

ACTUALITES FISCALES

Paris – 7 octobre 2016

Commission de Droit fiscal de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

- Projet de loi de finances pour 2017
- Le prélèvement à la source
- Les nouveautés relatives à la régularisation des avoirs détenus à l'étranger
- Les 3 nouveaux schémas anti-abus publiés par Bercy
- Point sur les conventions fiscales internationales
- La « double exonération » fiscale

ACTUALITES FISCALES

Paris – 7 octobre 2016

Commission de Droit fiscal de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

- JURISPRUDENCE
- Option IS et abus de droit
- Souscription d'un contrat d'assurance-vie par apport de titres
- Distribution des réserves = dette déductible de l'ISF
- Plus-value en report d'imposition avant 2013 et abattement
- QPC sur la présomption irréfragable de la retenue à la source sur les distributions payées dans un ETNC
- Arrêts Quémener et Lupa
- Arrêts « De Ruyters » et suites
- Nouveautés sur les plates-formes collaboratives

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

Le Projet du budget a été dévoilé le 28 septembre 2016 et prévoit notamment :

- Une réduction d'impôt sur le revenu de 20% pour tous les foyers ayant un revenu fiscal de référence inférieur à :
 - 18.500€ pour un célibataire ;
 - 37.000€ pour un couple ;
- Ces plafonds sont augmentés de 3.700€ par demi-part ;
- Mécanisme de lissage des effets de la mesure jusqu'à 20.500€ du revenu fiscal de référence, afin d'éviter les effets de seuil.

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Généralisation du **crédit d'impôt de 50%** en faveur des services à domicile ;
- Amélioration du régime d'impôt sur le revenu des impatriés :
 - Régime actuel : **exonération de la prime d'impatriation** jusqu'au 31 décembre de la 5^{ème} année suivant celle de leur prise de fonctions en France (art. 155 B du CGI) ;
 - Projet de Loi de Finances pour 2017 : **exonération jusqu'à la 8^{ème} année** ;
 - Pour les entreprises, ces rémunérations seront exonérées de **taxe sur les salaires** ;
 - Pour les personnes dont la prise de fonction intervient à partir du 6 juillet 2016).

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Suppression de la déduction du revenu global des **travaux de grosses réparations** supportés par les nus-proprétaires ;
- Prorogation d'un an, jusqu'au **31 décembre 2018**, des réductions « **Pinel** » et « **Censi Bouvard** » pour les résidences seniors et étudiantes ;
- Pour les résidences de tourisme, il est créé une réduction d'impôt sur les travaux de rénovation énergétique, de ravalement ou d'adaptation aux personnes handicapées, votés en assemblée générale. La réduction d'impôt serait égale à **20%** des travaux retenus dans **la limite de 22.000€** ;
- **Prélèvement à la source** de l'impôt sur le revenu à partir de 2018 (détaillé ci-après).

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Plafonnement ISF : **création d'une « clause anti-abus »** : destinée à lutter contre la mise en place de sociétés holding patrimoniales interposées qui perçoivent et capitalisent les revenus de capitaux mobiliers (**« cash box »**) afin que ces revenus ne soient pas pris en compte dans le calcul du plafonnement.
- **Suppression de la réduction** des droits de succession et donation en raison du nombre d'enfants du donataire ou de l'héritier :
 - Actuellement, l'héritier, le donataire ou le légataire, qui, au jour du décès ou de la donation, a trois enfants ou plus, vivants ou représentés, bénéficie, sur les droits à sa charge, d'une réduction à 100% qui ne peut toutefois excéder 305€ par enfant en sus du deuxième.
 - Ce maximum était porté à 610€ en ce qui concerne les donations ou successions en ligne directe et les donations entre époux ou partenaires liés par un PACS (article 780 alinéa 1 CGI).

