

Actualité fiscale

ÉDITION 2018



LPA-CGR avocats

Édito

Comme chaque début d'année, l'environnement fiscal évolue. L'actualité fiscale en 2018 est marquée par l'adoption de plusieurs lois : la loi de finances pour 2018¹ (« LF 2018 »), 2 lois de finances rectificatives pour 2017 (« LFR I² » et « LFR II³ ») et la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 (« LFSS 2018⁴ »).

Au-delà de la mesure emblématique de la suppression de l'ISF ou plutôt de son recentrage sur l'immobilier avec l'adoption de l'IFI, ces premières lois de finances de l'ère Macron annoncent au moins une bonne nouvelle, la baisse significative de l'impôt sur les sociétés. Cette baisse sera certes progressive mais devrait aboutir à un taux de 25 % en 2022 (au lieu de 33,1/3 % actuellement) permettant à la France de retrouver un peu d'attractivité. Toutefois, pas d'euphorie, pour les grands groupes, la pression fiscale sera un peu plus lourde en 2018.

La présente brochure présente les principales mesures fiscales de la LF 2018 et des LFR ainsi que certains arrêts marquants de l'année 2017.

Cette brochure fiscale fournit des informations de caractère général et ne constitue en aucune mesure des conseils et/ou avis juridiques.

Le département fiscal de LPA-CGR avocats.

¹ Loi n° 2017-1837 de finances pour 2018 du 30 décembre 2017 publiée au JO le 31 décembre 2017.

² Loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 publiée au JO le 2 décembre 2017.

³ Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 publiée au JO le 29 décembre 2017.

⁴ Loi n° 2017-1836 du 30 décembre 2017 publiée au JO le 31 décembre 2017.

Sommaire

1. Fiscalité générale des entreprises _____ 4

- 1.1. Impôt sur les sociétés (IS) _____ 4
- 1.2. Les bénéficiaires professionnels _____ 5
- 1.3. Fiscalité des restructurations _____ 5
- 1.4. Fiscalité des groupes _____ 6
- 1.5. Crédits et réductions d'impôts _____ 6
- 1.6. Contrôle fiscal et contentieux _____ 6
- 1.7. Autres mesures _____ 7

2. Fiscalité de l'investissement immobilier _____ 7

- 2.1. Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières _____ 7
- 2.2. L'investissement immobilier des particuliers _____ 8
- 2.3. TVA _____ 9
- 2.4. Autres mesures intéressant l'immobilier _____ 10

3. Fiscalité patrimoniale _____ 10

- 3.1. Impôt sur le revenu _____ 10
- 3.2. Entre l'ISF et l'IFI, il n'y a qu'un pas _____ 11

1. Fiscalité générale des entreprises

1.1. Impôt sur les sociétés (IS)

BAISSE PROGRESSIVE DU TAUX DE L'IS

L'article 84 de la LF 2018 modifie pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 la réforme du taux normal de l'IS instaurée initialement par la LF 2017. Ainsi, le taux normal actuel de l'IS de 33,1/3 % évoluera comme indiqué dans le tableau ci-dessous :

Exercice ouvert à compter du 1 ^{er} janvier				
2018	2019	2020	2021	2022
28 % pour les 500 000 premiers euros de bénéfice et 33,33 % au-delà	28 % pour les 500 000 premiers euros de bénéfice et 31 % au-delà	28 %	26,5 %	25 %

Les PME (*i.e.*, réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7,63 m€) continueront de bénéficier d'un soutien particulier grâce à la préservation du taux réduit de 15 % sur les 38 120 premiers euros de bénéfice.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Le taux du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI applicable aux plus-values immobilières réalisées par les personnes morales non-résidentes, étant établi par renvoi au taux de l'IS, il diminuera dans les mêmes proportions pour s'élever à 25 % à partir de 2022.

