

PROPOSITIONS FISCALES DES EXPERTS-COMPTABLES

Nos réflexions visent non à une révolution de la fiscalité française, mais plutôt à une réforme pragmatique qu'encadre le réalisme budgétaire.

Avant d'envisager **cinq domaines d'application** privilégiée d'une réforme fiscale judicieuse, il convient d'en définir le cadre grâce à une **règle d'or conceptuelle** stable et contraignante reposant sur **sept principes**.

UNE REGLE D'OR CONCEPTUELLE STABLE ET STRUCTURANTE

Transparence

Le premier d'entre eux est la **transparence**. C'est-à-dire qu'il ne peut y avoir de bonne fiscalité sans une connaissance claire des bases imposables touchant les revenus directs et indirects de toute nature, ainsi que les patrimoines.

Stabilité

Le deuxième est celui de la **stabilité** ce qui suppose de ne pas toucher au Code Général des Impôts, comme à toute loi, «que d'une main tremblante», selon le mot pénétrant de Montesquieu : un changement se prépare, se chiffre, voire se modélise avec ses effets collatéraux à moyen terme et en concertation avec les acteurs du changement.

En effet, l'instabilité de la norme fiscale constitue une des premières causes **d'insécurité juridique** pour l'ensemble des contribuables tant dans leur relation avec l'administration fiscale que dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique.

Ainsi, un changement de dispositif fiscal ciblé peut modifier de manière substantielle le bilan prévisionnel d'un investissement en cours d'exécution et créer en quelque sorte une rétroactivité économique, même lorsqu'il n'y pas de rétroactivité au sens juridique.

Cette instabilité a souvent pour origine **l'adoption de mesures** :

- ciblées, complexes à appliquer, et donc sources d'erreurs potentielles pour les contribuables ;

- correctrices d'un dispositif fiscal afin d'en limiter les dérives budgétaires, au prix parfois d'un effet négatif de «rétroactivité économique» ;
- adoptées dans l'urgence sans concertation suffisante et sans études préalables à l'élaboration, ce qui est susceptible d'entraîner des difficultés d'application et des effets pervers non anticipés ;
- modifiant un dispositif voté en application du droit communautaire en matière d'aides d'Etat ;
- adaptant des innovations issues du monde économique et financier, conçues dans un contexte différent, tel par exemple le mécanisme des stock-options ;
- correspondant à la recherche de recettes budgétaires ponctuelles qui peuvent bouleverser un régime d'imposition.

Dans ce contexte, il pourrait être envisagé de **stabiliser les nouveaux dispositifs** pendant une durée annoncée à l'avance afin de sécuriser les anticipations des acteurs.

On peut regretter également que l'obligation d'accompagner **les projets de loi d'études d'impact** prévu par l'article 8 de loi organique n°2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution, ne soit pas applicable aux projets de lois de finances ni aux projets de loi de financement de la Sécurité sociale.

Ces documents définissent les objectifs poursuivis par le projet de loi, recensent les options possibles en dehors de l'intervention de règles de droit nouvelles et exposent les motifs du recours à une nouvelle législation.

Les études d'impact préalables devraient exposer :

- l'articulation du projet de loi avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration, et son impact sur l'ordre juridique interne ;
- l'état d'application du droit sur le territoire national dans le ou les domaines visés par le projet de loi ;
- les modalités d'application dans le temps des dispositions envisagées, les textes législatifs et réglementaires à abroger et les mesures transitoires proposées ;
- l'évaluation des conséquences économiques, financières, sociales et environnementales, ainsi que des coûts et bénéfices financiers attendus des dispositions envisagées pour chaque catégorie d'administrations publiques et de personnes physiques et morales intéressées, en indiquant la méthode de calcul retenue ;

- l'évaluation des conséquences des dispositions envisagées sur l'emploi public ;
- les consultations qui ont été menées avant la saisine du Conseil d'Etat.

A cet égard, on ne peut que saluer la saine réaction du Parlement lorsqu'il a **repoussé la réforme globale du régime fiscal des sociétés de personnes** que lui proposait le Gouvernement dans un article de la dernière loi de finances rectificative pour 2010 en exigeant, pour reprendre la discussion du projet avec le recul et le temps nécessaire, que le Gouvernement produise un rapport circonstancié sur les conséquences de tous ordres qu'aurait le projet proposé. On ignore si ce rapport a été élaboré, en tout cas, il n'a pas été rendu public.

Lisibilité

Le troisième principe correspond à la **lisibilité des règles juridiques** dont l'absence constitue, tout comme leur instabilité, une des premières causes d'insécurité juridique.

La **complexité** des textes existants a fait l'objet de critiques récurrentes portant à la fois sur **leur volume, leur imbrication et leur formulation**.

Dans un sondage réalisé en octobre 2005 auprès de 1 000 entreprises de 10 pays européens, **89% des chefs d'entreprise interrogés considèrent que «le degré de complexité de la réglementation fiscale» en France est excessif, ce qui place la France en troisième position**, juste derrière l'Allemagne et la Pologne (90% et 91%) et loin devant la Suède (38%), les Pays-Bas (43%) ou le Royaume-Uni (56%). La France arrive par ailleurs en tête lorsqu'il s'agit d'évaluer si la législation devient «de plus en plus compliquée» (80%).

Or, en l'absence d'indicateur objectif de complexité du système fiscal, la perception subjective des contribuables constitue le seul élément d'appréciation disponible.

Toutefois, l'impact de la complexité de la loi sur l'insécurité juridique des contribuables a été explicitement mentionné dans la décision du Conseil Constitutionnel de 2005 censurant le dispositif de plafonnement des niches fiscales (Décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005).

Un effort de lisibilité impose un **dépoussiérage** et une **cure d'amaigrissement de la documentation fiscale** dans son ensemble pour en éliminer les archaïsmes, les textes idéologiques, les complexités stériles et les conflits de textes.

Dans ce contexte, la refonte du CGI «à droit constant» dans un objectif de simplification et de clarification des textes contribuerait à **l'accroissement de la sécurité juridique à moyen et long terme**.

Cette refonte à droit constant devrait également conduire à reconstituer une documentation administrative consolidée opposable, publiée sur Internet.

Il convient de saluer le lancement par l'administration du **projet PERGAM** visant à refondre à droit constant la documentation administrative de base.

Globalité

La fiscalité n'est qu'une **composante des prélèvements obligatoires** et ne peut s'envisager indépendamment des prélèvements sociaux et du coût administratif du déclaratif et de l'obligation de documenter les déclarations.

Ainsi, la mise en place d'une réforme pragmatique nécessite d'appréhender **l'ensemble des prélèvements obligatoires de manière globale**.

