

## ACTUALITE FISCALE

### I. ANTICIPER LES CHANGEMENTS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2017

#### 1. Pour les entreprises

##### 1. Un durcissement du régime des AGA est à craindre

Lors des débats portant sur le projet de Loi de Finances pour 2017, les députés ont adopté un amendement visant à revenir sur la réforme du régime fiscal des actions gratuites (AGA) issu de la Loi Macron.

Les principaux changements prévus par cet amendement sont les suivants :

- **Pour l'entreprise attributaire :**

Le taux de la contribution patronale, qui avait été réduit par la Loi Macron à 20% de la valeur des actions gratuites à leur date d'acquisition, repasserait à 30% pour les AGA attribuées à compter du 1er janvier 2017.

Seule l'exonération de contribution prévue en faveur des actions gratuites émises par des PME serait maintenue.

Enfin, la date d'exigibilité de la contribution pourrait être avancée à la date d'attribution des actions gratuites (et non plus à leur date d'acquisition comme c'est le cas actuellement).

- **Pour le bénéficiaire :**

Le gain d'acquisition serait imposable dans la catégorie des traitements et salaires au barème progressif de l'IR et aux prélèvements sociaux (et non dans la catégorie des plus-values mobilières avec abattement pour durée de détention).

Par exception, les bénéficiaires d'AGA émises par des PME n'ayant jamais distribué de dividendes continueraient à bénéficier du régime issu de la loi Macron : imposition en tant que plus-value mobilière bénéficiant de l'abattement (éventuellement majoré) pour durée de détention.

##### 2. Réduction du taux d'impôt sur les sociétés (« IS ») dès 2017 !

Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 50 millions d'euros bénéficieraient d'une réduction du taux de l'IS dès 2017, à 28% sur la fraction du bénéfice comprise entre 38.120 euros et 75.000 euros. Aucune indication sur les exercices concernés par la mesure n'a été donnée.

Ainsi, le résultat 2017 des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 50 millions d'euros serait imposable selon le barème à trois tranches suivant :

- 15% sur la fraction du bénéfice imposable inférieure à 38.120 euros,
- 28% sur la fraction du bénéfice imposable comprise entre 38.120 euros et 75.000 euros, et
- 33,1/3% sur la portion du bénéfice excédant 75.000 euros.

Le résultat 2017 des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 50 millions d'euros serait imposable dans les conditions actuelles :

- 15% sur la fraction du bénéfice imposable inférieure à 38.120 euros,
- 33,1/3% sur la portion du bénéfice excédant 38.120 euros.

L'application de ce taux devrait être généralisée à l'ensemble du bénéfice de toutes les entreprises d'ici 2020.

### 3. **Renforcement du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)**

Le taux du CICE serait augmenté de 6 à 7%.

### 4. **Exonération de taxe sur les salaires des primes d'impatriation**

Les rémunérations versées à des personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 6 juillet 2016 et qui relèvent du régime des impatriés seraient exonérées de taxe sur les salaires.

### 5. **Reconduction du dispositif des jeunes entreprises innovantes (JEI)**

Le dispositif en faveur des JEI -qui permet aux PME immatriculées depuis moins de 8 ans et dont 15% des charges sont des dépenses de recherche, de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices et d'impôts locaux- serait prorogé jusqu'au 31 septembre 2019.

### 6. **Clarification de la prise en compte des abandons de créances dans le plafond d'imputation des déficits**

Le plafond d'imputation des déficits reportables en avant des sociétés soumises à l'IS est actuellement limité à 1 million d'euros, majoré de 50% de la fraction du bénéfice excédant ce seuil (article 209, I du CGI). Selon la législation actuelle, la limite de 1 million d'euros est elle-même majorée des « abandons de créances consentis à une société ».

Dans un amendement adopté le 14 octobre, les députés ont précisé que la majoration ne s'applique qu'à l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créances.

## 2. **Pour les particuliers**

### 1. **Mise en place du prélèvement à la source à partir de 2018**

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu serait introduit à compter de 2018 pour :

- les revenus d'activité (salaires et professions indépendantes),
- les retraites,
- les revenus de remplacement, et
- les revenus fonciers.