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Engagement de la baisse du taux de l'IS pour le généraliser à **28% d'ici 2020** :
 - 2017 : passage à 28% de l'imposition des bénéfices de toutes les PME, jusqu'à 75.000€ de bénéfices ;
 - 2018 : un taux de 28% s'appliquera sur les premiers 500.000€ de bénéfices de toutes les entreprises ;
 - 2019 : extension du taux à 28% à l'ensemble des bénéfices des PME, des entreprises de taille intermédiaire et grandes entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 million € ;
 - 2020 : généralisation du taux à 28%.

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Le Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (**CICE**) est renforcé et passe de 6% à **7%**.
- Le dispositif des jeunes entreprises innovantes (JEI), leur permettant de bénéficier d'exonérations d'impôt sur les sociétés et d'impôts directs locaux sur délibération des collectivités : prorogé jusqu'au **31 décembre 2019**.
- Renforcement du 5^{ème} acompte de l'IS pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à **250M€**.
- Modification du barème du bonus-malus automobile.

Projet de Loi de Finances 2017 : principales mesures

- Crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) est prorogé pour un an, soit jusqu'au **31 décembre 2017**.
- Revalorisation de l'aide juridictionnelle : abandon de la modulation géographique de l'unité de valeur, qui induisait une inégalité entre barreaux, au profit d'une unité de valeur unique, dont le montant est fixé à 30€ HT.

Le Prélèvement à la source

- La réforme du prélèvement à la source devrait être mise en place dès le **1^{er} janvier 2018** :
- Elle concernera tous les revenus d'**activités**, les **retraites**, les revenus de **remplacement** (indemnités maladie, chômage ou maternité).
- Pour ces revenus, l'impôt sera collecté **chaque mois** par l'employeur ou l'organisme versant les revenus, qui appliquera le taux d'imposition transmis de manière automatisée par l'administration fiscale grâce à « la Déclaration sociale nominative (DSN) ».
- Les plus-values mobilières et immobilières, revenus de capitaux mobiliers, revenus de stock-options et les actions gratuites : ne sont pas concernés par le prélèvement à la source et continueront à être déclarés en N+1.
- Les BNC, BIC, revenus fonciers et pensions alimentaires feront l'objet d'**acomptes** qui pourront être versés tous les mois ou tous les 3 mois.

Le Prélèvement à la source

- Transition vers le prélèvement à la source et l'année « blanche » :
 - Les revenus de 2016 seront imposés en 2017 ;
 - Les revenus de 2017 devront être déclarés mais ne seront pas imposables à l'exception des revenus qui ne sont pas concernés par le prélèvement et des revenus exceptionnels : dividendes, plus-values immobilières, stock-options...
 - Les crédits d'impôts et réductions sur les dépenses de 2017 seront imputables sur les impôts de 2018.
 - Le prélèvement à la source sera mis en place pour les revenus de 2018.

Le Prélèvement à la source

➤ Taux en confidentialité :

- Le taux d'imposition sera calculé par l'administration en fonction des revenus de 2016, déclarés au printemps 2017.
- Confidentialité : l'employeur ne sera pas informé de la situation de famille ou des autres revenus perçus par le contribuable, mais se verra communiqué uniquement le taux d'imposition. Le contribuable aura toutefois la possibilité d'opter pour un taux d'imposition « neutre », dont les tranches d'imposition seront publiées chaque année par Bercy.
- Les couples mariés ou les partenaires de PACS peuvent opter pour un taux individualisé.

➔ Le prélèvement à la source ne dispensera pas d'effectuer une déclaration annuelle de revenus.

Les nouveautés relatives à la régularisation des avoirs détenus à l'étranger

- Derniers chiffres du STDR :
 - Les services du STDR comptent plus de **200 agents** ;
 - **46.972** demandes de régularisations ;
 - **19.161** dossiers déjà traités ;
 - **6,3 milliards** d'euros recouvrés ;
 - Actuellement la procédure de régularisation suit les règles de 4 circulaires
 - 21 juin 2013 ;
 - 12 décembre 2013 ;
 - 10 décembre 2014 ;
 - 14 septembre 2016.

