonnée à 50 millions, donc c'est l'État qui récupérera le surplus dans les années à venir. Ce n'est pas normal.

Mme la présidente. La parole est à Mme Véronique Louwagie.

Mme Véronique Louwagie. Cet article 35, qui prévoit la création d'une taxe à la charge de certaines professions du droit, dont les notaires, nous fait réagir. Depuis plusieurs mois, la profession notariale s'est mise en ordre de marche pour accueillir les jeunes notaires qui devaient horodater pour l'installation dans les 1 002 offices, malgré les réserves de la profession sur la méthode. En effet, malgré les promesses faites par M. Macron lui-même (*Exclamations sur les bancs du groupe Les Républicains*) lors d'une assemblée générale du Conseil supérieur du notariat, on a choisi le tirage au sort plutôt que le concours pour départager les candidats à l'installation. La profession n'a de cesse de s'organiser et de faire passer un message positif d'accueil à ces jeunes, dont la promotion est l'une des raisons principales de cette loi pour la croissance, mise en avant par M. Macron. Pour réussir l'intégration des jeunes, la profession a mis en place une série de dispositifs : des commissions d'accueil, un livret d'installation... C'est dire qu'elle a joué le jeu.

La profession est toutefois très surprise car le calendrier de cet horodatage a été tout à fait exceptionnel. Prévu le 16 novembre à 14 heures, l'horodatage devait normalement être ouvert aux seuls candidats à l'installation, puisque tel était l'objectif de la loi. Or le 10 novembre, veille du week-end du 11 novembre, est publié le décret sur les SCP de notaires, qui représentent 95 % des sociétés de notaires. Cela donne la mesure de la perturbation de l'agenda !

Vient s'ajouter à cela l'instauration d'une contribution pour alimenter le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, à hauteur de 1,09 % du chiffre d'affaires après abattement de 300 000 euros par associé. La profession est véritablement surprise. Cela met à mal les installations de jeunes puisque même un jeune qui s'est installé l'an dernier devra s'acquitter de cette taxe pour aider celui qui se sera installé en face de chez lui et qui

non seulement n'aura rien déboursé, mais recevra en plus une subvention annuelle pouvant atteindre 50 000 euros. La profession est naturellement très perturbée par le dispositif que vous soutenez.

Mme la présidente. Je suis saisie de trois amendements identiques, n^{os} 112, 196 et 318.

La parole est à M. Charles de Courson, pour soutenir l'amendement n^o 112.

M. Charles de Courson. Quelle est donc la logique de cet impôt nouveau qui va produire une cinquantaine de millions d'euros ? Il s'agit de solidarité interprofessionnelle ; mais, mes chers collègues, connaissez-vous beaucoup de professions que l'on assujettit à un impôt pour permettre les installations ? Prenons l'exemple dont on parle depuis des années : la désertification médicale. Lève-t-on un impôt sur les revenus des médecins généralistes pour financer l'installation de nouveaux médecins ? Non, c'est une politique nationale ! Tout cela ressemble à ce qu'on a fait pour les collectivités territoriales : à défaut de pouvoir organiser une solidarité verticale, on en crée une horizontale. Mais alors il n'y a plus de Nation, plus de cohérence ! Voilà pourquoi le groupe de l'Union des démocrates et indépendants demande la suppression de cet article.

Mme la présidente. La parole est à M. Pierre Morel-A-L'Huissier, pour soutenir l'amendement n^o 196.

M. Pierre Morel-A-L'Huissier. L'article 35 prévoit la création d'une nouvelle taxe affectée, dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice », qui alimentera le fonds interprofessionnel d'accès au droit et à la justice. Ce dispositif fait suite à l'article 50 de la loi du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques. Financer la politique d'accès au droit par un prélèvement sur le chiffre d'affaires de certaines professions du droit pose toujours de nombreuses difficultés. Nous souhaitons donc supprimer cet article.

Mme la présidente. La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz, pour soutenir l'amendement n^o 318.

Mme Marie-Christine Dalloz. Le taux de la taxe est fixé à 1,09 % du chiffre d'affaires ; l'objectif est de récolter 50 millions d'euros. Mais ce qu'on ne nous dit pas, c'est que, dans la mesure où il y aura de nouvelles installations, le dispositif peut monter en puissance et la collecte, dépasser ce chiffre. Or dans votre exposé des motifs, vous prévoyez de plafonner à 50 millions l'affectation de la taxe. En cas de recette excédentaire, vous comptez donc la réaffecter au budget de l'État ! Il y a là quelque chose d'incompréhensible.

Dernier point qui justifierait la suppression de cet article : dans l'exposé des motifs, vous dites que les aides à l'installation et au maintien de l'activité seront définies par arrêté du ministère de la justice. C'est tout ce qu'il fallait pour crispier la profession et mettre à mal le rôle du parlementaire ! C'est le ministère de la justice qui va définir comment on va fixer les aides à l'installation et au maintien de l'activité ! On se moque du Parlement et on montre un profond mépris pour ces professions du droit.

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Défavorable.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. D'abord, les comparaisons que vous faites ne sont pas crédibles compte tenu de la spécificité de ces professions. Il s'agit quand même de professions réglementées...

M. Pierre Morel-A-L'Huissier. Et alors ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. ...qui agissent dans un cadre précis, dans une situation de monopole, et qui jouissent de pouvoirs qui leur sont confiés par le garde des sceaux. On ne peut vraiment pas les comparer aux médecins.

Quant au fonds, il est destiné à éviter la désertification et l'apparition de zones dépourvues de ces professions.

M. Philippe Gosselin. Ce n'est pas tout à fait exact.

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. Dernier point : le Gouvernement sera favorable à l'amendement n^o 484 de Mme Untermaier, qui prévoit une entrée en sifflet entre 300 000 et 400 000 euros, diminuant ainsi de moitié le produit du fonds en question.

Je suis donc défavorable aux amendements de suppression.

(Les amendements identiques n^{os} 112, 196 et 318 ne sont pas adoptés.)

Mme la présidente. Je suis saisie de deux amendements identiques, n^{os} 94 et 469.

La parole est à Mme Bernadette Laclais, pour soutenir l'amendement n^o 94.

Mme Bernadette Laclais. Il ne s'agit pas de refaire le débat qui a déjà eu lieu, mais de clarifier les choses. Tous les travaux parlementaires effectués au moment de l'examen de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques ont montré, à tous les stades de la discussion, que l'intention du législateur était de financer, grâce à ce fonds, l'aide juridictionnelle et d'autres dispositifs d'accès au droit. Or le décret du 26 février 2016 qui précise l'organisation du fonds prévoit bien les aides à l'installation et au maintien dont on vient de parler, mais ne prévoit pas que le fonds finance l'aide juridictionnelle, ni les autres dispositifs d'accès au droit.

M. Philippe Gosselin. Un décret *contra legem* !

Mme Bernadette Laclais. C'est la raison pour laquelle nous souhaitons, par cet amendement, préciser ce qui a été dit par le législateur, en cohérence avec les débats qui ont eu lieu dans notre Assemblée.

Mme la présidente. La parole est à M. Charles de Courson, pour soutenir l'amendement n° 469.

M. Charles de Courson. C'est un amendement de clarification. La question est simple : est-il exact que lors des débats, le Gouvernement était favorable au financement de l'aide juridictionnelle par le biais de ce fonds ? Le décret du 26 février 2016 ne fait pas mention de l'aide juridictionnelle. Qui dit la vérité : l'intention du législateur ou le décret ? Pouvez-vous nous éclairer : ce fonds servira-t-il ou non à financer l'aide juridictionnelle ?

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. La semaine dernière, nous avons longuement débattu de cette question en commission des finances. Ces amendements ont reçu un avis défavorable.

M. Charles de Courson. Mais que dites-vous sur le fond ?

M. Philippe Gosselin. Vous ne répondez pas sur le fond !

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. La réponse à votre question, monsieur de Courson, est non. Avis défavorable, donc.

Mme la présidente. La parole est à M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. C'est une réponse claire. Je retire mon amendement.

Mme la présidente. Madame Laclais, maintenez-vous l'amendement n° 94 ?

Mme Bernadette Laclais. Je retire cet amendement, mais à regret. Le débat avait été clair. Si les intentions évoluent, le législateur devrait être saisi ; il ne peut pas le découvrir à l'occasion d'un décret ou du débat sur le projet de loi de finances rectificative !

(Les amendements identiques n°s 94 et 469 sont retirés.)

Mme la présidente. La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement n° 274.

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Défendu.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. Le Gouvernement n'est pas favorable à cet amendement car les avocats au Conseil d'État ou à la Cour de cassation ne sont pas bénéficiaires du fonds interprofessionnel pour l'accès au droit et à la justice.

Mme Véronique Louwagie. Très bien !

Mme la présidente. La parole est à Mme la rapporteure générale.

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Il est retiré.

(L'amendement n° 274 est retiré.)

Mme la présidente. Je suis saisie de trois amendements, n°s 391, 484 et 435, qui peuvent faire l'objet d'une présentation groupée.

La parole est à Mme Bernadette Laclais, pour les soutenir.

Mme Bernadette Laclais. Je présente ces trois amendements au nom de ma collègue Cécile Untermaier. Par l'amendement n° 391, je propose que le montant de la contribution soit calculé selon un barème progressif afin de mieux prendre en compte la capacité contributive des professionnels. Je propose également que les annuités des emprunts que les professionnels ont contractés pour être nommés dans un office existant, en tant que titulaire ou en tant qu'associé, soient déductibles de l'assiette.

Je précise que les amendements n°s 484 et 435 sont des amendements de repli, qui reprennent chacun l'une de ces deux propositions. D'après ce que j'ai compris, le Gouvernement est favorable à l'amendement n° 435 : si cela était confirmé, je retirerais les deux amendements précédents, n°s 391 et 484.

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Ces trois amendements n'ont pas été examinés par la commission selon la procédure prévue à l'article 86 du Règlement, mais selon celle prévue à l'article 88, de façon beaucoup plus rapide. La commission est défavorable à l'amendement n° 391, favorable à l'amendement n° 484 et défavorable à l'amendement n° 435.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. Madame la députée, c'est à l'amendement n° 484 que le Gouvernement est favorable, afin que l'entrée dans le barème soit progressive, comme vous le souhaitez. Le Gouvernement est défavorable aux deux autres amendements, s'ils sont maintenus.

Mme la présidente. La parole est à Mme Bernadette Laclais.

Mme Bernadette Laclais. Je maintiens l'amendement n° 484, qui a recueilli un avis favorable de la part de Mme la rapporteure générale et de M. le secrétaire d'État, et je retire les deux autres.

(Les amendements n^{os} 391 et 435 sont retirés.)

Mme la présidente. La parole est à M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Vous voulez appliquer un taux progressif sur le chiffre d'affaires ; vous supposez donc qu'il y a un lien entre le chiffre d'affaires et le revenu : or cela dépend beaucoup des professions, et cette contribution est applicable à des professions très différentes. Cela ne me paraît pas très juste.

Deuxièmement, je voudrais poser une question à M. le secrétaire d'État : l'une des professions concernée par cette taxe est-elle imposable, sur tout ou partie de son activité, à la TVA ? À votre connaissance, y a-t-il une ou plusieurs professions dans ce cas, ou aucune ?