L'adoption d'une telle approche constitue le quatrième principe sur lequel la réforme proposée devrait s'appuyer.

Hiérarchisation

Simplifier et harmoniser l'impôt pour le comprendre et l'accepter ne peut pas se limiter au seul déclaratif mais doit s'opérer au niveau **du Droit lui-même**.

Une telle réforme nécessite que le législateur adopte une **hiérarchisation des textes** qu'il souhaite modifier.

La hiérarchisation des textes, dans la mesure où celle-ci rime avec leur **simplification**, suppose que l'administration et le législateur y réfléchissent à deux fois avant de proposer et d'adopter des usines à gaz :

→ qui produisent l'effet inverse de celui recherché, tel, par exemple, le premier régime de l'EIRL, **totalelement dissuasif** ;

→ ou qui recourent à un marteau-pilon pour écraser une mouche, comme par exemple la **neutralisation des effets de la théorie du bilan en matière de détermination** tant des résultats que des plus-values des entreprises individuelles BA ou BIC.

Ceci afin de combattre certaines conséquences de la liberté d'affectation comptable qui s'avéraient par trop favorables aux associés d'une société de personnes en leur permettant de transformer des déficits BA soumis à tunnelisation en déficits BIC professionnels déductibles de leur revenu global.

Ces exemples montrent la nécessité pour les pouvoirs publics de se demander systématiquement, avant d'engager toute réforme, s'il n'existe pas un moyen **d'atteindre le même objectif avec une efficacité similaire mais par des moyens plus simples**.

Non-rétroactivité

La consécration constitutionnelle du sixième principe de la réforme – celui de **non-rétroactivité de la loi fiscale** – devrait contribuer à améliorer l'image d'une sécurité accrue pour les investisseurs étrangers et serait particulièrement favorable pour **l'attractivité de notre territoire**.

Il est possible, comme le suggérait le **rapport Gibert**, de distinguer trois types de rétroactivité :

- **rétroactivité juridique** («grande rétroactivité») : lois de validation destinées à surmonter les conséquences d'une décision de justice, lois de nature interprétative cherchant à pallier le manque de clarté du dispositif initial ou à en corriger les défauts techniques, rétroactivité remontant jusqu'à la date de l'annonce d'un dispositif antérieur au vote de la loi ;
- **rétroactivité liée au caractère rétrospectif de la loi de finances** («petite rétroactivité») dont les dispositions s'appliquent aux impôts dus sur les opérations faites au cours de l'année écoulée ;
- **rétroactivité économique** : modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité.

Le rapport Gibert proposait de :

- ne pas remettre en cause **le caractère rétrospectif** de la loi de finances s'agissant de l'année écoulée (souplesse nécessaire) ;
- **limiter la rétroactivité juridique** défavorable aux contribuables à des cas où un intérêt général «suffisant» ou «impérieux» la justifie, soit par une loi constitutionnelle ou organique, soit par un engagement politique solennel ;
- **limiter la rétroactivité économique** en s'engageant sur la durée d'un dispositif fiscal nouveau (trois à cinq ans en général, avec des adaptations en fonction des caractéristiques du dispositif), par les mêmes moyens que pour la rétroactivité juridique.

Par ailleurs, le gouvernement s'était engagé solennellement en 2004 à limiter les lois de validation à des situations où l'intérêt général l'exige et où la mesure paraît proportionnée aux enjeux, sans passer par un texte organique ou constitutionnel.

Si l'usage des grandes lois rétroactives apparaît aujourd'hui limité par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, celle de la CEDH et par la pratique du gouvernement, il n'en demeure pas moins que **l'absence de garantie constitutionnelle fait toujours peser un risque qui affecte la perception de notre système fiscal**.

A cet égard, le Conseil d'Etat vient également de juger dans une décision «SNC Peugeot» qu'une loi de finances rétroactive est contraire à l'article 1^{er} du 1^{er}

protocole additionnel à la CEDH dès lors qu'elle portait atteinte au respect des biens du contribuable, le motif budgétaire invoqué par l'administration n'étant pas à lui seul de nature à constituer une raison impérieuse d'intérêt général.

La rétroactivité fiscale qui mine la confiance de l'acteur économique, devrait être proscrite. Revenir au principe classique d'effectivité d'un texte à compter de sa publication en est le préalable.

Responsabilité

Une modification fiscale responsable évaluée en amont doit faire l'objet, en cours d'application ou à son terme, d'une **évaluation d'impact concertée**, propre à en tirer les leçons pour l'avenir.

Ainsi, une étude d'impact périodique **en cours d'application d'une mesure fiscale** et a posteriori au terme de cette application, devrait s'avérer nécessaire avant d'abroger, de remplacer ou de modifier substantiellement cette mesure.

Ce principe rejoint celui évoqué plus haute concernant la nécessité d'une étude d'impact préalable dans la mesure où l'article 8 de loi organique du 15 avril 2009 prévoit que cette étude doit exposer les motifs du recours à une nouvelle législation.

LES CINQ DOMAINES DE PROPOSITIONS

1. Fiscalité entrepreneuriale

Nos propositions :

- **pour une stabilité et une sécurité fiscales,**
- **pour une lisibilité, une simplicité et une cohérence de la norme fiscale,**
- **pour une fiscalité inscrite dans le développement économique de l'entreprise.**

Stabilité fiscale et sécurité

Le chef d'entreprise doit avoir une **connaissance claire** des règles fiscales et de la charge fiscale globale qu'il supporte.

L'instabilité de la norme fiscale et la variabilité du droit font que les usagers ont du mal à savoir s'ils sont réellement en règle. L'instabilité du droit fiscal est en elle-même une source de complexité. Les délais d'application des réformes ne donnent pas le temps nécessaire pour permettre leur compréhension et l'adaptation des systèmes d'information et de gestion.

Une lecture directe de la loi n'est plus possible et le « **millefeuille des textes** » fait supporter **des risques accrus à l'entreprise**. Les choix d'investissements à long terme ne doivent pas être fragilisés par l'effet d'une réforme fiscale rétroactive.

Certains régimes de sursis d'imposition, qualifiés de « régimes de faveur » sont devenus en fait des « régimes de défaveur » en raison de **l'augmentation des taux d'imposition**. En effet, le mécanisme du sursis, qui consiste à taxer au taux actuel des plus-values ou des gains qui ont été antérieurement acquis, se révèle très pénalisant **en cas de hausse de la pression fiscale**.

Dans un objectif de stabilité et de sécurité restaurées, nos propositions consisteraient donc au moins à :

→ **Généraliser la procédure de « mention expresse »** visée à l'article 1727, 2 bis du CGI (dispense d'intérêts de retard) pour toutes les demandes de rescrit général (LPF, art. L 80 B, 1°) pour lesquelles l'administration n'a pas répondu dans le délai de trois mois.