Les nouveautés relatives à la régularisation des avoirs détenus à l'étranger

- Inconstitutionnalité de **l'amende de 5%** : décision du 22 juillet 2016 :
- L'article 1736 IV-2 alinéa 2 du CGI prévoyait une amende proportionnelle de 5% du solde des avoirs en cas de non déclaration de comptes à l'étranger, si les sommes sont supérieures à 50.000€.
- Cette amende était rabaissée à 3% (pour les contribuables actifs) ou 1,5% (pour les contribuables passifs) dans le cadre d'une procédure de régularisation auprès du STDR.
- Le Conseil constitutionnel par une décision du 22 juillet 2016 (n°2016-554) a censuré l'amende proportionnelle à partir du 24 juillet 2016.

➔ L'amende ne sera donc plus appliquée pour les dossiers à venir et les dossiers en cours dont la transaction n'a pas encore été signée.

Les nouveautés relatives à la régularisation des avoirs détenus à l'étranger

➤ Hausse des pénalités :

- En réaction à la censure de l'amende proportionnelle, le Gouvernement a annoncé lors du Comité national de la lutte contre la fraude le 14 septembre 2016, que le barème des pénalités applicables aux contribuables qui régularisent leur situation est à présent modifié.
- La circulaire du 14 septembre 2016 s'applique aux demandes de régularisation déposées à compter du 15 septembre, date de publication de la circulaire:
 - Les majorations concernant un contribuable dit « passif » sont portées de 15% à **25%**.
 - Les majorations concernant un contribuable dit « actif » sont portées de 30% à **35%**.

Les 3 nouveaux schémas anti-abus publiés par Bercy

- Le 1^{er} avril 2015, Bercy avait publié 17 montages fiscaux abusifs sur le site de la DGFIP.

- **3 nouveaux montages** ont été ajoutés à l'occasion du dernier Comité national de Lutte contre la Fraude du 14 septembre 2016 :
 - *Transferts de fonds par compensation occulte ;*
 - *Schéma de contournement des règles de limitation de déduction des charges financières prévues à l'article 212-II du CGI ;*
 - *Schéma de contournement des règles de déduction du mali de fusion.*

Point sur les conventions fiscales internationales

Avenant à la convention fiscale franco-portugaise :

- **Le 25 août 2016** a été signé un avenant à la convention fiscale franco-portugaise du 14 janvier 1971 visant à éviter les doubles impositions.
- Les citoyens français résidant au Portugal et qui perçoivent des rémunérations publiques seront uniquement imposables en France.
- L'application de ce texte est rétroactive et remonte aux période d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier 2013.
- Mise en conformité avec les standards internationaux de la lutte contre l'évasion et les fraudes fiscales.
- L'avenant entrera en vigueur après ratification par les deux pays.

Point sur les conventions fiscales internationales

La Suisse ratifie la convention d'assistance administrative

- La Convention d'assistance administrative qui a été signée par la Suisse avec l'OCDE en octobre 2013 entrera en vigueur à partir du **1^{er} janvier 2017**.
- Le 26 septembre 2016, la Suisse a déposé à Paris auprès de l'OCDE les instruments de ratification de cette convention multilatérale.
- Elle s'appliquera à l'échange de renseignements en matière fiscale selon les règles prévues par cette convention et par les instruments d'application correspondants.
- Sont donc prévus :
 - l'échange de renseignements sur demande ;
 - l'échange spontané de renseignements et ;
 - l'échange automatique de renseignements.

Point sur les conventions fiscales internationales

Convention fiscale franco-colombienne :

- Adoption par la Commission des Finances du Sénat du projet de loi autorisant l'approbation de la convention fiscale visant à éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale entre la France et la Colombie, signée le **25 juin 2015**.