CRÉATION DE DEUX CONTRIBUTIONS EXCEPTIONNELLES ASSISES SUR L'IS DU

Le Conseil Constitutionnel a déclaré inconstitutionnelle la contribution de 3 % sur les revenus distribués (*décision du Conseil Constitutionnel du 6 octobre 2017, n° 2017-660*). Prenant acte de la déclaration d'inconstitutionnalité, le législateur a supprimé la contribution de 3 % sur les revenus distribués (*article 37 de la LF 2018*). Les contentieux en cours en vue d'obtenir la restitution de cette contribution vont coûter près de 10 milliards d'euros à l'État.

Pour financer ces 10 milliards, la LFR I a instauré deux contributions exceptionnelles sur l'IS, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2017 jusqu'au 30 décembre 2018. La première de 15 % s'applique aux sociétés ayant un chiffre d'affaires (« CA ») supérieur à 1 milliard d'euros. La seconde, également de 15 %, s'applique aux sociétés dont le CA est supérieur à 3 milliards d'euros et se cumule avec la première.

Chiffre d'affaires (CA)	Contribution exceptionnelle sur l'IS	Contribution additionnelle
1 Md < CA < 3 Md *	15 %	n/a
CA > 3 Md *	15 %	15 %

* Des dispositions spécifiques sont prévues si le CA est compris entre 1 Md et 1,1 Md et/ou si le CA est compris entre 3 Md et 3,1 Md.

Ces contributions s'appliquent dès l'exercice clos au 31 décembre 2017, conférant un effet rétroactif à la mesure. La mesure concerne près de 320 entreprises dont 110 sont assujetties aux deux contributions.

En conséquence, le taux effectif d'imposition des sociétés ayant un CA > 1 Md est le suivant :

Chiffre d'affaires (CA)	Fraction du bénéfice imposable	Exercice clos le 31/12/2017	Exercice clos du 01/01/2018 au 30/12/2018
1 Md < CA < 3 Md	< 500 000 € > 500 000 €	38,1/3 %	32,2 % 38,1/3 %
CA > 3 Md	< 500 000 € > 500 000 €	43,1/3 %	36,4 % 43,1/3 %

CHARGES FINANCIÈRES AFFÉRENTES À L'ACQUISITION DE TITRES : ASSOULISSEMENT DE « L'AMENDEMENT CARREZ »

L'article 38 de la LF 2018 modifie l'article 209, IX du CGI afin de le rendre compatible avec le droit de l'Union européenne.

Cet article prévoit désormais qu'est assimilée à une société établie en France toute société ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (*i.e.*, Norvège, Islande et Liechtenstein).

Dès lors, le dispositif de limitation de la déduction des charges liées à l'acquisition de titres de participation ne s'appliquerait que lorsque la société ne peut pas démontrer :

- que les décisions relatives aux titres acquis sont effectivement prises par elle ou par une société du même groupe économique, établie en France, dans l'UE, en Norvège, au Liechtenstein ou en Islande ;

- et, lorsque le contrôle ou une influence est exercée sur la société cible, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par elle ou une des sociétés susvisées.

1.2. Les bénéfices professionnels

RELÈVEMENT DES SEUILS DES RÉGIMES SIMPLIFIÉS D'IMPOSITION (RÉGIMES « MICRO »)

Pour rappel, les régimes « micro » permettent à une entreprise individuelle de bénéficier de modalités simplifiées d'imposition pendant les premières années d'activité.

L'article 22 de la LF 2018 prévoit de relever fortement les plafonds d'application de ces régimes, à hauteur de :

- 170 000 € pour les activités de vente ;
- 70 000 € pour les activités de prestation de services et les activités non commerciales.

Les limites prévues pour le régime de la franchise en base de TVA restent inchangées.

PLUS-VALUES NETTES À LONG TERME RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES NE RELEVANT PAS DE L'IS

L'article 29 de la LF 2018 prévoit la réduction du taux d'imposition des plus-values nettes à long terme réalisées à compter de 2017 par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. Ce taux est ramené de 16 % à 12,8 %.

