

du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle.

- à 1.500 € lorsque le montant de l'amende ci-dessus est inférieur à cette somme.

Enfin, l'absence de remise des fichiers sous forme dématérialisée serait assimilée à une « opposition à contrôle fiscal » qui pourrait conduire à une évaluation d'office des bases assortie de la pénalité de 100% applicable dans ce cas en complément de l'amende ci-dessus.

Ce nouveau dispositif s'applique aux contrôles pour lesquels **les avis de vérification seront adressés après le 1^{er} janvier 2014.**

2/ Procédures d'enquête et de perquisition

Plusieurs dispositions viennent renforcer les procédures permettant **la recherche ou la constatation d'infractions** à compter de l'entrée en vigueur de la 3^e loi de finances rectificative pour 2012 (31 décembre 2012). S'agissant de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, les nouvelles dispositions relevant de la procédure pénale sont d'application immédiate même pour des faits commis antérieurement.

Les procédures concernées sont les suivantes :

- adaptation de la procédure de **droit de visite et de saisie** par la création de dispositions spécifiques aux perquisitions informatiques ;
- élargissement de la procédure de **flagrance fiscale** ;
- élargissement du champ de **la procédure judiciaire d'enquête fiscale** aux fraudes fiscales complexes résultant soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger soit de l'utilisation de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

3/ Délais des demandes en restitution et en réparation

Actions en restitution d'impositions pour non-conformité à une norme supérieure

Les actions en restitution d'impôts fondées sur une décision juridictionnelle ou un avis au contentieux révélant leur non-conformité à une norme supérieure

sont désormais soumises aux délais de droit commun décomptés à la date de leur versement ou de leur mise en recouvrement.

Le point de départ du délai de réclamation ne sera donc plus constitué par la décision juridictionnelle elle-même. Seules les réclamations effectuées avant la fin de la deuxième année suivant celle du versement ou de la mise en recouvrement de l'impôt seront recevables. La période répétitive se trouve corrélativement abrégée d'un an par rapport au droit antérieur.

Ces nouvelles dispositions moins favorables au contribuable s'appliquent aux **décisions juridictionnelles et avis rendus au contentieux prononcés à compter du 1^{er} janvier 2013.**

Actions en réparation d'un préjudice

Les règles gouvernant la réparation du préjudice commercial ou financier subi du fait de la législation ou de l'activité des services fiscaux (distinct du préjudice né de l'obligation de s'acquitter des impôts) sont désormais limitées dans le temps (nouvel article 190 A du Livre des Procédures Fiscales) : les actions en réparation ne peuvent ainsi porter que sur une période postérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle la créance a été révélée au demandeur.

Sont concernées :

- les actions en réparation du préjudice subi fondées sur **la non-conformité de la règle de droit** dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, que cette non-conformité ait été **révélée ou non par une décision juridictionnelle ou un avis** rendu au contentieux ;
- les demandes de dommages et intérêts résultant de la **faute commise dans l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt.**

Ces nouvelles dispositions moins favorables au contribuable s'appliquent aux **actions en réparation relatives à des créances dont l'existence a été révélée au demandeur à compter du 1^{er} janvier 2013.**

Des modifications similaires sont apportées au Code des douanes.

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 (entreprises), veuillez contacter :

Florence Large – avocat associée & 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@lefevreassociés.com – www.lefevreassociés.com – glefevre@lefevreassociés.com

Lefèvre, Société d'Avocats

Brèves fiscales (entreprises)

2^e et 3^e lois de finances rectificatives pour 2012 / Loi de finances pour 2013

I/ Impôt sur les sociétés

1/ Crédit d'impôt compétitivité-emploi – CICE (article 244 quater C CGI)

Un nouveau crédit d'impôt sur les sociétés est instauré à l'article 244 quater C du code général des impôts (CGI) pour améliorer la compétitivité des entreprises. Ce crédit d'impôt est calculé sur les salaires versés dans la limite de 2 fois et demie le SMIC.

Le crédit d'impôt est applicable aux salaires versés **à compter du 1^{er} janvier 2013 au taux de 4% et de 6% les années suivantes** mais n'est pas plafonné. Les entreprises doivent être imposables d'après le bénéfice réel et les salaires versés retenus pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés (IS) ou à l'impôt sur le revenu (IR). Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année de versement des salaires ou à défaut constitue une créance sur l'État qui, sauf cas particuliers, est imputable sur l'IS au titre des 3 années suivantes ou à défaut remboursée.

Comme pour d'autres crédits d'impôts, la créance est incessible et inaliénable sauf dans le cadre des articles 313-23 à 313-35 du code monétaire et financier (cessions dites Dailly) sans pour autant pouvoir faire l'objet de plusieurs nantissements ou cessions partielles. Un préfinancement devrait être également mis en place pour les PME dès 2013 permettant aux entreprises concernées d'obtenir des avances bancaires avec la garantie de la nouvelle banque publique d'investissement (BPI).

Les modalités de comptabilisation du CICE restent à être confirmées par les autorités comptables. Contrairement à d'autres crédits d'impôt comparables (crédit d'impôt recherche notamment), l'article 244 quater C du CGI ne prévoit aucune disposition destinée à neutraliser le produit d'impôt ainsi constaté. Selon la comptabilisation retenue, des conséquences sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ou la participation des salariés pourraient ainsi être à envisager.

Enfin si le CICE n'est pas soumis à d'autres conditions plus précises, l'article 244 quater C I du CGI impose néanmoins des efforts aux entreprises dans différents domaines afin d'en respecter la finalité pour l'amélioration de leur compétitivité. Elles devront à cette fin retracer dans leurs comptes annuels l'utilisation du CICE conformément à l'objet rappelé ci-dessus sans pouvoir servir au financement d'une hausse des bénéfices distribués ni augmenter les rémunérations des dirigeants.