Si jamais il y en avait une, je vous répondrais immédiatement que cela poserait un problème de compatibilité avec la directive TVA. Je répète donc ma question : y a-t-il une partie du chiffre d'affaires d'une de ces professions qui serait taxable à la TVA ? Si c'était le cas, je vous mets en garde : c'est euro-incompatible ! Il ne doit pas y avoir, en effet, de taxe *ad valorem* autre que la TVA.

(L'amendement n^o 484 est adopté.)

Mme la présidente. La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement n^o 275.

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Cet amendement vise à porter le plafond de 50 à 60 millions d'euros.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, secrétaire d'État. L'Assemblée nationale a adopté tout à l'heure un amendement visant à baisser le produit de ce fonds. L'amendement n^o 484, qui vient d'être adopté, permet d'attendre un produit de l'ordre de 25 millions d'euros. À défaut de retrait, l'avis du Gouvernement est défavorable.

Mme la présidente. La parole est à Mme la rapporteure générale.

Mme Valérie Rabault, rapporteure générale. Je le retire.

(L'amendement n^o 275 est retiré.)

(L'article 35, amendé, est adopté.)

2. Sénat

a. Projet de loi n° 208 transmis au Sénat le 8 décembre 2016

- Article 35

I. - Le chapitre I^{er} *bis* du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« **Contribution à l'accès au droit et à la justice**

« Art. 1609 octotricies. - I. - Il est institué une contribution annuelle dénommée «contribution à l'accès au droit et à la justice».

« II. - Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« a) De commissaire-priseur judiciaire ;

« b) De greffier de tribunal de commerce ;

« c) D'huissier de justice ;

« d) De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« a) D'administrateur judiciaire ;

« b) De mandataire judiciaire.

« III. - Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. - Pour les personnes physiques mentionnées au II, la contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Pour les personnes morales, elle est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au même II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos, divisé par le nombre de leurs associés.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

« V. - Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. - La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

« VII. - La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. - Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. - Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

II. - Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

b. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016

- Article 35

(Art. 1609 octotricies du code général des impôts) - Création d'une contribution pour l'accès au droit et à la justice

. Commentaire : le présent article prévoit la création d'une contribution à l'accès au droit et à la justice, affectée au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice créé par la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA RÉFORME DES TARIFS RÉGLEMENTÉS

Dans un rapport de 2014 consacré aux professions juridiques réglementées, nos collègues députés Cécile Untermaier et Philippe Houillon soulignaient : « **un constat s'impose de manière générale, dressé par l'ensemble des observateurs, voire par les professionnels concernés : la tarification appliquée par les professions juridiques réglementées ne correspond plus à leurs conditions d'exercice, aux risques économiques qui s'y attachent et aux services rendus** » ; en outre, « **les tarifs ne reflètent pas toujours les coûts réels d'un acte ou d'une procédure** »^{465(*)}.

La tarification était également considérée comme particulièrement complexe, mêlant des éléments de nature très diverse.

Partant de ce constat, la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques^{466(*)} a modifié les règles de fixation des tarifs de certaines professions juridiques et judiciaires réglementées, et introduit dans le code de commerce, un titre IV *bis* relatif à certains tarifs réglementés. Les prestations des commissaires-priseurs judiciaires, des greffiers de tribunal de commerce, des huissiers de justice, des administrateurs judiciaires, des mandataires judiciaires et des notaires sont concernés, ainsi que « **les droits et émoluments de l'avocat en matière de saisie immobilière, de partage, de licitation et de sûretés judiciaires** »^{467(*)}.

L'article L. 444-2 du code de commerce prévoit désormais que les tarifs « **prennent en compte les coûts pertinents du service rendu et une rémunération raisonnable, définie sur la base de critères objectifs** ». Les tarifs sont arrêtés « **conjointement par les ministres de la justice et de l'économie** »^{468(*)} et ils sont révisés tous les cinq ans.

Même si les tarifs tiennent compte des coûts, « **la rémunération plus élevée de certains actes rares compense la perte nette que provoquent d'autres actes, plus fréquents, rémunérés en-deçà de leur prix coûtant** »^{469(*)}, comme le soulignait notre collègue François Pillet, co-rapporteur au nom de la commission spéciale.

Pour éviter qu'une application stricte de la règle du prix coûtant conduise au renchérissement de certaines des prestations délivrées, une **péréquation des tarifs** est prévue : certains actes réalisés à perte sont financés par d'autres actes permettant une véritable rémunération du professionnel.

À ce titre, l'article L. 444-2 du code de commerce prévoit que « **cette péréquation peut notamment prévoir que les tarifs des prestations relatives à des biens ou des droits d'une valeur supérieure à un seuil** » défini par un arrêté conjoint du ministre de la justice et de l'économie, « **soient fixés proportionnellement à la valeur du bien ou du droit** ». Dans ce cas, **le tarif n'est pas lié au coût du service, mais à la valeur du bien (ou du droit) concerné**. Cette **péréquation des tarifs** - grâce au caractère proportionnel du tarif - **permet d'assurer un équilibre, en moyenne, entre les actes rémunérateurs et ceux réalisés à perte**.

Dans le cas où le tarif est déterminé proportionnellement à la valeur d'un bien ou d'un droit, « **et lorsque l'assiette de ce tarif est supérieure à un seuil** », des remises peuvent être consenties ; « **le taux des remises octroyées par un professionnel est fixe, identique pour tous** »^{470(*)} et ne peut excéder 10 %^{471(*)}.

B. LA POSSIBILITÉ DE CRÉER UN FONDS DE PÉRÉQUATION

À l'initiative des députés, cette péréquation des tarifs a été complétée par la possibilité de mettre en place une redistribution entre professionnels, grâce à la **création d'un fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice**, « **afin de favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques et l'accès du plus grand nombre au droit** »^{472(*)}.

Les modalités de redistribution, par le fonds, ont été définies par un décret de février 2016^{473(*)}, qui en précise également les règles de fonctionnement.

Le fonds est administré par une société anonyme dont le capital est détenu par l'État, la Société de gestion du fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice (SGFIADJ), qui est notamment chargée de fixer le montant des subventions. Un comité consultatif des aides à l'accès au droit et à la justice est placé auprès du conseil d'administration. Ce comité « **donne son avis sur toute question relative à la gestion administrative, comptable et financière du fonds** »^{474(*)} ; il comprend notamment un administrateur judiciaire, un commissaire-priseur judiciaire, un greffier de tribunal de commerce, un huissier de justice, un mandataire judiciaire, un notaire.

« **Pour favoriser la couverture de l'ensemble du territoire national** » par les commissaires-priseurs judiciaires, les greffiers de tribunal de commerce, les huissiers de justice, les administrateurs judiciaires, les mandataires judiciaires et les notaires, le fonds « **assure la distribution d'aides à l'installation ou au maintien de ces professionnels** »^{475(*)} dans certaines zones géographiques.

Les avocats, dont certains droits et émoluments sont concernés par la réforme des tarifs réglementés, sont donc exclus du bénéfice du fonds.

Les zones géographiques concernées sont définies par arrêté du ministre de la justice, « **notamment en fonction du nombre de professionnels installés, du nombre de projets d'installation, et des besoins identifiés** »^{476(*)}.

Les aides à l'installation peuvent être perçues « *pour l'installation dans un office vacant ou créé ainsi que pour la création ou la reprise d'une étude d'administrateur judiciaire ou de mandataire judiciaire* ^{477(*)} » si le professionnel n'a pas perçu :

- d'aide de ce type pendant les cinq années précédant son installation ;
- une somme de plus de 210 000 euros au titre de bénéfices ou de salaires nets imposables au cours des trois derniers exercices comptables clos ou années civiles précédant son installation ;
- un résultat annuel supérieur à 70 000 euros au titre de l'exercice comptable ouvert au cours de l'année civile de réalisation des prestations pour lesquelles l'aide est sollicitée.

Les aides au maintien ^{478(*)} sont réservées aux professionnels :

- dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes moyen (hors aides et hors honoraires) réalisé au cours des trois derniers exercices comptables clos est inférieur au premier décile de chiffre d'affaires de la profession concernée ;
- et dont le bénéfice moyen au cours des trois derniers exercices comptables clos est inférieur à 75 000 euros ;
- et dont le ratio des charges annuelles rapportées au chiffre d'affaires n'est pas supérieur à 80 %.

« *Toutefois, une aide au maintien peut être octroyée à un professionnel ne remplissant pas [la dernière condition] sous réserve que, sans compromettre la qualité du service, il mette en oeuvre un engagement de réduction de ses coûts* ^{479(*)} ».

L'article R. 444-27 du code de commerce prévoit que « *les aides à l'installation et au maintien prennent la forme de subventions d'un montant fixe versé pour chaque prestation* » dont l'émolument est **proportionnel** et « *elles portent sur une assiette monétaire inférieure à un seuil fixé, pour chaque profession concernée, par arrêté conjoint du ministre de la justice et du ministre chargé du budget, qui n'excède pas 80 000 euros* ».

Autrement dit, seules les prestations dont l'émolument s'applique, de manière proportionnelle, à une assiette inférieure à 80 000 euros, peuvent faire l'objet d'une subvention.

Par conséquent, **l'attribution de subventions est réservée aux professionnels dont les tarifs proportionnels, susceptibles d'être rémunérateurs, s'appliquent sur une assiette trop faible pour rendre réellement efficace la péréquation tarifaire.**

L'article R. 444-28 définit un plafonnement de l'aide, par professionnel (50 000 euros) et par prestation (100 euros). Il n'est pas possible de cumuler les deux aides pour une même prestation ^{480(*)}.

C. DES MODALITÉS DE FINANCEMENT CENSURÉES PAR LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Les modalités de financement du fonds ont été censurées par le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015, pour incompétence négative du législateur.

Pour financer ce fonds, la loi prévoyait la création d'une contribution à l'accès au droit et à la justice, due par les professions réglementées concernées et assise sur la valeur des biens dont le tarif est :

- fixé proportionnellement à celle-ci ;
- et supérieur à 300 000 euros.

La loi prévoyait que « *ce seuil peut être révisé par arrêté conjoint du ministre de la justice et du ministre chargé du budget, en tenant compte des besoins de couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques et d'accès du plus grand nombre au droit* ».

Le taux de la contribution devait être fixé par **arrêté** conjoint du ministre de la justice et du ministre chargé du budget entre 0,05 et 0,2 %.

Extraits de la décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015

50. Considérant, qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, « la loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » ;

51. Considérant qu'en vertu du troisième alinéa du paragraphe III, **la contribution est assise sur la valeur hors taxes de tout bien ou sur le montant hors taxes de tout droit, pour lequel le tarif est fixé proportionnellement à ceux-ci, et qui est supérieur à un seuil de 300 000 euros ; qu'il résulte toutefois des dispositions des articles L. 444-2 et L. 444-3 du code de commerce, d'une part, que les prestations faisant l'objet d'un tarif proportionnel sont déterminées par le pouvoir réglementaire et, d'autre part, que le seuil de 300 000 euros peut être modifié par arrêté ; que, par suite, en habilitant le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette de la taxe contestée, le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence ;**

52. Considérant qu'il s'ensuit que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le paragraphe III de l'article 50, dont les dispositions constituent un ensemble indivisible, est contraire à la Constitution.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article créé la contribution à l'accès au droit et à la justice, permettant d'abonder le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice.

Le I crée un nouvel article 1609 *octotricies* du code général des impôts. Il institue une contribution annuelle dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice ».

La contribution serait due par les personnes :

- titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel de commissaire-priseur judiciaire, de greffier de tribunal de commerce, d'huissier de justice, de notaire ;
- exerçant à titre libéral l'activité d'administrateur judiciaire ou de mandataire judiciaire.

