

ACTUALITE FISCALE

I. FISCALITE DES PARTICULIERS

1. Le service de la déclaration en ligne des revenus 2016 est ouvert depuis le 12 avril

Si vous déposez votre déclaration de revenus sous format papier, votre délai de souscription expirera le mercredi 17 mai à minuit.

En déclarant vos revenus par internet, vous bénéficierez d'un délai complémentaire en fonction du département où était situé votre domicile au 1er janvier 2017 :

- mardi 23 mai pour les départements 01 à 19,
- mardi 30 mai pour les départements 20 à 49, y compris la Corse,
- mardi 6 juin pour les départements 50 à 974/976.

Si vous êtes non résident, vous devrez déposer votre déclaration avant le 17 mai minuit sous format papier et avant le 23 mai en cas de déclaration en ligne.

Nouveauté de l'année : Si votre résidence principale est équipée d'un accès à internet et que le revenu fiscal de référence de votre foyer au titre de vos revenus perçus en 2015 était supérieur à 28.000 €, vous devez en principe télé déclarer vos revenus 2016, sauf à encourir une amende de 15 €. Toutefois, l'administration a précisé¹ que les personnes qui « *ne s'estiment pas en mesure de le faire peuvent continuer à utiliser une déclaration papier* ». Aucune précision n'a été donnée à ce stade sur les conditions requises pour faire jouer cette exception.

2. Tout ce que vous avez toujours voulu savoir sur le prélèvement à la source sans jamais oser le demander !

Quelle que soit la nature de vos revenus (salaires, bénéfices non commerciaux, revenus fonciers, bénéfices agricoles...), le site <http://www.economie.gouv.fr/prelevement-a-la-source/medias-et-ressources>, qui vient d'être mis en ligne par le gouvernement, devrait répondre aux questions que vous vous posez en lien avec la mise en place du prélèvement à la source.

Pour mémoire, le prélèvement à la source sera en principe effectif à compter du 1^{er} janvier 2018 à moins que le Président de la République, qui sera élu le 7 mai 2017, n'en décide autrement....

3. Apport-cession : l'acquisition d'un immeuble en vue de sa location ne constitue un réinvestissement éligible qu'à condition que la location soit meublée et assortie de prestations para-hôtelières

Le dispositif de « l'apport-cession » de l'article 150 0B ter du CGI² fait à nouveau l'actualité !

Pour mémoire, la plus-value d'apport constatée par le (ou les) apporteur(s) bénéficie sous conditions d'un report d'imposition lorsque le (ou les) apporteurs détien(nen)t le contrôle de la société bénéficiaire de l'apport à l'issue de l'opération.

En principe, la cession par la société bénéficiaire des titres reçus en apport dans les trois ans suivant l'apport met fin au report d'imposition.

¹ Communiqué de presse du 13 avril 2017 n°395

² Apport-cession : opération d'apport par une ou plusieurs personnes physiques des titres d'une société A à une société B, soumise à l'IS, qui procède ensuite à la cession des titres reçus en apport.

Par exception, en cas de cession par la société bénéficiaire des titres reçus en apport dans les trois ans suivant l'apport, le report d'imposition des plus-values d'apport est maintenu à condition que la société bénéficiaire de l'apport réinvestisse, dans les deux ans suivant la cession, au moins 50% du produit de cession dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier.

En juillet 2015, l'administration avait notamment précisé³ que « *l'acquisition de biens immobiliers destinés à la location immobilière, qu'elle soit nue ou meublée* » ne constituait pas un réinvestissement éligible au quota de 50% au motif que l'activité de location revêt un caractère civil ou patrimonial.

Le 19 janvier dernier, le comité de l'abus de droit fiscal (« **CADF** »), saisi dans le cadre d'opérations d'apport-cession réalisées antérieurement 1^{er} janvier 2013⁴ a rendu deux avis qui précisent les conditions dans lesquelles l'acquisition d'un immeuble, par la société ayant cédé dans les trois ans les titres reçus en apport, peut constituer un réinvestissement justifiant le maintien du report d'imposition⁵.