→ **Etendre le domaine des rescrits assortis d'un délai de réponse contraignant**, pour les professionnels qui interrogent l'administration dans le cadre d'une mission de « tiers de confiance ».

→ **Préciser les modalités pratiques de calcul des plafonnements communautaires** auxquels sont soumis certains régimes d'exonération et préciser comment sont appréciés ces plafonds en présence d'exonérations de cotisations sociales.

→ Publier les informations relatives aux nouvelles obligations déclaratives mises à la charge des entreprises dans un **déla minimum avant leur mise en œuvre**. Mettre en place des **reports de délais « automatiques »** en cas de publication tardive des nouveaux imprimés et de leurs notices. Prévoir la possibilité d'utiliser le « millésime » de l'année précédente jusqu'à la publication du nouveau « millésime ».

→ Prévoir un **régime particulier pour les plus-values en différé d'imposition** qui se révèlent lourdement taxées par suite d'une augmentation « masquée » des taux d'imposition (suppression d'un seuil d'imposition, d'un régime de taux réduit, augmentation d'une durée de détention pour obtenir le bénéfice d'une exonération...).

Lisibilité – simplicité – cohérence

L'entreprise a besoin d'avoir une **vision claire** des conséquences fiscales des choix fiscaux à arbitrer.

Le succès du statut d'auto-entrepreneur est une illustration de ce besoin. C'est un régime **simple avec peu d'obligations déclaratives** et qui offre une transparence du taux global d'imposition (fiscal et social).

En revanche, on peut sans doute imputer une part du succès mitigé de l'EIRL à la **complexité du régime fiscal** prévu à l'origine qui assimilait l'EIRL au régime réel à une EURL. Cette assimilation conduisait à faire supporter toutes les conséquences d'un changement de régime fiscal à une entreprise individuelle déjà créée se transformant en EIRL. Cet **inconvenient majeur a conduit à une réforme fiscale** du régime quelques mois après sa mise en place (loi 2011-900 du 29 juillet 2011). Un décret du 30 janvier 2012 garantit à l'entrepreneur qui exerçait une activité antérieure la neutralité fiscale du passage au régime de l'EIRL.

Pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, la définition du patrimoine professionnel et les règles de détermination du résultat **ne sont pas « cohérentes »**. Ces règles diffèrent selon la nature de l'activité et « la forme » juridique (BIC/BNC/BA, EIRL/EI/professionnel BNC).

Ainsi par exemple, la définition du patrimoine professionnel d'une EIRL correspond à la définition du patrimoine du professionnel libéral BNC alors que cette EIRL doit appliquer les règles comptables des BIC pour établir des comptes annuels. En revanche, un professionnel BNC qui opte pour la comptabilité créances/dettes (CGI art 93 A) ne peut pas déterminer son résultat selon les règles des BIC. Une

entreprise individuelle BIC doit effectuer des retraitements de son résultat fiscal pour en exclure les produits et les charges dégagées par son activité « patrimoniale » (CGI art. 155-II).

Nos Propositions en faveur de la lisibilité et de la cohérence de la norme fiscale applicable à l'entreprise consisteraient au moins à :

→ **Simplifier et unifier les périodes de référence** pour l'appréciation des régimes d'imposition en TVA et en IR et les conséquences du franchissement des seuils (à la hausse comme à la baisse).

→ Favoriser le **passage du régime de l'auto entrepreneur à celui d'entreprise**. L'année du franchissement du seuil, prévoir une possibilité d'adhérer à un OGA dans les 5 mois décomptés à partir du franchissement du seuil et non à compter de l'ouverture de la période d'imposition (CGI, ann. II, art. L 371 L) pour éviter, la première année d'imposition au réel, l'application de la majoration de 1,25.

→ **Harmoniser les définitions du patrimoine professionnel** pour l'entreprise individuelle et l'EIRL.

→ **Neutraliser les conséquences** du passage du régime de l'entreprise individuelle au régime de l'EIRL pour les biens inscrits au bilan qui ne peuvent pas figurer dans le patrimoine de l'EIRL (car non affectés à l'exploitation) et qui sont obligatoirement transférés dans le patrimoine privé.

→ Permettre à l'entrepreneur individuel BIC d'utiliser le **barème kilométrique des frais de véhicules** (comme les BNC).

→ Pour les BNC qui optent pour la comptabilité créances/dettes, application des **règles des BIC**.

→ Pour les BNC, possibilité d'avoir des **exercices décalés** adaptés à leur activité économique.

Enfin, il convient que la norme fiscale ne s'oppose pas à la création de valeur par l'entreprise

Les règles fiscales **devraient encourager et non freiner** le dirigeant qui veut véritablement investir dans le développement de son entreprise et regarder le dirigeant associé d'une société à l'IS comme un entrepreneur et non comme un investisseur gérant un patrimoine privé.

Les cloisonnements fiscaux entre IS et IR ne correspondent pas à la réalité économique.

Le changement de régime fiscal (de même que le changement profond d'activité) d'une entreprise est assimilé à une cessation. Des régimes d'« atténuation conditionnelle » sont prévus, mais ils s'appliquent lorsque aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables des éléments d'actif et si l'imposition des résultats et plus-values demeure possible dans le cadre du nouveau régime fiscal dont relève l'entreprise.

Cette dernière condition est interprétée de manière stricte, puisque le juge de l'impôt estime que le nouveau régime fiscal doit garantir l'imposition de l'intégralité du

montant des plus-values constatées à la date de l'opération (CE 28 juillet 2000, n° 138342).

Il est à noter qu'aucune mesure n'accompagne le terme de l'option d'une jeune société (SA, SARL, SAS) pour le régime des sociétés de personnes (CGI art. 239 bis AB), et que les règles relatives au changement de régime fiscal s'appliquent alors, ce qui en restreint l'intérêt.

Nos propositions seraient les suivantes :

→ **Instituer un report d'imposition généralisé** pour tout changement de régime fiscal qui génère la réalisation d'une plus-value non accompagnée d'un flux financier (option pour l'IR ou l'IS, changement d'activité, transformation de GIE).

→ Permettre à une entreprise qui a opté pour l'IS de **renoncer à cette option** (remise en cause du caractère définitif de l'option).

→ **Encourager l'épargne** affectée à l'entreprise : « aider » le chef d'entreprise à financer les investissements de l'entreprise en prévoyant :

- **une exonération d'ISF** pour les comptes courants bloqués qui respectent les conditions énoncées par l'article 125 C du CGI, pour les sociétés ne dépassant pas une certaine taille (PME communautaire par exemple) ;

- **un déplafonnement de la limite d'application** du prélèvement libératoire actuellement fixée à 46000 € (CGI, art. 125 B) pour les comptes courants ordinaires (autres que bloqués) des associés assurant la direction de l'entreprise.