Le III du nouvel article 1609 *octotricies* prévoit que le fait générateur de la contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

Le taux de la contribution est fixée à 1,09 % du montant total hors taxes « des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées » par les redevables « au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos », sur la fraction supérieure à 300 000 euros.

Plus précisément, pour les personnes physiques, le taux est appliqué sur la fraction supérieure à 300 000 euros ; s'agissant des personnes morales, le taux est appliqué sur la fraction supérieure au seuil de 300 000 euros **multiplié par le nombre d'associés exerçant une des professions concernées.**

L'assiette de la contribution ainsi définie paraît plus cohérente que celle retenue dans la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques : elle s'applique au chiffre d'affaires (et non à la valeur des biens dont il est question). Par conséquent, l'ensemble des prestations est concerné - et pas uniquement celles auxquelles s'applique un tarif proportionnel.

La contribution est due et acquittée lors du dépôt de la déclaration due^{481(*)} par tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

Ainsi, l'assiette de la contribution qui devra être acquittée au premier trimestre de l'année 2017 correspond aux « **sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées** » au cours de l'année 2016 - ou du dernier l'exercice comptable - après l'abattement de 300 000 euros.

Pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition, elle est due et acquittée lors du dépôt de la déclaration au titre de chaque exercice.

Lorsque le montant dû est inférieur à 50 euros, la contribution n'est pas recouvrée ; les procédures, sanctions, garanties, sûretés et privilèges qui sont appliqués à son contrôle et à son recouvrement sont ceux de la TVA.

Enfin, il est prévu que le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, dans la limite d'un plafond. Selon les évaluations préalables, « **le montant du plafond, 50 millions d'euros, soit le rendement prévisionnel de cette taxe, sera proposé par amendement à la première partie de la loi de finances pour 2017** ».

Le II prévoit que l'article s'applique aux exercices clos à partir du 31 décembre 2016. Par conséquent, le présent article s'applique aux sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2016.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

À l'initiative de notre collègue députée Cécile Untermaier et avec un avis favorable du Gouvernement, l'Assemblée nationale a modifié substantiellement la contribution, afin de la rendre plus progressive.

Ainsi, le taux de la contribution serait de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 euros et 800 000 euros, et de 1 % sur la fraction de l'assiette supérieure à 800 000 euros.

Selon le Gouvernement, cette modification a pour conséquence une diminution du rendement attendu de la contribution, qui serait désormais de l'ordre de 25 millions d'euros.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

D'après les évaluations préalables, sur 8 420 entreprises identifiées, environ 5 000 seraient redevables de la contribution après application de l'abattement de 300 000 euros et application du montant minimum de 50 euros.

Il convient de relever que les avocats, dont certains tarifs sont réglementés, sont exclus du bénéfice du fonds et de son financement. Au contraire, les greffiers des tribunaux de commerce sont exclus du bénéfice du fonds, mais pas de son financement. En effet, aux termes du décret précité, ces professionnels ne proposant pas de prestations dont l'émolument est proportionnel, leurs prestations ne sont pas éligibles au fonds^{482(*)}.

Par ailleurs, malgré sa dénomination, il n'est pas prévu que la contribution pour l'accès au droit et à la justice finance l'aide juridictionnelle. En effet, la problématique du financement de cette aide doit être traitée de façon distincte et surtout plus large, en tenant compte de tous les acteurs, en particulier les assurances, les avocats et les justiciables eux-mêmes.

La division par deux du rendement attendu de la taxe montre l'absence d'évaluation des besoins réels des professions réglementées pour s'installer ou se maintenir dans certains territoires.

En outre, les représentants des professions concernées, eux-mêmes, ne souhaitent pas de la création de ce fonds, « **considérant que cette contribution ne répond pas aux demandes des professionnels qui entendent vivre de leur travail et non de subventions** ».

Dans ces conditions et dans la mesure où la loi prévoit que « *peut être prévue une redistribution entre professionnels, afin de favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques et l'accès du plus grand nombre au droit* », votre commission des finances vous propose de supprimer cet article. La question mérite en effet d'être mieux étudiée, afin de prendre en compte à la fois les effets réels des nouveaux tarifs et, pour les notaires notamment, des nouvelles installations.

En particulier, le caractère interprofessionnel du fonds pose question. Comme l'avait relevé en séance publique notre collègue François Pillet, co-rapporteur du projet de loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, « *la péréquation mise en oeuvre par le fonds peut se concevoir comme un correctif des insuffisances de la péréquation tarifaire puisque cette dernière est construite pour un panier de prestation moyen. Or ce panier ne constitue pas la réalité de l'activité de toutes les études : certaines bénéficieront d'un panier beaucoup plus rémunérateur, selon leur situation géographique et le bassin économique dans lequel elles sont situées, et d'autres d'un panier bien moins profitable. La péréquation financière compense partiellement cette inégalité de situation. Il y a donc un lien entre péréquation tarifaire et péréquation financière, et il est logique que l'une comme l'autre soient organisées au sein de chaque profession. Sinon, cela revient à faire payer par d'autres professionnels - donc d'autres clients - les imperfections du système de péréquation tarifaire retenu pour une seule profession.* »

Il est donc proposé de supprimer cet article (amendement FINC. 54).

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

⁴⁶⁵ Rapport d'information n° 2475 sur les professions juridiques réglementées, 17 décembre 2014.

⁴⁶⁶ Article 50 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

⁴⁶⁷ Article L. 444-1 du code de commerce.

⁴⁶⁸ Article L. 444-3 du code précité.

⁴⁶⁹ Rapport n° 370 (2014-2015) au nom de la commission spéciale (tome I).

⁴⁷⁰ Article L. 444-3 du code précité.

⁴⁷¹ En application de l'article R. 444-10 du code précité.

⁴⁷² Article L. 444-2 du code précité.

⁴⁷³ Décret n° 2016-230 du 26 février 2006 relatif aux tarifs de certains professionnels du droit et au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice.

⁴⁷⁴ Article R. 444-38 du code de commerce.

⁴⁷⁵ Article R. 444-22 du code précité.

⁴⁷⁶ Article R. 444-26 du code précité.

⁴⁷⁷ Article R. 444-23 du code précité.

⁴⁷⁸ Article R. 444-24 du code précité.

⁴⁷⁹ Article R. 444-25 du code précité.

⁴⁸⁰ Article R. 444-29 du code précité.

⁴⁸¹ En application du 1 de l'article 287 du code général des impôts.

⁴⁸² En application de l'article R. 444-27 du code de commerce.

c. Amendement adopté en séance

d. Compte-rendu intégral des débats, séance du 17 décembre 2016

[M. le président.](#) La parole est à Mme Jacky Deromedi, sur l'article.

[Mme Jacky Deromedi.](#) Je souhaite attirer votre attention sur l'article 35 du projet de loi de finances rectificative.

Faisant suite à la création du Fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice dans le cadre de la loi Macron, l'article 35 vise à créer une taxe dénommée « contribution pour l'accès au droit et à la justice », destinée à alimenter ce fonds.

Mme Taubira avait affirmé devant le Sénat que ce fonds contribuerait au financement interprofessionnel de l'aide juridictionnelle, et ce à partir de 2017.

Appelé à clarifier la position du Gouvernement sur cette promesse lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative par l'Assemblée nationale, le Gouvernement a admis que ce fonds interprofessionnel ne participerait finalement pas au financement de l'aide juridictionnelle.

Dans ce contexte, un débat sur cette question s'impose. Il semble en effet difficilement admissible qu'une mesure sur ce sujet sensible soit abandonnée de manière unilatérale par le Gouvernement sans débat préalable, alors même que le budget de l'aide juridictionnelle demeure en discussion dans le cadre du projet de loi de finances pour 2017.

[M. le président.](#) Je suis saisi de deux amendements identiques.

L'amendement n° 138 est présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission.

L'amendement n° 525 rectifié est présenté par MM. Mézard, Collin, Requier, Amiel, Arnell, Bertrand, Castelli, Collombat, Esnol et Fortassin, Mmes Laborde et Malherbe et M. Vall.

Ces deux amendements sont ainsi libellés :

Supprimer cet article.

La parole est à M. le rapporteur général, pour présenter l'amendement n° 138.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général de la commission des finances. La commission propose de supprimer cette nouvelle taxe qu'est la contribution pour l'accès au droit et à la justice, car elle est contraire à l'engagement du Président de la République de ne pas créer de nouvelle taxe !

Très concrètement, il paraît extrêmement prématuré de créer cette contribution. En effet, son rendement a été divisé par deux par l'Assemblée nationale, ce qui prouve que l'évaluation des besoins pose encore problème. En outre, des incertitudes demeurent quant au montant à verser et aux destinataires des fonds.

Cette question mériterait une analyse plus approfondie avant la création d'une taxe. De manière générale, tous les professionnels, qui devraient théoriquement être les bénéficiaires des sommes affectées à ce fonds, ont clairement déclaré leur opposition à cette mesure. Ils souhaitent vivre de leur travail et non de subventions.

Pour ces raisons, nous sommes opposés à cet article 35. Il faut arrêter de créer des impôts en permanence. En la matière, on ne connaît pas les besoins.

M. le président. La parole est à M. Yvon Collin, pour présenter l'amendement n° 525 rectifié.

M. Yvon Collin. Il est défendu, monsieur le président.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

Mme Martine Pinville, secrétaire d'État. Défavorable.

M. le président. Je mets aux voix les amendements identiques n°s 138 et 525 rectifié.

(Les amendements sont adoptés.)

M. le président. En conséquence, l'article 35 est supprimé.

B. Commission mixte paritaire (désaccord)

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n°4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016**

RAS

C. Nouvelle lecture

1. Assemblée nationale

- a. Texte n° 4320, modifié par le Sénat, pour 2016, déposé le 18 décembre 2016**

Supprimé

- b. Rapport n° 4322 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016**

Article 35 (supprimé)

Création d'une contribution pour l'accès au droit et à la justice

Le présent article prévoit la création d'une nouvelle taxe, dont seront redevables certains professionnels du droit, dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice » visant à financer le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, créé par la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques ⁽¹⁴⁵⁾.

I. LES DISPOSITIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. LE DROIT EN VIGUEUR

L'article 50 de la loi pour la croissance précitée a créé un fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice, prévu à l'article L. 444-2 du code de commerce.

Celui-ci a une double finalité :

– « favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques » ;

– faciliter « l'accès du plus grand nombre au droit ».

Ce fonds accordera des aides visant à assurer une redistribution interprofessionnelle, instaurant une forme de péréquation géographique entre les professionnels du droit. Il s'agit de garantir un maillage satisfaisant des professions juridiques concernées sur l'ensemble du territoire national.

Aux termes du décret du 26 février 2016 ⁽¹⁴⁶⁾, le fonds interprofessionnel est habilité à verser deux aides : les aides à l'installation et les aides au maintien.

L'article 50 de la loi précitée visait également à instituer, à compter du 1^{er} janvier 2016, une contribution annuelle dénommée « contribution à l'accès au droit et à la justice ». Celle-ci a été censurée avant sa mise en œuvre par le Conseil constitutionnel, au motif que le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence, en habilitant le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette de la taxe contestée ⁽¹⁴⁷⁾.