- Cette convention contient notamment des dispositions relatives à :
 - *« la notion d'établissement stable » ;*
 - *l'imposition des sociétés dites « translucides » ;*
 - *l'imposition des sociétés immobilières ;*
 - *deux clauses « anti-abus » générales.*

La « double exonération » fiscale

L'un des principaux objectifs des conventions fiscales internationales est d'éviter aux contribuables de subir une double imposition. Cependant, certains dispositifs conduisent à l'inverse à une double exonération.

Pour les particuliers :

CE 09/11/2015 : Pour être considéré comme résident d'un Etat et bénéficiaire des dispositions d'une convention fiscale le contribuable doit être assujetti effectivement à l'impôt.

La « double exonération » fiscale

➤ Pour les entreprises :

Les dispositions d'une convention ne peuvent s'appliquer si elles conduisent à une double exonération :

- CE 20.05.2016 n°389994 : Le Conseil d'Etat a estimé dans une décision du 20 mai 2016 qu'il y avait lieu à une remise en cause de l'exonération de la retenue de 33% (art.182 B du CGI) sur des sommes payées en rémunération des prestations de toute autre nature fournies ou utilisées en France. En l'espèce, la convention franco libanaise ne s'appliquait pas car le bénéficiaire du paiement n'était pas assujetti à l'impôt libanais.
- Autre cas d'espèce : CE le 27 juillet 2016 n°394518 : « *le VBZ n'est pas assujetti à l'impôt en Allemagne et n'est donc pas résident de cet Etat au sens de l'article 2 de la convention.* » = ne peut bénéficier des dispositions de la Convention.

JURISPRUDENCE

Option IS et abus de droit

Séance du 23 juin 2016 du Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) : affaire n°2016 / 11 concernant M. et Mme X. : le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal en l'espèce.

- Les faits : Deux Sociétés civiles A et B (assujetties à l'IS) sont créées par des membres d'une même famille grâce à des apports en numéraires des enfants et des apports en nature d'usufruit de titres de SCI appartenant aux parents. Par l'application de l'article 238 bis K du CGI les résultats sont imposés selon les règles des BIC.

JURISPRUDENCE

Option IS et abus de droit

- L'administration a considéré qu'il s'agissait d'un montage mettant en œuvre deux sociétés civiles dépourvues de substance économique et poursuivant le but exclusivement fiscal d'atténuer la charge fiscale des époux X par une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du CGI, contraire à l'intention du législateur.
- ➔ Rejet par le CADF qui estime que l'option IS n'est pas en elle-même constitutive d'un abus de droit alors même que le régime d'imposition qui résulte de cette option est plus favorable au contribuable : en l'espèce les sociétés civiles ne sont pas dépourvues de substance économique, il y a aussi des préoccupations familiales et patrimoniales.

JURISPRUDENCE

Souscription d'un contrat d'assurance-vie par apport de titres

Cour de cassation 2^{ème} civile n° 15-13306 du 19 mai 2016 :

- Les faits : M. X a conclu avec une société de droit luxembourgeois Natixis Life un contrat d'assurance-vie dont la prime devait être versée sous forme d'apport de titres. Pour ce faire, M.X a ouvert un compte titres auprès de Natixis Bank et a souscrit des parts d' OPCVM qui ont ensuite été transférées sur le contrat d'assurance-vie afin de payer la prime. Suite à la faillite du fonds, M.X a essayé de faire annuler le contrat d'assurance-vie au motif que la loi française interdirait le versement de prime par apport de titres (L113-2 du code des assurances).

