

Lefèvre, Société d'Avocats

Actualité fiscale

I/ Entreprises - Impôt sur les sociétés

1/ Prix de transfert

Une réflexion est en cours visant à **renforcer les règles du contrôle des prix de transfert** pour en assurer une plus grande effectivité. Seraient notamment étudiés le renversement de la charge de la preuve dans certaines situations spécifiques à risques, l'appropriation du principe de pleine concurrence par l'administration, l'adaptation des pénalités pour manquement à l'obligation documentaire (documentation devant bientôt être transmise avec la déclaration annuelle), l'accès à la comptabilité analytique et la suppression de l'effet suspensif en cas de recours à la procédure amiable. **Le transfert de fonctions et de risques hors de France** serait également présumé constituer un transfert anormal de bénéfices pour l'article 57 du CGI. L'abus de droit serait par ailleurs étendu aux actes impliquant **une motivation essentiellement fiscale** pour les entreprises multinationales. Ces points pourraient, pour certains d'entre eux, être intégrés à la prochaine loi de finances.

2/ Fusions et opérations assimilées - Jurisprudence

Scission - Branche complète d'activité

L'apport de titres de participation à l'occasion d'une opération de scission ne constitue pas **une branche complète et autonome d'activité** pour le régime de faveur de l'article 210B du CGI, sans qu'y fassent obstacle les dispositions moins exigeantes de la directive fusion non invocables en présence de dispositions claires de droit interne (Conseil d'État 30 janvier 2013 n°346683). En effet, les scissions ne sont éligibles au régime de faveur des fusions et au sursis d'imposition des plus-values d'apport, qu'à la condition de porter sur une branche complète et autonome d'activité transférant à chaque société bénéficiaire des éléments essentiels de chaque activité **susceptibles de faire l'objet d'une exploitation autonome pour la société scindée et pour chacune des sociétés bénéficiaires**. La définition fiscale des scissions de l'article 238-0A du CGI retenue pour les besoins d'autres régimes fiscaux (intégration fiscale, opérations d'échange de titres, report en arrière de déficits, etc.) n'exige en revanche pas l'existence et le

transfert de branches complètes et autonomes à chaque société bénéficiaire.

Caractère intercalaire - Apport suivi d'une fusion

La date d'acquisition pour une société absorbée de titres historiquement reçus par voie d'apport partiel d'actif sous régime de faveur, est **la date à laquelle les titres sont entrés dans le capital de la société apporteuse** et non la date de réalisation de l'apport (Conseil d'État 11 février 2013 n°356519). L'opération d'apport de titres présente par conséquent un caractère intercalaire par rapport à l'acquisition des titres par l'apporteur.

3/ Rachat de titres - Nature et détermination du gain

En cas de rachat de titres, le gain pour l'actionnaire personne morale s'analyse comme un produit net de participation à concurrence de l'excédent de valeur de rachat sur la valeur d'acquisition. La valeur des titres acquis par l'actionnaire par voie d'apport sous régime de faveur s'apprécie par rapport à la valeur d'acquisition par l'apporteur (Conseil d'État 20 mars 2013 n°349669). Cette décision vient sur ce point contredire la doctrine administrative actuelle. En revanche, lorsque que le prix de revient fiscal des titres est inférieur aux apports, le gain en résultant correspondrait, faute de désinvestissement, à une plus-value conformément à la doctrine actuelle.

4/ Transfert d'actifs - Convention de successeur

Une cession de matériel de fabrication ayant permis à l'acquéreur de succéder, même partiellement, à l'activité de production du cédant constitue une convention de successeur passible des droits d'enregistrement sans qu'y fasse obstacle l'appartenance des sociétés au même groupe ni le contexte de réorganisation interne du groupe (Cassation 3 avril 2013 n°12-10.042). La constatation d'une cession à caractère onéreux du transfert d'actifs même étalé sur plus de 2 ans, emportant la succession du cessionnaire au cédant dans l'activité même partielle de ce dernier suffit à caractériser l'existence d'une convention de successeur.

Rejoignant la position historique de la doctrine administrative, cette décision marque nettement l'abandon de l'exception jurisprudentielle des transferts d'activité au sein des groupes. Une plus grande attention est donc requise dans les restructurations impliquant des transferts d'actif.