La généralité de ces dernières dispositions appelle des précisions par les autorités compétentes concernant les efforts respectant l'objet du CICE ainsi que le suivi de son utilisation afin de mieux évaluer les contreparties réellement exigées des entreprises.

2/ Charges financières, limitation de déductibilité

Acquisition de titres de participation (article 209 IX CGI)

Venant compléter les dispositions limitant les charges financières encourues en cas d'acquisition de titres de participation (article 223 B al. 7 du CGI pour les groupes intégrés et article 212 I et II du CGI pour les intérêts servis aux sociétés liées concernant les taux et les règles de sous-capitalisation), la loi de finances pour 2012 du 28 décembre 2011 prévoit à l'article 209 IX du CGI une nouvelle limitation forfaitaire des charges financières résultant de l'acquisition des titres de participation visant l'acquisition par des sociétés françaises de titres dont le contrôle ou le pouvoir de décision effective sont en fait assurés par des sociétés étrangères et inspirée, pour sa détermination forfaitaire, de la limitation applicable aux groupes intégrés (amendement Charasse). Sauf exception (valeur totale de l'ensemble des titres de participation inférieure à 1 million d'euros), l'acquéreur ne peut s'exempter de la réintégration qu'en rapportant la preuve de l'exercice d'un contrôle et de son caractère effectif sur la société acquise ou à défaut et, selon l'exercice concerné, de

l'absence de financement par emprunt ou d'un ratio d'endettement groupe supérieur.

Après un premier projet diffusé en consultation le 16 mars 2012, l'administration a publié le 30 novembre 2012 au BOFIP l'instruction définitive commentant l'article 209 IX du CGI. Si dans l'ensemble l'instruction définitive reprend la plupart des premiers commentaires, certains commentaires semblent donner une interprétation extensive de l'article 209 IX du CGI sur certains points (titres de participation français ou étrangers sans précision par rapport au premier projet visant les seuls titres étrangers, nature des opérations d'acquisition à titre onéreux, charges financières notamment). Ils donnent par ailleurs des précisions sur la démonstration du contrôle et de son exercice effectif ainsi que sur la société susceptible d'exercer un tel contrôle pour échapper à la réintégration d'un montant forfaitaire d'intérêts. Il conviendra d'être notamment vigilant sur la notion de « *holding passive* » à laquelle est déniée tout exercice effectif du contrôle par rapport à la notion de « *holding animatrice* ».

Il convient de rappeler que la **démonstration du contrôle et de son exercice effectif** doit être effectuée au titre de l'année d'acquisition ou des exercices couvrant une période de 12 mois à compter de leur acquisition pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2012 (soit en pratique sur l'un des 2 exercices) et au titre du premier exercice ouvert après cette date pour les titres acquis avant le 1^{er} janvier 2012.

La **période de réintégration** concerne l'exercice au titre duquel la démonstration doit être apportée comme indiqué ci-dessus et les exercices clos jusqu'au terme de la 8^e année suivant l'acquisition.

En pratique, les acquisitions de titres réalisées **depuis le 1^{er} janvier 2005** sont susceptibles d'être concernées par cette limitation des charges et devront être examinées attentivement au regard des commentaires définitifs sur l'article 209 IX du CGI en vue de la démonstration à effectuer au titre du premier exercice ouvert après le 1^{er} janvier 2012.

Limitation globale (article 212 bis CGI)

Ajoutant une limitation globale de déductibilité des charges financières aux limitations spécifiques existantes (cf. ci-dessus), le nouvel article 212 bis du CGI prévoit de limiter la **déduction des charges financières nettes des entreprises d'un montant d'au moins 3 millions d'euros en réintégrant une fraction forfaitaire de 15% de charges financières pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012 et de 25% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014**. Des dispositions particulières sont prévues pour prendre en compte la

quote-part de charges financières incluses dans les contrats de crédit-bail, location avec option d'achat et location simple de biens meubles entre entreprises liées au sens de l'article 39-12 du CGI.

Les charges financières supportées par un délégataire, concessionnaire ou partenaire privé pour la réalisation ou la gestion d'équipements publics dans le cadre de contrats de délégation de service public, concession de travaux publics, concession, partenariats et de bail emphytéotique ne sont pas soumis à la limitation globale **pour les seuls contrats conclus avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2013 soit le 30 décembre 2012**.

En cas de groupe fiscal intégré, la limitation s'applique au niveau groupe en faisant masse des charges et produits financiers nets des sociétés membres. Les charges financières nettes s'entendent des charges relatives aux sommes laissées ou mises à disposition des sociétés membres du groupe fiscal **par des personnes non membres**. Le seuil de 3 millions d'euros s'apprécie au niveau groupe.

L'**articulation des différentes dispositions limitant la déductibilité des charges financières** a également été précisée en prévoyant l'application des règles de limitation spécifiques prioritairement aux règles plus générales sans double emploi de réintégrations, la limitation de 75% de déduction des charges financières nettes ne s'appliquant qu'en dernier lieu.

L'application immédiate dès l'année 2012 de cette nouvelle limitation combinée avec l'effet notamment sur la trésorerie d'autres modifications fiscales importantes (reports déficitaires, autres limitations etc) oblige à reconsidérer l'ensemble des flux de financement en particulier dans les opérations de rachat d'entreprises.