➔ Dans sa décision du 19 mai 2016, la Cour de cassation a estimé que « *si le droit français n'envisage que le versement de primes d'assurance en numéraire, aucune disposition légale d'intérêt général ne prohibe la distribution en France par un assureur luxembourgeois de contrats d'assurance sur la vie qui sont régis par la loi française mais dont les caractéristiques techniques et financières relèvent du droit luxembourgeois conformément à l'article 10-2 de la directive 2002/83/CE du 8 novembre 2002 et permettent l'apport de titres sur des fonds dédiés fermés.* »

JURISPRUDENCE

Distribution de réserves à l'usufruitier : dette déductible de l'ISF

- Ch.Com. 24 mai 2016 n° 15-17.788 : en cas de versement d'un dividende prélevé sur les réserves à l'usufruitier de parts sociales, **la dette de restitution du quasi-usufruit portant sur ce dividende est déductible de l'assiette de l'ISF de l'usufruitier**, conformément à l'article 587 du Code civil.
- Cette déduction était déjà admise par la Cour de cassation dans un arrêt du 27 mai 2015 concernant les droits de succession.
- ➔ Cet arrêt remet en cause la doctrine de l'administration sur l'article 587 du code civil selon laquelle l'obligation de restitution ne serait pas une dette, mais une obligation de restituer le bien objet du quasi-usufruit au décès de l'usufruitier (BOI-PAT-ISF-30-60-20 n° 50).

JURISPRUDENCE

Plus-value en report d'imposition avant 2013 et abattement

Dans un arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 19 juillet 2016 (n°394596), il a été décidé d'exclure du champ d'application de l'abattement pour durée de détention les plus-values placées en report d'imposition avant 2013.

Fondement : article 1^{er} du protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme qui garantit le respect de la propriété des biens → l'espérance légitime d'obtenir une somme d'argent est perçue comme un bien.

« lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable qui exerce cette faculté doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'évènement qui met fin au report d'imposition. »

→ Par conséquent, en excluant le bénéfice de l'abattement, le contribuable n'est pas privé d'une espérance légitime.

JURISPRUDENCE

QPC sur la présomption irréfragable de la retenue à la source sur les distributions payées dans un ETNC

Le Conseil d'Etat transmet au Conseil Constitutionnel dans sa décision du 14 septembre 2016, une QPC relative à la présomption irréfragable issue de la retenue à la source de 75% sur les revenus distribués payés dans un ETNC (CE 8^e-3^e ch. QPC 14-9-2016 n°400867).

Les requérants invoquent le fait que ces dispositions méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil d'Etat juge la question sérieuse en ce que cette présomption irréfragable empêche le contribuable d'apporter la preuve que les opérations auxquelles correspondent les sommes taxées ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces distributions dans un ETNC.

JURISPRUDENCE

ARRETS QUEMENER ET LUPA

- La jurisprudence Quémener CE 16 février 2000 n°133296 fixe les règles de calcul de plus-values dans le cadre d'une cession de titres par une société qui détient des titres de sociétés relevant des articles 8, 8 ter, 239 quater B ou quater Cdu CGI. Pour éviter qu'un associé soit in fine imposé deux fois sur un même profit économique, ou déduise deux fois une même perte, le Conseil d'Etat exige que le prix de revient fiscal des parts, pris en compte pour le calcul de la plus-value de cession, **soit réajusté** en fonction des bénéfices imposés et des pertes comblées par l'associé qui n'ont pas encore été distribués.
- CE 27 juillet 2015 n°362025: La jurisprudence Quémener s'applique également aux dissolutions par confusion de patrimoine.

JURISPRUDENCE

ARRETS QUEMENER ET LUPA

Arrêt LUPA Conseil d'Etat, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies du 6 juillet 2016 (n°377904) :

➤ Les faits : En l'espèce il s'agissait d'une SOPARFI luxembourgeoise qui était associée de deux SARL françaises qui détenaient des parts de SCI translucides. Les deux SARL, puis les deux SCI ont fait l'objet de dissolutions sans liquidation. Les gains de cession des titres de SCI, n'ont pas effectivement été soumis à l'impôt en France en application de la convention fiscale entre la France et le Luxembourg du 1^{er} avril 1958.

➔ L'objectif de la jurisprudence Quémener étant d'assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, le Conseil d'Etat a écarté l'application de cette jurisprudence aux dissolutions sans liquidation de l'arrêt Lupa, puisqu'en l'espèce il n'y avait pas d'imposition effective, mais **une double non imposition des bénéfices**.

