

Lefèvre, Société d'Avocats

Actualité - Droit fiscal

Loi de Finances pour 2014 – Loi de Finances rectificative pour 2013
Loi portant lutte contre la fraude fiscale

/ Entreprises - Impôt sur les sociétés

1/ Prix de transfert - Contrôle fiscal

Comme indiqué dans les Brèves Fiscales n°10, plusieurs dispositions **renforçant les règles en matière de contrôle de prix de transfert** ont été adoptées. Ainsi, aucun effet suspensif n'est désormais attaché à l'ouverture d'un recours en procédure amiable ouvert à compter du 1^{er} janvier 2014 à la suite d'impositions notifiées, ce qui oblige en pratique à solliciter le sursis de paiement de droit commun sous réserve de la constitution de garanties adéquates. En matière de documentation, les entreprises actuellement astreintes à une obligation documentaire devront la compléter par des décisions de rulings accordées par les autorités fiscales étrangères et devront désormais transmettre les principaux éléments de leur documentation dans les 6 mois de la date limite de dépôt de la déclaration annuelle permettant une prise de connaissance plus rapide par l'administration fiscale. En revanche, la pénalité de 0,5% du chiffre d'affaires pour manquement à l'obligation documentaire en l'absence de redressement a été invalidée par le Conseil constitutionnel. Il en va de même en matière de contrôle des opérations de restructuration du renversement de la charge de la preuve en cas de transfert des fonctions et des risques à une entreprise liée. Plus largement **en matière de contrôle fiscal**, les entreprises tenant **une comptabilité analytique** et remplissant certains critères de seuil (chiffres d'affaires/total bilan) devront présenter leur comptabilité analytique en cas de contrôle fiscal. Il en va de même de la présentation de **la comptabilité consolidée**. Ces obligations de présentation applicables aux avis d'imposition de vérification émis à compter du 1^{er} janvier 2014 pourront donc concerner des exercices passés mais encore ouverts à contrôle. Leur non-respect sera sanctionné par une amende forfaitaire (et non proportionnelle au chiffres d'affaires comme initialement prévu).

2/ Financement hybride

Nouvelle limitation de déduction des charges financières entre entreprises liées (article 212-Ib CGI)

Afin de prévenir l'optimisation fiscale par recours aux instruments hybrides évitant une imposition comme tels

des intérêts pour le créancier, la déductibilité des intérêts versés à une entreprise liée devient soumise à une condition d'imposition minimale du créancier (8,33% en l'état actuel) dont la preuve incombe au débiteur. En cas de non-imposition ou d'imposition insuffisante, les intérêts seront exclus des charges déductibles pour le débiteur et traités comme des intérêts excédentaires au sens de l'article 212-I du CGI. Cette limitation est applicable aux intérêts dus au titre des exercices clos à compter du 25 septembre 2013.

Non-application du régime des sociétés-mères

Dans la même optique, la Commission européenne a proposé une modification de la directive mère-fille afin de prévenir l'optimisation fiscale internationale. Elle vise d'une part à instaurer une règle anti-abus commune afin d'ignorer les montages artificiels et d'imposer sur la base de la réalité économique des activités exercées. Elle prévoit d'autre part de ne plus permettre la double non-imposition sur les prêts hybrides en imposant obligatoirement les revenus ayant donné lieu à déduction fiscale dans un autre État membre. La directive amendée devrait être mise en œuvre pour le 31 décembre 2014.

3/ Contribution exceptionnelle sur l'IS et projet de réforme

Le taux de la contribution exceptionnelle applicable aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires de plus de 250M€ est relevé de 5% à 10,7% pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013. Ce relèvement de taux **porte à près de 38% le taux d'imposition des bénéfices non distribués** et à près de 40% le taux des bénéfices distribués. Cette disposition a finalement été adoptée alors que des propositions pour introduire **de nouvelles modalités d'imposition des bénéfices des entreprises (hors PME) sur la base de l'excédent net d'exploitation** dans la perspective d'une réforme structurelle de l'imposition des entreprises n'avaient pas abouti en 2013. L'introduction d'une nouvelle imposition minimale des bénéfices des entreprises afin de prévenir l'érosion de l'assiette de l'impôt sur les sociétés devrait prochainement être étudiée à l'occasion des Assises de la fiscalité en 2014.

