

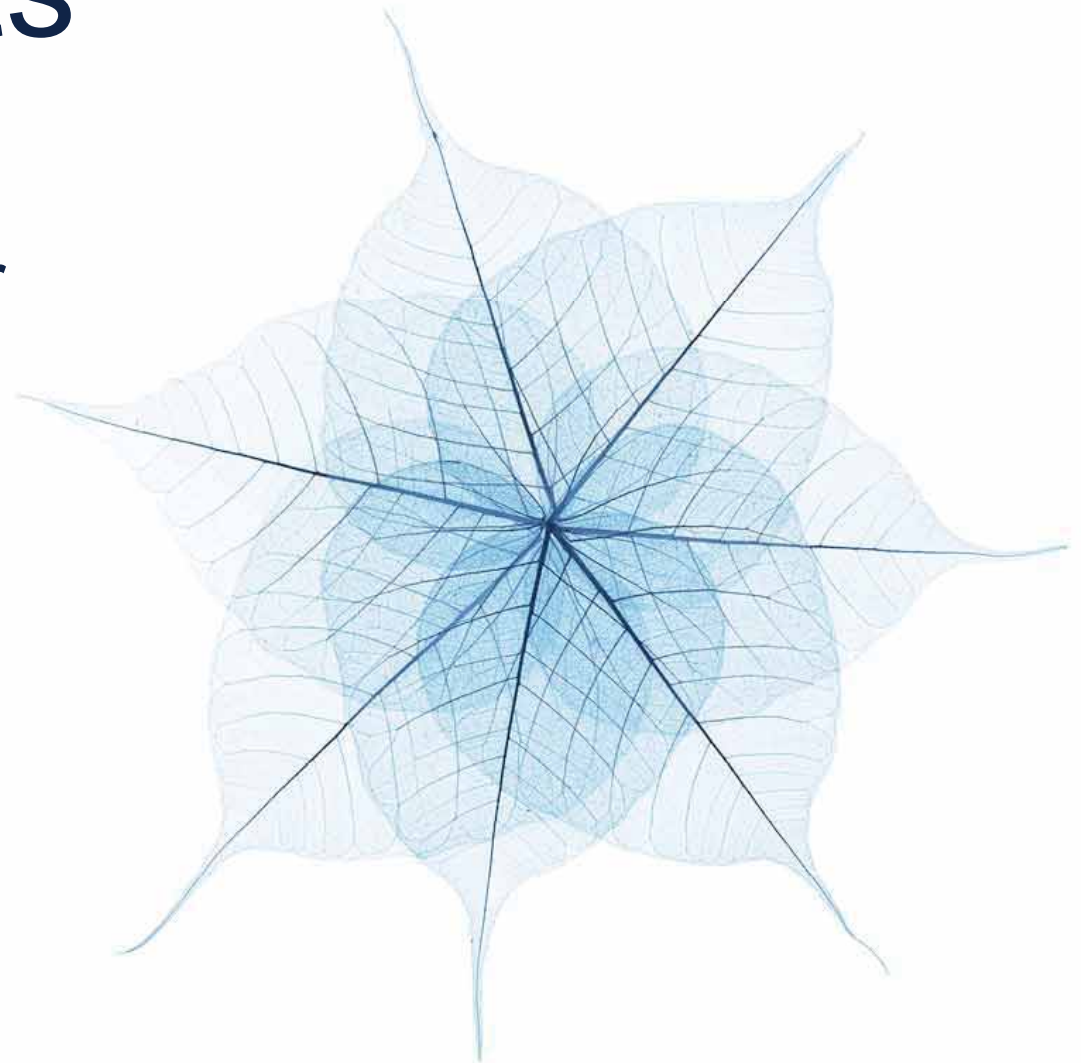
ENOES

Actualité fiscale

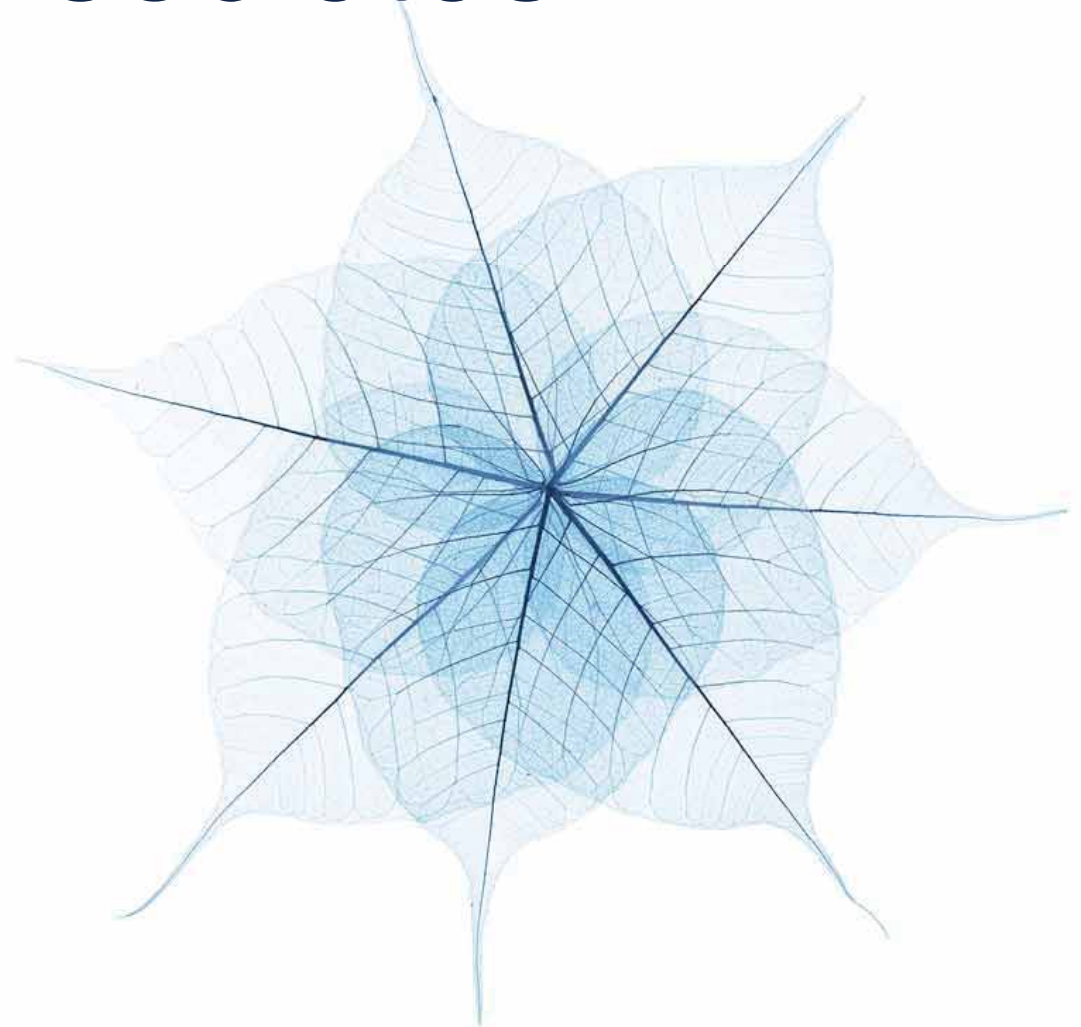
Mardi 9 février 2016

Impôts directs

Charles de Crevoisier



Impôt sur les sociétés



Acte anormal de gestion

Non-immixtion et charge de la preuve

- **Acte anormal de gestion (AAG):**
- **Le Conseil d'Etat rappelle le principe de non-immixtion et apporte des précisions intéressantes sur la charge de la preuve en matière d'AAG (Cf. CE 23 janvier 2015, n°369214: Rottapharm SAS)**

« Il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix arrêtés par une entreprise pour sa gestion ».