2. Fiscalité immobilière

Nous nous limiterons là-encore à **deux propositions simples, mais d'ampleur**. Elles concernent respectivement :

- **le régime de semi-transparence fiscale des sociétés de personnes, visé à l'article 8 du CGI**
- **les difficultés accompagnant leur cession et, dans un deuxième temps le régime proprement catastrophique du crédit-bail immobilier.**

Quel est l'état des lieux en matière de sociétés semi-transparentes et donc tout particulièrement de SCI ?

La translucidité impose qu'à la date de clôture de la société, ses associés prennent immédiatement en compte au prorata des parts détenues, les résultats positifs ou négatifs leur revenant, sans que cette intégration à leur propre résultat soit nécessairement suivie d'un flux financier (encaissement du bénéfice imposé ou comblement de la perte déduite).

Chaque associé étant réputé avoir la disposition de sa quote-part de résultat à la clôture de l'exercice de la société translucide, dès que ce résultat est constaté, indépendamment des décisions de distribution ou mise en réserve prises ultérieurement par la société.

Cette situation peut engendrer, en cas de vente des parts, **un risque de double imposition** pour le cédant des titres qui avait déclaré des résultats positifs non distribués, car le prix de vente des titres tient compte des bénéfices mis en réserve ou conservés en report à nouveau.

Dans le cas contraire, si la société de personnes avait subi des pertes, déduites des résultats fiscaux des associés et reportées à nouveau dans la société, la vente des parts peut aboutir à **une seconde déduction des pertes subies**.

Afin d'éviter une double prise en compte des bénéfices ou des déficits sociaux, le Conseil d'Etat a, dans un arrêt de principe pris le 16 février 2000, dit arrêt Quemener, **posé le principe d'un ajustement du prix de revient fiscal des parts à retenir pour le calcul de la PV ou MV imposable**.

Ainsi, pour le calcul de la PV ou MV de cession, **le prix de revient des parts sociales doit être majoré :**

- des bénéfices fiscaux antérieurement imposés entre les mains de l'associé cédant,
- des pertes qui ont donné lieu à un versement de l'associé au profit de la société

et minoré :

- des déficits fiscaux antérieurement déduits,
- des bénéfices antérieurement distribués par la structure translucide à son associé.

Les difficultés d'application de cette jurisprudence de bon sens tiennent à ce que l'arrêt Quemener a bien posé le principe de la correction du prix de revient, mais n'a pas précisé la durée pendant laquelle cette correction doit être effectuée.

Dans la logique de l'arrêt, il faudrait appliquer les réintégrations et les déductions correspondant aux résultats attribués/déduits et aux flux financiers constatés, depuis la date d'acquisition des titres, ce qui paraît dans la pratique impossible, notamment pour les titres détenus depuis de longues années.

C'est malheureusement la position retenue par le TA de Montreuil dans sa décision du 2 décembre 2010 (n° 09-4802 et 10-11035, 1^{ère} ch., HSBC Bank) : à défaut de précision législative ou administrative, les revenus et pertes devant être retenus pour la détermination du prix de revient corrigé sont ceux qui ont été constatés depuis la date d'acquisition des titres jusqu'à la date de leur revente.

*Pour éviter des contentieux il serait souhaitable que l'administration fiscale se prononce officiellement sur **une durée maximum de correction** et tienne également compte, dans son appréciation, **des délais de prescription fiscaux (3 ans ? 6 ans ?) et des délais de conservation obligatoire des documents comptables (délai de conservation de 10 ans prévu par le code de commerce)**.*

Notre deuxième proposition emblématique en matière d'immobilier d'entreprise portera sur le crédit-bail.

Le crédit-bail immobilier porte depuis de nombreuses années une partie du risque financier de l'investissement immobilier des entreprises : au cours des 25 dernières années, plus de 72 000 immeubles, de tous secteurs d'activités représentant 122 Mds d'€ ont été financés grâce à cette technique de location-vente.

Elle permet aux entreprises de faire financer 100 % du coût de leur investissement, frais compris, et les autorise à affecter les fonds propres disponibles à leur exploitation au lieu de les bloquer dans des investissements immobiliers.

Par ailleurs, l'abandon du régime SICOMI a permis de transformer ce produit en un produit de financement plus souple, banalisé auquel font de plus en plus appel les investisseurs immobiliers en SCI, alors que jusqu'en 1990, ce régime était quasi exclusivement utilisé par les entreprises pour leurs investissements professionnels en direct.

Enfin, le coût de ce mode de financement est souvent allégé par des subventions publiques perçues directement par les organismes de CBI et répercutées dans leur prix, rendant ainsi le **recours à ce type d'investissement attrayant**, malgré les difficultés rencontrées par les entreprises dans la gestion de ces contrats.

Ce dispositif de financement a été récemment complété par des mesures destinées à permettre aux entreprises de **dégager de la trésorerie pour soutenir leur activité**, en vendant les immeubles par contrats de lease-back à un crédit-bailleur, tout en étalant la plus-value fiscale nouvellement dégagée sur la durée du refinancement afin de ne pas obérer immédiatement la trésorerie ainsi dégagée (art. 39 novodécies issu de la loi du 20 avril 2009).

Tous ces points positifs sont malheureusement ternis par **les difficultés administratives et fiscales rencontrées, particulièrement à la sortie du régime**. En effet, les incitations fiscales qui ont profité aux entreprises pendant la durée du contrat sont toutes reprises à la sortie, sauf lorsque l'immeuble est situé dans certaines zones sinistrées. Elles sont encore alourdies à la sortie du régime lorsque le bien a été financé par l'intermédiaire d'une société civile immobilière. Or, aujourd'hui 1/3 environ des opérations financées par crédit bail sont financées par l'intermédiaire de sociétés civiles immobilières, 2/3 le sont en direct.

Ces difficultés nécessitent un rapide rappel des régimes fiscaux applicables lorsque l'immeuble est porté par une société civile immobilière, crédit preneuse, donnant l'immeuble en sous-location à une entreprise exploitante : **Pendant toute la période de sous-location**, la SCI crédit preneuse est locataire du crédit bailleur et donne en général les locaux en sous-location à une entreprise. Cette activité de sous-location est considérée comme relevant des bénéfices non commerciaux **non professionnels** (CGI art. 92) sans qu'on ne sache d'ailleurs trop pourquoi.

Ce classement a pour **conséquence l'impossibilité pour les associés de compenser les déficits constatés pendant le cours du bail avec d'autres revenus non commerciaux**, tels que ceux relevant des bénéfices non commerciaux professionnels ; c'est ce que l'on décrit habituellement par le terme de « **tunellisation des déficits** ».

