

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

CONFERENCE ENOES

7 février 2012

Charles de CREVOISIER

Chantal JORDAN

Amélie RETUREAU

Fiscalité des entreprises

1. Contribution exceptionnelle sur l'IS

Contribution exceptionnelle sur l'IS (1/2)

Introduite par l'article 30 de la LFRIV du 28/12/2011 (création de l'article 235 ter ZAA du CGI)

- **Champ d'application** : entreprises soumises à l'IS et réalisant un chiffre d'affaires HT supérieur à 250 M€, au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à 12 mois (il n'est pas tenu compte des recettes revêtant un caractère exceptionnel).
- **Taux**: 5 %
- **Assiette**: Impôt sur les sociétés dû par l'entreprise:
 1. Avant imputation des réductions, des crédits d'impôts, des créances fiscales et de l'IFA
 2. En application du taux de droit commun de 33,1/3 % et des taux réduits de 15% et 19 % (plus values-professionnelles et plus/moins-values de long-terme)
- **Au niveau d'un groupe fiscal** :
 1. Le seuil de 250 M€ est apprécié en faisant la somme des CA HT des sociétés membres (il n'est pas prévu de neutralisation des opérations intra-groupe)
 2. La contribution est acquittée par la société mère. Assiette: IS dû sur le résultat d'ensemble.

Contribution exceptionnelle sur l'IS (2/2)

A) Paiement:

- Contribution établie est recouvrée comme l'IS, et sous les mêmes garanties et sanctions
- Paiement spontané au comptable public, au plus tard le 15 du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice
- Paiement en une seule fois (pas d'acompte)

B) Contrôle:

- Contribution contrôlée comme l'IS, et sous les mêmes garanties et conditions :
 - ⇒ Droit de reprise: fin de l'année N+3, pour la contribution due au titre de l'année N
 - ⇒ Versement d'un intérêt de retard de 0,40 % par mois de retard de paiement (article 1727 du CGI) et d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé.

C) Entrée en vigueur: s'applique aux exercices clos entre le 31/12/2011 et le 30/12/2013

D) Non incluse dans les charges déductibles pour le calcul de l'IS (article 213 du CGI)

2. Report des déficits

Report des déficits (1/4)

Rappel des règles de report antérieures :

- Report en avant sans limitation de temps et de montant
- Option pour le report en arrière d'un déficit sur le bénéfice des trois exercices précédents, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices:
 - sur la fraction du bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux droit commun ou au taux réduit des PME,
 - l'option pouvait porter non seulement sur le déficit constaté au titre de l'exercice mais aussi sur les déficits des exercices antérieurs encore reportables.

Report des déficits (2/4)

Modifications introduites par la LFR II du 19/09/11 et la LFR IV du 28/12/11

A) Report en avant des déficits (1/2)

- **Cas général:**

Report en avant toujours illimité dans le temps mais dorénavant limité dans le montant pour les exercices clos à compter du 21.09.2011 et aussi pour le stock de déficits encore en report à la clôture de l'exercice précédent

- Possibilité d'imputer un déficit constaté en N sur le bénéfice constaté en N+1, dans la limite de [1 M€ + 60% de la fraction du bénéfice constaté en N+1 excédant 1 M€].
- Possibilité de déduire, dans les mêmes conditions, l'excédent de déficit non imputé sur les exercices suivants, sans limite de durée

Exemple: Une société a 2 M€ de déficits reportables à la clôture de l'exercice 2010 et réalise un bénéfice égal à 1,5 M€ en 2011:

↳ Déficit imputable sur 2011: $1 \text{ M€} + (60\% \times 0,5 \text{ M€}) = 1,3 \text{ M€}$

↳ Bénéfice taxable au titre de 2011: $(1,5 \text{ M€} - 1,3 \text{ M€}) = 0,2 \text{ M€}$

↳ Solde du déficit à reporter sur les exercices suivants : $(2 \text{ M€} - 1,3 \text{ M€}) = 0,7 \text{ M€}$

Report des déficits (3/4)

Modifications introduites par la LFR II du 19/09/11 et la LFR IV du 28/12/11

A) Report en avant des déficits (2/2)

- **Cas des groupes fiscalement intégrés**
 - **Déficits pré-intégration** : application de la nouvelle limite d'imputation au niveau du résultat propre de chaque société membre => impact sur le calcul de la contribution à l'IS du groupe
 - **Déficits subis pendant la période d'intégration fiscale:**
 - ↳ Imputation du déficit d'ensemble sur le bénéfice d'ensemble dans la limite de [1 M€ + 60% de de la fraction du bénéfice d'ensemble supérieure à 1 M€]
 - ↳ Très pénalisant pour les groupes puisque la franchise de 1 M€ ne s'applique qu'une seule fois
 - **Application de la nouvelle règle de plafonnement au mécanisme d'imputation sur une base élargie** prévu à l'article 223 I,5 du CGI, en cas d'absorption de la société mère
- **Entrée en vigueur: exercices clos à compter du 21 septembre 2011**

Report des déficits (4/4)

A) Report en arrière des déficits

- L'option ne peut être exercée qu'au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté pour une imputation sur le bénéfice de l'exercice précédent
- Imputation d'un déficit réalisé en N sur le seul bénéfice constaté en N-1, dans la limite du montant le plus faible entre:
 - ↳ La fraction du bénéfice déclaré au titre de l'exercice N-1 et non distribuée et
 - ↳ 1 M€
- Limitation dans le temps de la possibilité d'opter : dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat
- Option impossible pour le report en arrière des déficits constatés au titre d'un exercice clos avant le 21.09.2011 (tolérance administrative pour les sociétés ayant clôturé leur exercice entre le 20 juin et le 20 sept 2001: projet d'instruction opposable du 8/12/2011)

3. Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation

Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (1/5)

Economie générale de la mesure (article 209. IX du CGI):

Restriction à la déduction des charges financières liées à l'acquisition de titres de participation dans le cas où la société ne peut pas démontrer que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle (ou par une société établie en France appartenant au même groupe économique) et qu'elle exerce un contrôle ou une influence sur la société cible.

Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (2/5)

Champ d'application :

Les sociétés

- assujetties à l'IS
- qui acquièrent des titres de participation
 - ou des titres assimilés fiscalement à des titres de participation
 - Les titres de sociétés à prépondérance immobilière ne sont pas concernées
- qui supportent charges financières à raison de l'acquisition des titres de participation
- dès lors qu'elles ne sont pas en mesure d'apporter la preuve qu'elles disposent d'un pouvoir de décision sur ces titres et qu'elle exerce un contrôle ou une influence sur la société ainsi détenue

Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (3/5)

Sur la preuve du pouvoir décisionnaire sur les titres de participations:

- le pouvoir décisionnaire concernerait tant la décision d'investissement (acquisition des titres) que le contrôle de la gestion de la participation
- ce pouvoir doit être entre les mains
 - de la société cessionnaire
 - ou d'une société établie en France qui la contrôle
 - ou d'une société établie en France directement contrôlée par cette dernière:
- la Loi prévoit que la preuve peut être rapportée « pour tout moyen »... l'administration devrait sans doute préciser les moyens de preuve privilégiés,
- suffirait-il que la preuve soit rapportée au titre d'un exercice pour qu'elle reste valable pour les exercices ultérieurs (en ce sens les déclarations du Ministre du Budget lors des débats parlementaires)

Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (4/5)

Les 3 exceptions à la restriction de la déduction des charges financières:

- Valeur des titres détenus inférieure à 1.000.000 €

Appréciation à la clôture de l'exercice de la valeur totale de l'ensemble des titres participation détenus par la société

- Acquisitions des titres non financées par emprunt

c'est-à-dire lorsque la société peut démontrer que l'acquisition des titres de participation n'a pas été financée par un emprunt dont elle, ou toute autre société du groupe auquel elle appartient, supporte les charges

- Critère relatif au ratio d'endettement de la société

c'est-à-dire lorsque la société peut démontrer que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement (dettes/ capitaux propres)

Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (5/5)

Modalités d'application de la réintégration:

- Montant à réintégrer

Montant forfaitairement fixé une fraction des de l'ensemble des charges financière de la société cessionnaire, égale au rapport du prix d'acquisition des titres au montant moyen de sa dette au cours de l'exercice

- Période de réintégration

A compter de l'exercice au cours duquel la démonstration du pouvoir décisionnaire et contrôle ou de l'influence sur la société cible soit être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la 8^{ème} année suivant celle de l'acquisition

- Conséquences des opérations de restructuration

En cas de fusion ou d'apport effectué au cours de la période de réintégration, il revient à la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport de poursuivre la réintégration pour la fraction de cette période restant à courir. Le montant de la réintégration est alors déterminé par référence au prix d'acquisition des titres par l'absorbée et le montant moyen des dettes de l'absorbante ou de la société bénéficiaire de l'apport