Acte anormal de gestion

Non-immixtion et charge de la preuve

- Le caractère anormal de dépenses de promotion ne peut résulter de la seule circonstance qu'elles excèdent le taux moyen de ces dépenses par rapport au CA constaté dans le secteur économique considéré.
- L'absence de marge commerciale ne peut, à elle seule, faire présumer que la facturation présente le caractère d'un AAG. L'Administration ne peut déduire l'AAG du seul fait que la société n'a pas établi les contreparties qu'elle a retirées de la facturation sans marge qu'elle avait consentie.

(cf. facturation sans marge par une société française à sa société mère italienne des frais de lancement et de promotion d'un produit qu'elle envisageait de distribuer en France)

Acte anormal de gestion

Notion de risque manifestation disproportionnée

- **Avance consentie à une filiale: déductibilité de la provision?**
- Une société qui consent à sa filiale des avances sans intérêts qu'elle provisionne a pris un risque manifestement disproportionné par rapport à l'avantage commercial qu'elle a, en l'espèce, tiré de l'opération

(CE 23 janvier 2015, n°3655254: Société Ferrari et Cie)

Acte anormal de gestion

Notion de risque manifestement disproportionné

- **Avance consentie à une filiale: déductibilité de la provision?**
- Aide à caractère commercial v. financier
- Appréciation du caractère normal de l'aide:
 - Préservation de débouchés: preuve?
 - Appréciation du risque par rapport à l'avantage retiré: normal ou « manifestement disproportionné »?

Provisions sur titres de société à prépondérance immobilière

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



A quelle date apprécier la prépondérance des sociétés dont les titres sont provisionnés?

Enjeu:

Déductibilité de la provision: les provisions sur titres de sociétés à prépondérance immobilières sont déductibles tandis que celles constituées sur les titres de participations ne le sont pas (article 219 I-a sexies 0 bis du CGI).

Principes:

Article 219 I-a sexies 0 bis du CGI: en cas de cession, la prépondérance immobilière s'apprécie à la date de la cession ou à la clôture du dernier exercice précédant la cession.

Le BOFIP (BOI-IS-BASE-20-20-10-30 n°70 du 31 décembre 2013): « *dans l'hypothèse où les titres n'ont pas été cédés mais font l'objet d'une provision pour dépréciation, il convient de considérer que le caractère immobilier prépondérant s'apprécie à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise qui détient les titres* ».

Provisions sur titres de société à prépondérance immobilière

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Réponse du Conseil d'Etat (CE 14 octobre 2015 n°387249 Soc. d'assur. Mut. l'Auxiliaire):

« aucune disposition de la loi ne précise comment s'apprécie le caractère immobilier prépondérant des sociétés en l'absence de cession des titres, le ministre ne s'est pas borné à expliciter la loi mais y a ajouté des dispositions nouvelles ».

Le §70 du BOFIP précité est annulé.

Le CE ne précise donc pas la date à laquelle la prépondérance immobilière doit être appréciée.

Faut-il en déduire qu'il faille retenir les règles applicables en cas de cession?
cf. clôture du dernier exercice.

Champ d'application de la Quote-Part de Frais et Charges

1. Rappel du dispositif Applicable

- **Régime Mère-Fille :**

- Exonération d'IS, à l'exception de la réintégration d'une QPFC de 5%, sur les dividendes provenant de filiales françaises ou étrangères

- **Régime de l'intégration fiscale :**

- Réservé aux sociétés établies et soumises à l'IS en France, et détenues directement ou indirectement à hauteur d'au moins 95% du capital
- Neutralisation de la QPFC sur les distributions de dividendes entre sociétés membres du groupe à compter du 2^{ème} exercice d'intégration

- **La neutralisation de la QPFC était donc réservée aux seules distributions de dividendes entre sociétés établies en France**

Régime mère et filiales Exonération de la QPFC

2. CJUE 2 septembre 2015, Groupe Steria SCA aff. C-386/14

- ❖ **Incompatibilité du régime d'intégration fiscale français au droit de l'Union Européenne**
- Le principe de la liberté d'établissement s'oppose à l'application de la QPFC de 5% sur les distributions de dividendes reçues de filiales établies dans l'UE et détenues à hauteur d'au moins 95%
- Les dividendes reçus de filiales établies dans l'UE et détenues à 95% au moins doivent être intégralement exonérés d'IS (pas de réintégration de la QPFC)

Régime mère et filiales

Exonération de la QPFC

3. Opportunité de Réclamer

- Identification des exercices et distributions concernés

4. Evolutions de la législation :

Alignement par le haut ou par le bas?

Amendement « Steria » (LFR 2015):

- QPFC de 1% (à compter de 2016) sur:
 - Les distributions entre sociétés intégrées
 - Les distributions de filiales communautaires respectant les conditions de l'intégration
- QPFC maintenue à 5% dans les autres cas

Régime mère et filiales Exonération de la QPFC

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



4. Perspectives

Quelles perspectives de recours pour la contribution de 3% sur les revenus distribués?

- **Extension du régime aux sociétés établies dans des Etats de l'EEE**
- **Extension de l'exonération aux titres détenus en nue-propriété**
- **Transposition de la clause anti-abus de la Directive du 27 janvier 2015**

Refus des avantages de la Directive aux montages ou séries de montage mis en place pour « *obtenir, à titre principal ou au titre de l'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente Directive* ».

- Une définition large de l'abus de droit
- Situations visées: Portages de parts...

- **Rétablissement de certaines exclusions**

(produits des actions de sociétés d'investissement, SICOMI, sociétés agréées pour le financement des télécommunications, SCR, SIIC)

- **Légalisation de la clause de sauvegarde pour les distributions en provenance d'ETNC (cf. Cons. Const n°2014-43 QPC)**

Dispositif du Suramortissement Loi Macron

1. **SOURCE** : Article 35 bis AA de la loi Macron - Article 39 decies du CGI – BOI-BIC-BASE-100-20151104
2. **QUOI ?**: Une déduction exceptionnelle de 40% du montant de l'investissement
3. **POUR QUI ?** : Les entreprises soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime réel d'imposition
4. **COMMENT ?** : Une déduction extra-comptable (2058-A ligne XG ou 2033-B ligne 350)

Calcul du Suramortissement

- Montant de la déduction: 40% de la valeur d'origine des biens éligibles hors frais financiers
- Point de départ : Premier jour du mois d'acquisition ou de construction
- Déduction répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens
- En cas de cession du bien avant le terme de cette période, la déduction n'est acquise à l'entreprise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession (qui sont calculés *pro rata temporis*)

Suramortissement

Les biens éligibles sont les biens:

- amortissables selon le régime dégressif
- qui relèvent de l'une des catégories suivantes:
 - ✓ Matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation à l'exclusion du matériel mobile ou roulant affecté à des opérations de transport
 - ✓ Matériels de manutention
 - ✓ Installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère
 - ✓ Installations productrices de vapeur, chaleur ou d'énergie à l'exception des installations de production d'énergie électrique dont la production bénéficie de tarifs réglementés d'achat
 - ✓ Matériels et outillages utilisés à des opérations de recherches scientifique ou technique
- acquis ou fabriqués par l'entreprise entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016
- ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat

Suramortissement

Quizz (1/2)

Sont-ils éligibles au suramortissement?

✓ Un Bulldozer



Vrai

Faux

✓ Un panneau photovoltaïque

Vrai

Faux

✓ Un tracteur



Vrai

Faux

✓ Un tapis roulant

Vrai

Faux

✓ Une moissonneuse batteuse



Vrai

Faux

✓ Un wagon

Vrai

Faux

Suramortissement

Quizz (2/2)

Sont-ils éligibles au suramortissement?