Ils ne peuvent pas davantage être déduits du revenu global de l'associé (CE, 5 octobre 2007, n° 283813, Dutreix), s'agissant toujours **de revenus non professionnels**.

A l'issue du contrat, le crédit preneur lève l'option et devient propriétaire du bien.

Outre une première réintégration tenant au terrain, une 2^e réintégration est à effectuer et porte sur les loyers déduits au titre de l'amortissement de la construction. Cette réintégration correspond à l'excédent d'amortissement financier pratiqué par le crédit bailleur sur l'amortissement technique des constructions qu'aurait pratiqué le crédit preneur s'il avait été propriétaire du bien depuis l'origine.

Ainsi, lors de la levée d'option, les amortissements accélérés qui avaient été déduits par le biais des loyers doivent être réintégrés dans l'assiette imposable du crédit preneur au moment où celui-ci devient propriétaire du bien préalablement loué.

Mais les réintégrations et impositions ne s'arrêtent pas là !...

En effet, lorsque le crédit preneur est une SCI détenue par des associés personnes physiques et non une entreprise, la SCI est lourdement sanctionnée lors de la levée d'option, et cela depuis une loi du 29 décembre 1990 :

Lors de la levée d'option d'achat, la SCI devenant propriétaire de l'immeuble, perd la qualité de sous-loueur pour acquérir celle de loueur et passe ainsi, au plan fiscal, du régime des BNC non professionnels au régime des revenus fonciers, un autre régime non professionnel.

Jusqu'à une loi du 29 décembre 1990, ce changement était sans conséquence en matière de plus-values (rép. Trémège, JO 2 mai 1988, Déb. AN quest. p. 1861).

Mais, contrairement à toute logique, l'article 19-III de la loi de finances pour 1991 a étendu l'application du dispositif prévu en matière de bénéfices industriels et commerciaux aux contribuables exerçant une activité non-professionnelle imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) :

- en assimilant les contrats de crédit-bail à des **immobilisations** lorsque les loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial (CGI, art. 93, quater III) ;
- en prévoyant que les biens acquis à l'échéance de tels contrats constituent des éléments d'actif affectés à **l'exercice de l'activité non commerciale** (CGI art. 93-6).

Ainsi, lorsque la société civile achète les locaux à l'issue du contrat, la cessation de l'activité de sous-location entraîne le transfert du bien d'une activité BNC non professionnelle dans le patrimoine « privé » de la SCI, générant au passage une plus-value professionnelle.....égale à la différence entre la valeur vénale du bien à cette date et son prix de revient fiscal (déterminé différemment selon qu'il s'agit d'un contrat ancien ou conclu depuis le 1er janvier 1996).

De surcroît, cette plus-value est intégralement à court terme, conformément aux dispositions de l'article 39 duodecimes du CGI, dès lors que le transfert dans le patrimoine privé suit immédiatement la levée de l'option.

C'est cette situation aberrante d'imposition d'une plus-value d'après un régime professionnel, de surcroît à court terme, alors que l'on passe d'un régime non professionnel à un autre, les calculs compliqués et la fiscalité lourde accompagnant la levée d'option qui ont souvent raison de l'investisseur immobilier qui préférera, lorsqu'il n'y a pas lieu de trouver un financement à 100 %, choisir l'emprunt bancaire traditionnel.

En raison des vives protestations émises de 1990 à 1994 par cette modification d'ampleur, et afin d'atténuer ces conséquences fiscales terriblement pénalisantes – puisque la levée d'option par la SCI ne dégage aucune trésorerie –, l'article 31 de la loi du 11 février 1994 a fort heureusement instauré, de manière rétroactive au 1^{er} janvier 1990, un régime de report d'imposition de la plus-value ainsi déagée :

la base imposable doit être calculée lors du transfert de propriété du bien entre crédit-bailleur et preneur, mais le paiement de l'impôt pourra être **repoussé au jour soit de la vente de l'immeuble par la SCI**, soit de la cession partielle ou totale des titres par les associés, soit de **la dissolution de la SCI**, soit encore de la **transmission à titre gratuit des titres**.

Toutefois, pour bénéficier de ce report, les associés de la SCI ne devront surtout pas oublier d'en faire la demande expresse dans l'acte constatant le transfert de propriété et de réitérer cette demande dans la déclaration fiscale de la SCI de l'exercice de levée d'option.

Ce régime complexe et archaïque pourrait être sérieusement dépoussiéré et allégé afin de le rendre plus attractif et certaines situations moins pénalisantes.

Nos propositions pour plus de justice fiscale en matière d'immobilier professionnel et en faveur d'un régime plus attractif seraient de :

→ **Supprimer l'injustice fiscale** pour que l'associé d'une SCI qui a financé un immeuble par CBI, qui a levé l'option pour en devenir propriétaire et qui a placé la plus-value sous le régime de report d'imposition, ne devienne pas imposable **au moment d'une cession partielle des titres sur la totalité de la plus-value placée en report, correspondant à l'ensemble des titres qu'il détient dans la SCI**; alors que dans tous les régimes de report d'imposition, seule une fraction de la plus-value correspondant à la fraction des titres vendue est imposée

→ **Supprimer une 2^e injustice fiscale**, qui supprime le report d'imposition et rend exigible l'impôt sur la plus-value en report en cas de donation des titres ; il s'agit ici également du seul régime de report d'imposition qui n'efface pas la plus-value en cas de donation ! Ainsi les associés d'une SCI ayant financé un immeuble professionnel par CBI se retrouvent, après avoir fait donation des titres à leurs enfants, devoir payer un impôt lourd, sans entrée de trésorerie ! **Il serait**

souhaitable, si cet impôt ne pouvait s'effacer, d'en permettre a minima le report jusqu'à la vente des titres par les enfants donataires.

→ Il faudrait enfin permettre **d'étaler la réintégration à effectuer lors de la levée d'option sur la nouvelle durée d'utilisation** de l'immeuble, au lieu d'exiger une réintégration intégrale et immédiate, à l'instar de ce qui a été mis en place dans le cadre du nouveau régime de lease-back.

3. Fiscalité de l'immatériel

Le poids du commerce électronique est pour l'instant relativement modeste, de l'ordre en 2010 de 1.2 % d'une consommation des ménages d'environ 1 500 Mds €. Mais son **potentiel de croissance est fort** : à l'horizon 2014, le CA du commerce électronique est estimé à 28 Mds €, soit près de 2 %. La Fédération du e-commerce et des ventes à distance confirme cet optimisme en estimant que deux tiers des internautes effectuent régulièrement des achats sur internet.