3/ Reports déficitaires

Changement d'activité réelle (article 221-5 CGI)

Le nouvel article 221-5 du CGI définit de façon plus précise mais aussi plus large la notion de changement d'activité réelle emportant cessation d'entreprise avec notamment la perte des reports déficitaires. Il prévoit ainsi que **pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012** sont notamment considérés comme des changements d'activité réelle :

- La **disparition des moyens de production nécessaires à l'exploitation** pendant plus de 12 mois sauf cas de force majeure ou **la disparition des moyens de production suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux**. Sur agrément préalablement délivré, cette disparition des moyens de production ne sera toutefois pas considérée comme un changement d'activité lorsque

l'interruption et la reprise seront justifiées **par des raisons principalement non fiscales**.

- L'**adjonction d'une ou plusieurs activités** entraînant au titre de l'exercice de sa survenance ou du suivant une augmentation de plus de 50% par rapport à l'exercice précédant l'adjonction (mesuré en chiffres d'affaires, effectif moyen et montant des actifs immobilisés) ;

- L'**abandon ou le transfert, même partiel, d'une ou plusieurs activités** entraînant une diminution de plus de 50% appréciée dans les mêmes conditions.

Les cas d'adjonction, abandon ou transfert d'activité même partiel **indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois** pourront toutefois, sur agrément préalablement délivré, ne pas être constitutifs d'un changement réel d'activité.

Les précisions apportées par le nouvel article 221-5 du CGI rendent ainsi caduques, sauf obtention d'un agrément préalable, certaines interprétations jurisprudentielles qui avaient progressivement admis l'absence de changement d'activité et le maintien des reports déficitaires dans certaines situations d'évolution d'activité.

Les prochains commentaires administratifs sur ces nouvelles dispositions ainsi que leur mise en œuvre par le bureau des agréments le cas échéant seront à examiner attentivement compte tenu d'un certain niveau d'interprétation permis par les textes, pour mieux évaluer les cas de changements ou non d'activité selon les circonstances de fait. L'application immédiate de ces nouvelles dispositions rend par ailleurs difficile toute anticipation sur l'évolution des activités.

Transfert de déficits et intérêts différés (opérations de restructuration)

Les conditions requises des sociétés ou groupes intégrés pour transférer les déficits reportables en cas de fusions et opérations assimilées sont devenues plus contraignantes pour **les exercices clos à compter du 4 juillet 2012**. En effet, le transfert des déficits reportables de l'apporteur/société absorbée sur agrément nécessite désormais, outre les conditions existantes d'option pour le régime de l'article 210 A du CGI et de justification de l'opération d'un point de vue économique et pour des motivations autres que principalement fiscales, les nouvelles conditions suivantes :

- L'activité à l'origine des déficits n'a pas fait l'objet de **changement significatif au cours de la période de constatation des déficits** apprécié en termes de clientèle, emploi, moyens d'exploitation, nature et volume d'activité ;

- L'activité à l'origine des déficits est poursuivie par la société absorbante/bénéficiaire **pendant au moins 3 ans sans faire l'objet pendant cette période de changement significatif** (apprécié dans les mêmes termes que ci-dessus) ;

- Les déficits ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine financier (déficits de sociétés holding notamment) ou immobilier.

Des dispositions identiques sont applicables aux fusions et opérations assimilées dans les groupes intégrés.

Les différents commentaires sur les transferts de déficits et d'intérêts différés en cas d'opérations de fusions et assimilées ont été publiés sur BOFIP le 27 novembre 2012 avec les nouveaux modèles d'agrément. Ils apportent notamment des précisions sur la détermination de l'origine des déficits au moyen de la comptabilité analytique, de l'appréciation de l'absence de changement significatif et du maintien de l'activité.

Réduction de la base d'imputation du déficit reportable en avant (article 209 I CGI)

Les modalités d'imputation des déficits reportables en avant sont durcies pour **les exercices clos à compter du 31 décembre 2012**. En effet, l'imputation des déficits reportables sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice devient **limitée à € 1 million, majorée d'un montant égal à 50% du bénéfice imposable** de l'exercice excédant cette première limite (contre 60% depuis 2011).

La part de déficit qui ne peut être déduite immédiatement reste reportable sur les exercices suivants dans la même limite sans limitation de durée. En cas de bénéfice imposable, il en résulte ainsi un taux minimum d'imposition de 17,2% (contre 13,77% depuis 2011) du bénéfice de l'exercice pour les entreprises (contribution sociale des sociétés incluse hors contribution exceptionnelle). Les mêmes règles s'appliquent aux groupes intégrés notamment pour le déficit reportable groupe, les déficits antérieurs individuels et l'imputation des déficits sur une base élargie.

Par exception néanmoins, la partie fixe du plafonnement (1 million d'euros) est majorée des abandons de créances consentis dans certaines conditions aux entreprises en difficulté.

L'application immédiate de cette limitation pour **les exercices clos à compter du 31 décembre 2012** devrait également s'appliquer au stock de déficits à la clôture de l'exercice précédent et affectera ainsi un peu plus la trésorerie des entreprises.

4/ Dernier acompte des grandes entreprises

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, les modalités de paiement du 4^e acompte d'impôt sur les sociétés sont aménagées. Les entreprises réalisant un chiffre d'affaires au moins égal à 250 millions d'euros (et non plus de 500 millions) doivent déterminer leur dernier acompte sur la base du bénéfice estimé pour l'exercice (et non plus le bénéfice de l'exercice précédent). Le taux du dernier acompte variable selon le chiffre d'affaires est également relevé et les pénalités sont aménagées en conséquence.

5/ Prorogation de la contribution exceptionnelle (article 235 ter ZAA CGI)

La contribution exceptionnelle de 5% initialement instaurée pour les exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013 est **prorogée de 2 ans jusqu'au 30 décembre 2015**.

Elle s'applique aux entreprises réalisant plus de 250 millions de chiffre d'affaires (en faisant masse des chiffres d'affaires des sociétés intégrées en cas d'intégration fiscale) et est assise sur le montant brut d'impôt sur les sociétés avant imputation des crédits d'impôt. Elle porte ainsi le taux d'imposition du bénéfice relevant du taux normal à 35%.