✓ Un camion citerne



Vrai

Faux

✓ Un ordinateur



Vrai

Faux

✓ Un camion toupie à béton

Vrai

Faux

✓ Une machine à découper les verres de lunettes

Vrai

Faux

✓ Une grue



Vrai

Faux

✓ Une photocopieuse

Vrai

Faux

Obligations déclaratives / BEPS

LF 2016 – art. 121

- Nouvelle obligation documentaire: la déclaration pays par pays
 - Projet BEPS : lutte contre l'érosion des bases de l'impôt sur les sociétés et les transferts de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting)
 - Mené par l'OCDE : 15 actions
 - Action n°13: documentation des prix de transfert et transparence
 - Création d'un reporting pays par pays
 - A terme, il y aura un échange automatique de ces déclarations entre les administrations fiscales des Etats (prévu en 2018)
 - Sont visés:
 - Apple en Ireland
 - Amazon au Luxembourg
 - Mac Donald au Luxembourg
 - Et tous les groupes multinationaux...
 - En principe, les données devront restées confidentielles

Obligations déclaratives / BEPS

- Nouvelle obligation documentaire: la déclaration pays par pays
 - Groupes établissant des comptes consolidés et dont le CA consolidé est supérieur à 750 M€
 - Informations sur la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant
 - Pour chacune des juridictions où le groupe exerce une activité
 - Chiffre d'affaires
 - Bénéfices avant impôts
 - IS
 - Nombre total d'employés
 - Capital social
 - Bénéfices non distribués
 - Actifs corporels
 - Données transmises aux Etats « transparents »
 - Sanction: amende maxi 100.000 €
 - Entrée en vigueur: exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016

- Nouvelle obligation documentaire: la déclaration pays par pays
 - Informations très précises sur les différentes entités du groupe et surtout sur la localisation des bénéficiaires du groupe, notamment dans des juridictions à faible pression fiscale
 - Actuellement:
 - L'administration fiscale utilise la procédure d'assistance administrative sur demande prévue par les conventions fiscales,
 - Dans le cas de l'UE, Directive relative à la coopération administrative en matière fiscale
 - En cas de vérification de comptabilité, l'entreprise doit fournir une documentation précise sur leurs prix de transfert
 - Obligation annuelle allégée des prix de transfert

Convention franco-luxembourgeoise

Plus-values de cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

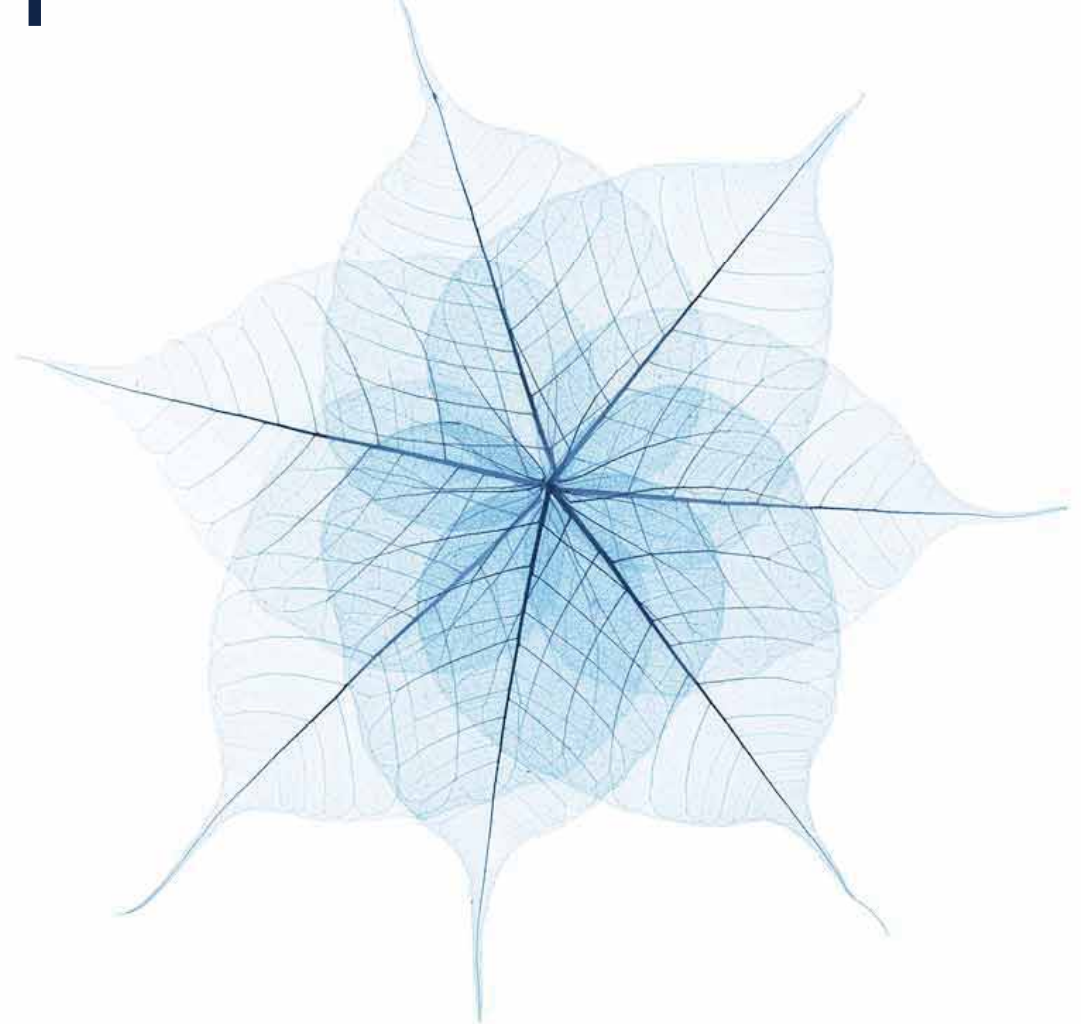
Un avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise a été signé entre les deux Etats le 5 septembre 2014 au terme duquel les plus-values de cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière seront imposables dans l'Etat de situation des immeubles.

Il en résulterait donc que les plus-values réalisées par un résident luxembourgeois (particulier ou société) lors de la cession de titres de sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés en France seraient désormais imposables en France et non plus au Luxembourg (où elles sont en principe exonérées...).

Les dispositions conventionnelles relatives à l'ISF ne sont pas affectées par cet avenant.

L'avenant prendra effet au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la ratification, c'est-à-dire que le nouveau régime s'appliquera aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2017.

Fiscalité des particuliers



Impôt sur le revenu

Plus-values mobilières des particuliers

Plus-values mobilières

Champ d'application des abattements pour durée de détention

- **Rappel: 3 abattements sur les gains nets de cession**
(pas applicables pour les prélèv. sociaux et la Contr. Except. sur les hauts revenus)

Durée de détention	Droit commun Abattement général	Régimes incitatifs Abattement renforcé	Abattement spécifique Retraite DIR. PME
1 ^{ère} année	0%	0%	0% + 500K€
2 ^{ème} année			
3 ^{ème} année	50%	50%	50% + 500K€
4 ^{ème} année			
5 ^{ème} année			
6 ^{ème} année			
7 ^{ème} année		65%	65% + 500K€
8 ^{ème} année			
Au-delà	65%	85%	85% + 500K€

La réforme des plus-values mobilières

CM/S/ Bureau Francis Lefebvre
LF 2014, Art. 17



RÉGIME DE DROIT COMMUN

- Imposition au **taux progressif de l'IRPP**
 - **Abattement pour durée de détention («DD»)** :
 - $0 \leq DD < 2$ ans : 0% (taux marginal : 45%)
 - $2 \text{ ans} \leq DD < 8$ ans : 50 % (taux marginal : 22,5%)
 - $DD \geq 8$ ans : 65 % (taux marginal : 15,75%)
 - Prélèvements sociaux (PSx) au taux actuel de 15,5% (dont 5,1% de CSG déductible en n+1)
 - CEHR : 4% (sans abattement)
- ⇒ Taux global minimal d'imposition des PV (tranche marginale de l'IR + PSx + CEHR) : **35,25%**
(15,75% + 15,5% + 4%, hors CSG déductible)

RÉGIME DE FAVEUR

- **Abattements pour durée de détention majorés** :
 - $0 \leq DD < 1$ an : 0% (taux marginal : 45%)
 - $1 \text{ ans} \leq DD < 4$ ans : 50 % (taux marginal : 22,5%)
 - $4 \text{ ans} \leq DD < 8$ ans : 65 % (taux marginal : 15,75%)
 - $DD \geq 8$ ans : 85 % (taux marginal : 6,75%)
 - *Abattement complémentaire de 500 K€ (cession départ en retraite)*
 - CEHR : 4% (sans abattement)
- ⇒ Taux global minimal d'imposition des PV (tranche marginale de l'IR + PSx + CEHR) : **26,25%**
(6,75% + 15,5% + 4%, hors CSG déductible)

Donation-cession & Quasi-usufruit

Dans quelle mesure une donation portant sur la nue-propriété de titres peut-elle avoir pour effet de purger la plus-value latente sur les titres donnés?