Et pourtant, la France n'en accuse pas moins **un retard par rapport à ses voisins anglais, allemand et scandinaves**. Le taux de « cyber acheteurs » est de 40 % de la population, mais de 57 % en Angleterre, 53 % en Allemagne et 55 % dans les pays scandinaves. C'est un premier constat. Et un premier défi : **ne pas handicaper** une évolution déjà retardataire et structurellement handicapée par l'étroitesse du marché domestique français qui n'offre évidemment pas les mêmes opportunités d'échelle que le vaste marché américain.

De surcroît, cette part des transactions économiques des entreprises vers les particuliers, le B to C, n'en est pas moins relative : le secteur des transactions interentreprises, le B to B représente 90 % du e-commerce total, soit 150 Mds € répartis entre l'Internet, pour 80 Mds € et les échanges électroniques de données, pour 70 Mds €.

Il faut donc ne pas se tromper de priorité. C'est le deuxième constat. Et le deuxième défi car il faut raisonner en **création de valeur** et ne pas handicaper les acteurs français déjà confrontés, on l'a dit, au problème **d'étroitesse de la zone de chalandise sur laquelle ils doivent amortir des investissements** souvent lourds et parfois si disproportionnés qu'un exil aux USA s'est imposé à certains d'entre eux pour en rentabiliser le coût.

La rapidité, la puissance et le caractère protéiforme du développement de ces nouvelles créations de valeur posent à l'administration fiscale « **les principales difficultés en matière de l'e-commerce** » que redoublent la dématérialisation des services, l'extraterritorialité et la concurrence fiscale entre États pour former une assiette fiscale d'autant plus à risques qu'elle est mobile. Ce sont autant de paramètres qui rendent délicate l'appréhension fiscale de ces activités immatérielles.

Et ce n'est pas du côté des bases matérielles du secteur qu'il faudra prendre exemple. Si l'on en croit les analyses de la Fédération Française des Télécoms, « **les opérateurs télécoms font face à une surfiscalité spécifique qui les**

pénalise » : les taxes et redevances spécifiques qui leur incombent représentent 2.79 % du CA du secteur en 2010, contre 0.12 % en Allemagne ou 0.06 % au Royaume-Uni.

La surfiscalité s'élèverait ainsi à 1.2 Mds € par an, soit 12.4 % du résultat d'exploitation du secteur. Donc plutôt, un contre-exemple.

Il faut dire que les contraintes à un impôt efficace et intelligent sont nombreuses :
Opérationnelles en premier lieu : qu'on l'envisage pour les transactions interentreprises ou avec les particuliers, plusieurs objectifs se présentent :

Au bénéfice de qui entend-on imposer ?

Les finances publiques, certes mais lesquelles ?

Celles de l'État ou des collectivités territoriales ?

Entend-on soutenir au passage la création en lui procurant un revenu indirect ?

L'impôt assure-t-il une neutralité technologique des choix opérés ?

Préserve-t-il la **compétitivité** ?

N'handicape-t-il pas les **opérateurs nationaux** ?

Les contraintes sont ensuite **stratégiques** : est-il opportun de ne se focaliser que sur la publicité en ligne qui ne vient qu'en troisième position derrière les ventes de produits et l'offre de services ?

Il est vrai que feu la « taxe Google », supprimée par la loi de finances rectificative de juin 2011, a au moins eu le mérite d'être un début et de poser clairement le problème de sa justification qui, on le sait n'était pas fiscale puisque son rendement était estimé à seulement 20 m€, mais économique : restaurer la neutralité de concurrence sur le marché de la publicité, confronté à des distorsions, en imposant les clients des grands vendeurs d'espaces localisés hors de France.

La réflexion sur la fiscalité de l'immatériel doit donc être hiérarchisée par ordre d'importance et d'urgence.

Les contraintes sont enfin **juridiques** : essentiellement en droit communautaire.

Il faut d'abord respecter les principes fondamentaux de **liberté de circulation** des biens, des personnes et des services ainsi que la liberté d'établissement dans l'Espace Économique Européen.

Pour pouvoir ensuite s'attaquer à des problèmes sectoriels. La question de l'affectation d'une taxe nouvelle au budget général de l'État est sans **doute un faux débat** : la commission européenne à qui un État propose une nouvelle imposition paraît bien se préoccuper davantage de questions de distorsions de concurrence via des aides d'État qu'à sa non-affectation au financement d'une dépense publique particulière.

Cela mis à part, les pistes de recherche sont strictement délimitées sur le terrain par trois contraintes : **les conventions fiscales internationales, l'obsolescence du concept européen d'établissement stable et la chasse ouverte à la notion de représentant fiscal.**

Les conventions fiscales internationales, dont aucune n'aborder la question des échanges commerciaux par Internet, réservent leur définition de l'établissement stable. Celles qui, de toute évidence, posent problème en la matière sont celles d'Irlande et du Luxembourg.

À ce niveau, la réflexion ne peut être qu'au niveau européen, donc politique, à moins de procéder à une dénonciation unilatérale, tout aussi politique.

Une dénonciation unilatérale de ces deux conventions est irréaliste et ne résoudrait probablement rien puisque l'administration aurait alors recours à la notion de « cycle commercial complet » qui s'avérerait bien difficile à mettre en œuvre.

Quant à la Cour de Justice de l'Union Européenne, pour revenir au réalisme juridique, l'établissement stable doit présenter **un degré suffisant de permanence et une consistance minimale** par la réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées.

Cette exigence n'est évidemment pas satisfaite par les gros opérateurs internationaux du e-commerce en France. **Il n'est pas sûr qu'on parvienne à définir un établissement stable virtuel, ou partiellement dématérialisé.**

La représentation fiscale, ensuite, est dans la ligne de mire de Bruxelles.

S'il existe au moins une dizaine de dispositifs en droit fiscal français, allant de la simple boîte aux lettres au redevable solidaire de l'impôt, et si des dérogations exceptionnelles ont pu être obtenues, notamment dans le cas des jeux en ligne, la CJUE y reste hostile puisque la désignation d'un représentant fiscal génère des coûts et des formalités créant une gêne dissuasive de nature à créer une atteinte aux principes communautaires de liberté de circulation et d'établissement.

La condamnation en décembre dernier du « répondant fiscal » pour l'autoliquidation de la TVA va dans ce sens.

La dernière contrainte est enfin **institutionnelle** : le Conseil National du Numérique créé en avril 2011 ne manquera pas d'apporter sa pierre à la réflexion.

Quelle piste de réflexion peut-on envisager ?