ADAPTATION DU DROIT FISCAL AU PRÊT DE MAIN-D'ŒUVRE À BUT NON LUCRATIF

L'article 13 de la LFR II encourage la mobilité de personnels entre grandes et petites entreprises. Ce dispositif, qui accompagne les récentes évolutions du Code du travail en matière de prêt de main-d'œuvre, a pour objectif de permettre aux PME de bénéficier de compétences de cadres de grandes entreprises sans que la totalité des coûts salariaux soit mise à leur charge.

Ainsi, la grande entreprise qui met à disposition d'une PME de manière temporaire un salarié, conformément à la législation sociale, peut déduire les charges de personnel y afférentes même lorsqu'elle ne refacture que partiellement ces coûts à l'entreprise bénéficiaire.

Cette disposition s'applique à compter du 1^{er} janvier 2018.

NON-DÉDUCTIBILITÉ DES IMPÔTS ÉTRANGERS PRÉLEVÉS CONFORMÉMENT AUX DISPOSITIONS D'UNE CONVENTION FISCALE

L'article 14 de la LFR II, contrecarrant la jurisprudence récente, uniformise le traitement fiscal des retenues à la source prélevées par les États en prévoyant leur non-déductibilité lorsqu'elles sont prélevées conformément aux stipulations d'une convention d'élimination des doubles impositions.

Cette disposition s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2017.

SURSIS D'IMPOSITION POUR CERTAINES OPÉRATIONS INTERCALAIRES

L'article 15 de la LFR II prévoit l'application du régime de sursis d'imposition de l'article 38, 7 du CGI aux plus ou moins-values générées par les regroupements ou divisions d'actions.

1.3. Fiscalité des restructurations

L'article 23 de la LFR II apporte d'importantes modifications au régime de faveur des fusions et opérations assimilées, dont notamment les suivantes :

APPORT PARTIEL D'ACTIFS ET SCISSIONS : LA CONDITION DE CONSERVATION DES TITRES PENDANT 3 ANS EST SUPPRIMÉE

Pour l'application du régime fiscal de faveur des fusions (art. 210 A du CGI) et lorsque l'apport porte sur une branche complète et autonome d'activité (ou assimilée), la condition de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport est supprimée. Le même assouplissement s'applique aux scissions de sociétés comportant au moins deux branches complètes d'activité.

En revanche, cette condition perdure chaque fois que le régime spécial s'applique sur agrément, en tant que formalisation de l'association entre les parties (traduisant elle-même le motif économique de l'opération agréée).

De même, en cas de scission en régime spécial sous agrément, l'obligation de conservation, par les associés de la société scindée, des titres de chaque société bénéficiaire des apports continue de n'être exigée que des associés qui détiennent dans la société scindée, à la date d'approbation de l'apport, 5 % au moins des droits de vote ou qui y exercent ou y ont exercé, dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société.

SUPPRESSION DE LA PROCÉDURE D'AGRÈMENT PRÉALABLE POUR L'APPLICATION DU RÉGIME SPÉCIAL DES FUSIONS AUX OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION RÉALISÉES AU PROFIT D'UNE PERSONNE MORALE ÉTRANGÈRE

La loi tire les conséquences de la condamnation, par la CJUE, de la procédure d'agrément préalable en cas d'opération transfrontalière (apport par une personne morale française à une personne morale étrangère). La procédure d'agrément est supprimée et remplacée par (i) une obligation déclarative spéciale, et (ii) le rattachement obligatoire des éléments apportés à un établissement stable français de la bénéficiaire étrangère.

Ainsi :

- les personnes morales étrangères bénéficiaires des apports sont tenues d'inscrire au bilan d'un établissement stable en France les éléments d'actif et de passif reçus,
- les personnes morales françaises apporteurs sont tenues de souscrire, ex-post, une déclaration auprès de l'administration fiscale destinée à recueillir des informations succinctes sur les caractéristiques et les motivations de l'opération.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'attribution de titres représentatifs d'apports partiels d'actif réalisés à compter du 1^{er} janvier 2018.