4. Cession de titres de participation

Cession de titres de participation

- Augmentation de la **quote-part de frais et charges** soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun en cas de cession de titres de participation exonérés : taux porté de 5 % à 10 % du montant net des plus-values.
- Entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011

(Changements apportés par la LFR II du 19/09/2011)

5. TVA et taxe sur les salaires

Réforme de la TVA et des droits de mutation des
opérations immobilières

Les opportunités de la réforme

Possibilité de choisir le **régime de TVA applicable** lors de la cession d'un **immeuble achevé depuis plus de 5 ans** :

- **Exonération de principe** :
 - Entraîne d'éventuels reversements de TVA antérieurement déduite ;
 - Entraîne la perte de droits à déduction sur les frais engagés spécifiquement pour la vente
- **Taxation sur option** :
 - Evite tout reversement de la TVA antérieurement déduite ;
 - Permet de détaxer les frais de le vente ;
 - Implique la répercussion d'une taxe calculée sur le prix total ou sur la marge

Illustration : reversements vs taxation sur option (2)

▪ Exemple de vente sans TVA :

Prix de vente hors régularisation de TVA fixé à 1.000.000 €

Le vendeur doit reverser 8/20^{èmes} de 125.000 €, soit 50.000 € (bien acquis 637.755 € HT en 2001)

Transfert à l'acquéreur de 50.000 €

Prix comprenant le transfert fixé à 1.050.000 €.

Droits de mutation à 5,09 % sur 1.050.000 €, soit 53.445 €

▪ Exemple avec option TVA :

Prix de vente HT de 1.000.000 €

TVA = 196.000 €

Droits de mutation de 5,09 % sur base HT (1 M€) = 50.900

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

- Possibilité de choisir le **régime de droits de mutation** (dans une certaine mesure) :
 - **Taux normal des droits de mutation : 5,09006 %**
 - **Possibilité de prendre l'engagement de construire un immeuble neuf dans un délai de 4 ans** (article 1594 0 G A du CGI) : **125 €**
 - **Possibilité de souscrire un engagement de revendre dans les 5 ans** (article 1115 du CGI) : **0,71498 %**
 - Ouvert désormais à tout assujetti ;
 - Compatible avec une immobilisation du bien ;
 - En cas de non-respect : complément à 5,09006 % et intérêt de retard à 0,40 % par mois.

Droits à déduction de la TVA

Frais de cession de titres : Conseil d'Etat 23 décembre 2010 (PFIZER et Michel Thierry)

Dépenses préparatoires à la cession

- **Principe** : ces dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise et peuvent être détaxées selon le prorata général de déduction
- **Exception** : aucune déduction si l'administration démontre que ces dépenses ont été intégrées dans le prix de cession des titres ou que l'opération était purement patrimoniale

Dépenses inhérentes à la cession

- **Principe** : ces dépenses n'ouvrent pas droit à déduction (sauf art. 271 V du CGI) car elles sont liées à une cession non taxable
- **Exception** : le contribuable peut montrer que les dépenses n'ont pas été intégrées dans le prix et font donc partie des frais généraux détaxables selon le prorata général de déduction.

Conditions pour justifier que les frais de cession de titres ouvrent droit à déduction au titre des frais généraux ?

- L'administration a annoncé la publication d'un commentaire...
- Ce qui peut actuellement être retenu des affaires jugées depuis le début de l'année 2011 parmi lesquelles :
 - CAA Paris, 27 mai 2011 n° 09-03164, Sté communication et systèmes
 - CAA Versailles, 15 février 2011 N°09-01756, Sté du Louvre
 - CAA Paris, 3 février 2011 n° 09-03558, Alpha conseil et participations
 - CAA Versailles, 3 mai 2011 n° 10-00385, France Telecom
 - TA Cergy-Pontoise 30 août 2011 n° 0812381 SAS Kingfisher

Produits financiers accessoires

- Depuis l'arrêt EDM de la Cour de justice (aff. C-77/01 du 29 avril 2004), entériné par l'Administration (CGI, ann. II, art. 206 III 3 3° et BOI 3 A-1-06 du 10 janvier 2006), les produits financiers situés dans le champ d'application de la TVA peuvent être exclus du calcul du prorata lorsque la réalisation de cette activité nécessite une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et services grevés de TVA acquis par le redevable
- Sauf pour les syndicats dont l'activité de placement de trésorerie constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité principale (CJUE, aff. C-306/94 régie dauphinoise, arrêt du 11 juillet 1996)

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Vers une évolution de la notion de produits financiers accessoires ?

– CE 21 octobre 2011 n° 315469 SNC Ariane

- Selon le Conseil d'Etat, les dispositions de la directive éclairées par la jurisprudence de la CJUE doivent être interprétées en ce sens que les produits financiers ne présentent un caractère accessoire permettant d'en faire abstraction pour le calcul du prorata que si :
 - Ils ne constituent pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité principale
 - et ils ne nécessitent qu'une consommation limitée de biens et de services
- Deux arrêts récents complètent, selon la haute juridiction, l'arrêt Régie dauphinoise pour juger en ce sens : aff. C-98/07 du 6 mars 2008 Nordania et C-174/08 du 29 octobre 2009 NCC construction

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Vers une évolution de la notion de produits financiers accessoires ?

– Portée de l'arrêt SNC Ariane

– L'arrêt paraît donner au critère du prolongement direct, permanent et nécessaire, une portée plus large que celle résultant de l'interprétation qu'en fait actuellement l'administration

– **Cet arrêt a été rendu au titre d'une période antérieure aux règles fixées en 2006. Pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2006, les entreprises peuvent continuer à se prévaloir des règles prévues à l'annexe II au CGI et des commentaires de l'administration**

– L'administration pourrait toutefois songer à donner plus de vigueur au critère du prolongement direct, permanent et nécessaire avec en perspective une dégradation plus fréquente des droits à déduction en raison de la perception de produits financiers exonérés

Taxe sur les salaires : quelles rémunérations retenir dans l'assiette de la taxe ?

– Le contexte : l'affectation à un secteur distinct d'activité

- En cas de pluralité de secteurs d'activités, la taxe sur les salaires est déterminée par secteur en appliquant aux rémunérations des personnels affectés à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre au secteur
- La taxe sur les salaires pour les personnels communs à plusieurs secteurs est calculée sur la base d'un rapport tenant compte de l'ensemble des recettes de l'entreprise
- Il n'est pas possible de fractionner les rémunérations pour les répartir dans différents secteurs (CE 28 juillet 1999, n° 144452)
- Dans les holdings mixtes, il paraissait jusqu'à présent possible d'affecter le personnel de direction au secteur d'activité taxable au titre des services rendus aux filiales

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

- La rigueur du Conseil d'Etat sur les critères d'affectation des dirigeants - CE 8 juin 2011 n° 331848, 331849 et 341018
 - La haute juridiction limite considérablement cette possibilité :
 - Les pouvoirs conférés au **directeur général et au président du conseil d'administration** par le code de commerce s'étendent en principe à l'ensemble des activités
 - y compris le secteur financier
 - même si le suivi de cette activité est sous-traité ou confié à des salariés spécialement affectés ou si le nombre d'opérations est très faible
 - Pour leur rémunération, la taxe sur le salaires doit être calculée sur la base d'un rapport d'assujettissement comportant l'ensemble des recettes du holding
 - **Sauf si l'entreprise peut démontrer que les intéressés sont dépourvus de tout pouvoir de contrôle et de toute responsabilité** dans le secteur financier (**contrat de travail** limitant les fonctions, **statuts** ou **délibérations** du conseil d'administration établissant que les pouvoirs ont été limités, organigramme)

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Comment s'organiser face à cette rigueur du Conseil d'Etat ?

- Les voies à explorer pour limiter la charge de taxe sur les salaires
 - Agir sur les pouvoirs conférés aux dirigeants ?
 - Agir sur leur mode de rémunération ?
 - Externaliser les fonctions de direction ?
 - Changer le statut juridique du holding ?
- Chacune de ces voies comporte des effets juridiques et sociaux qu'il convient d'étudier avec attention pour les mettre en regard de l'économie de taxe sur les salaires qu'elle permet d'escompter
- Toutes ne sont pas adaptées à chaque structure de groupe

Taux de TVA

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Art. 13 et 14 de la LFR pour 2011

- Création d'un deuxième taux réduit de TVA de 7 %
 - Applicable à tous les biens et services qui bénéficiaient précédemment du taux de 5,5 %
 - À l'exception des produits de « première nécessité » :
 - Produits alimentaires
 - Abonnement au gaz, à l'électricité ou à des réseaux de chaleur
 - Équipements et services à destination des handicapés
 - Cantines scolaires

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Art. 13 et 14 de la LFR pour 2011

- Création d'un deuxième taux réduit de TVA de 7 %

– Sont désormais soumis au nouveau taux :

Les services de restauration, les travaux dans certains locaux d'habitation, la construction et la rénovation de logements sociaux et ceux d'hébergement pour les personnes âgées (ou handicapées), les livres (y compris le numérique), les spectacles, les entrées dans les parcs récréatifs, les produits à usage agricole, les services de télévision, l'hôtellerie, les titres de transport, certains médicaments...