4/ Taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations

Une taxe exceptionnelle est instaurée à la charge des entreprises versant des rémunérations élevées définies sur une base extensive (toutes rémunérations et avantages assimilés attribués en qualité de salarié y compris l'épargne salariale, les options d'actions, les actions gratuites, les BSPCE et les rémunérations de mandataire social comme les jetons de présence) **attribués ou acquises en 2013 ou 2014**. La taxe s'élève à 50% des rémunérations individuelles excédant 1M€ dans la limite de 5% du chiffre d'affaires. Dans les groupes de sociétés, les conditions d'application de la taxe s'apprécient au niveau de chaque entreprise. La taxe devrait être déclarée et payée au plus tard le 30 avril de l'année suivante sur la base d'un imprimé prochainement disponible. Si la taxe devrait a priori être

déductible pour le calcul de l'IS, elle n'est pas déductible pour le calcul de la contribution exceptionnelle.

5/ Participation des salariés

(suite Brèves Fiscales n°10)

Légalisant la doctrine administrative invalidée par une décision du Conseil d'État récente en 2013 sur la non-prise en compte des crédits d'impôts pour le calcul de l'IS dans la détermination de la participation des salariés, une nouvelle disposition devait prévoir que l'impôt sur les sociétés serait diminué du montant des crédits d'impôt imputés (hors CICE). Cette disposition a finalement été invalidée par la Conseil constitutionnel comme ne relevant pas d'une loi de finances mais pourrait être ré-adoptée dans une loi ultérieure.

II/ Particuliers

IIA/ Impôt sur le revenu (IR)

1/ Plus-values mobilières - PEA

(suite Brèves Fiscales n°10)

Plus-values sur valeurs mobilières

Revenant sur la réforme adoptée en 2012 en matière de plus-values de cession de titres, un nouveau régime d'imposition des plus-values mobilières **s'applique pour l'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values et des gains réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013**. Pour l'essentiel, il prévoit de nouveaux abattements plus avantageux à l'IR **tout en abrogeant à compter du 1^{er} janvier 2014 les régimes d'exonération spécifiques** :

- Régime de droit commun : après 2 ans de détention, un abattement de 50% est applicable entre 2 et 8 ans de détention porté à 65% à compter de 8 ans soit un taux d'imposition effectif de près de 33% prélèvements sociaux inclus après 8 ans de détention.
- Régime incitatif favorisant la prise de risque et le développement des PME : réservé sous certaines conditions aux plus-values de cession de titres de PME de moins de 10 ans et destiné à se substituer aux régimes actuels d'exonération, les abattements s'élèvent à 50% entre un an et 4 ans de détention, 65% de 4 ans à 8 ans et 85% (prélèvements sociaux inclus) à compter de 8 ans. L'imposition effective pourrait ainsi être ramenée à près de 24%.
- Un abattement spécifique de 500K€ est applicable à compter du 1^{er} janvier 2014 sous certaines conditions

pour les chefs d'entreprise partant en retraite pour l'ensemble des gains de cession dans une même entreprise.

- Certaines plus-values (JEL, cession dans le groupe familial notamment) actuellement exonérées deviennent ainsi imposables à compter du 1^{er} janvier 2014. Le régime d'imposition des plus-values à 19% des créateurs d'entreprise est également abrogé à compter du 1^{er} janvier 2013. Enfin, le régime de report des plus-values sous condition de réemploi susceptible d'aboutir à une exonération définitive après 5 ans sous certaines conditions est également abrogé pour les plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.
- Les distributions de plus-values par les OPCVM au profit de porteurs personnes physiques depuis le 1^{er} janvier 2013 sont également soumises à ce régime.
- Certaines précisions sont également apportées sur l'imposition des plus-values des non-résidents.
- Les profits sur instruments financiers à terme réalisés à compter du 1^{er} janvier 2014 par les opérateurs occasionnels sont également soumis au régime des plus-values de cession au barème sans abattement.

PEA

Outre le relèvement du plafond du PEA à 150K€ et la création d'un PEA-PME dans la limite de 75K€ de versements complémentaires et soumis au même régime que le PEA ordinaire, de nouvelles dispositions anti-abus excluent du bénéfice du PEA **les actions de préférence et les bons de souscription ou d'acquisition d'actions non-inscrits en compte au 31 décembre 2013**.