Ne pourrait-on imaginer, à l'exemple de l'octroi de mer des Dom-Tom, ciblé sur une liste limitative de produits, une sorte **d'« octroi d'octets » numérique et/ou financier** et qui serait, en quelque sorte, une « maison d'octroi virtuelle » qui imposerait une assiette technologico-financière :

au volume d'octets transmis, au montant des paiements, ou tout autre indicateur pragmatique qui pourrait, par exemple, être appréhendé chez le Fournisseur d'Accès ?

C'est une affaire d'informaticiens et d'économistes en liaison avec les fiscalistes.

Une telle assiette aurait le mérite **d'éviter les notions de « bénéfice » ou de « chiffre d'affaires »** qui font tomber sous le coup des concepts européens classiques.

Cela dit, il est à craindre qu'une mise en œuvre unilatérale par la France d'un tel dispositif ne soit considérée comme une entrave aux principes de libre circulation des marchandises si on l'assimile à un droit de douane, ou contraire à la liberté des prestations de services.

Ce qui serait pour le moins paradoxal pour une mesure visant précisément à remédier à une **distorsion de concurrence** !

Le projet vaut donc d'être tenté.

4. Fiscalité de l'économie sociale et solidaire

L'entreprise solidaire commence en Droit à être reconnue dans son originalité : sa définition est donnée à l'article L33 32-17-1 du Code du Travail. Mais jusqu'à encore récemment le poids de l'ESS était relativement méconnu.

De récents travaux, tant nationaux que régionaux¹, menés par exemple, par les directions régionales de l'INSEE ou encore les conseils économiques sociaux et environnementaux régionaux permettent de **mieux cerner son poids aujourd'hui**, notamment grâce à l'Atlas de l'économie sociale qui constitue son premier socle statistique.

Schématiquement, l'ESS représente 10 % du PIB, dont 3% pour les associations et fondations, et emploie un salarié sur dix. Ces chiffres recouvrent évidemment une grande diversité, de l'entreprise émergente au très grand groupe, et des PME de taille souvent plus importante que dans l'économie classique.

Ce sont des entités regroupées autour de principes d'action coopératifs, mutualistes ou associatifs qui évoluent dans un paysage d'une **très grande variété**.

Certaines peuvent occuper une place déterminante dans les secteurs de l'agro-alimentaire, de la banque, de l'assurance, de la prévoyance ou des services à la personne. À l'opposé, on trouve de nombreuses associations qui peuvent être qualifiées d'émergentes ou aussi d'innovantes.

Si l'on met de côté les organismes qui ne sont pas complètement stabilisés au sens de l'Atlas, c'est-à-dire employant moins d'un salarié sur l'année, et les grandes entités, celles en employant plus de 250, il ressort que l'analyse en termes d'effectifs salariés révèle un **univers plutôt composé de PME** de taille moyenne ou plus importante

et, ce qui ne laisse pas de surprendre, des entreprises de taille plus importante que la moyenne du secteur privé, « à l'opposé de la vision un peu simpliste que certains peuvent avoir du secteur de l'économie sociale » comme le note le rapport remis en avril 2010 par Mr le député Francis Vercamer, et à qui j'emprunte ces chiffres.

C'est un secteur en **structuration rapide**, avec un fort ancrage territorial et dont la dynamique de croissance d'emploi sur ces dernières années a été **deux fois et demie supérieure à celle des entreprises privées hors ESS**.

Mais c'est surtout un secteur qui résiste mieux à la crise, plus résilient : une étude de l'association Recherches&Solidarités, née d'un partenariat entre l'INSEE, l'ACOSS et la MSA conclut que « dans un contexte de crise économique, le secteur associatif continue à créer des emplois, y compris au cours du premier semestre 2009, alors que l'ensemble du secteur privé en perd nettement ».

Nous avons choisi, au sein de cette riche nébuleuse protéiforme, de **concentrer nos propositions sur le secteur associatif**.

Selon les estimations disponibles, on compte entre 1.1 et 1.2 millions d'associations regroupant un budget annuel de l'ordre de 60 Mds €. Parmi ce gros million d'associations, 160 000 associations employeurs ont un budget annuel de 280/290 K€ et emploient 1.9 million de salariés, soit 6 % de l'emploi salarié en France

Depuis 2005-2006, le nombre de créations d'associations augmente régulièrement, mais on observe depuis 2009/2010 à **un tassement**, le nombre annuel de créations repassant sous la barre des 70 000.

La conjoncture économique, la baisse des crédits des pouvoirs publics, la prudence des responsables associatifs ont joué leur rôle. L'association Recherches&Solidarités pointe cependant un autre facteur : la création d'environ 70 000 associations par an a renforcé **leur concurrence entre elles** dans un domaine où la ressource humaine bénévole n'est pas extensible et où les moyens financiers publics sont au mieux stagnants.

Tous ces facteurs rassemblés, le poids économique du secteur, son importance en termes d'emploi, féminin notamment, le tassement des créations nous conduisent à faire des propositions allant dans le sens de la pérennisation ou, pour parler la novlangue de rigueur, la **soutenabilité du secteur associatif**. Elles concourent au même objectif : le renforcement des fonds propres associatifs.

Nos premières propositions concernent les opérations de regroupement (apports partiels d'actifs, scission, fusion...).

La multiplication de ces opérations en l'absence de réglementation appropriée crée **une insécurité et un distorsion** de traitement fiscal préjudiciables. Les opérations de regroupement dans le secteur associatif ne sont pas régies par des textes et ne font l'objet que d'une reconnaissance prétorienne.

Alors qu'une fusion entre associations non fiscalisées² se fera au prix des seuls droits d'enregistrement (droit fixe et, en cas d'apport d'immeuble, au prix de la Taxe de Publicité Foncière et des émoluments notariés), une fusion entre entités fiscalisées ne bénéficie pas du régime fiscal de faveur, comme l'énoncent un arrêt de la CAA de Douai de 2010 et un rescrit fiscal d'avril 2011.

La fusion s'analyse chez l'apporteuse en une cessation d'activité entraînant imposition immédiate des résultats, des provisions, des plus-values latentes et des profits sur stocks. Certes, il existe des dérogations prévues par le législateur : dans le secteur mutualiste, pour les regroupements de CCI ou d'OGA, par exemple. Une harmonisation n'en est que plus souhaitable.

Notre proposition fiscale consistera donc en la mise en place d'un traitement neutre des opérations de regroupement d'entités relevant de l'économie solidaire et sociale, lequel devant n'être d'ailleurs qu'un volet de la création d'un régime

² La fusion n'entraîne aucune perception d'IS puisque l'adm admet l'application du régime de faveur aux associations non lucratives ou qui ne paient l'IS qu'au taux réduit sur leurs seuls revenus patrimoniaux dans les conditions de l'article 206-5 CGI.

juridique, comptable et fiscal des opérations de regroupement/restructuration d'associations dont la validité a été reconnue par la CJCE dans une décision de 1986.