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Art. 13 et 14 de la LFR pour 2011

- Création d'un deuxième taux réduit de TVA de 7 %
 - La ligne de partage entre produits alimentaires et services de restauration
 - Les modalités de l'entrée en vigueur :
 - Exigibilité
 - Aménagements
 - Incidences sur la facturation de fin d'année

Paiement consolidé de la TVA

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Faut-il opter pour la consolidation du paiement de la TVA?

- **Art. 50 LFR pour 2010** : option possible pour la centralisation du paiement de la TVA et des taxes assimilées au niveau de la société-mère dans les groupes
- **Groupes concernés** : ceux qui relèvent de la DGE
- **Périmètre du groupe de paiement** : au choix du groupe mais peuvent uniquement en faire partie les sociétés détenues à plus de 50 % du capital (ou des droits de vote), qui relèvent du régime normal d'imposition à la TVA et dont les exercices comptables s'ouvrent à la même date
- Purge préalable de tous les crédits des sociétés concernées

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Faut-il opter pour la consolidation du paiement de la TVA?

- L'option prend effet pour deux ans au 1^{er} jour du 1^{er} exercice qui s'ouvre après la date où elle est exprimée
- Pour les groupes qui ouvrent et clôturent selon l'année civile, l'option ne prendra effet qu'à compter du 1^{er} janvier 2013
- Elle est renouvelable tacitement mais les entités peuvent en sortir à chaque exercice et de nouvelles y être intégrées dans les mêmes conditions
- Le périmètre du groupe doit être notifié au début de chaque exercice
- Les entités qui en font partie doivent en exprimer la demande en annexe à l'option de la tête de groupe

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– Faut-il opter pour la consolidation du paiement de la TVA?

- Quelle appréciation dans l'immédiat ?
 - Différé d'entrée en application juridiquement contestable mais incontournable en pratique :
 - Les textes d'application ne sont pas publiés non plus que les commentaires de l'administration
 - L'absence de délai accordé à la tête de groupe pour consolider les données et procéder au paiement est dommageable (projet d'arrêté instituant une date unique)
 - Le gain en trésorerie qui peut être escompté doit être apprécié en fonction de la charge administrative supplémentaire résultant de la gestion du groupement

Les obligations déclaratives

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– CJUE, 15 décembre 2011, C-624-10, Commission c/ France

- La CJUE a jugé non conforme à la Directive 2006/112 du 28 novembre 2006 la procédure française dite du « répondant fiscal ».
- Cette procédure permet au vendeur ou au prestataire de désigner un « répondant » qui déclare et liquide la taxe au nom et pour le compte de l'acquéreur/preneur lorsque ce dernier en est le redevable légal en application des dispositions de l'article 283-1 2^{ème} alinéa du CGI.

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– CJUE, 15 décembre 2011, C-624-10, Commission c/ France

- Le cas d'autoliquidation auquel s'applique la procédure du répondant concerne les opérations pour lesquelles les conditions suivantes sont réunies :
 - le preneur ou l'acquéreur dispose d'un numéro d'identification en France ;
 - la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France ;
 - l'opération n'est pas couverte par un autre cas d'autoliquidation visé à l'article 283 du CGI.
- Le dispositif du répondant fiscal jugé non conforme à la Directive TVA par la Cour de justice est actuellement prévu par l'instruction 3 A-9-06 du 23 juin 2006 n° 13 à 18. Il demeure opposable à l'administration tant que la doctrine en cause n'est pas rapportée, ce qui devrait être fait rapidement.

Directive facturation

- A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?
 - Directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010 dont l'entrée en vigueur est fixée au 1^{er} janvier 2013
 - Trois volets :
 - De nouvelles règles pour la facturation électronique
 - De nouvelles règles territoriales pour la facturation
 - D'autres aménagements moins importants mais susceptibles d'imposer des aménagements dans les systèmes d'information

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?

- La facturation électronique
 - Des règles identiques pour la facture électronique et la facture papier
 - Un principe de liberté sous réserve que le système employé garantisse l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture
 - Le moyen d'y parvenir : des contrôles de gestion qui établissent une piste d'audit fiable entre une facture et une livraison ou un service

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?

- Des règles de territorialité plus simples :
 - Les règles de facturation sont celles de l'Etat membre dans lequel l'opération est située
 - Sauf auto-liquidation de la taxe par le client dans cet Etat membre ou opération située en dehors de l'UE : dans ces cas, règles de facturation de l'Etat du vendeur ou prestataire
 - Une réserve : l'Etat membre du lieu où l'opération est situé doit avoir accès aux données stockées par le vendeur ou prestataire pendant le délai fixé dans l'Etat où se situe l'opération

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

- Règles de facturation régies par l'article L 441.3 C.com
 - Des règles autonomes
 - Dont le non-respect est pénalement sanctionné
- Principe de co-responsabilité de l'acheteur et du vendeur

Application de ce principe dans le cadre d'une vente consentie par un vendeur établi à l'étranger

- Cass Crim 18 juin 1998 : si la transaction est réalisée en France l'acheteur doit exiger de son vendeur étranger une facture conforme à art L441.3 C.com

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?

- Les principaux autres aménagements prévisibles en France :
 - Le plafond fixé pour autoriser une facture simplifiée est de 100 euros (150 actuellement en France)
 - Les mentions spécifiques pour les opérations exonérées ou en autoliquidation sont « normalisées » pour tous les pays de l'Union
 - Les Etats membres peuvent prévoir un système de comptabilité de caisse pour les plus petites entreprises
 - La directive est plus souple que la réglementation française pour la facturation périodique

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

- Aucune mesure de simplification au regard du montant facturé
- Factures récapitulatives : Doctrine DGCCRF plus stricte
 - Circulaire de 1994 : le faible montant des livraisons doit justifier le recours à la facturation récapitulative
 - Attention aux délais de paiement : pour la DGCCRF le recours à la facturation récapitulative ne doit pas permettre de déroger aux délais de paiement légaux

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?

- L'état d'avancement des travaux
 - La Commission européenne a publié sa propre interprétation des dispositions de la directive
 - Les travaux de transposition des Etats membres sont à l'état d'ébauche (à l'exception de l'Allemagne pour la facturation électronique)
 - En France :
 - L'administration prévoit une première communication concernant le contrôle du respect des conditions de fiabilité de la facturation dans les prochaines semaines et un projet de texte au début de l'année 2012
 - Aucune communication actuellement sur les autres aspects

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

– A quelles nouvelles règles faut-il se préparer avant le 1^{er} janvier 2013 ?

- La fiabilité du « chemin d'audit » sera la clé de voûte du dispositif :
 - Suppose l'accès de l'administration à des éléments d'audit interne autres que les documents comptables actuellement requis par la loi
 - Implique que l'administration ne certifiera pas a priori tel ou tel dispositif
 - Nécessite que l'administration donne (instruction ou guide de l'audit) des indications suffisamment précises sur les conditions requises pour que la fiabilité soit jugée suffisante
- L'administration vient d'achever un premier round de concertation avec les principales organisations représentatives des entreprises

Effets des arrêts rendus par la CJUE sur le droit à
restitution de la TVA

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

Quelles réclamations possibles lorsqu'un arrêt de la CJUE condamne un Etat autre que la France ?

- Problème : interprétation de l'article L 190 du LPF
 - Réclamation au titre de la période postérieure au 1er janvier de la 3ème année précédant celle où une décision de la CJUE révélant la non-conformité du droit français est intervenue
- CE, Avis du 23 mai 2011, n° 344678
 - En principe, seules les décisions de la CJUE concernant la France ouvrent un délai de réclamation en vertu de l'article L 190 du LPF
 - Mais il en va autrement en cas d'interprétation d'une directive
 - Impact en matière de TVA
 - Impact pour les impôts directs : directives mères-filiales, intérêts-redevances, fusions, etc.