6/ Plus-values de cession de titres de participation

L'imposition des plus-values de cession de titres de participation détenus depuis au moins 2 ans (plus-values à long terme) est relevée **à compter des exercices clos à compter du 31 décembre 2012**.

D'une part, la quote-part de frais et charges n'est désormais plus assise sur les plus-values nettes de cession de titres de participation réalisées au cours de l'exercice mais sur la seule **plus-value brute** sans prise en compte des moins-values de cession réalisées au cours de l'exercice. L'imposition de la quote-part de frais et charges n'est toutefois due qu'en cas de plus-values nettes de cession de ces titres comme actuellement.

D'autre part, le taux d'imposition de la quote-part est relevé de 10% à 12% pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

L'application immédiate de ces nouvelles dispositions dès la clôture 2012 (clôture en année civile) affecte directement par leur caractère rétroactif les cessions réalisées en 2012 avant le vote de la loi ou de la présentation de l'amendement. Les plus-values devenues imposables à compter de l'exercice clos au 31 décembre 2012 à la suite de

l'expiration d'un sursis d'imposition en cours d'année sont notamment concernées.

7/ Transfert de siège ou d'établissement hors de France (article 221-2 CGI)

Le transfert de siège (statutaire ou réel) ou d'établissement hors de France entraîne les conséquences de la cessation d'activité (notamment pertes des déficits reportables, imposition des plus-values latentes, en report et en sursis, bénéfiques en cours ainsi que des revenus distribués aux associés) avec exigibilité immédiate de l'impôt. Par exception, aucune cessation d'activité ne peut être constatée en cas de transfert de siège dans l'UE qu'il s'accompagne ou non de la perte de la personnalité morale.

Par deux arrêts récents, la CJUE a jugé que le recouvrement immédiat de l'impôt sur les plus-values latentes afférentes aux actifs de sociétés résidentes ayant transféré leurs actifs en dehors du territoire national en même temps que leur siège social, constitue une restriction à la liberté d'établissement disproportionnée par rapport à l'objectif de répartition équilibrée de la matière imposable entre États membres. En revanche, **le choix offert à une entreprise entre un paiement immédiat de l'imposition avec son effet sur la trésorerie et un paiement différé de cette imposition** avec suivi administratif et intérêts de retard le cas échéant pourrait être envisageable selon la Cour, afin de concilier la liberté d'établissement et l'objectif de juste répartition des pouvoirs d'imposition.

Le recouvrement immédiat de l'impôt prévu par la législation française actuelle a rendu nécessaire l'aménagement des règles françaises afin de les mettre en conformité avec cette jurisprudence. Les nouvelles dispositions prévoient ainsi que même si **les transferts de siège ou d'établissement dans l'UE ou un état de l'EEE** avec clause d'assistance administrative et de recouvrement (Norvège et Islande) rendent toujours exigible l'impôt sur les plus-values afférentes aux transferts d'éléments d'actifs, l'entreprise dispose d'**un choix entre le paiement immédiat de l'impôt sur les plus-values latentes, en report et en sursis et le paiement étalé sur 5 ans au jour du transfert** (sauf événement particulier mettant fin au paiement étalé tels que le transfert hors UE, la dissolution, la cession des actifs ou le non-respect des échéances de paiement).

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux transferts réalisés à compter du 14 novembre 2012.

La faculté offerte de choisir entre paiement immédiat et paiement étalé (suggérée par l'avocat général lors d'une des affaires précitées) par opposition à un véritable différé d'imposition devra cependant être confirmée par la CJUE

à l'occasion d'une prochaine affaire mettant en cause ce type de législation. Il conviendra également d'être attentif aux prochains commentaires administratifs quant à la mise en œuvre du nouvel article 221-2 du CGI notamment en cas de transfert de l'ensemble des actifs ou de transfert de titres grevés d'un engagement de conservation sous régime de faveur.

8/ Aides entre entreprises (article 39-13 CGI)

Les conditions de déduction des aides consenties entre entreprises sont durcies pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

À l'exception des aides à caractère commercial, les aides de toute nature consenties entre entreprises sont expressément **exclues des charges déductibles** alors même qu'elles pourraient être accordées dans l'intérêt de l'entreprise qui les consent eu égard à l'existence d'une contrepartie en rapport avec l'importance de l'aide consentie. La définition des aides à caractère commercial a été largement développée par la jurisprudence et par la doctrine administrative notamment en cas d'aides combinant à la fois des relations à caractère commercial et financier.

Par exception, les aides à caractère non commercial consenties aux **entreprises en difficulté** dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire, de liquidation judiciaire et lors d'une procédure de conciliation (accord constaté ou homologué) sont déductibles à hauteur de la situation nette négative du bénéficiaire et en proportion de la quote-part des actionnaires autres que l'entreprise consentant l'aide en cas de situation nette positive.

Dans ce cas, l'aide consentie est toujours imposable pour la société bénéficiaire même si l'aide n'est en tout ou partie pas déductible pour la société qui la consent. Cette double imposition particulièrement dommageable pour une société en difficulté ne peut s'effacer qu'en présence d'aide consentie par une société mère avec engagement de la société bénéficiaire de procéder à une augmentation d'égal montant dans les 2 ans.

Les aides concernées sont par ailleurs exclues du calcul pour les besoins de la CVAE.

Le nouveau régime des aides à caractère non commercial entre entreprises s'avère ainsi désormais particulièrement pénalisant sauf augmentation de capital réservée aux sociétés-mères susceptible d'éliminer la double imposition. L'application immédiate de ces nouvelles règles pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 est en outre de nature à affecter des aides consenties en cours d'exercice avant connaissance de la loi.

