

ACTUALITES FISCALES

Paris – 24 février 2017

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

Fiscalité du patrimoine – Alain THEIMER

- **Loi de finances pour 2017**
- **Loi de finances rectificative pour 2016**
- **Suite des arrêts « De Ruyter »**
- **Holdings animatrices : précisions apportées par la Réponse Ministérielle du 1^{er} décembre 2016**
- **Divers : Questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) récentes ou en cours**

Loi de Finances pour 2017

Loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 : principales mesures

- **Régime des gains d'acquisition d'actions gratuites** attribuées par une décision des associés votée en assemblée générale à compter du 1er janvier 2017 :
 - Les gains dépassant une limite annuelle de **300.000 euros**, seront taxés en traitements et salaires. La fraction taxée comme salaire sera soumise aux prélèvements sociaux et à la contribution salariale spécifique de **10%**. Le taux de la contribution patronale spécifique est relevé à **30%** pour l'ensemble du gain.
- **Pour rappel** : *l'article 135 de la Loi Macron* avait allégé le régime fiscal des attributions d'actions gratuites et prévoyait que les gains réalisés lors des cessions d'actions gratuites seraient taxés comme des plus values mobilières (et bénéficieraient d'abattements pour durée de détention), et non plus comme des salaires.

Loi de Finances pour 2017

Loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 : principales mesures

➤ 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) ;
- Loi de Finances pour 2017 : **exonération jusqu'à la 8^{ème} année** ;
- Pour les personnes dont la prise de fonction intervient à partir du 6 juillet 2016.
- Le régime demeure anti économique pour l'ISF

Loi de Finances pour 2017

Loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 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.
- Dans sa décision n°2016-744 DC du 29 décembre 2016, le Conseil constitutionnel a validé la clause anti-abus du plafonnement de l'ISF avec une réserve d'interprétation : la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à une société contrôlée par le redevable implique que **l'administration démontre** que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de **manière artificielle**.

Loi de Finances pour 2017

Loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 : principales mesures

➤ Deux alinéas sont donc ajoutés à l'article 885 V bis-I du CGI :

*« les revenus distribués à une société passible de l'IS contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour **objet principal d'é luder** tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. Seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une **diminution artificielle** des revenus pris en compte pour le calcul prévu audit alinéa.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du deuxième alinéa du présent I, le litige est soumis aux dispositions des trois derniers alinéas de l'article L.64 du livre des procédures fiscales. »

Loi de Finances rectificative pour 2016

Loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 :

ISF et exonérations des biens professionnels

➤ Apport de la loi de finances : à compter de l'ISF 2017 :

1) Définition de la notion d'activité principale :

- doit correspondre à une fonction **effectivement exercée** par le redevable et donner lieu à une rémunération normale au regard des rémunérations du même type versées au titre des fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France ;
- La rémunération doit, en outre, représenter plus de la moitié des revenus professionnels du contribuable.

Loi de Finances rectificative pour 2016

Loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 :

ISF et exonérations des biens professionnels

➤ Apport de la loi de finances : à compter de l'ISF 2017 :

2) Précisions concernant le caractère normal de la rémunération perçue par le dirigeant :

- Pour apprécier le caractère normal et prépondérant de la rémunération, les revenus à retenir sont ceux soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés (*art. 62 CGI*) et les jetons de présence imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.
- Ne sont pas repris les dividendes contrairement à la doctrine administrative actuelle.

Loi de Finances rectificative pour 2016

Loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 :

ISF et exonérations des biens professionnels

➤ Apport de la loi de finances : à compter de l'ISF 2017 :

3) Exonération des titres d'une société en tant que biens professionnels : exclusion des actifs des filiales ou sous-filiales d'une société non nécessaires à son activité. Cette modification a pour objectif d'annuler la jurisprudence sur la question.

Loi de Finances rectificative pour 2016

Loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 : Compte PME-innovation (CPI)

- Création du compte PME-innovation : les entrepreneurs qui cèdent leurs titres peuvent réinvestir le produit de cette vente dans de jeunes PME. → mise en place d'un report d'imposition de la plus value.
- Peuvent inscrire leurs titres dans un CPI, sans condition de détention minimale de droits de vote ou de droits pécuniaires, le signataire d'un pacte d'associés qui fait partie d'un groupe d'actionnaires ou d'associés dont des représentants accompagnent la société ou participent à un organe de gouvernance ou d'orientation de la stratégie de la société.
- Les dirigeants ou salariés détenant moins de 10% peuvent aussi inscrire leurs titres dans un CPI dès lors que la valeur de ces titres représente plus de la moitié de leur patrimoine.