1. Conditions de validité de la donation-cession
 - la chronologie des opérations
 - la réalité de l'intention libérale: absence de réappropriation
2. Incidence d'un démembrement?
3. Incidence de la conversion d'un usufruit en quasi-usufruit?

Le Conseil d'Etat a conclu qu'un abus de droit était caractérisé dans l'hypothèse d'un quasi-usufruit stipulé après la cession et alors même que le donateur (usufruitier) avait déjà appréhendé une quote-part du prix supérieure à celle correspondant à la seule valeur de l'usufruit. L'absence de garantie a également été relevée par les juges.

CE 14 octobre 2015, n°374.440

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

Le gain net visé par l'abattement pour durée de détention correspond au solde de plus-value subsistant après l'imputation des moins-values.

Conseil d'Etat 12 novembre 2015, n° 390265.

Cette décision prend le contre-pied de la solution retenue par l'administration pour la déclaration des plus-values réalisées depuis le 1er janvier 2013;

- Quelles opportunités de réclamations?
- Opposabilité pour le passé de la règle qui avait été posée par l'administration?
- Etendue du choix dont dispose le contribuable pour l'imputation de ses moins-values?

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

**Règle appliquée par
l'administration
(années 2013 et 2014)**

**Règle redéfinie
par le Conseil d'Etat**

PV de l'année : abattement	Constatation des PV de l'année et d'un taux d'abattement (qui ne s'appliquera qu'au solde ci-dessous)
MV de l'année : abattement	Imputation sur chaque PV de l'année des MV de l'année ou en report (pas d'abattement sur les MV)
Calcul du solde (après abattements) puis : <ul style="list-style-type: none">- imputation des MV en report- ou mise en report du solde négatif	Application du taux d'abattement correspondant à chaque PV après imputation des MV (sur le solde)

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

Cas n° 1 : MV abattue (selon l'administration)

La nouvelle règle est favorable avec, selon les hypothèses, + de MV en report ou - d'IR

Deux exemples pour une PV de 100 sans abattement : MV de 400 et 100 avec abattement de 50 %

Règle appliquée par
l'administration
(années 2013 et 2014)

Règle redéfinie
par le Conseil d'Etat

Ex 1 : MV de 400 avec abattement de 50 %

Assiette pour l'IR = 0 ($100 - (400 \times 50 \%)$)

MV reportable = 100 (la MV après abattement était de 200 dont 100 ont été imputés sur la PV)

Assiette pour les prélèvements sociaux = 0

Ex 2 : MV de 100 avec abattement de 50 %

Assiette pour l'IR = 50 ($100 - 100 \times 50 \%$)

Assiette pour les prélèvements sociaux = 0

Ex 1 : MV de 400

Assiette pour l'IR = 0 ($100 - 100$)

MV reportable = 300 (100 ont été imputés sur la PV)

Assiette pour les prélèvements sociaux = 0

Ex 2 : MV de 100

Assiette pour l'IR = 0

Assiette pour les prélèvements sociaux = 0

PV MV des particuliers Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Cas n° 2 : PV abattue > ou = à MV sans abattement (imputation pleine)
Même prélèvements sociaux, mais **la nouvelle règle est défavorable pour l'IR**

PV de 200 avec abattement de 50 %, MV de 100 sans abattement

**Règle appliquée par
l'administration
(années 2013 et 2014)**

**Règle redéfinie
par le Conseil d'Etat**

Assiette pour l'IR = 0

(soit 200 abattus de 50 % - 100)

NB : l'abattement a joué à plein (100)

Assiette pour les prélèvements sociaux,
la CEHR et pour l'appréciation des droits
au titre du plafonnement ISF = 100

Assiette pour l'IR = 50

(soit 200 – 100 puis abattement de 50 %)

**NB : l'abattement a joué partiellement
(50)**

Idem

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

Cas n° 3 : PV abattue < à MV sans abattement

Correction de l'anomalie qui conduisait à payer des prélèvements sociaux, et à préserver des MV reportables : effet mitigé

PV de 100 avec abattement de 50 %, MV de 100 sans abattement,

**Règle appliquée par
l'administration
(années 2013 et 2014)**

Assiette pour l'IR = 0 ($100 \times 50\% - 50$)
NB : **avec mise en report de 50 de MV**
(l'abattement a joué et 50 de MV ont suffi à annuler l'assiette de l'IR)

Assiette = 50 pour les prélèvements sociaux, la CEHR et pour l'appréciation des droits au titre du plafonnement ISF

**Règle redéfinie
par le Conseil d'Etat**

Assiette pour l'IR = 0 (soit $100 - 100$)
NB : **sans MV mise en report (il a fallu consommer 100 de MV et l'abattement n'a pas joué)**

Assiette de 0 pour les prélèvements sociaux, la CEHR et pour l'appréciation des droits au titre du plafonnement ISF

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

Quel est le meilleur choix d'imputation des MV ?

Imputation de 200 de MV sur 300 de PV ouvrant droit à différents taux d'abattement

Taux d'abattement applicable	Montant de la PV réalisée (avant abattement)	Montant de la MV imputée (sans abattement)	Solde (avant abattement)	Solde (après abattement)
0 %	100	(100)	0	0
50 %	50	(50)	0	0
65 %	50	(50)	0	0
85 % (*)	100	(0)	100	15

PV MV des particuliers

Modalités d'application de l'abattement et d'imputation des moins-values

Question : peut-on s'abstenir d'utiliser ses moins-values pour les utiliser plus tard ?

Aux termes de l'art. 150-0 D 11 du CGI : « Les MV subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les PV de même nature réalisées au cours de la même année ou des 10 années suivantes. »

Selon le CE : « les gains nets imposables sont calculés après imputation par le contribuable sur les différentes PV qu'il a réalisées, avant tout abattement, des MV de même nature qu'il a subies au cours de la même année ou reportées en application du 11 précité, pour le montant et sur les plus-values de son choix... »

Reste donc à connaître la position de l'administration dans ce nouveau contexte.

L'administration peut-elle choisir d'appliquer la nouvelle règle pour le passé? Faut-il réclamer ?

Aux termes de l'art. 80 A du LPF : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. »

> Notice de déclaration des plus-values réalisées en 2013

Les contribuables souhaitant réclamer doivent considérer les effets positifs et négatifs sur 2013 et 2014.

Pour les contribuables qui n'ont réalisé que des MV en 2013 et 2014 :
pas de réclamation : simple correction des montants de MV en report.

Abattements pour durée de détention

Champ d'application de l'abattement pour durée de détention :

- **Plus-values mise en report d'imposition avant 2013**
 - avant le 1er janvier 2000 (anciens articles 160 et 92 B)
 - entre le 14 novembre et le 31 décembre 2012 (article 150-0 B ter)

Report pré 2000 : REP contre BOFiP du 20.3.2015 + QPC

CE 12 novembre 2015, n° 390265 : conformité constitutionnelle de la taxation au barème progressif sans abattement pour durée de détention ; les deux motifs invoqués par le contribuable sont écartés :

- la différence de traitement report vs sursis ne méconnaît pas le principe d'égalité devant les charges publiques,
- la capacité contributive du contribuable est respectée

Abattements pour durée de détention

Les compléments de prix de cession d'actions bénéficient du même abattement que celui appliqué à la plus-value originelle

⇒ Pas de régime spécial pour les « earn-out » reçus post-2013 pour une cession pré-2013 ?