5/ Participation des salariés - Crédits d'impôts

Contrairement à la doctrine administrative, l'impôt sur les sociétés utilisé pour le calcul de la participation des salariés s'entend avant imputation des crédits d'impôts (Conseil d'État 20 mars 2013 n°347633). Le crédit d'impôt recherche comme le CICE ne seraient ainsi pas imputables réduisant la participation annuelle à due concurrence. Le risque fiscal reste néanmoins limité pour le passé puisque la doctrine annulée demeure opposable pour les impositions dont le fait générateur est antérieur à son annulation. Le sujet devrait être prochainement repris dans le cadre plus général de la réforme de l'épargne salariale.

6/ Commentaires BOFIP sur dernières réformes fiscales

Les commentaires administratifs suivants ont été récemment publiés sur BOFIP :

Déficits fiscaux - Reports en avant

L'abaissement du plafond d'imputation des déficits de 60% à 50%, applicable au stock de déficits cumulés au 31 décembre 2012, fait notamment l'objet d'une interprétation restrictive **en cas d'abandon consenti à une entreprise en difficultés**. En effet, seules y seraient éligibles les sociétés bénéficiaires de l'abandon et les seuls abandons emportant renonciation à l'exercice des droits du créancier excluant les subventions versées à une société tierce. De même, le projet en limite l'effet dans ses modalités de calcul en réduisant d'autant le bénéfice d'imputation pour le calcul de la part variable. Les mêmes règles sont transposables aux groupes intégrés sous certaines conditions pour les abandons consentis par des sociétés extérieures au groupe.

II/ Particuliers

IIA/ Impôt sur le revenu

1/ Plus-values de cession de titres - PEA

Revenant sur la réforme adoptée en 2012 en matière de plus-values sur titres, de nouvelles règles seraient proposées en vue de simplifier l'imposition des plus-values de cession de titres et d'orienter l'épargne investie en PEA vers les PME :

Titres de participation - Quote-part de frais et charges

Malgré les intentions clairement exprimées lors des travaux parlementaires, l'administration maintient l'imposition de la quote-part de frais et charges sur le montant brut des plus-values de l'exercice, **quel que soit le résultat net des plus ou moins-values de cession des titres concernés**. L'imposition serait ainsi exigible y compris en cas de moins-value nette de cession au titre de l'exercice.

Charges financières - Plafonnement global

Le projet de commentaires diffusé par l'administration, opposable jusqu'à la publication des commentaires définitifs, apporte différentes précisions notamment en admettant à titre pratique des méthodes dérogatoires pour la détermination de la quote-part de charges financières pour le crédit-preneur (crédit-bail ou location avec option d'achat). En revanche, la définition très imprécise des charges nettes financières au titre des sommes laissées ou mises à distribution sans référence au plan comptable est susceptible de prêter à discussion. L'administration apporte également des précisions sur l'articulation des différentes limitations applicables aux charges financières, de façon successive, nettes des limitations précédentes. Dans les groupes intégrés notamment, il convient de distinguer les limitations applicables au niveau individuel des limitations applicables au niveau groupe, le plafonnement global s'appliquant au seul niveau groupe.

Transfert de siège ou d'établissement dans l'UE/EEE

L'administration vient de diffuser un projet de commentaires, opposable jusqu'à publication des commentaires définitifs, concernant les transferts de siège ou d'établissement dans l'UE ou l'EEE (hors Liechtenstein) **susceptibles de faire l'objet d'un paiement étalé de l'impôt dû sur les plus-values latentes**, en sursis ou en report des éléments d'actifs transférés. Le projet confirme notamment l'absence d'imposition des associés au titre des bénéfices et réserves en cas de perte d'assujettissement à l'IS en France du fait du transfert dans l'UE ou l'EEE. Il comporte notamment l'état de suivi des plus-values en cas d'option pour le paiement fractionné de l'IS sur les plus-values.

Plus-values sur cession de titres

Un double régime d'imposition – droit commun et incitatif – serait proposé pour remplacer les nombreux régimes actuels. Les plus-values seraient imposées au barème progressif avec des abattements variables selon la durée de détention des titres :

- **Régime de droit commun** : après 2 ans de détention, un abattement de 50% serait applicable entre 2 et 8 ans de

détention porté à 65% à compter de 8 ans soit un taux d'imposition effectif de 32,75% prélevements sociaux inclus après 8 ans de détention ;

- **Régime incitatif favorisant la prise de risque et l'investissement à long terme** : réservé aux plus-values de PME de moins de 10 ans et destiné à se substituer aux régimes actuels d'exonération, les abattements seraient de 50% entre un an et 4 ans, 65% de 4 ans à 8 ans et 85% à compter de 8 ans. L'imposition effective pourrait ainsi être ramenée à 23,75%. Un abattement spécifique de 500k€ serait applicable pour les chefs d'entreprise partant en retraite. Certaines plus-values (JEI, cession dans le groupe familial et autres) actuellement exonérées devraient ainsi devenir imposables.