2/ Assurance-vie

En matière d'impôt direct, **un nouveau contrat euro-croissance** diversifié et encourageant la prise de risque est mis en place à compter du 1^{er} janvier 2014 offrant à l'assuré **une garantie en capital ou en rente après 8 ans de détention**. Ce nouveau contrat peut être issu de la conversion de contrats existants avec maintien de l'antériorité fiscale ou de la souscription de nouveaux contrats. L'assujettissement aux prélèvements sociaux des produits est étendu par ailleurs à l'atteinte de la garantie à compter du 1^{er} janvier 2014 pour les produits des compartiments ayant donné lieu à la provision pour diversification, dans la limite de l'excédent de valeur de rachat sur les primes versées.

Par ailleurs, **les prélèvements sociaux sur les contrats d'assurance-vie sont désormais exigibles aux taux applicables lors de leur dénouement** (15,5% actuellement) et non plus aux taux historiques d'acquisition des gains, sous réserve des gains acquis au cours des 8 premières années pour les contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1990 et le 25 septembre 1997 conformément à la décision du Conseil constitutionnel.

3/ Plus-values de cession immobilières

Les plus-values sur **cessions de terrains à bâtir** restent soumises au régime existant prévoyant une exonération totale d'IR et de prélèvements sociaux au bout de 30 ans. La suppression de l'abattement prévue à compter du 1^{er} mars 2014 a en effet été censurée par le Conseil constitutionnel.

Les **cessions d'autres biens immobiliers** réalisées à compter du 1^{er} septembre 2013 bénéficient d'un abattement pour détention permettant une exonération d'IR au bout de 22 ans (30 ans en matière de prélèvements sociaux). **Un abattement exceptionnel temporaire de 25%** est par ailleurs prévu pour les cessions réalisées entre le 1^{er} septembre 2013 et le 31 août 2014 (sauf exceptions).

4/ Transfert de résidence hors de France - Exit tax

Le régime d'imposition des plus-values latentes en cas de transfert de domicile hors de France est dans l'ensemble durci sous réserve de certains aménagements, par différentes dispositions applicables **à compter du 1^{er} janvier 2014** :

- **Le champ d'application** est élargi aux patrimoines de valeurs mobilières et droits sociaux excédant 800.000€ incluant désormais les OPCVM même si le seuil de

participation dans les sociétés est par ailleurs relevé à 50% (contre 1% jusqu'en 2013) ;

- Lorsqu'elles sont requises pour bénéficier du sursis de paiement, **les constitutions de garanties** doivent représenter 30% des plus-values latentes et en report ainsi que des créances ;

- Les transferts de titres hors UE et EEE imposent au contribuable d'apporter la preuve de l'absence de but principalement fiscal **en cas de donation des titres** après transfert de résidence fiscale (à compter de 2016 néanmoins) ;

- **La durée de détention des titres** concernés par l'imposition des plus-values est portée de 8 à 15 ans avant dégrèvement ou restitution (IR et/ou prélèvements sociaux selon le cas) ;

- **Les apports de titres concernés par l'exit tax à une société contrôlée (article 150-0B ter CGI) après transfert de résidence fiscale hors de France** font l'objet de précisions pour reporter le sursis de paiement sur les titres reçus jusqu'à l'expiration du report d'imposition applicable (cession des titres reçus ou des titres apportés dans les 3 ans de l'apport sauf réinvestissement dans les 2 ans) ;

- En cas de transfert dans l'UE ou l'EEE à compter du 1^{er} janvier 2014, **les moins-values réalisées sur titres** font l'objet de modalités d'aménagement plus souples.

IIB/ Particuliers - Enregistrement

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

À la suite de la doctrine administrative imposant de prendre en compte dans le calcul du plafonnement pour l'ISF les revenus et gains sur les fonds (ou les compartiments) euros acquis au titre des contrats d'assurance-vie (Brèves Fiscales n°10), le Conseil d'État a annulé par une décision du 20 décembre 2013 la doctrine administrative concernée pour l'ISF 2013 (retirée depuis du BOFiP).