BOFiP du 20.3.2015 : abattement non applicable ⇒ REP contre + QPC CE 14.10.2015
⇒ transmission au Conseil constitutionnel

Abattements pour durée de détention

Les compléments de prix de cession d'actions bénéficient du même abattement que celui appliqué à la plus-value originelle

Conseil constitutionnel 14 janvier 2016: QPC n°2015-515

Les dispositions contestées de la loi sont jugées conformes à la Constitution sous réserve de l'interprétation suivante :

« Les dispositions contestées ne sauraient, sans créer de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, avoir pour effet de faire obstacle à l'application de l'abattement pour durée de détention lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention était satisfaite, soit que cette cession a été réalisée avant le 1er janvier 2013, soit qu'elle n'a pas dégagé de plus-value ».

PEA

Abus de droit

Dans quelles conditions un contribuable peut-il loger sur son PEA des titres dont il est déjà propriétaire?

Rappel des principes:

Depuis le 1^{er} janvier 1993, un PEA ne peut être alimenté que par des versements en espèces (dans la limite actuelle de 150.000 €) cf. article 163 quinquies D du CGI, lequel renvoie au code de commerce.

Réponse du Conseil d'Etat (CE 14 octobre 2015, n°374211 « Louis Thomas »):

L'Épargnant qui détient déjà des titres peut effectuer des versements sur son PEA en vue de « racheter » ses propres titres sans commettre d'abus de droit:

- Objectif du Législateur: encourager les ménages à constituer une épargne longue orientée vers l'entreprise:
- Reconnaissance de la personnalité fiscale du PEA

PEA

Abus de droit

Perspectives:

- Opportunité lorsque les titres sont reçus par donation ou succession (sous réserve de la limite de 25%),
- A comparer avec les opérations circulaires (cessions croisées) critiquées par le Comité de l'abus de droit
- Attention aux valorisations retenues

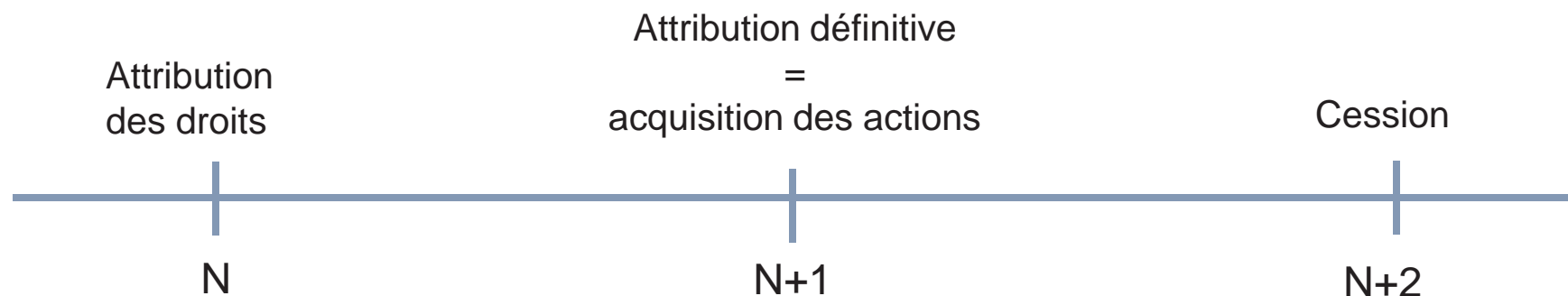
Réforme des AGA et BSPCE

Loi « Macron »

1. Rappel des enjeux

Deux gains différents sont susceptibles d'être réalisés par les bénéficiaires du plan d'attribution gratuite d'actions :

- un **gain dit « d'acquisition »** correspondant à la valeur des actions à la Date d'Attribution Définitive, i.e. au terme de la Période d'Acquisition, ;
- un **gain (ou une perte) dit « de cession »** correspondant à l'augmentation (ou la diminution) de valeur des actions depuis la Date d'Attribution Définitive.



2. Assouplissement des conditions juridiques d'attribution

Attributions gratuites d'actions Newco aux managers soumises à deux périodes successives prévues par la loi :

- période d'« acquisition » (*vesting*) : acquisition définitive des actions par les managers au terme du délai d'1 an (contre 2 ans auparavant)
- ensuite, période de « conservation » (*holding*) minimum d'1 an (contre 2 ans auparavant)

> soit un délai global minimum de 2 ans (contre 4 ans auparavant)

- attribution dans une limite de 10% du capital de la société (ou 15% si la société est une « PME »)
- possibilité de procéder à des attributions gratuites d'ADP

3. Assouplissement du fiscal et social

- Imposition du gain d'acquisition selon le **régime des plus-values de cession** de valeurs mobilières : barème progressif de l'IR (taux marginal de 45%) et prélèvements sociaux au taux de 15,5% (*contre 8% auparavant*)
- Système d'**abattements pour durée de détention** qui s'applique pour l'assiette de l'IR (mais pas des prélèvements sociaux) dès l'acquisition définitive des actions (au terme donc de la période de vesting d'1 an) : intérêt des managers à conserver les actions au moins 2 ans ensuite pour bénéficier d'un abattement pour durée de détention de 50%
- Contribution patronale due par la société au taux de **20%** (*contre 30% auparavant*). Elle est due à la date d'acquisition définitive des actions
- Suppression de la contribution salariale de 10%
- Dispositions applicables qu'aux attributions autorisées à compter d'août 2015

BSPCE (Bons de Souscription de Parts de Créateur d'Entreprise)

1. Caractéristiques juridiques :

- BSA gratuits : bons donnant le droit aux managers de souscrire des actions de Newco à un prix fixé lors de l'attribution des bons (= valeur de marché des actions à la date de l'attribution des bons)
- Conditions légales d'attributions restreintes :

Société par actions de moins de 15 ans détenue depuis la création et de manière continue pour au moins 25% par des personnes physiques (ou par des sociétés détenues pour au moins 75% par des personnes physiques)...

BSPCE (Bons de Souscription de Parts de Créateur d'Entreprise)

2. Régimes fiscal et social avantageux :

- Gain imposé au taux global de 34,5% si exercice de la fonction salariée / dirigeante > 3 ans à la date de la cession des actions (45,5% sinon)
- Aucune charge sociale pour la société

Comparatif BSPCE /AGA/ Bonus C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Loi Macron

Exemple : pour un même gain brut de 150 €

Hypothèses de calcul : imposition à l'IR au taux marginal (45%) + abattement pour durée de détention de 50% (pour les AGA) + non prise en compte de la CEHR + prise en compte de la CSG déductible (5,1%)

	BSPCE	AGA	Bonus
Manager	Valeur des actions au jour de l'exercice des BSPCE : 250 €	Valeur des actions à l'issue de la période d'acquisition d'1 an : 100 €	Montant du bonus brut salarial : 150 €
	Prix d'exercice des BSPCE : 100 €	Prix de cession des actions après 2 ans de détention : 150 €	Charges salariales : 33 €* *Hypothèse 22%
	Prix de cession des actions : 250 € (« exercice – vente »)	Gain : 150 € IR : 30,31 € / PS : 23,25 € Imposition totale : 53,56 €	Net imposable : 121,35 € IR : 54,6 €
	Gain : 150 € IR : 28,5 € / PS : 23,25 € Imposition totale : 51,7 €	<u>Net en poche : 87,6 €</u>	<u>Net en poche : 62,4 €</u>
Société	N/A	Contribution patronale : 20 €	Charges patronales : 52,5 €* * Hypothèse : 35%
Coût	51,7 €	73,56 €	140,1 €

Prélèvements sociaux

Prélèvements sociaux et droit de l'UE

1. Rappel des enjeux

La législation française soumet aux prélèvements sociaux (CSG et CRDS):

- Tous les contribuables domiciliés en France à raison de leurs revenus mondiaux,
- Les non-résidents à raison de leurs revenus fonciers et plus-values immobilières françaises.