1.4. Fiscalité des groupes

SUPPRESSION DE LA CONTRIBUTION DE 3% SUR LES REVENUS DISTRIBUÉS

La contribution de 3% sur les revenus distribués, prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI, est supprimée pour les montants mis en paiement à compter du 1^{er} janvier 2018 (article 37 de la LF 2018).

NOUVELLES MODALITÉS DE CALCUL DU TAUX DE LA CVAE POUR LES ENTREPRISES APPARTENANT À UN GROUPE

Pour la CVAE due à compter de 2018, le taux effectif d'imposition est calculé en consolidant le chiffre d'affaires de toutes les sociétés pouvant former, ensemble en France, un groupe fiscal au sens des articles 223 A et suivants du CGI, et ce peu importe qu'un tel groupe soit effectivement mis en place (article 15 de la LF 2018).

ADAPTATION DE L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT AU STANDARD BEPS

L'article 107 de la LF 2018 reprend intégralement dans la documentation française prévue à l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales les informations prévues dans le standard international de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

La documentation sur les prix de transfert conforme à ce nouveau standard doit être produite à l'occasion de contrôles portant sur des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.

1.5. Crédits et réductions d'impôts

REMPLACEMENT DU CICE ET DU CITS PAR UN ALLÈGEMENT DE CHARGES

Les articles 86 et 87 de la LF 2018 prévoient une baisse du taux du CICE de 7% à 6% pour les salaires versés en 2018 et suppriment le CITS pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019.

Le CICE et le CITS seront supprimés en 2019 et remplacés par un allègement de cotisations patronales pérenne.

ABROGATION DU TAUX MAJORÉ DE TAXE SUR LES SALAIRES

L'article 90 de la LF 2018 supprime le taux majoré de taxe sur les salaires de 20% auquel sont soumis les employeurs non assujettis à TVA et versant des rémunérations brutes annuelles excédant 152 279 euros. Les rémunérations concernées seront taxées au taux de 13,60%.

Cette disposition s'applique à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2018.

1.6. Contrôle fiscal et contentieux

RÉDUCTION DES INTÉRÊTS DE RETARD ET DES INTÉRÊTS MORATOIRES

L'article 55 de la LFR II diminue les intérêts de retard et les intérêts moratoires de 4,8% à 2,4% par an (0,20% par mois).

Cette disposition s'applique aux intérêts courant du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2020.

DÉTENTION DE STRUCTURES FINANCIÈRES « OFFSHORE » PAR LES PERSONNES PHYSIQUES (ART. 123 BIS CGI) : AMÉNAGEMENT DE LA CLAUSE DE SAUVEGARDE

L'article 25 de la LFR II a pour objet d'assurer la conformité du dispositif anti-abus français au droit de l'UE et au droit constitutionnel tout en maintenant son application la plus large possible.

Ainsi, tout en circonscrivant de manière générale son application aux montages artificiels, il prévoit un régime spécifique pour les entités situées dans des États ou territoires ne pratiquant pas l'assistance administrative avec la France y compris en matière de recouvrement, ou inscrites sur la liste des États et territoires non coopératifs. Dans ces cas, il appartient au contribuable de démontrer que sa détention n'a pas principalement un objet ou un effet fiscal.

RENFORCEMENT DES PEINES PRÉVUES POUR LA RÉPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

L'article 106 de la LF 2018 prévoit que l'amende pour refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication ou tout comportement faisant obstacle à la communication est portée à 10 000 euros, au lieu de 5 000 euros.

Ce même article prévoit également que l'amende pour faits commis en bande organisée est portée à 3 000 000 euros au lieu de 2 000 000 euros.

En outre, la peine complémentaire de privation des droits civiques devient obligatoire, sauf motivation spéciale du juge.

1.7. Autres mesures

MODIFICATION DU CHAMP DE L'OBLIGATION DE CERTIFICATION DES LOGICIELS DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION ET DES SYSTÈMES DE CAISSE

Aux termes de l'article 105 de la LF 2018, les assujettis à la TVA utilisant un logiciel ou système de caisse (i.e., système informatisé dans lequel un assujetti à la TVA enregistre les opérations effectuées avec ses clients non assujettis) sont tenus d'utiliser un logiciel certifié à compter de 2018.