Il en résulterait la levée d'un important blocage économique et une harmonisation de traitement entre entités de l'économie sociale et solidaire.

Cela bien évidemment sans préjudice d'une réforme plus vaste qui engloberait la mise au point de règles relatives aux réserves, à l'affectation des excédents de gestion en liaison avec la spécificité des conditions du financement public, l'encouragement au développement du titre associatif, et sans préjudice aussi de son extension au-delà du secteur associatif, par exemple au secteur coopératif qui, lui aussi, comme le secteur marchand, souffre **d'une traditionnelle sous-capitalisation.**

Enfin, puisque par le biais du titre associatif, nous avons évoqué le droit commun de l'appel au financement durable en capitaux permanents, une clarification des conditions de déductibilité des dons, notamment dans le secteur sportif serait aussi d'un réalisme plus que bienvenu.

5. Fiscalité environnementale

Le constat cruel s'impose : la fiscalité écologique est pour sa plus grande part illisible et inapplicable.

Nous ne prendrons que deux exemples : **la fiscalité des déchets (TGAP) et les quotas de gaz à effet de serre (GES).**

La fiscalité des déchets, concrétisée par la taxe générale sur les activités polluantes est illisible en raison des niveaux d'imposition qui se superposent.

La fiscalité locale des déchets ménagers et « assimilés » particulièrement complexe fait une **distinction impraticable**, entre une REOM (redevance général d'enlèvement des ordures ménagères) principalement applicable aux entreprises et administrations, et une TEOM (taxe d'enlèvement des ordures ménagères) dont sont redevables les particuliers.

S'y ajoute une fiscalité propre aux « déchets de produits d'ameublement » permettant aux communes disposant des installations de stockage ou d'incinération de ces déchets de compenser le coût de ces installations !

Il faut encore y ajouter, par exemple, la taxation des sacs plastiques à usage unique qui vise à inciter à la diminution de leur utilisation et qui a donné lieu à un fructueux débat sur la taxation des sacs valant 1 centime d'€uro et taxés dix fois plus !

« La logique de la taxe écologique est de faire disparaître sa base » !

Les quotas de gaz à effet de serre (GES) sont notre deuxième exemple, mais cette fois **d'inapplicabilité** carrément.

Les activités et installations productives de gaz à effet de serre ont fait l'objet de la définition d'un Plan national d'allocation des quotas.

Ces quotas sont alloués chaque année, pour une période de 5 ans (2008-2012) gratuitement, sachant qu'une partie de ces quotas, dans la limite de 10%, fait l'objet d'une attribution à titre onéreux.

C'est un décret en Conseil d'Etat qui détermine la proportion des quotas d'émission à titre onéreux par secteur et sous-secteur industriel. Ces dispositions législatives et réglementaires déclinent la directive européenne du 13 décembre 2003.

Que constate-t-on ?

D'abord, que ces mesures ont conduit à la création d'un « **marché des quotas** » entre entreprises polluantes, les unes cédant aux autres leurs droits d'émission moyennant paiement ;

Ensuite, que le contrôle des pourcentages d'émission des gaz à effets de serre (CO2) s'est avéré aléatoire et inefficace, ce que la presse économique n'hésite pas à qualifier de « **le fiasco de la taxe carbone** » (Les Echos, 1er mars 2012, p. 2) ;

Enfin, que l'extension à partir du 1er janvier 2012 aux activités aériennes s'avère chimérique : elle est subordonnée à l'accord de tous les Etats de l'espace aérien international. Or la majorité des Etats européens, Etats d'Europe centrale et Russie compris, sont contre.

Au-delà de ces deux exemples, en va-t-il mieux dans d'autres domaines de la fiscalité environnementale ? Force est de reconnaître que non.

La multiplicité des dispositions fiscales « écologiques » présente un fourmillement de taxes locales et nationales, concernant aussi bien les déchets (avec l'objectif principal d'en financer le traitement), l'énergie (avec l'objectif d'en taxer les effets polluants à des fins dissuasives), les transports (routier, maritime, fluvial et aérien) en liaison aux problèmes énergétiques ; l'agriculture (avec l'objectif de supprimer les conséquences des engrais chimiques, pollution des lisiers, etc...), l'urbanisme (pour la protection de l'environnement essentiellement).

La confusion est totale. Le premier effort à faire serait de procéder à un classement par secteurs afin que le contribuable et le fiscaliste y retrouvent leurs petits !

Il faut ajouter à ces impositions les éléments de fiscalité incitative visant les aides fiscales attribuées aux activités et opérations censées favorables à l'environnement : par exemple, la défiscalisation des biocarburants ; les exonérations totales ou partielles des taxes intérieures de produits énergétiques (à des fins de transport aérien, fluvial ou maritime, par exemple).

Les difficultés de classification et de compréhension sont telles qu'il faut avoir recours à des circulaires ministérielles présentant les explications analytiques nécessaires pour tenter de comprendre et de pouvoir appliquer des textes complexes comme, par exemple, la circulaire du 15 mars 2011 relative aux nouveautés fiscales en matière énergétique et environnementale.

Dans ses principes, la fiscalité environnementale telle qu'elle est mise en place à l'heure actuelle vise dans le plus parfait désordre :

- ou bien à taxer les activités polluantes (taxes à la production)
- ou à exonérer en partie des investissements ou activités favorables à l'environnement (exonérations sur la production ou le transport)
- ou à taxer des produits à la consommation (sur les produits polluants).

Leur rendement est inégal : 3/4 des recettes fiscales environnementales proviennent des taxes sur la consommation.

Ce fâcheux tour d'horizon étant fait, que suggérer de constructif ?

Notre préconisation consistera d'abord à mettre en œuvre ce qui devrait déjà exister :

une lisibilité et une stabilité de la fiscalité environnementale.

Au niveau national : la clarification des niveaux de fiscalité étatique et de la fiscalité locale s'impose. Une répartition inverse de la fiscalité pesant sur la production et de celle pesant sur la consommation, consisterait ensuite une inversion des proportions avec **une priorité donnée à la fiscalité portant sur la production**. Enfin, une **simplification et une clarification des fiscalités** taxant les activités polluantes, d'une part, et des exonérations ou incitations fiscales favorables aux activités préservant l'environnement, d'autre part, devrait compléter le dispositif.

Mais au service d'objectifs précis, délimités, quantifiables a priori et quantifiés à posteriori.

Mars 2012

Information et relations presse
Aplus Communication – Martine Pain
01 48 78 21 20 – 06 71 20 58 72 - apluscomm@wanadoo.fr

Philippe Lacoste - CSOEC
placoste@cs.experts-comptables.org
01 44 15 60 97