9/ Moins-values de cession dans un délai de 2 ans après apport

Les cessions de titres de participation reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012 ne permettent plus la déduction de l'intégralité de la moins-value à court terme en cas de cession ultérieure dans les 2 ans lorsque la valeur réelle des titres reçus à la date d'émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité.

Cette disposition vise à mettre fin à la recapitalisation avant cession dans le délai de 2 ans de filiales en difficultés génératrice de moins-values à court terme déductibles au taux normal. En effet, contrairement à un abandon de créances autre qu'à caractère commercial, l'apport suivi de la cession des titres reçus en rémunération permet une déduction fiscale de la moins-value à hauteur de la différence entre la valeur de l'apport et la valeur réelle des titres au jour de l'émission.

La moins-value de cession dans les 2 ans de titres reçus en contrepartie d'un apport à une entreprise en difficulté dont la valeur réelle au jour de l'émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité **n'est donc désormais plus déductible à hauteur de la différence entre la valeur d'inscription des titres en comptabilité et leur valeur réelle à la date d'émission.**

L'application de ces nouvelles dispositions aux moins-values de cession entre entreprises liées mises en suspens devra être confirmée lorsqu'un des événements mettant fin au report se produit dans les 2 ans. Il en est de même pour les moins-values de cession dans les 2 ans entre sociétés membres d'un groupe fiscal intégré de titres reçus en contrepartie d'apport, pour lesquelles seule la fraction de moins-value à court terme déductible devrait être neutralisée en résultat d'ensemble.

10/ Apport de créance acquise à valeur décotée (article 209 VII bis CGI)

Afin d'éviter l'imposition d'un gain virtuel sur le rachat auprès de tiers de créances à valeur décotée sur une société suivie de l'incorporation de cette créance au capital de la société débitrice libérée par compensation avec la créance certaine liquide et exigible, il est désormais prévu que l'imposition de l'apporteur par rapport au prix d'acquisition de la créance soit déterminée en tenant compte de **la valeur réelle des titres** reçus en contrepartie et non plus de leur coût d'acquisition correspondant conformément aux recommandations de la CNCC à la valeur nominale de la créance.

Seuls les apports en numéraire libérés par voie de compensation avec des créances certaines liquides et exigibles sont éligibles à cette disposition. Par ailleurs, aucun lien de dépendance au sens de l'article 39-12 CGI ne doit exister entre le créancier initial et, d'une part, la société débitrice et, d'autre part, la société rachetant la créance.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

11/ Taxe de 3% sur les revenus distribués (article 235 ter ZCA CGI)

Une contribution additionnelle de 3% des revenus distribués est instaurée pour les sommes mises en paiement à compter du 17 août 2012 par les sociétés ou organismes français ou étrangers soumis à l'IS. Par exception, les organismes de placement collectif, les PME au sens communautaire (ie respectant certains seuils et intégrant les liens de dépendance avec d'autres entreprises) ou hors champ d'application de l'IS n'y sont pas assujettis.

La contribution de 3% est assise sur les revenus distribués comprenant les distributions résultant des organes compétents et les sommes réputées distribuées y compris celles des sociétés étrangères réalisant des bénéfices en France. En revanche, les distributions effectuées entre sociétés d'un même groupe fiscal ou entre SIIC détenues au moins à 95% en sont exonérées. La contribution de 3% ne s'applique pas non plus aux distributions payées en actions selon les modalités de l'article L 232-18 du Code de commerce sauf rachat d'actions dans le délai d'un an suivi d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

La contribution n'est pas déductible de l'IS. Par ailleurs, aucun crédit d'impôt ou créance de carry-back ne sont imputables sur la contribution.

La contribution doit être déclarée, liquidée et versée spontanément par la société distributrice. Le paiement de la contribution est effectué lors du premier versement d'acompte d'IS qui suit le mois de mise en paiement de la distribution. Les revenus réputés distribués sont considérés comme mis en paiement à la date de clôture de l'exercice.

La contribution de 3% réinstaura, selon des modalités différentes des règles ayant existé antérieurement, une contribution sur les bénéfices distribués et aboutit in fine à une majoration de 2% du taux d'imposition des bénéfices à 36,43% (hors contribution exceptionnelle de 5%). Contrairement aux règles antérieures et à l'exception des périmètres intégrés, aucune disposition n'est prévue pour éviter la double imposition entre sociétés-mères et filiales. À ce titre, ces dispositions soulèvent des interrogations

sur leur comptabilité au regard du droit communautaire et des conventions fiscales. Les prochains commentaires de l'administration sur la mise en œuvre de cette nouvelle contribution seront à étudier attentivement. En dehors des périmètres intégrés, les frottements fiscaux générés par la remontée des profits par voie de distribution imposent d'ores et déjà de reconsidérer la gestion des flux de trésorerie et le cas échéant les structures concernées.

12/ Acquisition-fusion d'une filiale dans le délai de 2 ans

Complétant différentes dispositions récemment adoptées pour prévenir le bénéfice de l'exonération des dividendes par les sociétés-mères ou dans les périmètres intégrés cumulé avec la déduction de la perte encourue en cas de cession moins de 2 ans après l'acquisition des titres (tel que le cas d'absorption de filiales distributrices avant 2 ans par une société tierce), une nouvelle restriction est apportée **visant l'absorption en régime de faveur par la société-mère de la filiale distributrice moins de 2 ans suivant son acquisition.**

Dans ce cas, l'exonération des dividendes distribués n'est pas remise en cause lorsque la fusion est placée sous le régime de faveur. En revanche, **la moins-value constatée lors de l'annulation des titres de la filiale par l'absorbante n'est désormais plus déductible à hauteur des distributions exonérées** car ayant ouvert droit au régime des sociétés-mères.