B. LA CRÉATION DE LA CONTRIBUTION À L'ACCÈS AU DROIT ET À LA JUSTICE

L'objet du présent article est de prévoir le rétablissement d'une contribution à l'accès au droit et à la justice, qui permettra de financer le fonds interprofessionnel à compter de 2017.

Les personnes redevables à cette nouvelle contribution sont les personnes physiques ou morales suivantes : les commissaires-priseurs judiciaires, les greffiers de tribunal de commerce, les huissiers de justice, les notaires, les administrateurs judiciaires et les mandataires.

L'assiette de la contribution porte sur le « montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos ».

Le présent article prévoit un seuil d'abattement de 300 000 euros par personne physique ou pour les personnes morales, correspondant au produit de 300 000 euros par le nombre d'associés exerçant l'une des professions concernées au sein de la société.

Initialement, le taux de la contribution était fixé à 1,09 %, pour un rendement prévisionnel d'environ 50 millions d'euros.

En première lecture, l'Assemblée nationale a adopté un amendement à l'initiative de notre collègue Cécile Untermaier, avec l'avis favorable de la Rapporteuse générale et du Gouvernement, visant à créer deux tranches à ladite contribution :

- la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 euros et 800 000 euros est soumise à un taux de 0,5 % ;
- la fraction de l'assiette qui excède 800 000 euros, est soumise à un taux de 1 %.

Dès lors, le rendement de la contribution devrait être réduit de moitié, soit environ 25 millions d'euros.

En nouvelle lecture du projet de loi de finances pour 2017, l'Assemblée nationale a adopté un amendement du Gouvernement, avec l'avis favorable de la Rapporteuse générale, visant à établir le plafond d'affectation de ladite contribution à 30 millions d'euros au titre de 2017.

La Rapporteuse générale remarque que la rédaction de ces deux tranches devra être précisée en nouvelle lecture afin d'être pleinement opérante.

II. LA SUPPRESSION ADOPTÉE PAR LE SENAT

En première lecture, le Sénat a adopté un amendement à l'initiative de la commission des finances, avec l'avis défavorable du Gouvernement, visant à supprimer le présent article.

Le Sénat conteste le principe même de cette contribution et les besoins des professions réglementées pour s'installer ou se maintenir dans certains territoires.

III. LA POSITION DE LA RAPPORTEUSE GÉNÉRALE

La Rapporteuse générale propose de rétablir l'article adopté par l'Assemblée nationale en première lecture avec des précisions rédactionnelles concernant les deux tranches de cette contribution.

c. Amendements adoptés en séance

- **Sous-amendement n° 208 :**

SOUS-AMENDEMENT N°208

présenté par

le Gouvernement

ARTICLE 35

I. – Rédiger ainsi le début de l'alinéa 17:

« Son taux est...(le reste sans changement) ».

II. – En conséquence, rédiger ainsi le début de l'alinéa 18

« Pour les personnes morales, les seuils mentionnés à l'alinéa précédent sont multipliés...(le reste sans changement) ».

EXPOSÉ SOMMAIRE

Le présent sous-amendement propose une clarification rédactionnelle de l'amendement n° 182, lequel a pour objet de rétablir l'article 35 relatif à la contribution à l'accès au droit et à la justice dans sa version votée par l'Assemblée Nationale.

- **Amendement n° 182 :**

AMENDEMENT N°182

présenté par

**Mme Rabault, rapporteure au nom de la
commission des finances**

ARTICLE 35

Rétablir cet article dans la rédaction suivante :

« I. – Le chapitre I^{er} bis du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« *Contribution à l'accès au droit et à la justice*

« *Art. 1609* octotricies. – I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

« II. – Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« a) De commissaire-priseur judiciaire ;

« b) De greffier de tribunal de commerce ;

« c) D'huissier de justice ;

« d) De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« a) D'administrateur judiciaire ;

« b) De mandataire judiciaire.

« III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« 1° Pour les personnes physiques, son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 euros et 800 000 euros et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 euros ;

« 2° Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au 1° sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

« V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de

l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 euros.

« VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

« II. – Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016. »

EXPOSÉ SOMMAIRE

Le présent amendement vise à rétablir l'article relatif à la contribution à l'accès au droit et à la justice, qui a été supprimé par le Sénat.

Il procède également à une correction rédactionnelle des deux nouvelles tranches de la taxe, qui ont été instaurées à l'Assemblée nationale en première lecture.

d. Compte rendu intégral des débats– Deuxième Séance du mardi 20 décembre 2016

Mme la présidente. Le Sénat a supprimé l'article 35.

Je suis saisie d'un amendement n° 182, tendant à le rétablir, qui fait l'objet de plusieurs sous-amendements, n°s 198, 199 et 208.

La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement.

Mme Valérie Rabault, *rapporteure générale.* Le Sénat a supprimé le fonds créé pour financer la contribution à l'accès au droit et à la justice. Cet amendement vise à le rétablir.

Mme la présidente. La parole est à Mme Cécile Untermaier, pour soutenir le sous-amendement n° 198.

Mme Cécile Untermaier. Je tiens d'abord à remercier Mme la rapporteure générale pour le rétablissement de ce fonds venant finaliser la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui disposait de la création d'un fonds dont l'assiette et le taux devaient être définis en loi de finances rectificative. C'est maintenant chose faite.

Je défends le sous-amendement n° 198 parce que ce fonds concernant les professions juridiques réglementées, c'est-à-dire bénéficiant d'un monopole, a un double objectif : la solidarité interprofessionnelle, d'abord, avec l'aide au maintien et à l'installation des professionnels, mais aussi l'accès du plus grand nombre au droit, comme le prévoit d'ailleurs son intitulé – « fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice » –, conformément à l'article L. 444-2 du code de commerce, issu de l'article 50 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui évoque « l'accès du plus grand nombre au droit ».

Les travaux parlementaires – nous le répétons en commission et dans l'hémicycle, et les preuves sont là – montrent clairement l'intention du législateur : que ce fonds ne soit pas uniquement une caisse de garantie, mais aussi un outil de financement pour divers dispositifs d'accès au droit. Je pense aux maisons du droit, à l'aide juridictionnelle ou à tout autre dispositif, à inventer, permettant l'accès au droit du plus grand nombre, car ces professions juridiques en lien avec les usagers peuvent déceler des carences.

La finalité de ce fonds est donc double : caisse de garantie et action, solidaire pour l'accès au droit. Le législateur, qui a le souci de la clarté et de l'intelligibilité, doit le préciser à l'article 35. Tel est l'objet de ce sous-amendement.

Mme la présidente. Pouvez-vous défendre également le sous-amendement n° 199, ma chère collègue ?

Mme Cécile Untermaier. Puisqu'il s'agit d'un fonds de péréquation réunissant les officiers publics ministériels qui se trouvent en situation de monopole et bénéficient d'une liberté d'installation régulée, il a semblé légitime à l'ensemble de la commission spéciale d'ouvrir ce dispositif aux avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État, pour soutenir le sous-amendement n° 208 et donner l'avis du Gouvernement sur les sous-amendements n°s 198 et 199.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Le sous-amendement du Gouvernement vise à clarifier la rédaction de l'amendement n° 182

Quant à vos sous-amendements, madame Untermaier, nous avons déjà eu ce débat en première lecture.

Le Gouvernement souhaite mettre en place un fonds auquel contribuent un certain nombre de professions et dont bénéficient ces mêmes professions. Il peut s'agir d'aider à l'installation de certains professionnels – essentiellement des notaires –, mais en tout cas pas des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Le Gouvernement est donc défavorable à l'amendement n° 199, qui élargit le recouvrement de la contribution à ces professions, puisqu'elles ne bénéficieraient pas du fonds.

De même, vous envisagez que le fonds puisse être utilisé à d'autres fins que celles prévues par le Gouvernement. Les maisons du droit et l'aide juridictionnelle appartiennent à d'autres domaines, qui ne sont pas liés à ce fonds et bénéficient d'un financement particulier. Le Gouvernement, vous l'aurez compris, est donc également défavorable à l'amendement n° 198.

Mme la présidente. La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement n° 182 et donner l'avis de la commission sur les trois sous-amendements.

Mme Valérie Rabault, *rapporteure générale.* L'amendement est défendu.

Avis défavorable sur les sous-amendements n°s 198 et 199 ; avis favorable sur le sous-amendement n° 208.

Mme la présidente. La parole est à Mme Marie-Christine Dalloz.

Mme Marie-Christine Dalloz. Nous avons déjà eu l'occasion d'aborder ce sujet en première lecture. En réfléchissant à vos motivations, je me dis qu'il s'agit d'un relent de la loi Macron. Je ne parviens pas à comprendre ce qui se passe dans l'esprit de certains, pour qu'ils s'acharnent autant contre certaines professions. Car il s'agit pratiquement d'acharnement.

Pourquoi constituer un fonds de l'accès au droit et à la justice, alors que, grâce à l'aide juridictionnelle et à tous les dispositifs existants, plus personne n'est privé d'accès à la justice ? Ceux que je rencontre dans mes permanences ont tous un avocat. De plus, la première mission du notaire est le conseil.

M. le secrétaire d'État rappelle que ce fonds aidera à l'installation de nouvelles professions. Mais, jusqu'à maintenant, les professions s'autorégulaient très bien. Pourquoi intégrer un marché où il existe une bonne régulation ? Un tirage au sort va même être organisé pour attribuer des nouvelles charges de notaires au niveau national ; c'est du jamais vu. Vous êtes en train de casser un système qui fonctionnait bien. On va demander aux jeunes notaires, qui se sont installés il y a deux ou trois ans en achetant très cher une charge, d'apporter une contribution pour aider des nouveaux à s'installer ; c'est incompréhensible. Vous allez « ubériser » cette profession, et je n'en vois pas l'intérêt, vu ce qui se passe aujourd'hui sur le marché des taxis. Sincèrement, je ne comprends pas votre acharnement.

Mme Cécile Untermaier. Ce n'est pas de l'acharnement !

Mme la présidente. La parole est à M. Dominique Lefebvre.

M. Dominique Lefebvre. Nous avons déjà eu cette discussion en première lecture. Pour ne pas fragiliser le dispositif, il faut lui garder sa cohérence – Mme Dalloz a raison –, qui est évidemment de favoriser l'accès au droit, en contribuant à une répartition équitable des professions juridiques sur le territoire. Il y a donc une logique à faire peser une taxe sur certaines catégories de professionnels pour les faire bénéficier, dans un souci de mutualisation, de l'aide à l'installation, notamment dans des zones où celle-ci serait difficile. Tout élargissement de ce fonds à d'autres missions fragiliserait le dispositif. En outre, à mon sens, cela comporterait un risque de censure. Car l'on ne voit pas pour quelles raisons des professionnels financeraient ce fonds pour autre chose que l'objectif visé, à savoir une meilleure répartition de ces professions sur le territoire. Il convient donc de soutenir l'amendement de la commission des finances, sous-amendé par le Gouvernement.

(Les sous-amendements n°s 198 et 199, successivement mis aux voix, ne sont pas adoptés.)

(Le sous-amendement n° 208 est adopté.)

(L'amendement n° 182, sous-amendé, est adopté et l'article 35 est ainsi rétabli.)

e. Texte adopté n° 866 en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 20 décembre 2016

Article 35

I. – Le chapitre I^{er} *bis* du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« **Contribution à l'accès au droit et à la justice**

« *Art. 1609* octotricies. – I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

« II. – Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« a) De commissaire-priseur judiciaire ;

« b) De greffier de tribunal de commerce ;

« c) D'huissier de justice ;

« d) De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« a) D'administrateur judiciaire ;

« b) De mandataire judiciaire.