Sont exclus de cette mesure les assujettis bénéficiant de la franchise en base ou exonérés de TVA.

2. Fiscalité de l'investissement immobilier

2.1. Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières ?

PROROGATION DU RÉGIME DE FAVEUR DES CESSIONS DE LOCAUX PROFESSIONNELS

Les plus-values de cessions de locaux professionnels (bureaux, commerces, et locaux industriels), destinés à être transformés en logements, réalisées par des sociétés soumises à l'IS au profit de certaines sociétés (sociétés soumises à l'IS, sociétés immobilières, ou organismes chargés du logement social...), bénéficient d'une imposition au taux réduit d'IS de 19%. Ce régime de faveur est prorogé pour 3 ans (*article 25 de la LF 2018*), soit pour les promesses de vente conclues jusqu'au 31 décembre 2020 (avec une cession réalisée au plus tard le 31 décembre 2022), mais uniquement pour les locaux situés dans les zones tendues A et A bis. Néanmoins, ce régime est étendu aux terrains à bâtir et aux cessions au profit de sociétés civiles de construction-vente soumises au régime des sociétés de personnes.

NOUVELLE TAXE SUR LES PLUS-VALUES RÉALISÉES PAR LES ORGANISMES HLM ET LES SOCIÉTÉS D'ÉCONOMIE MIXTE

L'article 130 de la LF 2018 a instauré une taxe sur les plus-values réalisées à l'occasion des cessions de logements par les organismes d'HLM et les sociétés d'économies mixtes agréées, applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2017. Le taux de la taxe sera fixé ultérieurement par arrêté, dans une limite de 10%.

CESSION DE TITRES DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES : SUITE DE L'ARRÊT LUPA

Le Conseil d'État, considérant que la limite apportée à la jurisprudence Quemener est constitutionnelle, a rejeté deux questions prioritaires de constitutionnalité en lien avec la décision Lupa du 6 juillet 2016 (*Conseil d'État QPC, 28 juillet 2017, n° 411269 et 411265*).

Pour mémoire, dans la décision Lupa, le Conseil d'État a restreint la portée de la jurisprudence Quemener en considérant que le mécanisme de correction du prix des parts d'une SCI n'était applicable qu'en cas de double imposition effective.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

L'arrêt très attendu de la Cour d'appel de renvoi n'a, à ce jour, pas été rendu. Néanmoins la chambre de la Cour d'appel de Paris devant rejuger l'affaire Lupa a rendu dans une autre affaire une décision similaire à celle de l'arrêt Lupa (*Cour adm. d'appel de Paris, 17 mai 2017*).

COMPENSATION ENTRE UNE PLUS-VALUE SOUMISE À L'EXIT TAX ET LE DÉFICIT DU SECTEUR IMPOSABLE

La Cour administrative d'appel de Versailles a considéré que le déficit du secteur imposable est imputable sur la plus-value latente constatée sur un actif devenant éligible au régime d'exonération prévu à l'article 208 C du CGI postérieurement à l'option pour ce régime (*Cour adm. d'appel de Versailles, 20 juillet 2017*).

PÉRIODE D'IMPOSITION DES SCI

Reprenant la jurisprudence du Conseil d'État du 10 juillet 2007 SA SCA Ouest, l'administration a rapporté sa doctrine qui prévoyait que la période d'imposition des SCI était toujours l'année civile pour indiquer désormais qu'il peut s'agir de l'année civile ou bien de l'exercice clos (BOI-RFPI-CHAMP-30-20-20170614). À noter que la notice de la déclaration 2072 avait d'ores et déjà fait l'objet d'une mise à jour en 2016 en ce sens.

2.2. L'investissement immobilier des particuliers

PROROGATION DES MESURES INCITATIVES EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF RÉSIDENTIEL

Le dispositif Pinel, permettant une réduction d'impôt sur le revenu lors de l'acquisition ou la construction de logements neufs destinés à la location, a été prolongé de 4 ans et s'applique aux investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2021. Cependant la prorogation ne concerne que les investissements réalisés dans les zones tendues A, A bis et B1, et est étendue aux communes bénéficiant d'un contrat de redynamisation de sites de défense (*article 68 de la LF 2018*).