- Première illustration : CE 23 décembre 2011, Société Keolis Cherbourg
 - Un arrêt rendu à l'encontre d'un autre Etat membre en matière de TVA permet de révéler la non-conformité d'une disposition nationale ;
 - Y compris lorsque l'imposition contraire au droit communautaire résulte d'une doctrine administrative
 - Attention aux modalités selon lesquelles une demande en restitution doit être présentée

7. Droits d'enregistrement

Réforme des droits de mutation afférents aux cessions de droits sociaux (art. 3 et 5 LF 2012)

(applicable aux cessions opérées depuis le 1^{er} janvier 2012)
Ne vise que les sociétés françaises (exception faite des SPI)

I – Révision du tarif (1/2)

1. Cessions d'actions non cotées :

- Ancien régime : droit de 3 % plafonné à 5.000 €, avec ou sans acte, établi en France ou à l'étranger.
- Nouveau régime : barème dégressif sans plafond, avec ou sans acte, établi en France ou à l'étranger.
 - 3 % : si assiette n'excède pas 200.000 € ;
 - 0.5 % : si assiette est comprise entre 200.000 € et 500 Millions d'€ ;
 - 0.25 % : au delà de 500 Millions d'€.

I – Révision du tarif (2/2)

2. Cessions d'actions cotées :

- Ancien régime : droit de 3 % plafonné à 5.000 €, seulement si cession constatée par un acte.
- Nouveau régime : application du barème dégressif, sans plafond, si cession constatée par un acte, établi en France ou à l'étranger.

3. Cessions de parts sociales autres que des actions :

- Sans changement : droit de 3 % non plafonné, avec base réduite d'un abattement (23.000 € si cession de 100 %), avec ou sans acte, établi en France ou à l'étranger.

II – Introduction de cas d'exonération

(non applicable aux cessions de titres de SPI)

Les droits applicables aux cessions d'actions ou de parts sociales ne sont pas dus :

1. Sur les acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat par une société de ses propres titres ou d'une augmentation de capital ;
2. Sur les acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ;
3. Sur les acquisitions de droits sociaux lorsque la société cédante est membre du même groupe, au sens de l'article 223 A du C.G.I. que la société qui les acquiert ;
4. Sur les opérations entrant dans le champ de l'article 210 B du C.G.I..

III – Imputation des droits de même nature supportés à l'étranger

Un crédit d'impôt, le cas échéant, est imputable sur l'impôt français afférent aux cessions réalisées à l'étranger, dans la limite du montant de l'impôt français.

Le droit proportionnel s'applique aux cessions **d'actions** de sociétés ayant leur siège en France opérées par acte passé à l'étranger.

- Pour les sociétés non cotées : confirmation que cet impôt constitue un droit de mutation.
- Pour les sociétés cotées : extension du champ de l'impôt, car jusqu'alors il s'agissait d'un simple droit d'acte.

Sur le droit proportionnel français, s'imputera, s'il y a lieu, le montant des droits d'enregistrement effectivement acquitté dans l'Etat d'immatriculation ou l'Etat de résidence de chacune des parties à l'acte, dans le cadre d'une formalité obligatoire prescrite par la législation de l'Etat concerné.

IV – Participations dans les sociétés à prépondérance immobilière (SPI) 1/2

- Ancien régime : droit de 5 % non plafonné sur les cessions, constatées ou non par un acte, portant sur les actions ou parts détenues dans les SPI non cotées françaises ou étrangères.

SPI : société dont l'actif est composé pour +50% par des immeubles situés en France ou par des participations dans d'autres SPI. Le ratio de +50% est calculé sur la base des valeurs vénales (et non sur la VNC).

- Nouveau régime : droit de 5% inchangé, mais nouvelle base de calcul détachée du prix de cession.

IV – Participations dans les sociétés à prépondérance immobilière (SPI) 2/2

L'assiette comprend, à concurrence de la fraction des titres cédés :

- La valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus, directement ou indirectement au travers d'autres personnes morales à prépondérance immobilière ;
- Déduction faite du seul passif afférent à l'acquisition de ces mêmes biens ou droits immobiliers ;
- La valeur réelles des autres éléments d'actifs bruts.

Pour les cessions réalisées à l'étranger, elles doivent être constatées dans le délai d'un mois par un acte authentique reçu par un notaire exerçant en France

V – Organismes contribuant au logement social :

L'article 78 de la loi de finances pour 2012 proroge jusqu'au 31 décembre 2013 l'application du droit fixe de 125 € aux acquisitions réalisées par les organismes d'HLM de logements appartenant à des organismes dont l'un des objets est de contribuer au logement des personnes défavorisées et qui ont bénéficié d'un agrément pour construire, acquérir ou réhabiliter ces logements (article 1051 du C.G.I.).

Fiscalité des particuliers

8. Exit tax

Exit Tax (1/4)

Champ d'application :

Qui : personnes ayant résidé en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France

Exception: aucune condition de durée pour la taxation des plus-values bénéficiant d'un report d'imposition

Quoi :

1. Plus values latentes afférentes aux participations directes ou indirectes dans des sociétés françaises ou étrangères autres que SICAV, représentant :

- au moins 1% dans les bénéfices, ou
- une valeur cumulée d'au moins 1,3 M€.

2. Plus-values bénéficiant d'un report d'imposition (150-0 D bis)

3. Créances d'earn out (pas de condition de seuil)

Fait générateur d'imposition : le jour précédant le départ : IR+contributions (32,5%)
=> non opposabilité des conventions

Exit Tax (2/4)

Calcul de la plus-value latente :

Titres non cotés : valeur vénale ; titres cotés : dernier cours connu ou moyenne des 30 derniers jours

Application de l'abattement 150-0 D ter (si prise de retraite antérieure au départ + cession dans les 2 ans)

Pas de prise en compte des MV latentes ☹️

Valeur de la créance d'earn out :

« valeur réelle » (?)

Valeur de la plus-value en report d'imposition:

Montant calculé lors de la constatation de la plus-value

Exit Tax (3/4)

Différé de paiement :

- Départ vers UE + EEE coopératif (Norvège) : automatique
- Autres Etats : sous condition de (i) constitution de garanties (sauf activités professionnelles dans Etat coopératif) , (ii) nomination d'un représentant fiscal

Le différé tombe (notamment) en cas de :

- Cession, rachat, remboursement, annulation des titres dans les 8 ans suivant le départ, sauf échange de titres 150-0B ; encaissement créance earn out
- Donation sauf preuve par le donateur de la « sincérité » de la donation
- Non respect des obligations déclaratives.
- Cession, rachat, ou annulation des titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire, avant expiration du délai de cinq ans prévu à l'article 150-0 D bis

↳ **taxation de la plus-value déclarée mais avec prise en compte**

Imputation de la moins-value ultérieure

application de l'abattement article 150-0D ter

Crédit d'impôt pour l'impôt étranger

Exit Tax (4/4)

Dégrèvement ou restitution dans les cas suivants :

- retour en France (avec les titres ou la créance d'earn out !)
- transmission par succession ou donation (non abusive) des titres ou de la créance ;
- l'« émigré » justifie qu'il est toujours propriétaire des titres 8 ans après le transfert de son domicile hors de France; **les prélèvements sociaux restent dus**
- Dans le cas de plus-values en report d'imposition en vertu de l'article 150-0 D bis: conservation par le contribuable, des titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire, pendant cinq ans

Obligations déclaratives : déclaration de la PV l'année suivant le départ, puis des impôts en sursis annuellement, puis de l'événement entraînant l'expiration du sursis

Application rétroactive : transfert de domicile à compter du 3 mars 2011

**9. Contribution
exceptionnelle sur les hauts
revenus**

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (1/5)

Introduite par l'article 2 de la LF2012 du 28/12/2011 (création de l'article 223 sexies CGI)

- **Champ d'application: Contribuables domiciliés fiscalement en France et non-résidents à raison de leurs revenus de source français entrant dans la composition du revenu fiscal de référence, qui entrent dans l'une des deux catégories suivantes:**
 - contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés, titulaires d'un **revenu fiscal de référence supérieur à 250 000 €**
 - contribuables mariés ou pacsés, soumis à imposition commune, titulaires d'un revenu fiscal de référence supérieur à **500 000 €**
- Imposition établie par foyer fiscal
- **Taux applicable et assiette:**
 - 3 % à la fraction du revenu fiscal de référence comprise entre 250 000 € et 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction comprise entre 500 000 € et 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune ;
 - 4 % à la fraction du revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction supérieure à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune.