« III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

« Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au deuxième alinéa du présent IV sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

« V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

« VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

II. – Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

2. Sénat

a. Rapport n° 251 de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 21 décembre 2016

RAS

b. Amendements adoptés en séance

RAS

c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 21 décembre 2016

Mme la présidente. - Motion n°1, présentée par M. de Montgolfier, au nom de la commission.

En application de l'article 44, alinéa 3, du Règlement du Sénat,

Considérant que si le projet de loi de finances rectificative pour 2016 maintient un objectif de déficit public inchangé malgré la révision à la baisse du taux de croissance de l'année, cette révision fragilise encore davantage la tenue des objectifs fixés dans le projet de loi de finances pour 2017 ;

Considérant que l'exécution du budget 2016 se caractérise par les nombreuses mesures nouvelles annoncées au cours de l'année et par l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance pour un montant sans précédent malgré les avis défavorables de la commission des finances du Sénat ;

Considérant que malgré les dérapages en dépenses concernant notamment la masse salariale, des économies de constatation permettent à l'État d'afficher une maîtrise du déficit public grâce à la révision à la baisse des prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales et à la réduction de la charge de la dette ;

Considérant que l'Assemblée nationale a rétabli les articles que le Sénat avait supprimés en première lecture, notamment l'article 12 procédant à la ratification des décrets d'avance, l'article 34 créant un nouvel acompte de contribution sociale de solidarité des sociétés, l'article 35 créant une contribution pour l'accès au droit et à la justice et l'article 51 procédant à la ratification d'un avenant à la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal ;

Considérant que sur ces dispositions comme toutes celles restant en discussion il n'y a pas lieu de penser qu'un examen complet du projet de loi de finances rectificative pour 2016 en nouvelle lecture conduirait l'Assemblée nationale à modifier sa position en lecture définitive ;

Le Sénat décide qu'il n'y a pas lieu de poursuivre la délibération sur le projet de loi de finances rectificative pour 2016, adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture.

D. Lecture définitive

a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale

- Article 35

I. – Le chapitre I^{er} *bis* du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« ***Contribution à l'accès au droit et à la justice***

« *Art. 1609* octotricies. – I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

« II. – Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« *a*) De commissaire-priseur judiciaire ;

« *b*) De greffier de tribunal de commerce ;

« *c*) D'huissier de justice ;

« *d*) De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« *a*) D'administrateur judiciaire ;

« *b*) De mandataire judiciaire.

« III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

« Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au deuxième alinéa du présent IV sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

« V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

« VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

II. – Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

b. Amendements adoptés en séance publique

RAS

c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 22 décembre 2016

Mme Marie-Christine Dalloz. Le Sénat a rejeté votre projet de loi de finances rectificative pour 2016, principalement pour quatre motifs.

Premièrement, vous maintenez l'objectif de déficit public au niveau que vous aviez prévu à l'origine. Or, vous le savez pertinemment, il ne sera pas atteignable ; il eût fallu le revoir.

Deuxièmement, l'exécution du budget 2016 se caractérise par l'ampleur des mesures nouvelles, des sous-budgétisations, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance sans précédent, et pas uniquement, madame la rapporteure générale, au titre de mesures ayant trait à la sécurité des Français. Les dépenses ont dérapé, notamment celles liées à la masse salariale de l'État, c'est un constat, vous ne pouvez le nier. Cela nous permet d'affirmer que les dépenses sont, *a minima*, sous-estimées. Même le Haut conseil des finances publiques le reconnaît, en évoquant textuellement, dans son avis du 14 novembre 2016, « l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont atteint en 2016 un niveau sans précédent » ; c'est dire à quel point ce défaut de votre texte a été mis en lumière.

Troisièmement, les économies sont exclusivement des économies de constatation ; elles ne sont pas réelles. Vous affirmez ainsi que vous faites baisser les dépenses par rapport au tendanciel. Mais tout le monde peut faire des économies de la sorte, sur le papier.

Quatrièmement, en nouvelle lecture, vous avez rétabli différents articles, notamment celui qui ratifie les décrets d'avance. Or le recours croissant aux décrets d'avance suscite, de notre part, de fortes interrogations. Vous ne pouvez nier que c'est une pratique totalement dérogatoire au principe de l'autorisation parlementaire des dépenses. En 2016, 4,7 milliards ont été ouverts en autorisations d'engagement et 3,4 milliards en crédits de paiement, dans le cadre des décrets d'avance. C'est un record historique, dont vous pourrez être fiers à l'avenir.

Permettez-moi de revenir sur deux dispositions.

D'abord, l'article 13 a pour principal objet de créer une nouvelle procédure de contrôle fiscal des entreprises : « l'examen de comptabilité ». Il s'agit d'un contrôle fiscal à distance, réalisé à partir des données comptables envoyées par l'entreprise. Ce faisant, vous allez complexifier le contrôle fiscal, aussi bien pour les entreprises que pour les administrations. Je crains que cette nouvelle procédure ne remette en cause le caractère contradictoire du contrôle : faute d'un face-à-face entre le contribuable et le vérificateur, le dialogue se trouvera réduit à peu de chose. Vous avez communiqué, il y a un an et demi, à propos de votre volonté de voir les contrôles fiscaux s'opérer de manière plus apaisée ; il n'est pas sûr, monsieur le secrétaire d'État, que le chemin pris aujourd'hui aille en ce sens.

Ensuite, l'article 35 crée une nouvelle taxe : la contribution pour l'accès au droit et à la justice. Je voudrais vous rappeler que ce dispositif est contraire à l'engagement pris par le Président de la République de ne pas créer de nouvelle taxe. Le nouveau dispositif constitue une application de l'article 50 de la loi du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui avait prévu le financement du fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice par une taxe acquittée par les officiers publics ou ministériels sur certains actes. L'institution de cette taxe avait toutefois été censurée par le Conseil constitutionnel. Le Sénat, dans sa grande sagesse, a proposé de supprimer l'article 35. De nombreuses incertitudes planent notamment sur le montant et les destinataires de ce fonds. En nouvelle lecture, d'ailleurs, une députée de votre majorité a déposé un amendement visant à préciser et à encadrer les utilisations de ces crédits ; c'est complètement ubuesque. De manière générale, tous les professionnels, qui devaient théoriquement être les bénéficiaires des sommes affectées à ce fonds, ont clairement déclaré leur opposition à la mesure. Aussi, je vous repose la question, monsieur le secrétaire d'État : pourquoi tant d'acharnement envers ces professions ? pourquoi « ubériser » ce secteur d'activité...

d. Texte n° 877 adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016

- Article 113 (ex 35)

I. – Le chapitre I^{er} *bis* du titre III de la deuxième partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section XVI ainsi rédigée :

« *Section XVI*

« *Contribution à l'accès au droit et à la justice*

« *Art. 1609 octotricies.* – I. – Il est institué une contribution annuelle dénommée “contribution à l'accès au droit et à la justice”.

« II. – Cette contribution est due par les personnes :

« 1° Titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel :

« *a)* De commissaire-priseur judiciaire ;

« *b)* De greffier de tribunal de commerce ;

« *c)* D'huissier de justice ;

« *d)* De notaire ;

« 2° Exerçant à titre libéral l'activité :

« *a)* D'administrateur judiciaire ;

« *b)* De mandataire judiciaire.

« III. – Le fait générateur de cette contribution intervient à la clôture de l'exercice comptable.

« IV. – La contribution à l'accès au droit et à la justice est assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels mentionnés au II au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

« Son taux est de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % sur la fraction de l'assiette qui excède 800 000 €

« Pour les personnes morales, les seuils mentionnés au deuxième alinéa du présent IV sont multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale une des professions mentionnées au II.

« V. – Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 au titre du mois de mars de l'année ou au titre du premier trimestre de l'année civile ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287.

« VI. – La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant dû est inférieur à 50 €

« VII. – La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

« Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

« VIII. – Le présent article est applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin.

« IX. – Le produit de la contribution est affecté au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice mentionné à l'article L. 444-2 du code de commerce, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012. »

II. – Le I s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

Décision n° 2016 – 743 DC

Article 147 (*ex 51*)

Loi de finances rectificative pour 2016

Autorisation d'approbation de l'avenant modifiant la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal

Source : services du Conseil constitutionnel © 2016

Table des matières

I. Texte adopté	3
- Article 147 (<i>ex 51</i>)	3
II. Consolidation	4
III. Travaux parlementaires	5
A. Première lecture	5
1. Assemblée nationale	5
a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016.....	5
- Exposé des motifs	5
- Article 51	5
b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1 ^{er} décembre 2016	5
- Article 51	5
c. Amendements adoptés en séance	5
- Amendement n° 551	5
d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du mercredi 7 décembre 2016.....	6
- Article 51	6
2. Sénat	8
a. Projet de loi n° 208 transmis au Sénat le 8 décembre 2016.....	8
- Article 51	8
b. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016.....	8
- Article 51	8
c. Compte-rendu intégral des débats, séance du 17 décembre 2016	11
B. Commission mixte paritaire (désaccord)	12

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n°4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016
12

C. Nouvelle lecture	12
1. Assemblée nationale	12
a. Texte n° 4320, modifié par le Sénat, pour 2016, déposé le 18 décembre 2016.....	12
- Article 51	12
b. Rapport n° 4322 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016	12
- Article 51	12
c. Amendements adoptés en séance	13
- Amendement n° 185	13
d. Compte rendu intégral des débats – Deuxième séance du 20 décembre 2016	13
- Article 51	13
e. Texte adopté n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 20 décembre 2016.....	14
- Article 51	14
2. Sénat.....	14
a. Rapport n° 251 de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 21 décembre 2016	14
b. Amendements adoptés en séance	14
c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 21 décembre 2016	14
D. Lecture définitive.....	15
a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale	15
- Article 51	15
b. Amendements adoptés en séance publique.....	15
c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 22 décembre 2016	15
d. Texte n° 877 adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016.....	15
- Article 147 (ex 51)	15

I. Texte adopté

- **Article 147 (ex 51)**

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

II. Consolidation

RAS

III. Travaux parlementaires

A. Première lecture

1. Assemblée nationale

a. Projet de loi de finances rectificative pour 2016, n° 4235, déposé le 18 novembre 2016

- Exposé des motifs

RAS

- Article 51

RAS

b. Rapport n° 4272 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 1^{er} décembre 2016

- Article 51

RAS

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 551

AMENDEMENT N°551

présenté par

le Gouvernement

ARTICLE ADDITIONNEL

APRÈS L'ARTICLE 43, insérer l'article suivant:

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

EXPOSÉ SOMMAIRE

Un avenant à la convention fiscale entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu a été signé à Lisbonne le 25 août 2016.

Cet avenant vise à modifier les règles d'imposition afférentes aux rémunérations des agents publics et à moderniser d'autres dispositions de la convention relatives à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Il comprend les stipulations suivantes.

L'article 1^{er} de l'avenant modifie l'article 2 de la convention relatif aux impôts visés.

Il actualise notamment la liste des impôts auxquels s'applique la convention pour la France et pour le Portugal.

L'article 2 modifie l'article 3 de la convention qui définit certains termes de la convention.

Il actualise la définition du terme « autorités compétentes ».

L'article 3 modifie l'article 20 de la convention relatif aux rémunérations et pensions publiques. Conformément au modèle de convention fiscale de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), il prévoit le principe de l'imposition exclusive des rémunérations et pensions publiques dans l'État de la source.