Les modalités d'entrée en vigueur restent à ce jour à préciser. Il semble permis d'espérer le cas échéant une éventuelle application dès 2013 en cas d'adoption en fin d'année, tout en laissant la faculté pour les plus-values réalisées en 2013 de bénéficier des exonérations encore actuellement applicables.

Orientation de l'épargne du PEA vers les PME

Outre le relèvement du plafond du PEA à 150k€, un PEA-PME serait mis en place dans la limite de 75k€ de versements complémentaires et soumis au même régime que le PEA ordinaire.

2/ Assurance-vie

Une évolution du régime fiscal serait envisagée à la suite du rapport Berger-Lefebvre pour réorienter l'épargne investie en assurance-vie vers des unités de compte ou sur des contrats « euro-croissance » plus flexibles mais un peu plus risqués, afin de différencier, au-delà d'un certain montant en capital, l'épargne à risque de l'épargne moins exposée. D'autres aménagements sont également à l'étude.

3/ Plus-values de cession immobilières

Non modifié fin 2012, le régime des plus-values de cession immobilières devrait faire l'objet de dispositions incitatives

concernant le foncier bâti. Les plus-values pourraient être exonérées dès 22 ans de détention. Un abattement exceptionnel pour 2014 serait également envisagé. Les cessions de terrains à bâtir ne bénéficieraient plus de l'abattement pour durée de détention. Ces nouvelles dispositions devraient être proposées pour la loi de finances pour 2014 avec le cas échéant une application dès septembre 2013 pour les cessions de foncier bâti.

II/ Particuliers - Enregistrement

1/ ISF - Plafonnement et contrats d'assurance-vie

L'administration fiscale vient de prendre une position contestable concernant **la prise en compte pour le plafonnement à l'ISF des revenus des contrats de capitalisation et d'assurance-vie** pour leurs montants soumis aux prélèvements sociaux (fonds ou compartiments en euros notamment). Cette position, publiée tardivement après le dépôt des déclarations d'IR faisant état de patrimoines imposables compris entre 1,3m€ et 2,57m€ mais avant le délai limite des déclarations annuelles d'ISF pour les patrimoines excédant ce seuil, contredit non seulement la décision du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 2012 et la définition légale des revenus à prendre en compte pour le plafonnement mais contraste également avec l'ancienne doctrine applicable sur le sujet. Le sujet pourrait prochainement évoluer à l'occasion de recours contre cette doctrine, voire le cas échéant de façon plus radicale par voie de validation législative avec néanmoins une incertitude constitutionnelle.

2/ Convention fiscale sur les successions France/Suisse

La convention fiscale devrait finalement être signée en juillet 2013 après l'acceptation de quelques aménagements demandés par la Suisse notamment sur les plus-values immobilières. L'entrée en vigueur, initialement prévue pour 1^{er} janvier 2014, serait reportée après ratification parlementaire et sous réserve d'un éventuel référendum.

III/ Lutte contre la fraude fiscale

1/ Fraude fiscale - Projets en cours d'examen

Complétant les mesures votées fin 2012, **de nombreuses dispositions seraient prochainement adoptées durcissant sensiblement la lutte contre la fraude**. Il en va ainsi de **la procédure judiciaire d'enquête fiscale** visant à constater les infractions de fraude fiscale qui serait étendue au blanchiment de fraude fiscale. Les présomptions caractérisées permettant le recours à cette procédure seraient

applicables en cas d'utilisation de comptes ou contrats détenus à l'étranger et d'interpositions de personnes ou entités établies à l'étranger sans distinguer selon les pays.

Les sanctions applicables en cas de fraude fiscale seraient renforcées **en cas de fraude fiscale aggravée** résultant de comptes ou contrats ouverts à l'étranger, de l'interposition de personnes ou entités établies à l'étranger, de domiciliation fictive ou artificielle à l'étranger ainsi que d'actes, ou d'inter-

position d'entité, fictifs ou artificiels. Les peines seraient dans ce cas portées à 2 m€ et 7 ans d'emprisonnement. Par ailleurs, le projet **prévoit d'allonger la prescription de l'action pénale** à l'initiative de l'administration en cas de fraude fiscale de 3 ans à **6 ans**. Au-delà du net durcissement des règles applicables, leur mise en œuvre sera également déterminante alors que les poursuites pénales pour fraude fiscale ont jusqu'à présent été limitées pour l'essentiel aux cas caractérisés.