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (2/5)

Revenu fiscal de référence pris en compte

1) Application de l'article 1417, IV, du CGI:

Montant net des revenus soumis au barème progressif et des plus-values soumises à un taux proportionnel

- + Revenus et profits soumis à prélèvement ou versement libératoire de l'impôt sur le revenu
- + Certains revenus et profits exonérés d'impôt sur le revenu
- Charges déductibles du revenu global et sommes assimilées (à l'exclusion des primes et cotisations d'épargne retraite visées à l'article 163 quater viciés du CGI).

2) Mécanisme de lissage:

Conditions d'application cumulatives:

- (Revenu Fiscal de Référence N) $\geq 1,5 \times [(RFR N - 1) + (RFR N - 2)] / 2$
- pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés: $250\ 000\ € \geq (RFR N - 1)$ **et** $250\ 000\ € \geq (RFR N - 2)$
- pour les contribuables mariés ou pacsés, soumis à imposition commune: $500\ 000\ € \geq (RFR N - 1)$ **et** $500\ 000\ € \geq (RFR N - 2)$.
- Le contribuable doit avoir été passible de l'**impôt sur le revenu** au titre des deux années précédant celle de l'imposition **pour plus de la moitié de ses revenus de source française ou étrangère** de même nature que ceux entrant dans la composition du revenu fiscal de référence.

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (3/5)

Liquidation de la contribution en cas d'application du mécanisme de lissage:

- **Base de la contribution:**

$[\text{RFR } N - \text{Moyenne (RFR (} N - 1 \text{); RFR(N - 2)) }] / 2 + \text{Moyenne (RFR (} N - 1 \text{); RFR (} N - 2 \text{))}$

- **Contribution:**

1. **Pour un contribuable célibataire, veuf, séparé, ou divorcé:**

- si la base imposable est supérieure à 250 000 € et inférieure à 500 000 € = $(\text{Base} - 250\,000) \times 3\% \times 2$.
- si la base imposable est supérieure à 500 000 € = $[(500\,000 - 250\,000) \times 3\% + (\text{Base} - 500\,000) \times 4\%] \times 2$.

2. **Pour un contribuable marié ou pacsé:**

- si la base imposable est supérieure à 500 000€ et inférieure à 1 M€ = $(\text{Base} - 500\,000) \times 3\% \times 2$.
- si la base imposable est supérieure à 1 M€ = $[(1\,M€ - 500\,000) \times 3\% + (\text{Base} - 1\,M€) \times 4\%] \times 2$

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (4/5)

Liquidation de la contribution en cas d'application du mécanisme de lissage:

• **Exemple:** un contribuable marié, domicilié fiscalement en France, est titulaire d'un RFR 2011 égal à 4 000 000 €. Son RFR 2009 est égal à 350 000 € et son RFR 2010 est de 450 000 €, soit moyenne RFR 2009 et RFR 2010: 400 000 €

Conditions d'application du mécanisme du lissage:

- RFR 2011 (4 000 000 €) est effectivement \geq à 1,5 de la moyenne des RFR 2009 et 2010 (400 000 €),
- RFR 2009 \leq 500 000 € et RFR 2010 \leq 500 000 €,
- Imposition à l'IR 2009 et à l'IR 2010 pour plus de la moitié du RFR mondial: condition supposée remplie (domicile fiscal en France).

Le mécanisme de lissage est applicable:

- Base de la contribution: $[(4\,000\,000 - 400\,000) / 2] + 400\,000 = 2.200.000$
- Application du barème : $[(1\,000\,000 - 500\,000) \times 3\%] + [2\,200\,000 - 1\,000\,000) \times 4\%] = 63\,000$
- Contribution lissée à la charge du contribuable: $63\,000 \times 2 = 126\,000$

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (5/5)

- **Recouvrement et déclaration :**

Contribution déclarée, recouvrée et acquittée dans les mêmes conditions que l'IR

- **Contrôle:**

Contribution contrôlée dans les mêmes conditions que l'IR

- **Entrée en vigueur:**

Contribution s'applique aux revenus perçus à compter de l'année 2011

10. Plus-values immobilières

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (1/7)

A) Modification des modalités de calcul de la plus-value imposable (1/2)

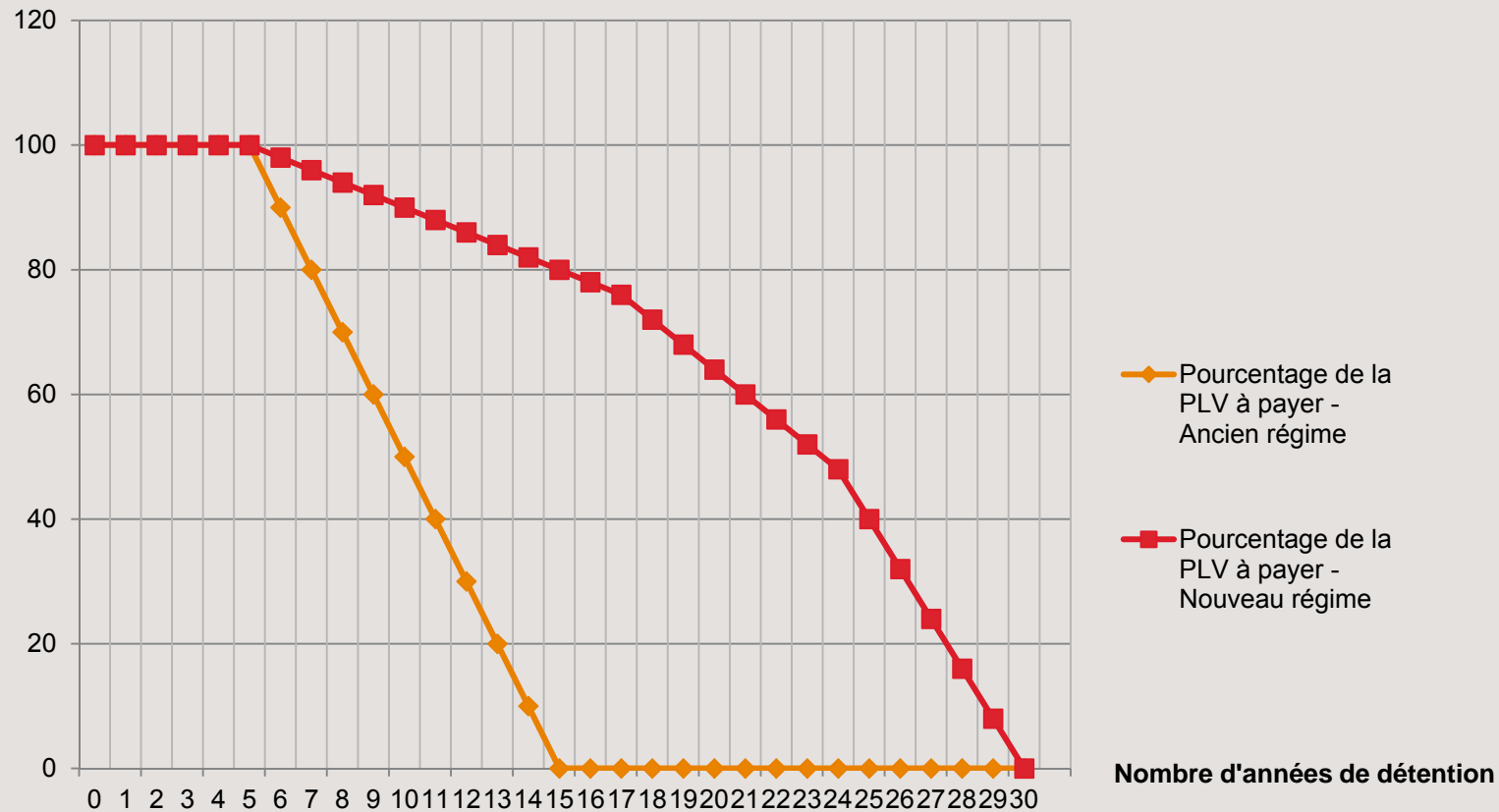
- **Mise en place d'un abattement progressif (suppression de l'ancien abattement):**
 - 2%/an au-delà de la 5^{ème} année de détention
 - 4%/an au-delà de la 17^{ème} année de détention
 - 8%/an au-delà de la 24^{ème} année de détention
- ⇒ **Exonération totale au bout de 30 ans** (contre 15 ans précédemment)

- **Entrée en vigueur:**
 - S'applique aux cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012,
 - S'applique aux apports en société de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens réalisés depuis le 15 août 201.