L'imposition reste toutefois exclusivement réservée à l'État de la résidence lorsque le bénéficiaire des rémunérations publiques possède la nationalité de cet État sans avoir en même temps celle de l'État qui verse ces sommes.

Pour les pensions publiques, l'État de résidence dispose d'un droit d'imposition exclusif lorsque le bénéficiaire possède la nationalité de cet État même dans les cas où il posséderait également la nationalité de l'autre État.

Cette modification de l'article 20 a été rendue nécessaire à la suite d'un changement de position de l'administration fiscale portugaise. En effet, le texte actuel de la convention franco-portugaise prévoit que les rémunérations et pensions publiques de source française versées à nos compatriotes domiciliés au Portugal sont imposables en France mais que le Portugal, en tant qu'État de résidence de ces personnes, peut aussi les imposer. En contrepartie, il doit éliminer la double imposition.

Jusqu'en 2013, l'administration fiscale portugaise n'exerçait pas ce droit d'imposition que lui conférait la convention. A partir de cette date, elle a engagé des procédures de contrôle au titre des années 2009 et suivantes à l'encontre d'enseignants exerçant pour le compte de l'État dans les établissements de l'agence pour l'enseignement français à l'étranger (AEFE) à Lisbonne et à Porto.

Ces personnels ont alors soulevé des difficultés pratiques et financières résultant de la mise en œuvre de ce droit d'imposition partagé qui peut conduire à des situations de double imposition temporaire ou à une imposition plus lourde que celle prévue par le droit fiscal français.

Afin de pallier ces difficultés, les autorités françaises ont demandé à leurs interlocuteurs portugais de travailler conjointement à une évolution des règles applicables.

A l'issue de plusieurs années de discussion, une solution de compromis a pu être trouvée concrétisée par la signature de l'avenant. Ainsi, sous réserve d'un nombre limité d'exceptions, nos concitoyens domiciliés au Portugal et percevant des rémunérations et pensions publiques de source française pourront faire l'objet d'une imposition exclusive en France.

Par ailleurs, il est important de souligner que le texte adopté prévoit au paragraphe 3 de l'article 7 une application rétroactive aux périodes d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier 2013 qui permet donc également de régler cette période antérieure.

L'article 4 actualise la rédaction de l'article 27 de la convention relatif à l'échange de renseignements conformément au dernier standard de l'OCDE.

Le paragraphe 2 introduit à cet égard la possibilité que les renseignements reçus par un État contractant soient utilisés à d'autres fins lorsque les lois des deux parties le permettent et que l'autorité compétente de l'État qui les fournit l'autorise.

Le paragraphe 4 vise explicitement l'obligation d'échanger des renseignements même dans les cas où l'État requis n'en a pas besoin pour l'application de sa propre législation fiscale.

Par ailleurs, un nouveau paragraphe 5 introduit les dispositions les plus récentes en matière de communication de renseignements bancaires.

L'article 5 introduit, après l'article 27 de la convention, un nouvel article 27 *bis* qui organise l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales selon les modalités recommandées par l'OCDE.

L'article 6 introduit, après l'article 31 de la convention, un nouvel article 31 *bis* qui prévoit que les avantages de la convention sont refusés en cas d'abus.

En particulier, les paragraphes 1 et 2 permettent de dénier le bénéfice de la convention à un résident dans certaines circonstances, notamment lorsque le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de ce dernier ou d'une personne qui lui est liée vise à bénéficier des avantages de la convention ainsi que lorsque le bénéficiaire n'est pas le véritable bénéficiaire effectif du revenu et que l'opération permet à ce dernier de supporter une charge fiscale moins lourde que s'il avait directement perçu ce revenu.

Les paragraphes 3 et 4 permettent à la France et au Portugal d'appliquer leurs dispositions anti-abus prévues par leur législation fiscale interne.

L'article 7 précise les modalités et la date d'entrée en vigueur de l'avenant et les dates de prise d'effet des stipulations conventionnelles pour les différents impôts.

d. Compte-rendu intégral des débats, Deuxième séance du mercredi 7 décembre 2016

- Article 51

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État, pour soutenir l'amendement n° 551.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Il s'agit, pour des raisons techniques – j'en ai informé le président de la commission des finances –, d'autoriser l'approbation d'un avenant à la convention fiscale entre la France et le Portugal, visant notamment à régler la question des doubles impositions des Français enseignants du lycée français de Lisbonne. C'est une vieille affaire qui est en passe d'être réglée, mais il reste une dernière étape : il faut ratifier l'avenant à la convention.

Mme la présidente. Quel est l'avis de la commission ?

Mme Valérie Rabault, *rapporteuse générale.* Nous avons été quelque peu étonnés à la lecture de cet amendement, qui vise à autoriser l'approbation de l'avenant modifiant la convention fiscale entre la France et le Portugal, mais il est vrai que la ratification doit intervenir avant le 31 décembre 2016. Avis favorable, donc.

Mme la présidente. La parole est à M. le président de la commission des finances.

M. Gilles Carrez, *président de la commission des finances.* M. le secrétaire d'État nous a en effet saisis par écrit de ce problème la semaine dernière. C'est pour moi l'occasion d'évoquer un autre dossier, au sujet duquel le secrétaire d'État m'a répondu il y a un an, qui est celui de l'installation au Portugal de nombreux retraités français. On règle aujourd'hui un problème de double imposition de fonctionnaires au Portugal et en France, mais il y a aussi un problème de double non-imposition, et ce problème devient aigu, puisque la Chambre de commerce et d'industrie franco-portugaise évalue à 20 000 le nombre de retraités français qui bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu dès lors qu'ils remplissent certaines conditions – qu'à cette heure, je ne prendrai pas le temps d'indiquer.

Mme la présidente. La parole est à M. le secrétaire d'État.

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État.* Je veux dire au président Carrez que je l'informerai du contenu des discussions que j'ai eues sur ce point précis avec mon homologue portugais, lorsque nous avons signé ensemble, à Lisbonne, l'avenant à la convention. Je lui transmettrai les chiffres qu'il m'a donnés et les intentions du gouvernement portugais en la matière.

Mme la présidente. La parole est à M. le président de la commission des finances.

M. Gilles Carrez, *président de la commission des finances.* Je ne doutais pas que M. le secrétaire d'État profiterait de cette occasion pour soulever cette question, qui nous préoccupe beaucoup.

(L'amendement n° 551 est adopté.)

Mme la présidente. Nous avons achevé l'examen des articles du projet de loi de finances rectificative pour 2016.

2. Sénat

a. Projet de loi n° 208 transmis au Sénat le 8 décembre 2016

- Article 51

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

b. Rapport n° 214, de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, TOME I, 13 décembre 2016

- Article 51

ARTICLE 51 (nouveau) - Autorisation d'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal

. Commentaire : le présent article vise à autoriser l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

I. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'article 51 du présent projet de loi dispose qu'« *est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôt sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016* » (alinéa unique).

Selon l'exposé sommaire de l'amendement du Gouvernement, adopté par l'Assemblée nationale avec l'avis favorable de la commission des finances, à l'origine du dispositif proposé, « *cet avenant vise à modifier les règles d'imposition afférentes aux rémunérations des agents publics et à moderniser d'autres dispositions de la convention relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* ».

En particulier, l'article 3 de l'avenant dont il est proposé d'autoriser la ratification modifie l'article 20 de la convention franco-portugaise relatif aux rémunérations et pensions publiques. En effet, toujours selon l'exposé sommaire de l'amendement, le texte actuel de ce dernier article prévoit que les rémunérations et pensions publiques de source française versées aux personnes domiciliées au Portugal sont imposables en France mais que le Portugal, en tant qu'État de résidence, peut aussi les imposer - à charge pour lui d'éliminer les doubles impositions. Toutefois, le Gouvernement précise que « *jusqu'en 2013, l'administration fiscale portugaise n'exerçait pas ce droit d'imposition que lui conférait la convention. À partir de cette date, elle a engagé des procédures de contrôle au titre des années 2009 et suivantes à l'encontre d'enseignants exerçant pour le compte de l'État dans les établissements de l'Agence pour l'enseignement français de l'étranger (AEFE) à Lisbonne et à Porto. Ces personnels ont alors soulevé des difficultés pratiques et financières résultant de la mise en oeuvre de ce droit d'imposition partagé qui peut conduire à des situations de double imposition temporaire ou à une imposition plus lourde que celle prévue par le droit fiscal français* ». Aussi l'article 3 de l'avenant résulte-t-il des négociations menées avec les autorités portugaises afin d'apporter une solution à ces difficultés. Ainsi, « *sous réserve d'un nombre limité d'exceptions, nos concitoyens domiciliés au Portugal et percevant des rémunérations et pensions publiques de source française pourront faire l'objet d'une imposition exclusive en France* ». L'article 7 de l'avenant précise que les stipulations de l'article 3 considéré s'appliquent aux périodes d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier 2013, leur conférant ainsi un effet rétroactif.

En outre, l'article 4 de l'avenant « *actualise la rédaction de l'article 27 de la convention relatif à l'échange de renseignements conformément aux derniers standards de l'OCDE* ». De même, son article 5 « *introduit, après l'article 27 de la convention, un nouvel article 27 bis qui organise l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales selon les modalités recommandées par l'OCDE* » et son article 6 ajoute, « *après l'article 31 de la convention, un nouvel article 31 bis qui prévoit que les avantages de la convention sont refusés en cas d'abus* ».

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN AVENANT MODIFIANT UTILEMENT LA CONVENTION FISCALE ENTRE LA FRANCE ET LE PORTUGAL

Les modifications apportées à la convention fiscale entre la France et le Portugal par l'avenant signé le 25 août 2016 viennent, indubitablement, répondre à des difficultés rencontrées dans l'application de cette convention, en particulier en ce qui concerne **le traitement des rémunérations et pensions publiques versées par la France à**

des personnes domiciliées au Portugal. Par ailleurs, elles font utilement évoluer les règles d'assistance administrative réciproques en matière fiscale.

Pour autant, il y a lieu de s'interroger sur la nécessité de recourir à une loi de finances rectificative afin d'autoriser l'approbation dudit avenant. Certes, la rapporteure générale du budget de l'Assemblée nationale a relevé, en séance, que « *la ratification [devait] intervenir avant le 31 décembre 2016* »^{583(*)}, justifiant ainsi l'avis favorable de la commission des finances, après avoir toutefois souligné son étonnement quant à la nature de l'amendement qui était présenté par le Gouvernement. Pour autant, **ni la lecture de l'avenant ni les informations dont dispose votre rapporteur général ne permettent d'établir l'urgence de la ratification de ce texte** ; l'application rétroactive de l'article 3 de l'avenant permettrait, quoi qu'il en soit, de modérer les effets d'une ratification au début de l'année 2017.

Par suite, l'introduction du présent article dans un projet de loi de finances rectificative dans des conditions qui paraissent contraires à la Constitution n'en est que moins acceptable.

B. UNE DISPOSITION PROBABLEMENT INCONSTITUTIONNELLE

Au-delà de toute considération relative à l'opportunité et au contenu de l'avenant dont il est proposé d'autoriser l'approbation, il apparaît que **l'introduction du présent article dans un projet de loi de finances est probablement contraire à la Constitution.**

En effet, en vertu tant de la lettre que de l'esprit de l'article 53 du texte constitutionnel, une disposition de cette nature ne semble pas trouver sa place dans une loi « ordinaire » ni, en tout état de cause, compter parmi les éléments pouvant figurer en loi de finances.