Il ressort de ces avis que :

- l'acquisition d'un immeuble en vue de sa location meublée, assortie de prestations de services para-hôtelières, permet le maintien du report d'imposition des plus-values d'apport compte tenu du caractère commercial de cette activité de location,
- au contraire, l'acquisition d'un immeuble en vue de sa location, nue ou meublée, sans prestation complémentaire, ne permet pas le maintien du report d'imposition des plus-values d'apport compte tenu du caractère civil de cette location.

A noter : L'approche du CADF est plus stricte que la position admise au titre du pacte Dutreil par l'administration fiscale⁶, selon laquelle l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel présente un caractère commercial qu'elle soit accompagnée ou non de prestations de services.

Ce qu'il faut retenir :

- ✓ **L'activité de location meublée constitue une activité commerciale à condition d'être assortie de services para-hôtelières.**

4. Absence de déclaration de trusts à l'étranger : l'amende proportionnelle de 12,5% est inconstitutionnelle

Les personnes physiques ayant leur résidence fiscale en France ont l'obligation de déclarer les trusts constitués⁷ à l'étranger, en leur qualité d'administrateur de trusts. A défaut, elles encourent la plus élevée des deux amendes suivantes :

- amende forfaitaire de 20.000 €⁸,
- amende proportionnelle égale à 12,5 %⁹ de la valeur réelle des biens ou droits placés en trusts et des produits qui y sont capitalisés.

Par une décision du 16 mars 2017, le Conseil constitutionnel a censuré l'amende proportionnelle pour non déclaration des trusts et ce, par analogie avec sa décision du 22 juillet 2016 relative à l'amende pour non déclaration des comptes bancaires détenus à l'étranger.

³ BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60 n°310.

⁴ Avant le 1^{er} janvier 2013, le report d'imposition de l'article 150 0B ter du CGI n'était subordonné par la loi à aucune obligation de réinvestissement du produit issu de la cession par la société bénéficiaire des titres reçus en apport, mais l'administration fiscale a procédé à de nombreux redressements des opérations d'apport-cession, sur le fondement de l'abus de droit, dans les cas où la société bénéficiaire de l'apport n'avait pas réinvesti une fraction « significative » du produit de cession dans une activité « économique ».

⁵ CADF/AC n°1/2017.

⁶ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 n°10 et BOI-PAT-ISF-30-30-10-10 n°30 et 40.

⁷ Cette obligation s'applique à la constitution, modification ou extinction du trust.

⁸ Jusqu'au 7 décembre 2013, cette amende forfaitaire était limitée à 10.000 €.

⁹ Jusqu'au 7 décembre 2013, cette amende proportionnelle était due au taux de 5%.

En conséquence de cette décision :

- **Pour les déclarations qui auraient du être souscrites à compter du 31 décembre 2016 :** l'amende proportionnelle égale à 12,5% de la valeur des biens ou droits placés en trusts et des produits qui y sont capitalisés est remplacée par une majoration égale à 80% du montant des rappels d'impôts liés aux trusts non déclarés¹⁰, qui ne peut être inférieure à l'amende forfaitaire de 20.000 €.
- **Pour les déclarations qui auraient du être souscrites avant le 31 décembre 2016 :** l'application de l'amende proportionnelle de 12,5% pourra être contestée par les contribuables à condition de ne pas avoir été définitivement entérinée dans le cadre d'une décision judiciaire non susceptible d'appel rendue avant le 17 mars 2017¹¹, ou d'un accord transactionnel conclu à cette même date avec les services de l'administration fiscale.