Cette disposition est applicable aux **exercices clos à compter du 4 juillet 2012.**

13/ Bénéfices provenant de pays à fiscalité privilégiée

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les dispositions régissant les délocalisations par les entreprises françaises de bénéfices dans des pays à fiscalité privilégiée (article 209 B du CGI), sont modifiées pour en renforcer l'effectivité dans la lutte contre l'évasion fiscale. Les changements concernés aboutissent notamment à simplifier certaines règles pour en faciliter l'application par l'administration fiscale dans sa démonstration de la délocalisation de bénéfices hors de France.

Seules les implantations (filiales ou établissements) dans des pays à fiscalité privilégiée situés hors de l'UE sont concernées par ces modifications.

Ces modifications peuvent être résumées comme suit :

- Les implantations hors UE autres que dans les ETNC (états ou territoires non coopératifs) sont présumées

permettre la délocalisation de bénéfices hors de France et par conséquent permettre l'imposition en France au titre de l'article 209 B du CGI,

- L'entreprise française supporte désormais la charge de la preuve d'établir qu'elle peut bénéficier de la clause de sauvegarde générale (ie les opérations ont principalement **un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire à régime fiscal privilégié**),

- Cette démonstration est réputée faite notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement **une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège**,

- Les seuils de présomption d'application de l'article 209 B du CGI en cas de revenus passifs (20%) et de revenus intragroupe (50%) sont supprimés ;

- Aucune distinction n'est plus faite entre ETNC et autres pays hors UE.

14/ CIR Innovation

Le régime du crédit d'impôt recherche (CIR) est étendu à **certaines dépenses d'innovation réalisées par les entreprises répondant à la définition communautaire des PME** (moins de 250 salariés et chiffre d'affaires n'excédant pas 50 millions d'euros ou total du bilan n'excédant pas 43 millions d'euros, tenant compte des liens de dépendance).

Sont concernées par le dispositif, les opérations réalisées en aval de la recherche et du développement et portant sur les activités de conception de prototypes de nouveaux produits ou d'installations pilotes de nouveaux produits.

Les dépenses concernées par ce nouveau dispositif sont les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf par les PME, qui sont affectées directement à la conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits, autres que les prototypes et installations de recherche ouvrant déjà droit au CIR. Certaines dépenses liées sont également admises comme les frais de personnel ou de fonctionnement, les frais relatifs aux brevets, dessins et modèles mais aussi les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations confiées à des entreprises agréées.

Les dépenses d'innovation sont retenues dans la limite de 400.000 € par an et le taux du CIR relatif à ces dépenses d'innovation est égal à 20%.

Les commentaires administratifs sur les définitions du prototype, de l'installation pilote et du nouveau produit devront être attentivement examinés.

Cette mesure s'applique aux CIR calculés au titre des **dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2013** et des dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à compter de cette même date.

Par ailleurs, **les taux majorés de crédit impôt recherche de 40% et 35%** accordés au titre des deux premières années d'application du régime **sont supprimés.**

Cette mesure s'applique aux crédits d'impôts calculés au titre des **dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2013.**

Enfin les conditions de présentation des demandes de rescrit fiscal des entreprises en matière de CIR sont assouplies. Les entreprises peuvent désormais déposer leur demande jusqu'à six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale n°2069-A-SD.

Cette mesure s'applique aux **demandes de rescrit adressées à compter du 1^{er} janvier 2013.**

II/ Procédure et contentieux

1/ Contrôle des comptabilités informatisées

Jusqu'à présent, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée dans le cadre d'une vérification de comptabilité n'était qu'une option offerte aux entreprises. Cette présentation devient désormais **obligatoire** pour toutes les entreprises tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés. La remise de la comptabilité sous forme dématérialisée interviendra au début du contrôle.

En cas de défaut de présentation de la comptabilité sous forme dématérialisée, le contribuable sera passible d'une amende égale :

- en l'absence de rehaussement à 5 pour mille du chiffre d'affaires **déclaré** par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille des recettes brutes déclarées par année soumise à contrôle.
- en cas de rehaussement à 5 pour mille du chiffre d'affaires **rehaussé** par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille

II/ Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

La nouvelle réforme de l'ISF apporte les modifications suivantes à compter de **l'année 2013** :

- le rétablissement du plafonnement de l'impôt ;
- l'aménagement de l'assiette concernant le passif déductible ;
- un relèvement du tarif accompagné de la suppression de la réduction pour charges de famille ;
- diverses mesures destinées à renforcer le contrôle des déclarations.

Plafonnement à 75% des revenus

Un mécanisme de plafonnement est réinstauré au taux de 75% des revenus sans limite au plafonnement. Le Conseil Constitutionnel a par ailleurs censuré l'intégration dans le calcul du plafonnement des bénéfices ou revenus capitalisés, des bénéfices distribuables de certaines sociétés détenues par le redevable et des plus-values en sursis ou report d'imposition que le redevable n'a pas réalisés ou dont il ne dispose pas.

Pour le calcul du plafonnement de l'ISF, les revenus à prendre en compte s'entendent :

- **des revenus mondiaux** nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée pour l'impôt sur le revenu en application de l'article 156 du CGI ;
- **des revenus exonérés d'impôt sur le revenu**, réalisés en France ou hors de France, au cours de l'année précédant l'imposition à l'ISF ;
- **et des produits soumis à prélèvement libératoire** de l'impôt sur le revenu, réalisés en France ou hors de France, au cours de l'année précédant l'imposition à l'ISF.

Pour le calcul du plafonnement de l'ISF, les revenus et les plus-values sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus par le CGI, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels.