1. Une disposition tendant à autoriser l'approbation d'un traité ne semble pas trouver sa place dans une loi « ordinaire »...

L'article 53 de la Constitution dispose que « *les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi* ». L'usage des termes « *une loi* » n'est, de toute évidence, pas neutre. **Il semblerait, en effet, qu'il implique le recours à un véhicule législatif spécifiquement dédié.** S'il n'était question que de rappeler la compétence du législateur, il est tout à fait probable que l'utilisation des termes « en vertu de *la loi* » aurait été préférée. Il suffit, pour s'en convaincre, de considérer les autres dispositions du texte constitutionnel. À titre d'exemple, en application de son article 3, le droit de suffrage est défini « *dans les conditions fixées par la loi* » et l'autonomie financière des collectivités territoriales s'exerce « *dans les conditions déterminées par la loi* » ; de même, c'est « *dans les conditions prévues par la loi* » que le président d'une assemblée peut soumettre pour avis au Conseil d'État une proposition de loi, conformément à l'article 39, ou que les missions de contrôle et d'évaluation et les commissions d'enquête parlementaires recueillent des éléments d'information, selon les termes de l'article 51-2.

Sans qu'il soit nécessaire d'aller plus avant dans cette énumération, il convient de relever que **la seule occurrence des termes « une loi » dans la Constitution apparaît à l'article 53.** Pour autant, de nombreux articles de cette dernière, à savoir les articles 6, 11, 13, 23, 25, 34, 39, 44, 47, 47-1, 57, 61-1, 63, 64, 65, 68, 68-2, 69, 71, 72-4, 73 et 74, renvoient à « *une loi organique* ». Or, à titre accessoire, il est intéressant de noter que ces mentions se sont, généralement^{584(*)}, traduites par l'adoption de textes organiques portant spécifiquement sur l'objet concerné^{585(*)}.

Outre ces considérations d'ordre sémantique, **différents éléments viennent conforter l'idée que les autorisations de ratification de traités internationaux doivent procéder de textes législatifs dédiés.** En premier lieu, l'article 11 de la loi organique du 15 avril 2009 précise que le dépôt des « *projets de loi présentés au titre de l'article 53 de la Constitution* » doit être « *accompagné de documents précisant les objectifs poursuivis par les traités ou accords, estimant leurs conséquences économiques, financières, sociales et environnementales, analysant leurs effets sur l'ordre juridique français et présentant l'historique des négociations, l'état des signatures et des ratifications, ainsi que, le cas échéant, les réserves ou déclarations interprétatives exprimées par la France* ». **Ceci montre que les projets de loi portant autorisation de ratification d'un traité sont appréhendés comme un « objet » législatif spécifique.**

En outre, **toute tentative du Gouvernement d'introduire, par voie d'amendement, une disposition tendant à autoriser l'approbation d'un traité dans un projet de loi « ordinaire » constituerait, à tout le moins, un contournement des obligations d'information du Parlement définies par la loi organique précitée du 15 avril 2009.** Tel semble bien être le cas pour ce qui est du présent article puisque l'exposé sommaire de l'amendement ayant introduit celui-ci dans le projet de loi de finances rectificative se limite, après avoir présenté quelques éléments contextuels, à décrire le contenu de l'avenant modifiant la convention fiscale entre la France et le Portugal ; en particulier, les conséquences financières, ou encore l'historique des négociations ne sont pas précisés.

En deuxième lieu, parce qu'ils présentent un caractère spécifique, les projets de loi portant autorisation de ratification d'un traité sont **susceptibles d'être examinés par les assemblées parlementaires selon des modalités particulières.** En particulier, de tels projets de loi peuvent faire l'objet d'une procédure d'examen

simplifié en vertu des articles 106 du règlement de l'Assemblée nationale et 47 *decies* du règlement du Sénat. Ces conditions spécifiques d'examen sont liées au fait que le droit d'amendement des parlementaires sur les projets de loi portant autorisation de ratification d'un traité est limité.

En effet, en dernier lieu, il convient de relever que, dès lors qu'en vertu de l'article 52 de la Constitution, « *le Président de la République négocie et ratifie les traités* », **les prérogatives parlementaires en matière de politique étrangère sont limitées**. Aussi des restrictions au droit d'amendement des parlementaires ont-elles été instituées en ce domaine^{586(*)}. Celles-ci, inscrites explicitement à l'article 128 du règlement de l'Assemblée nationale, étaient également ancrées dans la pratique sénatoriale^{587(*)}.

L'exacte portée de ces restrictions des prérogatives parlementaires, longtemps débattue, a été précisée par le Conseil constitutionnel dans une décision du 9 avril 2003^{588(*)}. Saisi d'une résolution modifiant le règlement de l'Assemblée nationale, ce dernier a indiqué que, compte tenu de ce que « *le seul pouvoir reconnu au Parlement en matière de traités et accords internationaux par la Constitution est celui d'en autoriser ou d'en refuser la ratification ou l'approbation dans les cas mentionnés à l'article 53* »^{589(*)}, les parlementaires n'étaient pas compétents « *pour assortir de réserves, de conditions ou de déclarations interprétatives l'autorisation de ratifier un traité ou d'approuver un accord international non soumis à ratification* »^{590(*)}.

À titre surrogatoire, s'il est venu confirmer et préciser les limites applicables aux initiatives des membres du Parlement en matière de loi autorisant l'approbation d'un traité, **le juge constitutionnel a reconnu, en creux, le droit des parlementaires d'amender les projets de loi présentés au titre de l'article 53 de la Constitution dès lors que les conditions posées par la décision susmentionnée sont respectées**. Par extension, dans les mêmes conditions, rien ne semble interdire qu'une autorisation de ratification d'un traité procède d'une proposition de loi ou d'un amendement parlementaire à un projet de loi présenté au titre de l'article 53 ; une telle position est soutenue par certains membres de la doctrine^{591(*)}.

Quoi qu'il en soit, **le fait que le droit d'amendement des membres du Parlement sur les projets de loi tendant à autoriser la ratification d'un traité soit limité démontre la nature spécifique de ces véhicules législatifs**. D'aucuns, à l'instar de Louis de Guiringaud, alors ministre des affaires étrangères, devant le Sénat en 1977, ont même pu avancer que « *les lois visées par l'article 53 de la Constitution n'ont le caractère législatif qu'au sens formel, mais non au sens matériel car elles ne constituent qu'une autorisation formelle donnée à l'exécutif, qui a seul compétence pour négocier et conclure des arrangements internationaux, cet exécutif étant, selon les cas, conformément à l'article 52 de la Constitution, le président de la République ou le Gouvernement suivant qu'il s'agit d'un traité ou d'un accord* »^{592(*)}, justifiant ainsi les limites inhérentes à l'initiative parlementaire en la matière. À cette occasion, le ministre des affaires étrangères a pu invoquer la doctrine, citant Charles Rousseau qui écrivait, en 1960, que « *l'acte voté par le Parlement et qui habilite le président de la République à ratifier un traité n'a d'une loi que le nom* »^{593(*)}. Si cette dernière thèse a longtemps dominé la doctrine^{594(*)}, la dénégation du caractère législatif, au sens matériel, des lois portant autorisation de ratifier un traité a, semble-t-il, été battue en brèche par la décision précitée du 9 avril 2003 du Conseil constitutionnel, qui a préféré s'inscrire dans une logique de nature institutionnelle^{595(*)}.

Malgré cela, force est de constater l'existence d'un régime juridique spécifique aux lois visées à l'article 53 de la Constitution, tenant notamment à leur fondement constitutionnel et aux limitations spécifiques du droit d'amendement parlementaire dont elles font l'objet^{596(*)}.

En somme, **si l'autorisation de ratification d'un traité procède bien d'une loi au sens matériel du terme, elle ne paraît pas pouvoir résulter d'une loi « ordinaire »**, en ce sens qu'une telle autorisation ne saurait figurer aux côtés de dispositions d'une autre nature compte tenu de ses modalités spécifiques d'examen et de la lettre de l'article 53 de la Constitution.

Certes, dans sa décision du 4 août 2016^{597(*)}, le Conseil constitutionnel n'a pas déclaré contraire à la Constitution l'article 46 de la loi pour la reconquête de la biodiversité^{598(*)}, introduit par un amendement parlementaire, autorisant la ratification du protocole de Nagoya sur l'accès aux ressources génétiques. Pour autant, la constitutionnalité de ce dispositif n'avait pas été contestée dans les saisines des députés et des sénateurs ; en outre, bien que cette dernière n'ait pas été soulevée d'office, comme l'ont clairement rappelé les services du Conseil constitutionnel, celui-ci « *n'accorde aucun "brevet de constitutionnalité" aux dispositions ni critiquées par les saisines, ni soulevées d'office* »^{599(*)} - une solution « *fondée sur un constat empirique. Les contraintes du contrôle de constitutionnalité a priori, spécifiques à la France, interdisent de facto au Conseil, surtout en "période de pointe" et s'agissant des textes composites, techniques et volumineux [...] de décerner, sans s'aventurer, un brevet de constitutionnalité exhaustif* »^{600(*)}. À cet égard, il n'est pas sans intérêt de rappeler que la loi pour la reconquête de la biodiversité comptait, lors de sa transmission au Conseil constitutionnel, 174 articles.

2. ...et moins encore dans une loi de finances

Si une disposition tendant à autoriser l'approbation d'un traité ne semble pas avoir sa place dans une loi « ordinaire », **une telle disposition ne compte pas, en tout état de cause, parmi les éléments pouvant figurer en loi de finances**.

Ainsi que le relevait Philippe Marini, alors président de la commission des finances, sur le fondement de l'article 35 de la loi organique relative aux lois de finances, « *le domaine des lois de finances rectificatives est similaire à*

celui des lois de finances de l'année, sous réserve de quelques ajustements ayant trait au domaine obligatoire des lois de finances rectificatives »^{601(*)}.

À ce titre, il ne fait aucun doute qu'un article tendant à autoriser la ratification d'un avenant à une convention fiscale ne compte pas parmi les dispositions entrant dans les domaines obligatoire et exclusif des lois de finances rectificatives. **Il semble en aller de même pour ce qui est du domaine partagé des lois de finances rectificatives**, qui est identique à celui des lois de finances initiales, dont le périmètre est précisé par le 7° de l'article 34 de la loi organique relative aux lois de finances.

Le *a* du 7° de l'article 34 précité prévoit qu'une loi de finances peut « *comporter des dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire* ». Si les stipulations de l'avenant à la convention fiscale entre la France et le Portugal signé le 25 août 2016 portent bien sur l'assiette et les modalités de recouvrement d'impositions de toute nature, **tel n'est pas le cas du présent article dont l'objet est, exclusivement, d'autoriser l'approbation dudit avenant.**

En vertu du *d* du 7° du même article une loi de finances peut « *approuver des conventions financières* ». Toutefois, **une convention fiscale ne saurait être assimilée à une convention financière**. En effet, il s'agit de « *conventions qui, comme celle fixant la quote-part de la France au Fonds monétaire international ou celle liant l'État à la Banque de France, ont des conséquences budgétaires importantes* »^{602(*)} ; aussi les conventions financières ont-elles trait aux dépenses et non aux recettes fiscales.

Le dispositif proposé paraît donc bel et bien présenter les caractéristiques d'un « cavalier budgétaire ».