Ce qu'il faut retenir :

- ✓ **L'amende proportionnelle de 12,5% applicable pour défaut de déclaration de trusts constitués à l'étranger est inconstitutionnelle.**

5. Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine : l'assujettissement des personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat tiers à l'UE est conforme à la Constitution

La question de l'assujettissement aux prélèvements sociaux français (15,5%) des personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat tiers à l'UE est-elle enfin tranchée ?

Pour mémoire :

- Par un arrêt du 26 février 2015¹², confirmé par le Conseil d'Etat¹³, la Cour de justice de l'Union européenne (« **CJUE** »), a jugé que les revenus du patrimoine¹⁴ de personnes résidentes de France rattachées au régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre de l'UE ou de l'Espace Economique Européen (« **EEE** ») ne pouvaient être soumis aux contributions sociales françaises¹⁵.
- L'administration française s'est alignée¹⁶ sur cette décision et il a été procédé au remboursement des prélèvements sociaux acquittés en France jusqu'en 2015 par les personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'UE. La restitution a, en revanche, été refusée aux personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un Etat tiers à l'UE.
- C'est dans ce contexte que le Conseil d'Etat a saisi en janvier 2017, la CJUE d'une question préjudicielle sur la conformité de cette différence de traitement au principe de liberté des mouvements de capitaux et le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité (« **QPC** ») sur la conformité du dispositif, dans sa version de 2006, au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

¹⁰ Par exception, la majoration de 80% ne s'applique pas lorsque les trusts constitués à l'étranger ont été régulièrement déclarés à l'IR, à l'ISF ou aux droits de mutation à titre gratuit. Dans ce cas, seule l'amende forfaitaire de 20.000 € est applicable.

¹¹ Date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel.

¹² Affaire « de Ruyter » du 26 février 2015, CJUE n°C-623/13.

¹³ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 2015 n°334551. Afin de contourner l'arrêt « De Ruyter » de la CJUE et la jurisprudence du Conseil d'Etat, le dispositif français a été réformé dans le cadre de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016, afin de réallouer le produit des prélèvements sociaux sur les revenus du capital à des organismes versant des prestations sociales non contributives (notamment au Fonds de Solidarité Vieillesse) à compter du 1er janvier 2016.

¹⁴ Les revenus du patrimoine s'entendent notamment des revenus fonciers, des plus-values immobilières.

¹⁵ En effet, ces prélèvements sociaux servent à financer des prestations qui ne bénéficient qu'aux seules personnes rattachées au régime français de sécurité sociale.

¹⁶ Communiqués de presse du 20 octobre 2015.

Par une décision du 9 mars 2017, le Conseil Constitutionnel a :

- précisé que, conformément au principe européen de l'unicité de législation, une personne relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'UE autre que la France ne peut pas être également soumise, en France, à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine,
- ce principe ne s'appliquant pas aux personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat tiers à l'UE, le Conseil Constitutionnel a conclu que la différence de traitement entre les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'UE et celles affiliées à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers est justifiée par l'objet de la loi, qui est d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'UE.

Ce qu'il faut retenir :

- ✓ **La différence de traitement entre les personnes rattachées à un régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'EEE et celles qui sont rattachées au régime de sécurité sociale d'un Etat hors de l'UE est conforme à la constitution.**
- ✓ **Les personnes rattachées au régime de sécurité sociale d'un Etat tiers à l'UE devront attendre la décision qui sera rendue par la CJUE sur la question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat pour savoir si elles peuvent être valablement assujetties aux prélèvements sociaux en France sur leurs revenus du patrimoine de source française!**

II. FISCALITE DES ENTREPRISES

1. L'agrément requis dans le cadre des opérations de fusions transfrontalières (et assimilées) est incompatible avec le droit communautaire

Le régime spécial des fusions, scission et apport partiel d'actifs¹⁷, qui permet un sursis d'imposition des plus-values constatées, est subordonné à un agrément préalable¹⁸ si l'opération est réalisée par des personnes morales françaises au profit de personnes morales étrangères.