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- Les arrêts de la CJUE du 26 février 2015 et du Conseil d'Etat du 27 juillet 2015 : un résident français, affilié à la sécurité sociale d'un autre Etat membre, ne saurait être soumis à la législation sociale française et ne saurait donc être soumis à la CGS et CRDS.
- La CJUE avait précisé, en se fondant sur l'article 13 du Règlement n° 1408/71 que :
 - « *les prélèvements sur les revenus du patrimoine, tels que ceux en cause au principal, présentent, lorsqu'ils participent au financement des régimes obligatoires de sécurité sociale, un lien direct et pertinent avec certaines des branches de la sécurité sociale énumérées à l'article de ce Règlement, alors même que ces prélèvements sont assis sur les revenus du patrimoine des personnes assujetties, indépendamment de l'exercice par ces dernières de toute activité professionnelle* »

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- Dans le **communiqué du 20 octobre 2015**, le gouvernement a précisé les modalités de remboursement des prélèvements sociaux indûment acquittés en France jusqu'en 2015 par les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un autre pays européen (y compris la Suisse) sur leurs revenus de capital, a décidé de ne pas restituer le prélèvement de solidarité de 2% car il ne participe pas au financement des régimes obligatoires français de sécurité sociale.
- Arrêt n° 14DA00317 du 14 décembre 2015 de la Cour administrative d'appel de Douai a saisi la CJUE d'une question préjudicielle pour l'interroger sur le point de savoir si : « *Un principe de droit de l'Union fait-il obstacle à ce qu'un fonctionnaire de la Commission européenne soit assujetti à la contribution sociales généralisée, au prélèvement social et aux contributions additionnelles à ce prélèvement, aux taux de 0,3% et de 1,1%, sur des revenus fonciers perçus dans un Etat membre de l'UE* ».

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- Il est important de souligner que dans un arrêt du 19 juillet 2016 n°392784, le Conseil d'Etat **a confirmé que le prélèvement de solidarité de 2% ne relève pas du champ d'application du règlement européen** sur la sécurité sociale et n'est pas remboursable.

NOUVEAUTES SUR LES PLATES-FORMES COLLABORATIVES

Projet de Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017

- Le développement des plates-formes permettant la location de biens mobiliers ou immobiliers (par exemple Airbnb) nécessite de clarifier si les revenus qui en découlent sont des revenus d'activité ou des revenus du patrimoine.
- Les dispositions prévues au sein du PLFSS pour 2017 prévoient que : « *la location régulière de logements meublés pour de courtes durées à destination d'une clientèle de passage, et incluant des services indissociables de la mise à disposition du logement constitue une activité professionnelle.* »
- Par conséquent, s'agissant de l'assujettissement aux prélèvements sociaux :
 - en dessous de 23.000€ de recettes annuelles : les activités restent considérées comme des revenus du patrimoine (taux de 15,5%) ;
 - au dessus de 23.000€ de recettes annuelles : régime fiscal des loueurs en meublés : régime des BIC.

NOUVEAUTES SUR LES PLATES-FORMES COLLABORATIVES

Le partage des frais d'activités de « co-consommation »

- Les conditions cumulatives d'exonération des revenus réalisés par un particulier au titre du partage de frais sont :
 - des revenus perçus dans le cadre d'une « co-consommation » entre particuliers : à savoir une prestation de service dont bénéficie également le particulier qui la propose, et non pas seulement les personnes avec lesquelles les frais sont répartis.
 - nature et montant des frais : sont exonérés les revenus qui n'excèdent pas le montant des coûts directs engagés à l'occasion de la prestation objet du partage de frais, part du contribuable non comprise : le montant perçu ne doit couvrir que les frais supportés à l'occasion du service rendu.

- Les activités concernées :
 - co-voiturage ;
 - Sorties de plaisance en mer ;
 - Organisation de repas (ou « co-cooking »).