Légalisée par une nouvelle disposition du projet de loi de finances pour 2014, cette doctrine a finalement été censurée par le Conseil constitutionnel, comme la première tentative l'avait été dans le projet loi de finances pour 2013 en décembre 2012. Les revenus et gains des fonds (ou compartiments) euros ne sont donc pas à prendre en compte dans le calcul du plafonnement pour l'ISF. Les contribuables qui auraient appliqué la doctrine administrative en intégrant ces revenus dans la base du plafonnement pour l'ISF 2013 peuvent donc envisager des réclamations selon le cas de figure concerné.

2/ Assurance-vie et prélèvement sur capitaux décès

Contrat vie-génération

Un nouveau contrat d'assurance-vie en unités de compte (issu de la transformation de contrat existant entre 2014 et fin 2015) est mis en place destiné à l'investissement dans le logement social ou intermédiaire, l'économie sociale ou solidaire, le capital-risque ou les ETI. **Il bénéficie d'un abattement d'assiette de 20%** sur le prélèvement sur

capitaux décès avant l'abattement de 152.500€ **pour les décès survenus à compter du 1^{er} juillet 2014.**

Prélèvement capitaux décès

Le taux majoré du prélèvement sur capitaux décès est relevé de 25% à 31,25% et s'applique dès le montant de 700.000€ (au lieu de 902.838€). Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des contrats d'assurance-vie pour les décès survenus à compter du 1^{er} juillet 2014.

III/ Lutte contre la fraude et l'optimisation fiscale

1/ Fraude fiscale

La loi sur la lutte contre la fraude fiscale est entrée en vigueur le 8 décembre 2013 après invalidation de certaines dispositions par le Conseil constitutionnel. Elle comporte de nombreuses dispositions renforçant :

- **Les moyens d'investigation** dont dispose l'administration fiscale notamment **par l'exercice de son droit de communication et de l'utilisation de renseignements d'origine illicite** sous certaines réserves et en excluant les perquisitions ;
- **Les poursuites pénales pour fraude fiscale** par de nouvelles circonstances aggravantes résultant notamment de l'utilisation 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'interposition d'entité, fictifs ou artificiels. Les peines sont renforcées dans ce cas et portées à 2 M€ et 7 ans d'emprisonnement. Par ailleurs, **la prescription de l'action pénale** à l'initiative de l'administration en cas de fraude fiscale est allongée de 3 ans à **6 ans**. Au-delà du net durcissement de la législation répressive, sa 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

En complément de la circulaire du 21 juin dernier (Brèves Fiscales n°10), l'administration a publié une nouvelle circulaire en date du 12 décembre 2013 durcissant le régime des régularisations à la suite de l'adoption de la loi de lutte contre la fraude fiscale. Ces modifications concernent :

- La pénalité pour manquement délibéré à compter de l'ISF 2014 désormais applicable au taux de 40% (et non plus 10%) pour les primo-déclarants ;
- En cas de trust, le taux de l'amende pour manquement déclaratif est porté à 3,75% en cas d'avoir reçu par voie de succession ou donation ou constitué en qualité de non-résident et à 7,5% dans les autres cas.

3/ Déclaration des schémas d'optimisation fiscale

Un projet de déclaration des schémas d'optimisation fiscale dont la définition restait à préciser par décret, avait prévu **d'obliger les personnes concevant d'une part et les personnes mettant en œuvre de tels schémas d'autre part**, à les déclarer préalablement à l'administration fiscale à partir de 2015. Une sanction de 5% était prévue en cas de manquement à cette obligation déclarative. Malgré son invalidation par le Conseil constitutionnel, l'administration pourrait être de nouveau tentée comme par le passé d'instaurer sous certaines conditions une telle obligation en s'inspirant des expériences de pays étrangers ayant mis en œuvre de telles dispositions.

4/ Abus de droit

L'extension de l'abus de droit fiscal aux actes motivés par un but principalement fiscal (et non plus exclusivement) aux notifications faites à compter de 2016 pour les actes passés à compter du 1^{er} janvier 2014 a été invalidée par le Conseil constitutionnel. En l'absence d'acte fictif, l'abus de droit doit donc être motivé par **un but exclusivement fiscal**.

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 :

Florence Large – avocat associé (Tél. : 33 (0)1 56 62 31 35) & Guillaume Lefèvre – 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
flarge@lefevreassociates.com – glfevre@lefevreassociates.com – www.lefevreassociates.com