Saisie par le Conseil d'Etat dans le cadre d'une question préjudicielle, la CJUE a, par un arrêt du 8 mars 2017¹⁹, considéré que ce dispositif d'agrément préalable était contraire au droit communautaire au double motif que :

- le régime fiscal français des fusions est subordonné au respect de conditions non posées par la directive fusion, et
- l'exigence d'un agrément préalable, pour les seules opérations transfrontalières, est contraire au principe de liberté d'établissement.

Pour tirer les conséquences de cette décision, le législateur français pourra alternativement supprimer l'exigence d'un agrément préalable pour les opérations transfrontalières ou généraliser l'agrément à toutes les opérations, qu'elles soient purement internes ou transfrontalières.

Pour le passé, les sociétés françaises qui étant déjà impliquées dans une opération transfrontalière se seraient heurtées à un refus d'agrément peuvent contester ce refus, dans les deux mois suivant sa notification, en invoquant la décision rendue par la CJUE le 8 mars dernier.

¹⁷ Le régime de faveur est prévu par l'article 210 C du Code général des impôts.

¹⁸ L'agrément préalable est délivré en application des dispositions de l'article 210 B, §3 du Code général des impôts.

¹⁹ Arrêt de la CJUE du 8 mars 2017, affaire n°C-14/16.

Ce qu'il faut retenir :

- ✓ **La condition d'agrément préalable requise pour les seules opérations de fusions, scissions et apport transfrontalières est contraire au droit communautaire.**

2. La contribution additionnelle de 3% sur les revenus distribués jugée contraire au droit conventionnel

Nouveau rebondissement concernant la contribution additionnelle de 3% !

Pour rappel, par une décision du 30 septembre 2016, le Conseil constitutionnel a considéré que la différence de traitement entre les distributions de dividendes entre sociétés membres d'un même groupe intégré (exonérées de la contribution additionnelle de 3%) et celles réalisées entre sociétés n'appartenant pas à un groupe intégré (exonérées de cette contribution) constituait une discrimination contraire au principe d'égalité devant l'impôt.

Le Conseil Constitutionnel a, en conséquence, abrogé le dispositif d'exonération de contribution additionnelle de 3% qui était réservé aux distributions entre sociétés membres d'un même groupe intégré à compter du 1^{er} janvier 2017.

Le caractère différé de cette abrogation n'a pas empêché les contribuables de réclamer la restitution de la contribution additionnelle de 3% qu'ils avaient acquittée au titre de dividendes distribués avant le 1^{er} janvier 2017.

C'est dans ce contexte que le Conseil d'Etat, qui avait été saisi par un recours pour excès de pouvoir, a considéré, par un arrêt du 29 mars 2017, que le dispositif d'exonération²⁰ de la contribution additionnelle de 3 % réservé aux distributions entre sociétés membres d'un même groupe intégré réalisées avant le 31 décembre 2016, était contraire à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« **CESDH** »).

Pour le même motif, le Conseil d'Etat a annulé la doctrine administrative²¹ qui commentait ce dispositif, sans toutefois préciser la portée cette annulation.

Quoiqu'il en soit, les sociétés ayant acquitté la contribution additionnelle de 3% au titre de dividendes distribués avant le 1^{er} janvier 2017 auront intérêt à invoquer cette décision du Conseil d'Etat au soutien de leur demande aux fins de restitution.

A noter : La contribution additionnelle de 3% fait actuellement l'objet d'une question préjudicielle devant la CJUE au motif qu'elle serait incompatible avec la directive mère-fille. La CJUE devrait se prononcer sur cette question d'ici le 17 mai prochain.

Ce qu'il faut retenir :

- ✓ **Le dispositif d'exonération de la contribution additionnelle de 3 % réservé aux distributions entre sociétés membres d'un même groupe intégré, ainsi que la doctrine administrative correspondante sont contraires à la CESDH.**

²⁰ 1° du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du Code général des impôts

²¹ BOI-IS-AUT-30-20160302, § n°130