Limitation du passif déductible

La déduction de dettes est **réservée aux seules dettes se rapportant à des biens imposables à l'ISF** pour le contribuable concerné. Les dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens qui ne sont pas pris en compte dans l'assiette de l'ISF ne sont ainsi plus déductibles. Cette règle limite ainsi la déduction de dettes afférentes à des biens dont la propriété est démembrée. De même, le passif net afférent à des biens exonérés n'est plus déductible du patrimoine imposable à l'ISF. Le projet de modification concernant l'exonération des biens professionnels (intégration dans l'assiette taxable des éléments de patrimoine social non nécessaire à l'exploitation) a été censuré par le Conseil Constitutionnel.

Relèvement du tarif

Le nouveau barème applicable à partir de 2013 est un peu moins lourd que le barème 2011 à la fois en tranches et en taux. Par rapport à 2012, le seuil d'imposition reste fixé à 1.300.000 euros avec une taxation progressive allant de 0,50% à 1,50% pour la fraction de la valeur nette taxable du patrimoine supérieure à 800.000 euros.

Contrôle et sanctions

Par ailleurs, les modalités de contrôle et de sanction de l'administration fiscale sont renforcées (niveau d'information plus détaillée en matière déclarative, seuil de déclaration spéciale et contrôle des déclarations).

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 (particuliers), veuillez contacter :

Florence Large – avocat associée & 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 – www.lefevreassociates.com – glefevre@lefevreassociates.com

Lefèvre, Société d'Avocats

Brèves fiscales (particuliers)

2^e et 3^e lois de finances rectificatives pour 2012 / Loi de finances pour 2013

I/ Impôt sur le revenu

Les principales modifications concernent les points suivants :

1/ Dividendes et intérêts

Le traitement fiscal des dividendes et produits de placement à revenus fixes est aligné sur le traitement fiscal applicable aux revenus d'activité par **l'assujettissement au barème progressif** de l'impôt sur le revenu. Le prélèvement forfaitaire libératoire sur ces revenus est supprimé.

Ces mesures sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, sauf pour les revenus qui ont été soumis au prélèvement libératoire en 2012 valant crédit d'impôt d'égal montant au titre de 2012.

À compter de 2013, ces revenus font l'objet d'un prélèvement à la source obligatoire non libératoire (au taux de 21% sur les dividendes et au taux de 24% sur les intérêts) **imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation des revenus.**

Néanmoins, les contribuables ayant reçu moins de 2.000 euros d'intérêts pendant l'année peuvent opter pour le maintien d'un prélèvement libératoire au taux de 24% applicable à compter de 2013. Les contribuables ayant un revenu fiscal inférieur à certaines limites (50.000 € pour les personnes seules ou 75.000 € pour les personnes imposées communément) pourront demander à être dispensés du prélèvement.

S'agissant des dividendes, seul l'abattement spécifique de 40% est maintenu. L'abattement fixe est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2012 de (3.050 euros ou 1.525 euros selon la composition du foyer fiscal).

2/ Plus-values de cession de valeurs mobilières

À compter de 2013, les plus-values de cession de valeurs mobilières (imposées jusqu'alors au prélèvement libératoire) sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 15,5% (dont 5,1% déductibles) et le cas échéant la contribution sur les hauts revenus au taux marginal de 4%. L'assujettissement au barème progressif est également applicable aux plus-values taxables à l'occasion du transfert de résidence fiscale hors de France (*exit tax* des personnes physiques).

Afin d'atténuer la progressivité du barème, un abattement pour durée de détention sera applicable (20% entre 2 et 4 ans de détention, de 30% entre 4 et 6 ans, et de 40% à compter de 6 ans de détention). Le décompte de la période de détention tient compte de la durée réelle de détention avant le 1^{er} janvier 2013 pour les titres possédés avant cette date.

Les conditions d'application du **report d'imposition en cas de réinvestissement de la plus-value** dans une société sont modifiées. Le contribuable doit réinvestir au moins 50% du produit de la plus-value nette des prélèvements sociaux dans un délai de 24 mois au lieu de 80% dans un délai de 36 mois précédemment. La fraction de plus-value non réinvestie redevient donc imposable après 24 mois avec application de l'intérêt de retard.

Par ailleurs, les plus-values réalisées par certains contribuables (**créateurs d'entreprise**) restent imposées, sur option, au taux forfaitaire de 19%, sous réserve de certaines conditions :

- La société dont les titres sont cédés doit avoir eu une activité opérationnelle au cours des 10 années précédant la cession (sont notamment exclues les activités financières et immobilières),

- Le contribuable doit avoir détenu, directement ou non, les titres au cours des 5 années précédant la cession.

- Ces titres doivent avoir représenté au moins 10% des droits de vote ou droits financiers pendant au moins 2 ans au cours des 10 années précédant la cession et 2% au moins lors de la cession.

- Le contribuable doit avoir exercé une activité salariée ou dirigeante dans la société dont les titres sont cédés de manière continue au cours des 5 années précédant la cession.

Lorsque l'option pour l'imposition au taux forfaitaire de 19% est exercée, le contribuable ne peut pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention.

Ces dispositions s'appliquent aux **cessions réalisées et aux transferts de domicile fiscal hors de France** soumis à l'*exit tax* intervenus **à compter du 1^{er} janvier 2013**. Toutefois, les plus-values mobilières réalisées en 2012 et celles relatives aux transferts de domicile fiscal intervenus entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012, sont imposables au taux forfaitaire de 24% au lieu de 19% précédemment, sauf en cas d'option pour le taux de 19% dès lors que les conditions précitées sont remplies.

Sous réserve des conventions fiscales, le taux du prélèvement au titre des **plus-values sur cession réalisées par des non-résidents** sur des participations excédant 25% des droits dans les bénéfices d'une société française est relevé de 19% à **45% à partir de 2013**.