Le dispositif Censi-Bouvard, bénéficiant aux loueurs en meublé non professionnels, investissant dans des résidences accueillant des personnes âgées, handicapées et les résidences étudiantes, est prorogé d'une année, soit jusqu'au 31 décembre 2018 (*article 78 de la LF 2018*).

ABATTEMENT EXCEPTIONNEL SUR CERTAINES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS

Afin de favoriser la construction de logements, l'article 28 de la LFR II instaure un abattement exceptionnel de 70% (allant jusqu'à 85% en cas de logements sociaux) sur les plus-values de terrains à bâtir ou d'immeubles bâtis situés dans les zones tendues A et A bis à la condition que le cessionnaire s'engage à construire, dans un délai de 4 ans, des locaux d'habitation pour au moins 90% de la surface de plancher autorisé, ou à démolir les locaux existants en vue de réaliser, dans un même délai, des logements respectant le minimum de surface de planchers. Ce régime s'applique aux promesses de vente signées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020 et réalisées au plus tard le 31 décembre de la 2^{ème} année suivant celle de la signature de la promesse. Cet abattement s'applique également à l'assiette des prélèvements sociaux et de la taxe sur les plus-values immobilières excédant 50 000 euros.

PROROGATION DE CERTAINS RÉGIMES D'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS

L'article 28 de la LFR II proroge deux régimes d'exonération de plus-values immobilières des particuliers jusqu'au 31 décembre 2020 applicables aux cessions de biens immobiliers au profit d'organismes en charge du logement social et aux cessions d'un droit de surélévation lorsque le cessionnaire s'engage à réaliser des logements d'habitation dans un délai de 4 ans.

DÉGRÈVEMENT DE LA TAXE D'HABITATION SUR LA RÉSIDENCE PRINCIPALE

L'article 5 de la LF 2018 prévoit un dégrèvement progressif de la taxe d'habitation sur la résidence principale à compter de l'imposition 2018, lorsque les ressources du contribuable ne dépassent pas un certain seuil (soit un revenu fiscal de référence de 28 000 euros pour la 1^{ère} part du quotient familial, augmenté de 8 500 euros pour les 2 demi-parts suivantes et 6 000 euros pour les demi-parts suivantes).

2.3. TVA

DISPENSE DE TVA DE L'ARTICLE 257 BIS - LEVÉE D'OPTION DE CBI

Par deux rescrits publiés le 3 janvier 2018, l'administration a apporté des précisions attendues quant à la portée de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI dans le cadre de levée d'option d'achat de contrats de crédit-bail immobilier. Le régime de la dispense s'applique lorsqu'un immeuble, donné en sous-location en TVA, est cédé au crédit preneur lors de sa levée d'option d'achat et que celui-ci, qui affectait l'immeuble à une activité de sous-location taxée, entend continuer à affecter l'immeuble à une telle activité locative soumise à TVA (RES n° 2018/01). Par ailleurs, les transferts de l'immeuble loué en TVA opérés pour le changement de crédit bailleurs, au profit du crédit preneur, puis d'un groupement de crédit bailleurs doivent être regardés comme la transmission d'une universalité de biens bénéficiant de la dispense de l'article 257 bis (RES n° 2018/02). L'administration précise que le fait que la revente n'intervienne pas le même jour que la levée d'option et sans incidence.

TVA - LEVÉE D'OPTION D'UN CBI PRÉALABLEMENT À LA REVENTE DE L'IMMEUBLE

Le preneur d'un crédit-bail immobilier qui lève l'option d'achat de l'immeuble qu'il utilisait comme siège social et le revend le lendemain est considéré comme ayant cédé un actif immobilisé dès lors que cette opération a été réalisée en dehors de toute opération spéculative (*Cour adm. d'appel de Nancy, 11 mai 2017*). En l'espèce, le redevable a été contraint de reverser la TVA déduite au titre de la levée d'option dans le cadre de la régularisation globale occasionnée par la revente, l'immeuble n'étant pas affecté à une activité de sous-location en TVA.