- **Imposition au taux de 19% +13.5 % = 32.5% (article 10 LFR2011 II)**

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (2/7)

Effets du nouvel abattement progressif



PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (3/7)

A) Modification des modalités de calcul de la plus-value imposable (2/2)

- **Prix d'acquisition à retenir lorsque le cédant ne peut en justifier** (absence de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit)
 - ⇒ **Valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties**
 - ⇒ **Entrée en vigueur:** cessions intervenues à compter du 01/02/2012 et apports en société réalisés depuis le 25/08/2011
- **Suppression de l'abattement fixe de 1000 €, pour les cessions réalisées à compter du 21 septembre 2011**

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (4/7)

B) Modification des modalités de déclaration de la plus-value

1. Changements introduits par la LFR2011 II du 19/09/2011

- Raccourcissement du délai de dépôt, à la conservation des hypothèques, des actes soumis à la formalité fusionnée (sauf adjudications): 1 mois contre 2 mois auparavant

2. Changements introduits par la LF2012

- **Modification de l'article 170 du CGI**

- ⇒ Obligation de mentionner explicitement le montant net des plus-values immobilières réalisées, sur la déclaration d'ensemble des revenus n°2042
- ⇒ Amende de 5 % de la somme non déclarée, en cas de manquement (art.1760 CGI)
- ⇒ Entrée en vigueur: cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2001

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (5/7)

C) Cas des cessions de terrains nus constructibles (LFR 2011 IV, art. 29)

- **Maintien du régime de taxation des PV immobilières antérieur à la LFR2011 II, pour les cessions de terrains nus constructibles:**
 - Si la promesse de vente a été enregistrée avant le 25/08/2011, et
 - si la vente est conclue avant le 01/01/2013.

D) Cas des retraités ou invalides (LFR 2011 IV, art. 24)

- **Exonération de la PV réalisée par des retraités ou des invalides de condition modeste, qui résident en foyer d'accueil ou en maison de retraite, et qui cèdent leur ancien domicile (ancienne résidence principale uniquement), dans les deux ans après l'avoir quitté (art. 150 U,II-1^{er} CGI).**
 - En cas de cession au cours de l'année N, le cédant doit remplir les conditions suivantes au titre de l'année N-2:
 - ⇒ Non passible de l'ISF ⇔ Patrimoine de valeur de nette inférieure à 790 000 €, pour les cessions réalisées en 2012
 - ⇒ Revenu fiscal de référence inférieur aux montants fixés à l'article 1417 II du CGI ⇔ Revenu fiscal de référence inférieur à 23.572 € pour la première part de quotient familial et à 5507 € pour chaque demi-part supplémentaire (la situation de famille s'apprécie à la date de la cession), pour les cessions réalisées en 2012.
- **S'applique aux cessions réalisées à compter du 30/12/2011.**

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (6/7)

E) Cas des cessions de droits de surélévation (LFR 2011 IV, art. 42)

- **Régime d'exonération temporaire sur les PV réalisées lors de la cession d'un droit de surélévation d'un immeuble existant, en vue de construire des locaux d'habitation**
 - **Si l'acquéreur du droit de surélévation s'engage à réaliser et à achever des locaux d'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition**
 - ⇒ Amende de 25 % du prix de cession en cas de non respect, par l'acquéreur, de son engagement (sauf licenciement, invalidité ou décès de l'acquéreur).
 - ⇒ Pas de remise en cause de l'exonération en cas de non-respect de son engagement par l'acquéreur.
 - ⇒ Lorsqu'une société, qui a acquis un droit de surélévation est absorbée: la société absorbante doit s'engager, dans l'acte de fusion, à se substituer à l'absorbée, pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux.
 - **S'applique aux cessions réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014**

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS (7/7)

F) Cession d'un logement autre que la résidence principale (LF 2012, art. 5)

- **Exonération de la PV réalisée lors de la première cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale et remploie le produit dans l'acquisition ou la construction de sa résidence principale**
- **Logement pris en compte:** tout immeuble bâti affecté à l'habitation, sans considération des modalités de son occupation (location à des tiers, résidence secondaire, logement laissé vacant, etc.)
 - ⇒ Sont exclus: les terrains à bâtir, les locaux non affectés à un usage d'habitation (locaux commerciaux, industriels, etc.)
- **S'applique uniquement à la première cession réalisée à compter du 01/02/2012**
- **Le cédant ne doit pas avoir été propriétaire de sa résidence principale, directement, ou par personne interposée, au cours des 4 années précédant la cession**
- **Prix de cession à réemployer: prix stipulé dans l'acte + charges et indemnités versées au vendeur – frais de cession (remploi partiel possible)**
- **Délai de emploi: 24 mois à compter de la cession (départ: date de l'acte notarié de cession)**
 - ⇒ En cas d'acquisition du nouveau logement: l'acte d'acquisition du nouveau logement doit être signé 24 mois, au plus tard, après la cession
 - ⇒ Quid du cas de la construction du nouveau logement ?
- **Entrée en vigueur: cessions réalisées à compter du 01/02/2012**

11. Prélèvements sociaux

Prélèvements sociaux

- **Relèvement du taux du prélèvement social** sur les revenus du capital (revenus patrimoine et produits de placement assujettis à la CSG) :
 - 3,4 % contre 2,2 % auparavant
 - soit **un aux global des prélèvements sociaux (CSG, CRDS, contributions additionnelles, etc.) : 13,5 % contre 12,3 % auparavant**
- **Entrée en vigueur:**
 - Revenus du patrimoine: revenus réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011
 - Produits de placement soumis au prélèvement à la source (intérêts, dividendes, etc.): à compter du 1^{er} octobre 2011
 - Cas particulier: produits de placement pour lesquels le fait générateur de l'imposition est constitué par l'inscription en compte ou par le retrait, le rachat ou le dénouement d'un plan ou d'un contrat. Le prélèvement de 3,4 % s'applique à la part de ces produits acquise et, le cas échéant, constatée, à compter du 1^{er} octobre 2011
 - Acomptes de prélèvements sociaux: à compter du 1^{er} octobre 2011

(Changements introduits par l'article 10 de la LFR II du 19/09/2011)

12. Dividendes et produits de placements à revenu fixe

Dividendes et produits de placements à revenu fixe

A. Hausse des prélèvements forfaitaires libératoires

- **Produits de placement à revenu fixe** (intérêts de créances, intérêts d'obligations...):

Le taux est porté de 19% à 24% (soit un taux global de 37,5% compte tenu des PS)

Entrée en vigueur: 1^{er} janvier 2012

- **Dividendes :**

Le taux est porté de 19% à 21% (soit un taux global de 34,5% compte tenu des PS)

Entrée en vigueur: 1^{er} janvier 2012

A noter qu'en l'état actuel de la législation et sous réserve des réformes à venir qui pourraient rétroagir sur 2012, pour un couple taxé à la tranche marginale de l'IR, l'imposition au barème progressif demeure plus avantageuse que l'option pour le PFL lorsque les dividendes distribués n'excèdent pas 100.000 € (compte tenu de l'abattement annuel de 3 050 € applicable pour un couple)

Dividendes et produits de placements à revenu fixe

B. Revenus distribués à des non-résidents

Sauf application des clauses des conventions fiscales écartant l'application de la retenue à la source ou en limitant le taux et sous réserve de l'exonération résultant de la directive fusions telle qu'elle est traduite dans l'article 119 ter du CGI, les taux de retenue à la source exigible sur les revenus distribués à des non-résidents sont majorés comme suit à compter du 1^{er} janvier 2012:

- le taux de droit commun est porté de 25% à 30%,
- le taux applicable aux distributions profitant aux personnes physiques domiciliées dans un Etat de l'UE, en Islande, au Lichtenstein ou en Norvège est porté de 19% à 21%,
- le taux majoré institué sur les revenus payés dans un Etat ou territoire non coopératif passe de 50% à 55%.

Seul reste inchangé le taux de 15% applicable aux dividendes versés aux organismes sans but lucratif établis dans un autre Etat de l'UE, en Islande, au Lichtenstein ou en Norvège.

13. Plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux réalisées par les particuliers

Plus-values de cession de valeur mobilière et droits sociaux (1/4)

A) Suppression de l'abattement général pour durée de détention (LF2012, art.80)

1. Régime antérieur

- **Abattement d'1/3 par année de détention des titres, au-delà de la 5^{ème} année de détention** (art. 150-0 D bis du CGI)
 - ⇒ Exonération de la PLV au bout de 8 ans
 - ⇒ Délai de détention calculé à partir du 1^{er} janvier 2006
- **Dispositif dérogatoire pour les dirigeants de PME qui cèdent leurs titres lors de leur départ à la retraite** (art. 150-0 D ter du CGI)
 - ⇒ Délai de détention calculé en prenant en compte la date réelle d'entrée des titres dans le patrimoine du cédant

2. Régime issu de la LF2012

- Suppression de l'abattement général pour durée de détention et **mise en place d'un mécanisme de report d'imposition sous condition de emploi**
- **Maintien du régime dérogatoire** applicable aux dirigeants de PME lors de leur départ à la retraite

Plus-values de cession de valeur mobilière et droits sociaux (2/4)

B) Report d'imposition sous condition de emploi (LF2012, art.80) (1/3)

Entrée en vigueur: plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011

1. Conditions portant sur les titres et valeurs cédés

- Titres détenus de manière continue depuis plus de 8 ans (à compter du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits),
- Titres ayant représenté, pendant les 8 ans précédant la cession, au moins 10% des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société. Le seuil de 10% s'apprécie en tenant compte des titres détenus par les membres du groupe familial,
- La société, établie dans un Etat de l'UE ou de l'UEE, est assujettie à l'IS ou à un impôt équivalent,
- La société a exercé pendant les 8 années précédant la cession une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à l'exception de la gestion de son patrimoine mobilier ou immobilier ou a eu pour objet exclusif dans cette période de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées (holdings pures),

2. Demande de report

- Le contribuable doit demander le report d'imposition et déclarer le montant de la plus-value concernée dans sa déclaration de revenus

Précisions - les prélèvements sociaux ne bénéficient pas du report

Plus-values de cession de valeur mobilière et droits sociaux (3/4)

B) Report d'imposition sous condition de emploi (LF2012, art.80) (2/3)

3. Obligations cumulatives tenant au emploi

- Réinvestissement d'au moins 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux
- Réinvestissement dans un délai de 36 mois
- Réinvestissement dans la souscription en numéraire au capital initial ou dans l'augmentation de capital d'une société respectant les mêmes conditions que la société dont les titres ont été cédés (soumise à l'IS, siège social, nature de l'activité)
- La société bénéficiaire ne doit pas avoir procédé à un remboursement d'apport au profit du cédant (ou conjoint, ascendants, descendants, frères et sœurs) au cours des douze mois précédant le emploi
- Le cédant (ou conjoint, ascendants, descendants, frères et sœurs) ne doit pas être associé ou exercer des fonctions dirigeantes (cf. art. 885 O bis du CGI) dans la société bénéficiaire
- Les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent :
 - **Être libérés au plus tard à l'issue des 36 mois suivant la cession, et représenter au moins 5% des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société bénéficiaire**
 - **Être détenus directement** et en pleine propriété par le contribuable pendant au moins 5 ans

Plus-values de cession de valeur mobilière et droits sociaux (4/4)

B) Report d'imposition sous condition de emploi (LF2012, art.80) (3/3)

4. Remise en cause du report

- En cas de non respect de l'une des conditions de emploi:
 - ⇒ Exigibilité immédiate de l'impôt sur la plus-value
 - ⇒ Paiement d'un intérêt de retard (art 1727 du CGI : 0,40 %/ mois) décompté à partir de la date à laquelle l'impôt aurait dû être payé en l'absence de report
- **Exemples:**
 - Transmission, rachat ou annulation des titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire, avant expiration du délai de 5 ans (sauf cas d'opérations d'échange bénéficiant du sursis d'imposition)
 - Absence de réinvestissement dans les 36 mois suivant la cession

5. Exonération définitive

- Si les titres représentatifs de l'apport sont détenus depuis plus de cinq ans (sauf en cas de licenciement, d'invalidité, de décès du contribuable ou de son époux, ou de liquidation de la société bénéficiaire de l'apport)
- **et** si la société bénéficiaire ne rembourse pas l'apport pendant les dix ans suivant celui-ci

14. Impôt de solidarité sur la fortune

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (1/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

1. Allègement du montant :

- Le seuil de taxation à l'ISF a été porté de 800.000 € à 1.300.000 €, seuil actualisé chaque année dans les mêmes proportions que la limite prévue dans la 1^{ère} tranche du barème de l'impôt sur le revenu
- Suppression du barème progressif par tranche : A compter de 2012, taxation au taux de :
 - 0,25% pour patrimoines d'une valeur nette < à 3.000.000 € ;
 - 0,5% pour patrimoines ≥ à 3.000.000 €.
- Suppression de la franchise : l'impôt est calculé sur l'ensemble de la valeur nette taxable du patrimoine, soit dès le premier euro.
- L'assiette de l'ISF n'est pas modifiée : l'abattement de 30% applicable sur la valeur de la résidence principale est maintenu ainsi que les exonérations applicables, notamment, en faveur des œuvres d'art et des biens professionnels.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (2/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

- Mise en place d'un système de **décote** pour les patrimoines compris entre 1.300.000 € et 1.400.000 € et ceux compris entre 3.000.000 € et 3.200.000 € :

Valeur nette taxable du patrimoine	Réduction du montant de l'imposition (1)
Egale ou supérieure à 1.300.000 € et inférieure à 1.400.000 €	24.500 € - (7 x 0,25% P)
Egale ou supérieure à 3.000.000 € et inférieure à 3.200.000 €	120.000 € - (7,5 x 0,5 % P)
(1) P est la valeur nette taxable du patrimoine	

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (3/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

- Réduction d'impôt pour personne à charge :

A compter de 2012 : Relèvement du montant de la réduction de 150 à 300 €. Notion de « Personnes à charge » s'entend désormais de celles visées à l'article 193 ter du C.G.I.. La réduction s'applique ainsi aux enfants majeurs poursuivant leurs études et aux personnes prises en charge par le contribuable sans qu'il soit exigé un degré d'invalidité.

- Suppression du plafonnement :

L'article 885 V bis permettait de limiter la somme de l'ISF et des impôts sur le revenu de l'année précédente à 85 % de ces revenus.

A compter de 2012 : ce plafonnement est supprimé.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (4/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

2. Simplification des obligations déclaratives :

➤ Déclaration du patrimoine

A compter de 2012 :

- Les redevables dont le patrimoine est compris entre 1.300.000 € et 3.000.000 € : ils n'ont plus de déclaration spéciale ISF à souscrire. Ils porteront directement le montant de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration d'impôt sur le revenu. L'impôt sera recouvré par voie de rôle (plus de paiement spontané). L'option pour le prélèvement mensuel ne s'appliquera qu'à compter de 2013.
- Les redevables dont le patrimoine est égal ou supérieur à 3.000.000 € : Pas de changement. Ils continueront à souscrire une déclaration spéciale et à payer l'impôt spontanément.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (5/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

➤ Dispense de production des justificatifs :

A compter de 2012 , les redevables mentionnant directement le montant de la valeur nette taxable de leur patrimoine sur leur déclaration d'impôt sur le revenu sont dispensés :

- de fournir l'attestation de la société dont les titres font l'objet d'un engagement collectif (Pacte Dutreil art. 885 I bis du C.G.I.),
- de fournir les éléments justifiant de l'existence, l'objet et du montant des dettes dont la déduction est opérée,
- de fournir les justificatifs prévus dans le cadre de la réduction d'ISF-dons (art. 2 de la Loi),
- de fournir les justificatifs prévus dans le cadre de la réduction d'ISF-PME (art. 885-OV bis).

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (6/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

➤ Retard de paiement :

A compter de 2012 , le paiement tardif de l'ISF sera sanctionné par la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du C.G.I. (et non plus par l'intérêt de retard et la majoration de 5 % prévus par l'article 1731) et ce que l'impôt soit payé spontanément ou recouvré par voie de rôle.

➤ Demandes d'éclaircissement / Taxation d'office :

Pour les redevables dispensés de souscrire d'une déclaration ISF,

- l'administration peut demander la composition détaillée et l'évaluation de l'actif et du passif de leur patrimoine. L'absence de réponse ou une réponse insuffisante sera de nature à entraîner une procédure de rectification d'ISF
→ remise en cause du montant du patrimoine net déclaré.
- Ceux qui n'ont pas mentionné la valeur nette taxable de leur patrimoine dans la déclaration d'impôt sur le revenu sont susceptibles d'être taxés d'office.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (7/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

➤ Prescription :

- Application de la prescription de courte durée (3 ans) pour les redevables qui auront mentionné la valeur nette de leur patrimoine sur leur déclaration d'impôt sur le revenu et à condition, s'ils ont fait l'objet d'une demande de composition détaillée et d'évaluation de leur patrimoine, d'avoir répondu de manière suffisamment précise à l'administration.
- Mise en place d'un dispositif permettant d'écarter la prescription courte dans l'hypothèse d'absence de déclaration des comptes ou contrats d'assurances ouverts ou conclus à l'étranger pour les redevables dont le patrimoine est compris entre 1.300.000 € et 3.000.000 €
 - création d'une fiction d'omission déclarative quelle que soit la réponse formulée par le redevable à une demande d'éclaircissement sur ce point.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (8/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

3. Régime des biens professionnels (article 39) :

- S'agissant tant des entreprises individuelles que des parts de sociétés de personnes :
législation de la doctrine administrative admettant que constitue une seule profession les différentes activités professionnelles exercées par une même personne (ou constituent un bien professionnel unique les parts détenues par le redevable dans plusieurs sociétés de personnes) dès lors que ces activités –ou ces sociétés- ont un lien soit de similitude soit de connexité et de complémentarité.