3/ Régime des *carried interest*

Le projet de loi de finances pour 2013 prévoyait initialement de modifier le régime des parts ou actions de « *carried interest* » attribuées aux gestionnaires de fonds d'investissement en taxant la totalité des distributions perçues et des gains nets réalisés à compter du 1^{er} janvier 2012 dans la catégorie des traitements et des salaires.

Le régime fiscal et social actuellement applicable aux parts ou actions de *carried interest* est finalement resté inchangé lors du vote définitif de la loi de finances (seulement indirectement affecté par les changements indiqués ci-dessus au titre du régime fiscal des plus-values).

4/ Apport-cession de titres de sociétés

Afin de mettre un terme au détournement du dispositif de sursis d'imposition prévu par les montages dits d'« apport-cession », qui consistent, au lieu de céder directement des titres d'une société et de dégager ainsi une plus-value imposable, à apporter préalablement ces titres à une société que l'apporteur contrôle afin de placer la plus-value en sursis d'imposition, il est institué un dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport en lieu et place du sursis d'imposition lorsque l'apporteur contrôle la société bénéficiaire.

La plus-value doit être ainsi calculée et déclarée dans les conditions de droit commun, l'imposition effective étant toutefois reportée à la survenance d'un événement entraînant l'expiration du report d'imposition.

Le report d'imposition prend fin notamment en cas de cession à titre onéreux par la société bénéficiaire des titres apportés dans le délai de 3 ans à compter de l'apport. Toutefois, il n'est pas mis fin au report d'imposition si la société prend l'engagement d'investir le produit de cette cession, dans un délai de 2 ans à compter de la cession et à hauteur d'au moins 50% de son montant, dans le financement de certaines activités ou acquisitions.

Cette mesure est applicable à compter des **apports réalisés depuis le 14 novembre 2012**.

5/ Imposition des cessions d'usufruit temporaire

La cession temporaire d'usufruit peut être utilisée pour bénéficier d'une somme immédiatement disponible au titre des plus-values dans des conditions fiscalement avantageuses. Le cédant de l'usufruit temporaire d'un bien perçoit en contrepartie de la cession, un montant

en capital représentant les revenus que procurerait le bien pendant toute la durée de l'usufruit. La différence d'imposition entre régimes des plus-values et des revenus permet une optimisation fiscale qui ne peut être remise en cause par l'administration fiscale que dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Afin de dissuader le recours à cette technique d'optimisation, il est désormais prévu d'imposer les revenus capitalisés comme ils l'auraient été en l'absence de cession de l'usufruit temporaire, **en soumettant le produit de la première cession de l'usufruit temporaire au régime d'imposition des revenus susceptibles d'être procurés par le bien grevé d'usufruit**, et non plus de l'imposer selon le régime des plus-values. Ces dispositions s'appliquent rétroactivement aux **cessions effectuées à compter du 14 novembre 2012**.

6/ Donation-cession

Le Conseil constitutionnel a censuré l'article visant à prévenir les schémas d'optimisation fiscale relatifs aux donations-cessions. Cet article prévoyait que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession de valeurs mobilières ayant fait l'objet de donations dans les dix-huit mois précédant la cession était la valeur d'acquisition de ces valeurs mobilières par le donateur. Cette règle faisait peser sur le donataire de valeurs mobilières une imposition sans rapport avec sa situation mais liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières.

7/ Imposition des avoirs non déclarés

Plusieurs dispositions ont été adoptées concernant **l'imposition des avoirs détenus à l'étranger**.

- En l'absence de réponse ou de réponse satisfaisante à une demande de justification ou d'information dans un certain délai sur **les comptes et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger**, ces avoirs non déclarés ou dont l'origine n'est pas justifiée sont **présumés reçus à titre gratuit et imposés à 60%**. Cette mesure est applicable aux demandes adressées à compter du 1^{er} janvier 2013.

- Les comptes bancaires et contrats d'assurance-vie détenus à l'étranger pour lesquels les obligations déclaratives n'ont pas été remplies peuvent être obtenus par **communication auprès de tiers** à compter de 2013.

- **Le délai de reprise en matière de droits d'enregistrement et d'ISF est porté à 10 ans** lorsque l'exigibilité des droits dus sur les avoirs détenus à l'étranger sur des comptes ou contrats d'assurance-vie ou dans des trusts n'a pas été suffisamment révélée. Cette disposition est applicable aux **délais de reprise expirant après le 31 décembre 2012**.

8/ Autres dispositions

D'autres dispositions ont été adoptées concernant :

- Le régime d'imposition des **gains de stock option et d'attribution gratuite d'actions** est profondément modifié afin d'aligner l'imposition sur celle des revenus d'activité (assujettissement au barème progressif). Le régime des BSPCE pour les créateurs d'entreprise demeure inchangé.

- **Une nouvelle taxe sur certaines plus-values immobilières** venant se cumuler à l'impôt sur le revenu (ou la retenue à la source pour les non-résidents) et aux prélèvements sociaux est instituée pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2013.

En revanche, le projet de soumettre les plus-values immobilières des terrains à bâtir au barème de l'impôt sur le revenu, et d'accorder un abattement exceptionnel de 20% sur la plus-value nette immobilière réalisée en 2013 sur les autres immeubles a été censuré. Le Conseil Constitutionnel a censuré l'ensemble des dispositions de la loi de finances applicables aux plus-values immobilières.

- **Une tranche supplémentaire de 45%** d'impôt sur le revenu au barème progressif est applicable aux revenus imposables excédant 150.000 € par part.

- La contribution exceptionnelle de 75% sur les très hauts revenus d'activité a été censurée par le Conseil Constitutionnel.