Pour les salaires et les revenus assimilés, l'impôt serait collecté par l'entreprise ou l'organisme débiteur des revenus, qui appliquerait un taux d'imposition unique. Ce taux serait calculé et transmis par l'administration fiscale pour chaque foyer fiscal sur la base des impôts et des revenus connus.

Les revenus 2016 devraient être déclarés dans les conditions actuelles en 2017.

De même, les revenus perçus en 2017 seraient déclarés en 2018.

Afin de corriger le double paiement d'impôt sur le revenu en 2018, l'impôt sur le revenu afférent aux revenus non exceptionnels perçus en 2017 serait « annulé » par l'octroi d'un crédit d'impôt exceptionnel.

Afin d'éviter toute optimisation, les « revenus non exceptionnels » ouvrant droit au crédit exceptionnel seront listés de manière très précise. D'ores et déjà, il est acquis que constitueront des revenus exceptionnels n'ouvrant pas droit au crédit d'impôt les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ou de la cessation des fonctions des mandataires sociaux et dirigeants, les indemnités de cessation d'activité, les bonus ....

## 2. **Durcissement du plafonnement de 75% dès 2017**

Une clause anti-abus pourrait être introduite dans le dispositif de plafonnement de l'ISF (CGI, art. 885 V bis) pour rendre inefficace l'interposition de holdings patrimoniales, dites « cash box ».

Actuellement l'interposition de tels holdings peut permettre de réduire le revenu pris en compte pour le plafonnement de 75% en percevant et capitalisant des revenus via la holding.

A condition de démontrer que l'interposition du holding et le choix d'y recourir ont pour objectif principal d'éviter tout ou partie de l'ISF, l'administration pourrait être autorisée à réintégrer, dans le revenu pris en compte pour le plafonnement de 75%, la part de revenus correspondant à une diminution artificielle.

Cette clause devrait s'appliquer pour la première fois à l'ISF 2017.

## 3. **Extension à huit ans du bénéfice du régime des impatriés**

Le régime spécial d'imposition en faveur des impatriés (article 155 B du CGI) qui prévoit notamment l'exonération d'impôt sur le revenu de leur prime d'impatriation jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonction en France, serait étendu jusqu'au 31 décembre de la huitième année.

## 4. **Plus-value de cession d'un logement autre que la résidence principale**

Les députés ont, en première lecture à l'Assemblée Nationale, adopté un amendement visant à supprimer l'exonération de plus-value immobilière accordée au titre de la première cession d'un logement autre que la résidence principale.

## **II. FISCALITE DES ENTREPRISES : INTEGRER LES DERNIERES DECISIONS DE JURISPRUDENCE ET POSITION DE L'ADMINISTRATION**

### 1. **La TVA grevant les achats d'une succursale pour les besoins de siège étranger est déductible !**

La Cour de justice de l'Union Européenne (« la CJUE ») a rendu une décision importante en juin dernier en matière de droit à déduction de la TVA.

Au cas d'espèce, la succursale polonaise d'une société établie en Slovaquie avait acquis des biens et des services en Pologne pour produire des composants logiciels pour les besoins de son siège, dont l'activité était taxable en Slovaquie. Cette opération était purement interne. Parallèlement, la succursale polonaise effectuait de manière occasionnelle des opérations taxables en Pologne.

La question était de savoir si la succursale polonaise avait le droit ou non de déduire la TVA grevant les biens et services acquis dans son Etat et utilisés, non pour ses propres besoins propres, mais pour ceux de son siège.

Pour mémoire, la Cour administrative d'appel de Versailles, dans un arrêt « Société Morgan Stanley » du 27 janvier 2015, avait jugé qu'une succursale française d'une société étrangère rendant des services à la fois à des tiers et à son siège, ne pouvait déduire la TVA ayant grevée les dépenses engagées exclusivement pour des services rendus au siège, les opérations internes entre la succursale et le siège étranger étant considérées par la Cour comme hors champ de la TVA.