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, et 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 (sauf pour 2015).
- La Cour administrative d'appel de Douai **Arrêt n°14DA00317 du 14 décembre 2015** 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 sociale 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

- Un recours pour excès de pouvoir a été déposé contre le communiqué de presse de 2015, et le Conseil d'Etat a décidé le 25 janvier 2017 de surseoir à statuer.
- ➔ la CJUE est saisie d'une nouvelle **question préjudicielle** relative à l'application des **prélèvements sociaux** aux revenus du capital des personnes affiliées à un régime étranger de sécurité sociale dans un Etat non européen (**affaire Jahin**).

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- La CJUE devra se prononcer sur les deux questions préjudicielles suivantes :
- Le fait qu'une personne affiliée à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers non européen soit soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital alors qu'une personne affiliée à un régime européen ne l'est pas constitue-t-il une restriction aux mouvements de capitaux au sens de *l'article 63 TFUE*?

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- Si la réponse est positive, une telle restriction est-elle de celles qui sont autorisées par les *articles 64 TFUE* (clause de gel) et *65 TFUE* (différence objective de situation) ou l'existence de raisons impérieuses d'intérêt général?

➔ A la suite de la décision prochaine de la CJUE, les résidents d'Etats tiers à l'EEE qui ont introduit une réclamation dans les délais de prescription pourraient obtenir le remboursement des prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine perçus avant 2016.

JURISPRUDENCE

Arrêts « De Ruyter » et suites

- Le Conseil d'Etat a transmis le **15 décembre 2016** au Conseil constitutionnel une QPC (n°2016-615) sur la question de la conformité aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques de l'imposition à la CSG sur les revenus du patrimoine des affiliés dans un Etat tiers (**différence de traitement entre les résidents d'Etats tiers à l'EEE et les résidents d'Etats membres de l'EEE**).
- La date de la décision n'est pas encore connue.

Holding animatrice

Réponse ministérielle du 1^{er} décembre 2016

- **Le 16 juillet 2015**, il a été demandé au ministre des finances et des comptes publics de préciser : « *les conditions exactes permettant de déterminer le caractère animateur d'une holding, à défaut, les conditions ne permettant pas d'obtenir le statut d'holding animatrice.* »
- **Rep.min.Christophe-André Frassa JO Sénat 1^{er} décembre 2016 n°17351** : apporte des précisions sur les deux critères de la notion de holding animatrice définie par l'administration lors des commentaires sur **l'article 885 O bis BOI-PAT-ISF-30-30-40-10-20130218**.

Holding animatrice

Réponse ministérielle du 1^{er} décembre 2016

- Sont des « holdings animatrices », les sociétés qui :
- *Participent activement à la **conduite de la politique** du groupe et au contrôle des filiales ;*
 - *Et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, **des services** spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers.*

Holding animatrice

Réponse ministérielle du 1^{er} décembre 2016

- *L'animation effective d'un groupe se caractérise par un **contrôle suffisant** de la holding sur ses filiales pour lui permettre de conduire la politique du groupe ;*
- *Ce contrôle s'apprécie, d'une part au regard du pourcentage du capital détenu et des **droits de vote** d'autre part, au regard de la **structure de l'actionnariat**.*

Holding animatrice

Réponse ministérielle du 1^{er} décembre 2016

- La holding doit également, dans les faits, assurer de façon concrète **la conduite de la politique** du groupe, c'est-à-dire son animation ;
- Elle doit conduire la politique générale du groupe et s'assurer de sa **mise en œuvre effective** ;
- L'animation ne peut être établie que sur la base **d'un faisceau d'indices.**

→ la charge de la preuve incombe au redevable.

DIVERS

QPC Distributions occultes : absence de majoration de 25% sur les contributions sociales

- Le Conseil d'Etat avait saisi le 7 décembre 2016 le Conseil constitutionnel d'une QPC relative à l'imposition des **distributions occultes** prévues par l'article 111 c du Code général des impôts.
- Par une décision du **10 février 2017 n°2016-610** le Conseil constitutionnel a déclaré *l'article L136-6 I c du Code de la sécurité sociale* conforme à la Constitution avec une réserve d'interprétation selon laquelle : les prélèvements sociaux sur les distributions occultes ne doivent pas être calculées sur la base majorée de 25% qui est retenue pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

DIVERS

QPC Distributions occultes : absence de majoration de 25% sur les contributions sociales

- L'établissement des contributions sociales n'a pas pour objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale → par conséquent **les prélèvements sociaux sur les distributions occultes ne doivent pas être calculés sur la base majorée de 25%** qui est retenue pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et prévue par l'article 158 alinéa 7 du Code général des impôts.
- Cette réserve d'interprétation est applicable aux instances en cours ainsi qu'aux contributions sociales non prescrites au 12 février 2017.