2/ Avoirs non déclarés détenus à l'étranger

Les avoirs non déclarés détenus à l'étranger pourront, dans certaines conditions publiées dans une Circulaire du 21 juin 2013, faire l'objet d'une **procédure de régularisation fiscale** avant l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions renforçant la lutte contre la fraude. **Contrairement aux régularisations antérieures, la nouvelle procédure ne permet plus de régulariser les avoirs non déclarés sur une base anonyme**. La procédure auprès de la DNVSF en charge de la fiscalité personnelle est par ailleurs réservée aux contribuables **sollicitant spontanément une régularisation** : elle exclut les contribuables faisant l'objet d'une procédure administrative (demande d'information, ESFP notamment) ou judiciaire ainsi que les avoirs ayant pour origine une activité occulte. Une attention particulière est à cet égard portée à l'origine des avoirs et à leurs justifications. Lorsqu'elles sont admises, les demandes, dûment documentées au moyen de l'ensemble des justificatifs nécessaires et des déclarations rectificatives, font l'objet d'une transaction portant sur les seules pénalités. Les impositions (IR, prélèvements sociaux, ISF voire droits de mutation selon le cas) et l'intérêt de retard sont exigibles selon les règles de droit commun. En revanche, **les pénalités pour manquement délibéré et amendes pour manquement déclaratif** sont respectivement réduites selon l'origine des avoirs à :

- 15% des impositions et 1,5% des avoirs non déclarés pour les avoirs reçus par voie de succession/donation ou en qualité de non-résident,

- 30% des impositions et 3% des avoirs dans les autres cas.

La période de régularisation peut remonter selon les pays concernés jusqu'en 2006 pour l'IR et jusqu'en 2007 pour l'ISF. Aucune précision n'a été donnée par l'administration sur la durée d'application de cette procédure.

3/ Échange automatique de renseignements

Le renforcement de la coopération administrative entre États membres depuis le 1^{er} janvier 2013 doit notamment emporter **la fin du secret bancaire au sein de l'Union** et l'obligation d'accorder le même niveau d'échanges entre États membres que dans les échanges avec les pays tiers. Il en va ainsi de l'accord FATCA avec les États-Unis imposant unilatéralement la fourniture d'informations. **L'échange automatique entre États membres serait applicable à compter du 1^{er} janvier 2015** pour certains revenus avant d'être étendu à d'autres revenus ultérieurement. L'échange automatique d'informations entre pays devient par ailleurs la norme au niveau international à la suite de **la modification de la Convention Modèle OCDE** et de son approbation notamment par l'Autriche et le Luxembourg, en complément de la mise en place du formulaire normalisé multilatéral d'échange de renseignements. Enfin, la France a décidé **d'étendre au 1^{er} janvier 2016 la liste des pays dits non coopératifs (ETNC) aux états n'ayant pas conclu de convention portant échange automatique de renseignements**. Les flux entrants ou sortants avec ces pays seraient ainsi fortement imposés (retenue à la source de 75% sur flux sortants, renversement de la charge de la preuve, imposition sans régime de faveur des flux entrants).

4/ Assurance-vie - Déclaration des souscripteurs et bénéficiaires

Un fichier centralisé recensant les souscripteurs et bénéficiaires des contrats d'assurance-vie serait mis en place pour 2015 comportant des informations détaillées relatives aux contrats souscrits et dénoués.

Avertissement Le contenu de ce document n'est fourni qu'à titre informatif et ne constitue pas un avis juridique. Vous ne devez et ne pouvez pas vous fonder sur une quelconque information citée dans ce document sans demander l'avis d'un avocat. Le cabinet Lefèvre, Société d'Avocats n'assume aucune responsabilité quant à l'usage des informations contenues dans ce document.

Pour plus d'information sur toute question en Actualité fiscale, veuillez contacter :

Guillaume Lefèvre – avocat associé & Florence Large – avocat associé

13, rue du Docteur Lancereaux – 75008 Paris – Tél. : 33 (0)1 56 62 31 31 – Fax : 33 (0)1 56 62 31 30

glefevre@lefevreassociés.com – www.lefevreassociés.com – flarge@lefevreassociés.com