Les règlements communautaires comportent un principe d'unicité: les personnes auxquelles le règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation de sécurité sociale d'un seul Etat membre

Prélèvements sociaux et droit de l'UE

2. Questions

Un contribuable résident fiscal en France mais soumis à la sécurité sociale aux Pays-Bas où il exerçait son activité professionnelle était imposé en France sur ses revenus patrimoniaux.

Il a invoqué le règlement n°1408/71 (visant à la coordination des législations nationales en matière de sécurité sociale) pour contester l'application des prélèvements sociaux.

3. Réponses de la CJUE: (CJUE 26 février 2005, aff. C-623/13 de Ruyter)

- Il existe un lien direct et pertinent entre les prélèvements en cause et la législation de sécurité sociale française,
- Le principe d'unicité de législation de sécurité sociale applicable au sein de l'UE s'oppose à ce qu'un contribuable cotisant dans un Etat de l'UE à raison de ses revenus professionnels soit également soumis à des prélèvements finançant la sécurité sociale d'un autre Etat membre sur ses revenus du patrimoine.

4. Quelles perspectives ?

- La solution dégagée par la CJUE s'applique à tous les affiliés d'un régime de sécurité sociale d'un Etat membre qu'ils soient résidents fiscaux français ou non,
- Des restitutions évaluées à 500 millions d'euros,
- Quelle solution pour les contribuables résidents hors de l'UE?
- Quelle procédure pour réclamer:: cf. la notice mise en ligne par l'administration
- Vers une réforme de l'affectation des prélèvements sociaux concernés?

cf. LFSS 2016 : réaffectation pour l'avenir des PS sur les revenus du capital vers le fonds de solidarité vieillesse (FSV) et la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA). Une solution discutable?

TVA

–Amélie Retureau

Holding et TVA

- Depuis plusieurs années la question de l'impact de la perception de dividendes sur les droits à déduction de la TVA est au cœur de la jurisprudence.
- La question est celle de savoir si la perception de dividendes « consomme » des dépenses grevées de TVA et vient donc minorer les droits à déduction de l'assujetti.
- Les sociétés holding doivent-elles appliquer un coefficient d'assujettissement à leurs dépenses mixtes?

Holding et TVA

- CJUE 16 juillet 2015 C-108/14 et C-109/14 IBeteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG et Marenave Schiffahrts AG :
 - Les dividendes n'altèrent pas les droits à déduction de TVA des holdings de direction

- La Cour se prononce sur la déductibilité de la TVA grevant des frais d'acquisition de participations dans des filiales, supportés par une holding qui s'immisce dans leur gestion :
 - déduction intégrale de la TVA, à moins que certaines opérations économiques en aval n'ouvrent pas droit à déduction (application du prorata de déduction).

- Une holding qui s'immisce dans la gestion de certaines filiales dispose d'un droit à déduction limité de la TVA grevant les frais en question.

- Le raisonnement paraît transposable à l'ensemble des frais généraux.

Holding et TVA

- Le Conseil d'Etat ne partage pas cette position dans le dernier état de sa jurisprudence : CE 27 juin 2012, n°350526 SA Groupe Ingénierie Europe Ginger
 - La société Ginger s'immisce dans la gestion de ses filiales, mais le Conseil d'Etat considère que la perception de dividendes constitue une activité qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. La holding serait donc non assujettie à la TVA à ce titre et ne pourrait pas déduire l'intégralité de la TVA grevant ses dépenses.
 - Saisi d'un recours contre CAA Paris n°12PA02858, 4 juillet 2013, le Conseil d'Etat appliquera-t-il la décision Larentia+Minerva dans une affaire qui ne concerne pas des frais exposés à l'occasion d'une prise de participations ?
 - A défaut, le CE jugera-t-il disproportionnée la méthode de détermination de la TVA déductible retenue par l'administration et confirmée par la Cour administrative d'appel (clé de répartition financière calculée en retenant l'ensemble des recettes de la société) ?

- Quelles sont les conséquences de la refacturation de frais à prix coûtant par un holding à ses filiales ?
 - CE, 23 janvier 2015, n°365520, 9^e et 10^e s.-s., Lagardère :
 - Le chiffre d'affaires résultant de la simple refacturation à prix coûtant, par une société holding mixte tête de groupe à un tiers, fût-ce une de ses filiales, ne saurait être exclu du calcul du coefficient de taxation, au motif qu'il ne provient pas d'opérations réalisées par le redevable lui-même dans le cadre de son exploitation propre
 - Mais résistance de la CAA Versailles dans un arrêt du 4 janvier 2016 : la refacturation à prix coûtant est hors du champ d'application de la TVA
 - A suivre...

Holding et TVA

- Déductibilité de la TVA grevant les dépenses préparatoires à la cession de titres : des principes à la dure réalité d'une charge de la preuve bien déséquilibrée...
 - CE, 4 février 2015, n°370525, 9e et 10e s.-s., SA Nexity
- Le principe de déductibilité de la TVA grevant les dépenses préparatoires est réaffirmé, mais il suffit que l'administration affirme que ces frais ont été répercutés dans le prix de cession (d'où il suit une impossibilité de déduction)... pour que le contribuable récupère la charge de la preuve contraire.
- Dans ce contexte, que reste-t-il réellement de la jurisprudence CE 23 décembre 2010 n° 307698, Sté Pfizer Holding France ?

Holding et TVA

- Prorata de déduction et inclusion du produit de cession de biens d'investissements incorporels
 - CAA Versailles 23 juin 2015 SA DEBEO FINANCE
- La cession de titres de participation détenus dans une filiale contrôlée par la société financière qui lui a préalablement fourni diverses prestations doit être considérée comme une opération relevant de son activité économique habituelle
- Cette cession est donc dans le champ de la TVA
- Son produit est pris en compte dans le prorata car il n'est pas le fruit d'une cession de biens d'investissement incorporels

Holding et TVA

Prorata de déduction et inclusion des intérêts financiers

CE 1er octobre 2015, n° 369846 EDENRED France

- Les produits financiers accessoires exonérés de TVA sont exclus du calcul du coefficient de taxation forfaitaire dès lors qu'ils sont accessoires, c'est-à-dire (article 206 III, 3. 3° b. de l'annexe II au CGI) :
 - opérations financières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise (gestion de la trésorerie du groupe) ;
 - utilisation de dépenses grevées de TVA limitée au maximum à 10 % des biens et services grevés de TVA.
- ...sauf à ce que ces produits constituent le prolongement direct, nécessaire et permanent de l'activité taxable.

Holding et TVA

- Prorata de déduction et inclusion des intérêts financiers
 - CE 1er octobre 2015, n° 369846 EDENRED France

- Les produits financiers issus du placement des fonds correspondant à la valeur faciale de tickets-restaurant constituent le prolongement « direct, permanent et nécessaire » de l'activité taxable et ne peuvent donc être exclus du calcul du prorata de déduction de TVA en application de l'article 19 paragraphe 2 de la sixième directive.

- La double circonstance que les opérations financières « ne sont pas rendues obligatoires par la réglementation et ne conditionnent pas la rentabilité de la société émettrice » est indifférente.

Taxe sur les salaires

- L'absence de lien de subordination exclut-elle la rémunération des dirigeants de l'assiette de la taxe sur les salaires ?
 - ▶ Le CE refuse d'adopter cette position que ce soit pour avant ou après le 1^{er} janvier 2013
- Pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2013 : sans surprise le CE fait référence aux travaux préparatoires qui indiquent expressément que les dirigeants sont visés par le texte (CE, 21 janvier 2016, Société Sovar).
- Pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2013 : le CE refuse de prendre en considération la nouvelle rédaction de l'article 231 du CGI qui fait expressément référence aux « salariés » (CE, 21 janvier 2016, Société Julianne).

Les indemnités

- L'indemnité de résiliation anticipée versée par un bailleur à son locataire qui accepte de quitter les lieux est taxable à la TVA
 - CE, 27 février 2015, n°368661, 9e s.-s., SCI Catleya

- La libération des locaux consécutive à la résiliation du bail doit être regardée comme un service individualisable, « trouvant sa contrepartie dans la possibilité offerte à la SCI Catleya de conclure un nouveau bail dans des conditions de marché plus avantageuses ».