La CJUE infirme cette position : en application de l'article 169 de la directive TVA 2008/9/CE, la CJUE rappelle que les assujettis ont le droit de déduire la TVA acquittée dans un Etat membre dès lors que les biens et services, utilisés pour les besoins d'opérations

relevant d'activités taxables effectuées hors de cet Etat, ouvriraient droit à déduction si ces opérations avaient été effectuées dans cet Etat.

Cette solution conduit la CJUE à ne pas tenir compte du fait que les opérations internes entre un siège et sa succursale ne sont pas soumises à la TVA et, par conséquent, à ne pas distinguer le bénéficiaire des dépenses grevées de TVA et supportées par la succursale. La CJUE raisonne au niveau de l'assujetti pris dans sa globalité, c'est-à-dire constitué par la succursale et son siège.

### **Ce qu'il faut retenir :**

- ✓ **La CJUE a infirmé la position retenue par la Cour administrative d'appel de Versailles qui avait jugé qu'une succursale française d'une société étrangère rendant des services à son siège ne peut déduire la TVA grevant les dépenses engagées exclusivement pour la réalisation de ces services.**
- ✓ **La CJUE retient au contraire qu'une succursale établie dans un Etat membre de l'UE peut déduire la TVA qu'elle y a supportée et qui grève l'achat de biens et services utilisés, non pour ses propres besoins, mais pour ceux de l'activité économique réalisée par son siège.**

## **2. Contribution de 3% sur les revenus distribués : une décision surprenante du Conseil Constitutionnel...**

Une Question Prioritaire de Constitutionnalité (« QPC ») avait été transmise le 4 avril 2016 au Conseil d'Etat par le Tribunal administratif de Montreuil afin de faire constater la non-conformité de la Contribution de 3% à la Constitution, notamment au regard des principes d'égalité devant l'impôt et de prise en compte des facultés contributives des contribuables visés aux articles 6 et 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen,

Par une décision n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016, le Conseil Constitutionnel a pris une position surprenante :

Il a - ce qui n'est pas surprenant - constaté qu'une partie des dispositions de l'article 235 ter ZCA du CGI relatif à la Contribution de 3% était effectivement non conforme à la constitution en ce qu'elle créait une inégalité devant l'impôt et les charges publiques entre les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré (exonérées de cette contribution) et les sociétés n'appartenant pas à un tel groupe (imposées).

Toutefois, le Conseil Constitutionnel a, curieusement, considéré que le caractère inconstitutionnel de la Contribution de 3% résultait de l'exonération des sociétés intégrées prévue par l'article 235 ter ZCA, et non de l'imposition des autres sociétés. Il a cependant reporté l'abrogation de cette disposition d'exonération au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

En conséquence :

- les sociétés qui ont acquitté la Contribution de 3% pour le passé et jusqu'au 31 décembre 2016 ne sont pas fondées à invoquer le caractère inconstitutionnel de cette contribution pour en solliciter la restitution,
- les demandes en restitution de la Contribution de 3% qui reposaient sur le fondement de non conformité aux principes communautaires (non-conformité à la directive mère-fille et à la liberté d'établissement) restent pertinentes,
- pour les distributions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, il est probable que le dispositif légal sera modifié et que l'exonération de Contribution de 3% dont bénéficient actuellement les sociétés intégrées sera supprimée.

**Ce qu'il faut retenir :**

- ✓ **Le Conseil Constitutionnel considère que l'exonération de la contribution de 3% dont bénéficie les sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale est inconstitutionnelle.**
- ✓ **Les réclamations fondées sur la non-conformité de cette contribution au droit communautaire restent pertinentes.**

**3. Régime mère-fille : Mise à jour de la doctrine administrative**

L'administration fiscale vient de mettre à jour sa doctrine relative au régime mère-fille sur les deux points suivants :

**1. Fin de l'exclusion des produits issus de titres sans droits de vote**

L'administration tire les conséquences de deux décisions rendues en 2016 par le Conseil Constitutionnel (CC, QPC n°2015-520 du 3 février 2016 et CC, QPC n°2016-553 du 8 juin 2016) qui ont considéré que l'exclusion des titres sans droits de vote du régime mère-fille était non conforme à la Constitution.