En définitive, **l'article 51 du projet de loi de finances rectificative, s'il devait prospérer, ferait très probablement l'objet d'une censure par le Conseil constitutionnel**. En effet, si ce dernier ne considérait pas qu'une autorisation de ratification d'un traité doit nécessairement procéder d'un véhicule législatif spécifique, il serait sans doute conduit à constater que la disposition considérée n'a pas sa place en loi de finances.

Quoi qu'il en soit, compte tenu des développements qui précèdent, votre rapporteur général propose la suppression du présent article (amendement FINC. 65).

Décision de la commission : votre commission vous propose de supprimer cet article.

c. Compte-rendu intégral des débats, séance du 17 décembre 2016

Article 51 (nouveau)

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

[M. le président](#). L'amendement n° 149, présenté par M. de Montgolfier, au nom de la commission, est ainsi libellé :

Supprimer cet article.

La parole est à M. le rapporteur général.

[M. Albéric de Montgolfier](#), rapporteur général de la commission des finances. Cet amendement a pour objet de supprimer l'article 51, qui permet l'approbation d'un avenant à une convention fiscale entre la France et le Portugal.

Je précise qu'il ne vise aucunement à marquer une désapprobation concernant le contenu de l'avenant à cette convention. Se posent peut-être des problèmes qu'il est urgent de traiter, notamment pour ce qui concerne le traitement des rémunérations et pensions publiques versées par la France à des personnes domiciliées au Portugal ; je pense aux personnels des lycées français.

Il s'agit d'un problème non pas de fond, mais exclusivement de procédure.

En effet, on ne peut examiner, dans le cadre d'un projet de loi de finances, l'approbation de conventions fiscales. De plus, en vertu de l'article 53 de la Constitution, une disposition de cette nature ne peut trouver sa place dans une loi ordinaire. Je vous renvoie sur ce point à l'analyse très approfondie qui est développée dans le rapport de la commission des finances.

Le Gouvernement nous dit qu'il y a urgence à adopter cet avenant. Mais, mercredi prochain, le Sénat approuvera pas moins de cinq conventions internationales. L'année dernière, nous avons approuvé deux conventions fiscales importantes la semaine précédant les fêtes de fin d'année, concernant des avenants à la convention avec le Luxembourg et avec l'Allemagne.

Christian Eckert s'est rendu au Portugal en août dernier. Nous sommes en décembre ! Il avait tout le loisir de demander l'inscription de cette convention fiscale à l'ordre du jour des travaux du Sénat. En règle générale,

contrairement à ce qui se passe à l'Assemblée nationale, ces conventions font l'objet d'un examen approfondi par la commission des finances du Sénat.

Pour cette raison de procédure, la commission souhaite supprimer l'article 51.

[M. le président.](#) Quel est l'avis du Gouvernement ?

Mme Emmanuelle Cosse, ministre. Je ne reviendrai pas sur les raisons de fond qui justifient l'urgence de la ratification de l'avenant à cette convention. Ce dernier vise à mettre fin à la double imposition, notamment d'une partie des agents français du lycée de Porto. Vous comprenez donc notre volonté d'accélérer les choses.

Monsieur le rapporteur général, j'ai bien entendu vos arguments relatifs à l'article 53 de la Constitution, mais la lettre des dispositions de cet article n'exige pas que l'autorisation de ratifier une convention internationale fasse l'objet d'un projet de loi spécifique. À ce titre, je rappelle que, dans le cadre de la loi du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages, a été ratifié le protocole de Nagoya relatif aux ressources génétiques, et la constitutionnalité de cette disposition n'a pas appelé d'observation de la part du Conseil constitutionnel.

Nous estimons qu'un avenant à une convention fiscale constitue une catégorie particulière des conventions financières, dont l'approbation appartient au domaine des lois de finances en vertu du d) du 7° du II de l'article 34 de la loi organique relative aux lois de finances. Les conventions financières ne sauraient être cantonnées aux seules relations financières entre la République et le Fonds monétaire international ou les banques internationales de développement.

Telles sont les raisons pour lesquelles nous avons inscrit ces dispositions dans ce projet de loi de finances rectificative.

[M. le président.](#) Je mets aux voix l'amendement n° 149.

(L'amendement est adopté.)

[M. le président.](#) En conséquence, l'article 51 est supprimé.

B. Commission mixte paritaire (désaccord)

- a. Rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER (n° 240 (2016-2017), Sénat) et Mme Valérie RABAULT (n°4321, Assemblée nationale), fait au nom de la commission mixte paritaire, déposé le 19 décembre 2016**

RAS

C. Nouvelle lecture

1. Assemblée nationale

- a. Texte n° 4320, modifié par le Sénat, pour 2016, déposé le 18 décembre 2016**

- **Article 51**

Supprimé

- b. Rapport n° 4322 de Mme Valérie RABAULT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 décembre 2016**

- **Article 51**

I. LES DISPOSITIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Introduit à l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, avec un avis favorable de la commission des finances, le présent article autorise l'approbation de l'avenant, signé le 25 août dernier, modifiant la convention entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôt sur le revenu.

Cet avenant comporte plusieurs volets. Il vise en premier lieu à modifier l'article 20 de la convention franco-portugaise relatif aux rémunérations et pensions publiques, afin de résoudre des difficultés liées à la double imposition de personnes résidant fiscalement au Portugal et percevant des rémunérations publiques de source française. En application de la convention fiscale franco-portugaise, le Portugal détient le droit d'imposer ces rémunérations, et a commencé à l'exercer à compter de 2013 – en procédant à des contrôles au titre des années

2009 et suivantes. Cela a conduit à une surcharge fiscale pour ces personnes, qui sont imposées dans ce cas par les deux États et doivent demander l'élimination de la double imposition par des démarches administratives spécifiques.

L'article 20 résultant de l'avenant signé le 25 août dernier donne à la France un droit exclusif d'imposer les rémunérations et pensions publiques qu'elle verse, à l'exception de celles perçues par les nationaux portugais n'ayant pas la nationalité française. Les binationaux seraient également imposés en France pour les rémunérations publiques, mais non pour les pensions.

L'avenant procède par ailleurs à différentes adaptations, pour aligner les dispositions de la convention sur les derniers standards de l'OCDE, notamment en matière d'échanges de renseignement et d'assistance au recouvrement des créances fiscales.

Il complète ainsi utilement la convention fiscale franco-portugaise, tout en réglant les difficultés rencontrées par des personnes rémunérées par l'État français, notamment les enseignants des lycées français de Lisbonne et de Porto.

II. LA SUPPRESSION ADOPTÉE PAR LE SÉNAT

À l'initiative de sa commission des finances, le Sénat a supprimé cet article, relevant les fortes incertitudes juridiques entourant la possibilité d'autoriser l'approbation d'un avenant à une convention fiscale par la voie d'un article d'un projet de loi de finances rectificative.

III. LA POSITION DE LA RAPPORTEURE GÉNÉRALE

Sans reprendre les longs développements que consacre le rapport du rapporteur général de la commission des finances du Sénat à ce sujet, il est en effet permis de s'interroger sur le caractère de « cavalier budgétaire » du présent article, au regard des dispositions de la LOLF⁽¹⁶⁹⁾ – ainsi que l'avait relevé la Rapporteuse générale en séance lors de l'examen de cet article en première lecture.

¹⁶⁹ () Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF).

c. Amendements adoptés en séance

- Amendement n° 185

Présenté par Mme Rabault le 19 décembre 2016.

Objet :

ARTICLE 51

Rétablir cet article dans la rédaction suivante :

« Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016. »

Exposé sommaire :

Le présent amendement vise à rétablir cet article dans la rédaction issue de l'Assemblée nationale.

d. Compte rendu intégral des débats – Deuxième séance du 20 décembre 2016

- Article 51

Mme la présidente. Le Sénat a supprimé l'article 51.

La parole est à Mme la rapporteure générale, pour soutenir l'amendement n° 185.

Mme Valérie Rabault, *rapporteure générale*. Nos collègues sénateurs s'étaient interrogés sur la place de la convention fiscale entre la France et le Portugal dans ce projet de loi de finances rectificative. Nous en avons longuement discuté en CMP et cet amendement tend à rétablir l'article dans la rédaction issue de l'Assemblée nationale.

Mme la présidente. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Christian Eckert, *secrétaire d'État*. Je remercie Mme la rapporteure générale ainsi que la commission d'avoir déposé l'amendement n° 185 car cette convention n'est pas sans incidence : elle tend à éviter la double imposition de nos concitoyens, notamment des enseignants Français au lycée de Lisbonne. La convention devait être signée par le Président de la République en juillet dernier, lors de son déplacement, mais celui-ci a été écourté

en raison des événements survenus à Nice. J'ai dû me rendre moi-même au Portugal un peu plus tard pour signer cette convention, ce qui n'a pas permis de déclencher au Parlement une procédure plus classique de ratification de convention fiscale. Afin de lever cette difficulté, il me semble opportun d'inscrire cette disposition dans le présent texte.

(L'amendement n° 185 est adopté et l'article 51 est ainsi rétabli.)

e. Texte adopté n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 20 décembre 2016

- **Article 51**

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

2. Sénat

a. Rapport n° 251 de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 21 décembre 2016

RAS

b. Amendements adoptés en séance

RAS

c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 21 décembre 2016

Mme la présidente. - Motion n°1, présentée par M. de Montgolfier, au nom de la commission.

En application de l'article 44, alinéa 3, du Règlement du Sénat,

Considérant que si le projet de loi de finances rectificative pour 2016 maintient un objectif de déficit public inchangé malgré la révision à la baisse du taux de croissance de l'année, cette révision fragilise encore davantage la tenue des objectifs fixés dans le projet de loi de finances pour 2017 ;

Considérant que l'exécution du budget 2016 se caractérise par les nombreuses mesures nouvelles annoncées au cours de l'année et par l'ampleur des sous-budgétisations de la loi de finances initiale, qui ont conduit le Gouvernement à prendre des décrets d'avance pour un montant sans précédent malgré les avis défavorables de la commission des finances du Sénat ;

Considérant que malgré les dérapages en dépenses concernant notamment la masse salariale, des économies de constatation permettent à l'État d'afficher une maîtrise du déficit public grâce à la révision à la baisse des prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales et à la réduction de la charge de la dette ;

Considérant que l'Assemblée nationale a rétabli les articles que le Sénat avait supprimés en première lecture, notamment l'article 12 procédant à la ratification des décrets d'avance, l'article 34 créant un nouvel acompte de contribution sociale de solidarité des sociétés, l'article 35 créant une contribution pour l'accès au droit et à la justice et l'article 51 procédant à la ratification d'un avenant à la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal ;

Considérant que sur ces dispositions comme toutes celles restant en discussion il n'y a pas lieu de penser qu'un examen complet du projet de loi de finances rectificative pour 2016 en nouvelle lecture conduirait l'Assemblée nationale à modifier sa position en lecture définitive ;

Le Sénat décide qu'il n'y a pas lieu de poursuivre la délibération sur le projet de loi de finances rectificative pour 2016, adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture.

D. Lecture définitive

a. Texte n° 866 adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale

- Article 51

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.

b. Amendements adoptés en séance publique

RAS

c. Compte rendu intégral des débats – Séance du 22 décembre 2016

RAS

d. Texte n° 877 adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016

- Article 147 (ex 51)

Est autorisée l'approbation de l'avenant modifiant la Convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, signé à Lisbonne le 25 août 2016.