- Le Conseil d'Etat conclut que la SCI Catleya était en droit de déduire la TVA grevant la prestation qui lui avait été rendue par la SA Paolina

Groupement TVA (article 261 B du CGI)

– Rappel du mécanisme :

- Les assujettis dont l'activité est exonérée de TVA n'ont pas la faculté de déduire celle qui grève les dépenses qu'ils engagent. Ils supportent par conséquent dans le prix de revient de leur activité des rémanences de taxe non déductible.
- Afin d'en limiter l'incidence, le système commun de la directive (article 132-1-f) a permis aux Etats membres d'instituer dans un cadre dont elle fixe le contour, une exonération de TVA des sommes réclamées à ces assujettis au titre de la prise en charge des coûts de services communs abrités par des groupements constitués à cet effet.
- Cette faculté a été transposée par notre législation (article 261 B du CGI). La doctrine administrative assoupli les modalités de sa mise en œuvre.
- Les conditions d'application de cette exonération par La France et le Luxembourg sont actuellement soumises à l'appréciation de la CJUE

Groupement TVA (article 261 B du CGI)

- RISQUES COMMUNAUTAIRES ET SOLUTIONS ALTERNATIVES
- Demande de la Commission :
- Retrait récent (à effet du 1^{er} janvier 2016) de la doctrine administrative qui permettait d'exonérer de TVA sur le fondement de l'article 261B :
 - les mises à disposition de personnel effectuées dans des groupes faisant l'objet d'une restructuration et pour autant qu'elles soient justifiées par la préservation du statut social des salariés ;
 - les mises à disposition de personnel au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes à but non lucratif pour des motifs d'intérêt public ou social.
- Recours en manquement contre le Luxembourg

Droits d'enregistrement et ISF

–Chantal Jordan

Réforme du dispositif ISF-PME

Réforme du dispositif ISF-PME

Rappel du dispositif de réduction d'ISF (avant réforme)

Réduction d'ISF, égale à 50% du montant de la souscription au capital d'une PME, et plafonnée à 45.000 € (investissement direct ou via holding)

- Conditions générales relatives aux PME :
 - PME communautaire (- 250 salariés, CA ≤ 50M€, total bilan ≤ 43M€)
 - Activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale
 - Siège de direction effective UE + IS + non cotée
 - Deux salariés
 - Composition de l'actif (ne peut être constitué de façon prépondérante : métaux précieux, antiquité, œuvres d'art et de collection, chevaux de course ou de concours, ...)
 - Absence de remboursement d'apports dans les 12 mois précédant l'augmentation de capital
 - Loi Macron : non remboursement des apports dans les 7 ans post augmentation de capital
- Conditions communautaires :
 - Ne pas être une entreprise en difficulté
 - Plafond de versement de 2,5M€ sur 12 mois glissants
 - Être une entreprise en phase d'amorçage, démarrage ou expansion

Réforme du dispositif ISF-PME

La réforme (LFR 2015 art. 24), en bref :

- Origine de la réforme : évolution du droit communautaire
- Recentrage sur les entreprises de moins de 7 ans ou sur celles ayant un besoin de financement élevé
- Nouveau plafond : montant total des versements reçus au titre des souscriptions et des aides au titre du financement des risques ne doit pas excéder 15 M€, apprécié sur la durée de la vie de la société
- Maintien de toutes les anciennes conditions (PME communautaire, activité, nombre de salariés, non remboursements d'apports...)
- Exclusion : l'actionnaire/dirigeant ne peut plus bénéficier de la réduction ISF s'il investit dans sa propre société, sauf « investissement de suivi »
- Aménagements ponctuels prévus pour les Holdings ISF, les FIP et FCPI, les entreprises solidaires
- Entrée en vigueur : souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2016

Réforme du dispositif ISF-PME

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions directes

- **Le dispositif est recentré sur les jeunes entreprises innovantes de moins de 7 ans ou celles ayant un besoin d'investissement important**
- **Lors de l'investissement initial, la société doit remplir l'une des conditions suivantes :**
 - N'exercer aucune activité sur aucun marché
 - Exercer son activité sur un marché depuis moins de sept ans après sa première vente commerciale
 - Avoir besoin d'un investissement en faveur du financement des risques qui, sur la base d'un plan d'entreprise établi en vue d'intégrer un nouveau marché, est supérieur à 50 % de son chiffre d'affaires annuel moyen des cinq années précédentes (cas des PME de plus de 7ans désireuse de conquérir un nouveau marché)
- **Exclusion des sociétés ayant des activités de construction d'immeubles en vue de leur vente ou de leur location**

Réforme du dispositif ISF-PME

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions directes

- **Les apports de biens en nature sont désormais exclus**
 - **Le dispositif est réservé aux redevables qui ne sont ni associés ni actionnaires sauf investissement de suivi :**
 - Le redevable a bénéficié de la réduction au titre de son premier investissement
 - De possibles investissements de suivi étaient prévus dans le plan d'entreprise de la société bénéficiaire (condition applicable aux investissements de suivi afférents à des souscriptions au capital initial effectuées à compter du 1^{er} janvier 2016)
 - Cette société n'est pas devenue liée à une autre au sens de la réglementation européenne (sauf si cette dernière est une PME)
- Les dirigeants associés ou actionnaires ne peuvent plus (sauf investissement de suivi) réduire leur ISF au moyen du dispositif en investissant dans leur propre société**

Réforme du dispositif ISF-PME

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions directes

- Nouvelles conditions communautaires :

- Le montant total des versements reçus au titre des souscriptions et des aides au titre du financement des risques ne doit pas excéder **15 Millions d'€**, appréciés sur la durée de vie de la société
- La société ne doit pas être qualifiable d'entreprise en difficulté au sens du règlement communautaire du 17 juin 2014

- Nouvelles exceptions à l'engagement de conservation de 5 ans des titres:

- Cession des titres dans le cadre d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire. (Se rajoute aux cas d'annulation de titres pour cause de pertes ou liquidation judiciaire)
- Procédure de retrait obligatoire à l'issue d'une offre publique de retrait ou de toute offre publique
- Cession ou remboursement des titres en cas de licenciement, d'invalidité ou de décès du souscripteur (de son conjoint ou partenaire Pacs)
- Donation à une personne physique si le donataire reprend à son compte l'obligation de conservation...

Réforme du dispositif ISF-PME

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions directes

- **Doivent être respectées, non seulement à la date de souscription mais aussi de manière continue jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la souscription, les conditions tenant à :**
 - L'absence de contrepartie pour les souscripteurs
 - La nature de l'activité (déjà prévu par la doctrine administrative)
 - La composition des actifs
 - La localisation du siège de la société (déjà prévu par la doctrine administrative)
- **Modalités de reprise :**
 - En cas de remise en cause du dispositif, l'avantage fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle le redevable ou la société cesse de respecter l'engagement de conservation des titres ou l'une des conditions d'éligibilité devant être respectées pendant cinq ans

Réduction 885-0 V bis du CGI

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions indirectes

- **Souscription de parts de FCPI et FIP : aménagement des conditions d'investissement de 70% de leur actif dans des sociétés innovantes**
 - PME communautaires, non cotées, limite d'âge des sociétés éligibles (10 ans via FCPI, 7 ans via FIP)
 - Limitation à 15M€ par investissement via FCPI et la société ne doit pas être en difficulté
 - Titres éligibles au quota d'investissement : ORA, les titres ayant fait l'objet d'un rachat si leur valeur est inférieure à celle de la participation déjà détenue par le fonds dans la société, (ou si le fonds s'engage à souscrire, pendant sa durée de vie, des titres dont l'émission est prévue au plan de reprise, pour une valeur au moins équivalente au rachat) les titres acquis à l'occasion d'investissements de suivi.
- **Investissement via holding interposée :**
 - En cas de souscription au capital de sociétés holdings agissant comme société interposée, celle-ci doivent respecter les conditions applicables aux PME opérationnelles, à l'exception de celles tenant à l'activité, au nombre de salariés, à l'âge de la société et au montant total des versements
 - La société holding ne doit pas être associée ou actionnaire de la société dans laquelle elle réinvestit sauf investissement de suivi

Réduction 885-0 V bis du CGI

Le dispositif est durci (LFR 2015 art. 24) – souscriptions indirectes

– Plafonnement des frais et commissions directs et indirects imputés au titre d'un même versement par :

- Les sociétés holdings ;
- Les gérants de fonds ou les dépositaires des actifs des fonds ;
- Les sociétés ou personnes physiques exerçant une activité de conseil ou de gestion (ou personnes physiques ou morales qui leurs sont liées).