L'administration tiendra compte de cette mise à jour pour toutes les distributions de dividendes effectuées depuis le 3 février 2016.

**2. Commentaires définitifs sur la clause anti-abus**

Pour mémoire, la clause anti-abus exclut du régime mère-fille, pour les exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les dividendes distribués dans le cadre d'un montage qui serait principalement mis en place dans le but d'obtenir un avantage fiscal par un usage détourné de ce régime.

Dans ses commentaires, l'administration précise notamment que :

- le montage peut résulter d'un acte isolé ou de plusieurs opérations prises dans leur ensemble ;
- le montage peut comprendre plusieurs étapes ;
- l'analyse du caractère principal résulte d'une appréciation des faits ;
- les montages dont la finalité principale a un caractère patrimonial, financier ou organisationnel sont exclus du champ d'application de la clause anti-abus ;
- Il est possible, dans un premier temps, de remettre en cause un montage sur le fondement de la clause anti-abus puis, dans un deuxième temps, sur le fondement de l'abus de droit.

**Ce qu'il faut retenir :**

- ✓ **La doctrine administrative admet que les dividendes attachés à des titres sans droit de vote peuvent bénéficier du régime mère-fille lorsque les conditions d'application de ce régime sont réunies**
- ✓ **L'administration a précisé sa position sur le dispositif anti-abus.**

**III. FISCALITE DES PARTICULIERS****1. Régularisation des comptes détenus à l'étranger : il devient urgent de régulariser mais les pénalités sont revues à la hausse !**

Pour mémoire, en cas de non-déclaration des comptes détenus à l'étranger et en l'absence de toute régularisation, les contribuables s'exposent à :

- une amende fiscale de 1.500 € par comptes non déclarés (plafonnée à 10.000 €),
- une majoration d'impôt de 40% (portée à 80% en cas d'activité occulte),
- des intérêts de retard de 0,4% par mois de retard,
- des sanctions pénales en cas de dépôt de plainte par l'administration fiscale.

Toutefois, depuis septembre 2013, le service de traitement des déclarations rectificatives (« **STDR** ») permet aux contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger de régulariser spontanément leur situation et de bénéficier, ce faisant, de sanctions / majorations réduites.

Cette cellule devrait être supprimée d'ici 2018 –à une date non encore précisée- lorsque la mise en place de l'échange automatique d'informations entre les différentes administrations fiscales sera effective.

Il y a donc urgence pour les titulaires de comptes non déclarés à régulariser leur situation et ce, malgré l'aménagement des sanctions encourues pour les dossiers déposés depuis le 15 septembre 2016.

Depuis la suppression en juillet 2016 de l'amende proportionnelle de 5% pour compte non déclaré, le barème des majorations d'impôt applicables aux repentis fiscaux qui régularisent leur situation a été durci :

- Pour les fraudeurs « passifs » (c'est-à-dire ceux ayant reçu leurs avoirs dans le cadre d'une succession ou d'une donation ou ceux ayant constitué leurs avoirs alors qu'ils résidaient à l'étranger), la majoration d'impôt passe de 15% à 25%,
- Pour les fraudeurs « actifs » (c'est-à-dire ceux ayant organisé leur évasion fiscale), la majoration d'impôt est portée de 30% à 35%.

**Ce qu'il faut retenir :**

- ✓ **Bien qu'aucune date ne soit précisée quant à la suppression du STDR, il est recommandé aux contribuables concernés de procéder rapidement à la régularisation spontanée de leur situation. En effet, après suppression définitive de la cellule de régularisation, les contribuables ne pourront plus se prévaloir des sanctions allégées.**
- ✓ **Le gouvernement a annoncé une augmentation du barème des pénalités pour défaut de déclaration de comptes détenus à l'étranger (25% au lieu de 15% pour les fraudeurs « passifs », et 35% au lieu de 30% pour les fraudeurs « actifs »).**