DIVERS

QPC : article 123 bis du Code Général des Impôts

- Rappel des dispositions de l'article 123 bis du CGI : **assiette de 125%** retenue sur la somme la plus élevée entre un revenu théorique et un revenu réel lorsque :
 - ➔ une personne physique domiciliée en France qui détient :
 - directement ou indirectement 10% au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans :
 - ➔ une entité juridique, personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou **constituée hors de France** ;
 - et soumise à un **régime fiscal privilégié** ;
 - ➔ les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique :
 - sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement ;
 - lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.
- assiette de 125% + revenus théorique pour

DIVERS

QPC : article 123 bis du Code Général des Impôts

- Une QPC a été déposée le **15 décembre 2016** par le Conseil d'Etat (*CE 8^e et 3^e ch, 15 décembre 2016 n°404270*) dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre d'une doctrine administrative mise en ligne pour le STDR (FAQ) et contre **les dispositions de l'article 123 bis du CGI**.
 - Ces dispositions porteraient atteinte aux droits et libertés garanties par la constitution et notamment aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques garantis par les articles 6 et 16 de la DDHC en ce qu'elles n'autorisent pas le contribuable à **apporter la preuve** de ce qu'une structure établie hors de l'UE n'a ni pour objet ni pour effet dans un **but de fraude fiscale** de lui permettre d'appréhender des produits ou bénéfices dans un Etat soumis à un **régime fiscal privilégié** et qu'elles prévoient, s'agissant d'un ETNC ou n'ayant pas signé de convention administrative avec la France, une valeur plancher au revenu imposable calculé de façon théorique en fonction de l'actif net de la structure et d'un taux d'intérêt.
- ➔ **Décision rendue le 24 février 2017.**

DIVERS

QPC Amendes sur les trusts

- **Rappel** : dans sa **décision n°216-554 QPC du 22 juillet 2016** le conseil constitutionnel avait déjà invalidé l'amende proportionnelle de 5% pour défaut de déclaration des comptes à l'étranger prévue par *l'article 1736 IV alinéa 2 du CGI* => désormais seule une amende de **1.500 euros** est applicable.
- **Le 23 décembre 2016** (décision CE n°405025) le Conseil d'Etat a transmis une nouvelle QPC portant cette fois sur les amendes applicables au **défaut de déclaration d'un trust**, prévues par *l'article 1736 IV bis du CGI*.
- *Selon les dispositions de cet article : en cas de défaut de déclaration, une amende forfaitaire de 10.000 euros portée à **20.000 euros** à compter de 2013, ou d'une amende proportionnelle de 12,5% du patrimoine du trust le cas échéant (cette dernière partie a été supprimée par la loi de finances rectificative de 2016) serait appliquée.*
- La date de la décision n'est pas encore connue.

Divers

QPC : Rappel fiscal des donations antérieures

- **Rappel** : Le mécanisme prévu par *l'article 784 du CGI* consiste à tenir compte **des donations antérieurement consenties** par le défunt ou le donateur pour le calcul des droits de mutation. La perception des droits est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la déclaration la valeur des biens qui ont fait l'objet des donations antérieures à l'exception de celles passées **depuis plus de 15 ans**.

Divers

QPC : Rappel fiscal des donations antérieures

Rappel des régimes antérieurs :

- Le **délai de 15 ans** : applicable depuis **le 17 août 2012** (Loi 2012-958 du 16 août 2012 art.5) ;
- Le **délai de 10 ans** était applicable pour les donations ou successions entre le **31 juillet 2011** et le 16 août 2012 (Loi 2011-900 du 29 juillet 2011 art.7) ;
- Auparavant c'est le **délai de 6 ans** qui s'appliquait (Loi 2005-1719 du **30 décembre 2005 art.8**).

Divers

QPC : Rappel fiscal des donations antérieures

- Le Conseil constitutionnel rejette la QPC dans une **décision du 9 décembre 2016 n°2016-603 QPC**, relative à l'article 784 du code général des impôts et valide les dispositions de cet article dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958 du 16 août 2012) aux motifs que :
- *« Il en résulte, en second lieu, que les modalités d'imposition d'une donation passée ne peuvent produire aucun effet légitimement attendu quant aux règles d'imposition applicables aux donations ou à la succession future. Par conséquent, le législateur pouvait, sans être tenu d'édicter des mesures transitoires, modifier le délai à compter duquel il n'est plus tenu compte des donations antérieures pour déterminer l'imposition des donations ou successions à venir. »*