Le plafond, fixé en % du versement ouvrant droit à réduction d'ISF, sera fixé par décret.

Si manquement à cette règle : Amende maximum de 10 fois les frais indûment perçus (sans préjudice des sanctions AMF)

Immobilier : Création d'une taxe additionnelle en IDF

Immobilier : création d'une taxe additionnelle en IDF

LF 2016 art. 50, I-2° et IV : création d'une taxe additionnelle sur certaines ventes de bureaux et autres locaux en IDF

– Mutations à titre onéreux de bureaux, locaux commerciaux et de stockage en Ile de France

- Locaux concernés : locaux visés par l'article L.520-1 du Code de l'urbanisme (ancienne redevance)
- Mutations exclues : celles visées par l'article 1594 F quinquies A du CGI: mutations d'immeubles neufs au sens de l'article 257, I-2-2° du CGI, lorsqu'elles sont soumises de plein droit à la TVA (vente par un assujetti agissant en tant que tel)

– Taux de la taxe additionnelle fixé à 0,6%

A compter du 1^{er} janvier 2016, cette nouvelle taxe s'ajoute :

- au **droit départemental** égal à 3,8% (porté dans la plupart des départements à 4,5%, y compris Paris)
 - À la **taxe additionnelle au profit de la commune** de 1,20%
 - Au prélèvement pour **frais d'assiette et de recouvrement** de 2,37% calculé sur le droit départemental
- ⇒ Le taux global de droit commun applicable aux ventes d'immeubles est ainsi porté de 5,80% à 6,40% dans la quasi-totalité des départements où le droit départemental a été relevé à 4,5% (et de 5,09 à 5,69% dans les départements où le droit départemental est resté à 3,80%)

Succession: démembrement / distribution de réserves

Déduction dette restitution / quasi-usufruit

Cass.com. 27 mai 2015, n°14-16.246

Faits :

- Distribution de réserves par une société civile soumise à l'IS : la résolution de distribution prévoit que, pour les parts sociales dont la propriété est démembrée, le nu-propriétaire a droit au dividende, mais précise que nus propriétaires et usufruitier acceptent la constitution du droit de quasi-usufruit et de la créance de restitution attachée.
- Les sommes ont donc été versées à l'usufruitier, à charge de restitution à son décès
- Lors de la succession de l'usufruitier, les héritiers ont inscrit au passif successoral la dette de restitution de l'usufruitier née du quasi-usufruit

Règles applicables :

Article 768 du CGI : La loi autorise la déduction des dettes à la charge du défunt lorsque leur existence au jour du décès est justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite

Article 773-2 du CGI : sont présumées fictives les dettes contractuelles du défunt envers ses héritiers. Leur imputation n'est autorisée que sous certaines conditions formelles – acte authentique ou SSP enregistré -

Déduction dette restitution / quasi-usufruit

Cass.com. 27 mai 2015, n°14-16.246 (suite)

Position de l'Administration :

L'obligation de restitution est une dette d'origine contractuelle, non déductible en application de l'article 773-2 du CGI → En l'espèce, formalisme non respecté

Cour de Cassation :

Sous le visa des articles 1842 et 587 du Code civil :

→ La distribution de dividendes prélevées sur les réserves procède d'une décision de la « collectivité des associés » c'est-à-dire d'un organe social et non d'une décision personnelle des associés. La résolution ne peut s'analyser comme une convention entre nus propriétaires et usufruitier

→ Dans le cas où la collectivité des associés décide de distribuer un dividende par prélèvement sur les réserves, le droit de jouissance de l'usufruitier s'exerce, sauf convention contraire, sous la forme d'un quasi-usufruit sur le produit de cette distribution. L'usufruitier se trouve donc tenu d'une dette de restitution qui, prenant sa source dans la loi, est déductible de l'actif successoral lorsque l'usufruit s'éteint par la mort de l'usufruitier .

La dette de restitution est donc une conséquence directe de l'existence du quasi-usufruit. Par suite, dès lors que ce droit de quasi-usufruit est prévu par la loi, la dette de restitution trouve également son origine dans la loi.

L'art.773-2 est donc exclu. La dette est déductible de l'actif successoral dans les conditions de droit commun.

ISF Biens professionnels

Biens professionnels

Cass.com. 20 octobre 2015, n°14-19.598

- Situation d'une société A qui :
 - exerce une activité d'agence immobilière
 - Détient (100%) une filiale B qui exerce une activité d'administrateur de biens et de syndic et qui détient (100%) une filiale C contrôlant six filiales propriétaire de biens immobiliers donnés en location nue à des tiers
- Les redevables détenaient 100% de A et remplissaient toutes les conditions requises pour bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels
- **Article 885 O ter** du CGI : limite la portée de l'exonération des biens professionnels:
« seule la fraction de la valeur des parts ou actions d'une société correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de cette société est considérée comme un bien professionnel »
- Position de l'administration : sous le visa de cet article, exclusion de l'exonération d'ISF la quote-part de la valeur des titres de A correspondant aux immeubles détenus par les filiales de C (car non nécessaires à l'activité de A)
- Cour de cassation : interprétation stricte du terme « société » de cet article, de sorte qu'il **ne vise que la société constituant le bien professionnel**, c'est-à-dire celle dont le contribuable détient les droits sociaux. Ne s'étend pas aux filiales et sous filiales constituant un groupe
 - Au cas particulier, les immeubles peuvent être exonérés

Biens professionnels

Cass.com. 27 mai 2015, n°14-14.257

Les rehaussements pratiqués en matière d'ISF peuvent avoir pour effet de rendre le redevable bénéficiaire des règles du **plafonnement de l'ISF**

Ainsi, le total formé par l'ISF et l'impôt sur le revenu ne doit pas excéder 75% des revenus de l'année précédente (article 885 V bis du CGI)

- Question : l'administration doit elle **spontanément** faire application des règles de plafonnement (ou accéder à une demande du contribuable en ce sens) ?

Cour de cassation : L'administration doit appliquer les lois et règlements, fussent-ils en faveur du contribuable. Lorsque l'administration entend rectifier l'ISF dû par un contribuable, elle doit donc rechercher **d'office** si le plafonnement est applicable au cas d'espèce et en tirer toutes les conséquences pour le calcul de l'impôt.

Exonération partielle d'ISF mandataires sociaux

Cass.com. 5 janvier 2016, n°14-14.23681

Les parts/actions que les salariés/mandataires sociaux détiennent dans la société au sein de laquelle ils exercent leur **activité principale** sont exonérées à concurrence des $\frac{3}{4}$ de leur valeur, sous réserve de leur conservation pendant 6 mois au moins (article 885 I quater du CGI).

Notion d'activité principale non définie.

Bofip : Cette notion doit s'apprécier au regard des circonstances dans laquelle la profession est exercée. S'il y a pluralité de profession, elle s'entend de celle qui constitue l'essentiel de l'activité économique du redevable. Si ce critère est inopérant, elle s'apprécie au regard de celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

En l'espèce : Le contribuable exerçait le mandat d'administrateur non rémunéré en raison des difficultés financières traversée par la société.

Sur la base de sa doctrine, l'administration a considéré que ce mandat d'administrateur non rémunéré ne peut constituer l'activité principale du redevable.

Cour de cassation : Censure la position de l'administration.

L'activité principale n'implique pas nécessairement de percevoir une rémunération.

Questions diverses