Le texte élargit également le champ d'application de l'exonération de biens professionnels pour les entrepreneurs individuels aux titres détenus par l'entrepreneur dans une ou plusieurs sociétés soumises à l'IS dès lors que ces titres remplissent les conditions pour être exonérées (participation détenue, nature des fonctions exercées et rémunération) dans chaque société et sans qu'il soit exigé de liens de dépendance économique ou juridique entre le ou les sociétés et la profession exercée à titre individuel.

Idem lorsque le redevable détient des parts de sociétés de personnes exonérées et des titres de sociétés soumises à l'IS → ces derniers pourront être également exonérés s'ils remplissent les conditions pour être exonérés (participation, nature des fonctions et rémunération).

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (9/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

➤ S'agissant des titres de sociétés soumises à l'IS :

- Assouplissement de la notion de bien professionnel unique : il n'est plus nécessaire que les activités des sociétés formant un bien professionnel unique soient similaires ou connexes et complémentaires.
- Appréciation différente de la condition de rémunération :
 - Si les sociétés n'ont pas des activités similaires, ou connexes et complémentaires
→ la rémunération doit être normale dans chaque structure même si le niveau de rémunération (seuil de 50% des revenus professionnels) s'apprécie globalement.
 - Si les sociétés ont des activités similaires, ou connexes et complémentaires
→ assouplissement de la condition relative à la rémunération : le caractère normal de la rémunération s'apprécie globalement, c'est-à-dire au regard de l'ensemble des fonctions exercées par le redevable dans chaque société membre du bien professionnel unique.

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (10/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

- Appréciation du seuil minimal de détention de 25% :
 - Elle est simplifiée : elle s'apprécie par référence aux seuls droits de vote.
 - Dérogation en cas d'augmentation de capital : le respect du seuil de 25% n'est pas exigé si les conditions suivantes sont respectées :
 - Le seuil de 25% a été respecté durant les 5 années précédant l'augmentation de capital
 - Le redevable détient, après l'augmentation de capital, au moins 12,5% des droits de vote
 - Le redevable a conclu un pacte avec d'autres associés représentant au moins 25% des droits de vote et exerçant un pouvoir d'orientation sur la société (notion innovante)

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

I – Réforme de l'ISF (art. 1^{er}) (11/11)

(partiellement entrée en vigueur pour l'ISF 2011, dont la date limite a été reportée au 30 septembre 2011)

➤ Cas des titres de SPI détenus par des non résidents (article 40) :

A compter de 2012 : l'article 40 de la loi a créé l'article 885T ter du CGI : la valeur vénale des titres de SPI possédée par un non résident à retenir pour l'ISF est déterminée abstraction faite des créances détenues directement ou par société interposée par ce non résident dans la SPI.

14. Pacte Dutreil

II – Pacte « Dutreil » (article 12)

Des assouplissements ont été apportés au régime fiscal des pactes tant en matière de droits de mutation à titre gratuit que d'ISF

- Admission de nouveaux associés à un pacte déjà conclu.

Condition : l'engagement collectif doit être reconduit pour une durée minimale de 2 ans.

- Cession des titres pendant la durée de l'engagement collectif.

L'exonération partielle de droits de mutation ou d'ISF n'est pas remise en cause à l'égard des autres signataires :

- s'ils conservent leurs titres jusqu'au terme de l'engagement prévu et si le seuil de 20% ou 34% reste toujours atteint,
- le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le seuil de 20% ou 34% demeure respecté et l'engagement est reconduit pour une durée minimale de 2 ans.

15. Droit de partage

III – Droit de partage (article 7)

A compter du 1^{er} janvier 2012 : relèvement du taux du droit de partage de 1,1 à 2,5%

Concerne les opérations suivantes :

- les partages purs et simples,
- les partages avec soulte (la soulte restant toutefois soumise aux droits de mutation à titre onéreux sauf exceptions articles 747 et 748),
- les licitations de biens dépendants d'une succession ou d'une communauté conjugale et les cessions de droits successifs consentis à un ou plusieurs membres originaires d'une indivision (article 750 II),
- les partages de GFA ou les licitations de ces biens (articles 748 bis et 750 bis).

L'article 4 de la loi de finances pour 2012 a repoussé l'entrée en vigueur de cette mesure pour les personnes ayant présenté une convention de divorce au juge avant le 30 juillet 2011, nonobstant la date d'homologation du juge.

→ droit de partage maintenu à 1,1% pour le partage du patrimoine de ces couples même si la convention de divorce est homologuée à partir du 1^{er} janvier 2012.

16. Bouclier fiscal

IV – Abrogation du bouclier fiscal (articles 5 et 30)

Le bouclier fiscal s'applique pour la dernière fois au titre des revenus réalisés en 2010
→ le dispositif est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2013.

Corrélativement, le législateur modifie les modalités de restitution de la créance sur l'Etat pour les deux dernières années (boucliers 2011 et 2012) :

- généralisation de la procédure d'auto liquidation : l'imputation de la créance doit obligatoirement être opérée sur l'ISF,
- imputation du reliquat de la créance « bouclier » non imputée sur l'ISF des années suivantes, sauf dans trois exceptions qui permettent au redevable d'obtenir le remboursement du reliquat de sa créance :
 - lorsque le redevable n'est plus soumis à l'ISF,
 - les membres du foyer fiscal titulaires de la créance font l'objet d'une imposition distincte à l'ISF,
 - l'un des membres du foyer titulaire de la créance décède.

La demande de remboursement du solde de créance devra être effectuée avant le 31 décembre de l'année de réalisation de l'évènement.

16. Droits de mutation à titre gratuit

V – Réforme des donations et successions (1/4)

1. Tarif des droits de successions et de donations en ligne directe et entre époux (article 6)

Relèvement de 5 points du tarif des deux dernières tranches du barème d'imposition. Les taux sont donc portés de :

- 35% à 40% pour la fraction nette taxable comprise entre 902.838 € et 1.805.677 €
- 40% à 45% pour la fraction nette taxable au-delà de 1.805.677 €

Ces seuils n'ont pas été modifiés par la loi de finances pour 2012.

V – Réforme des donations et successions (2/4)

2. Réductions de droits de donation liées à l'âge du donateur (article 8)

Suppression des réductions de droits de donation liées à l'âge du donateur, sauf dans le cas de certaines donations d'entreprises.

La réduction de 50% continue de s'appliquer lorsque:

- le donateur est âgé de moins de 70 ans,
- la donation porte sur la pleine propriété de parts ou actions de sociétés (ou d'une entreprise individuelle) qui remplit les conditions pour être partiellement exonérée de droits de mutation à titre gratuit en application des articles 787 B et 787 C (« pactes Dutreil »).

V – Réforme des donations et successions (3/4)

3. Délai de rapport des donations antérieures (article 7)

- Le délai de 6 ans est porté à 10 ans au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rapport fiscal.
 - Rétablissement du délai applicable aux donations réalisées avant le 1^{er} janvier 2006.
- Entrée progressive pour les donations passées dans les dix années précédant l'entrée en vigueur de la loi.

Un abattement doit être pratiqué sur la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure à hauteur de :

- 10% si la donation est passée depuis plus de 6 ans et moins de 7 ans
- 20% si la donation est passée depuis plus de 7 ans et moins de 8 ans
- 30% si la donation est passée depuis plus de 8 ans et moins de 9 ans
- 40% si la donation est passée depuis plus de 9 ans et moins de 10 ans

Cette mesure de lissage concerne donc les donations consenties avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle qui, en l'absence de réforme, auraient bénéficié de la règle de non rappel des donations passées depuis plus de 6 ans.

V – Réforme des donations et successions (4/4)

4. Rectification décennale de la valeur des donations antérieures

L'article L 181 B du LPF nouveau prévoit désormais que la valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures ajoutée à la valeur des biens compris dans une nouvelle donation ou une déclaration de succession en vertu de la règle du rappel fiscal peut être rectifiée.

→ l'administration peut ainsi rectifier la valeur des biens transmis antérieurement (depuis moins de 10 ans au jour de la nouvelle transmission) alors que l'action de l'administration est déjà prescrite dans la mesure où le contrôle-valeur relève en général de la prescription abrégée de 3 ans.