CESSION D'UN IMMEUBLE ET DISPENSE DE TVA DE L'ARTICLE 257 BIS : L'IMPORTANCE DE LA LETTRE D'OPTION POUR L'ASSUJETTISSEMENT DES LOYERS À LA TVA

La cession d'un immeuble ne peut bénéficier de la dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI dès lors que le cédant n'est pas en mesure de prouver qu'il a effectivement opté pour l'assujettissement des loyers à la TVA conformément à l'article 260, 2° du CGI (*Cour adm. d'appel de Nantes, 14 juin 2017*).

INDEMNITÉS DE RÉSILIATION ANTICIPÉE DE BAIL ET ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

Dans une décision du 28 février 2017 (n° 15MA01437), la Cour administrative d'appel de Marseille a statué sur l'application de la TVA à une indemnisation de résiliation anticipée de bail commercial versée par le bailleur au preneur. La Cour a rappelé le principe selon lequel une indemnité n'est pas assujettie à la TVA dès lors qu'elle a pour objet de réparer le préjudice subi du fait de la résiliation du bail. Néanmoins, en l'espèce, lorsque l'indemnité est versée, au titre du protocole transactionnel, en contrepartie de la possibilité pour le bailleur d'envisager une réaffectation économiquement plus viable des biens loués, la Cour considère que l'indemnité constitue la contrepartie directe et la rémunération d'un service nettement individualisable fourni par le preneur et doit être, à ce titre, soumise à la TVA.

FRANCHISES DE LOYER ET TVA

Suite à l'assujettissement à la TVA d'une franchise de loyer par l'administration, les intérêts de retard ne sont pas applicables en cas d'émission de factures rectificatives réciproques, tant par le bailleur que par le preneur, comportant de la TVA. Le tribunal a considéré que l'opération étant parfaitement neutre au regard de la TVA et en l'absence de créance non acquittée dans le délai légal, l'administration n'était pas fondée à appliquer des intérêts de retard (*Tribunal adm. de Paris, 24 janvier 2017*).

TAUX RÉDUIT DE TVA APPLICABLE AUX OPÉRATIONS D'ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ

La construction et la livraison d'immeubles situés dans des quartiers prioritaires de la politique de la ville (« QPV ») bénéficie du taux réduit de TVA à 5,5 % lors d'opération d'accession à la propriété, lorsque les QPV font l'objet d'un contrat de ville ou d'une convention de rénovation urbaine. L'article 66 de la LFR II prévoit l'application du taux réduit de TVA aux opérations de construction et de livraison d'immeubles dans les QPV relevant du nouveau programme national de renouvellement urbain (« NPNRU ») dès la signature du protocole de préfiguration de la convention NPNRU.

REHAUSSEMENT DU TAUX DE TVA EN MATIÈRE DE LOGEMENTS LOCATIFS SOCIAUX

La TVA afférente aux opérations d'investissement en matière de logement locatifs sociaux, tel que les cessions de terrains à bâtir aux organismes d'HLM, les acquisitions de logements sociaux neufs à usage locatif, les travaux effectués dans les logements sociaux etc., est rehaussée et passe de 5,5 % à 10 % (article 12 de la LF 2018).

2.4. Autres mesures intéressant l'immobilier

PARUTION DU DÉCRET D'APPLICATION DE LA TAXE POUR CRÉATION DE BUREAUX EN ÎLE-DE-FRANCE

Le décret d'application de la taxe pour création de bureaux en Île-de-France, publié au JORF le 4 octobre 2017 (*décret n°2017-1421 du 2 octobre 2017*), apporte diverses précisions et indique notamment que le fait générateur de la taxe pour les locaux construits en infraction est constitué par le procès-verbal constatant l'achèvement des constructions ou aménagements, qu'il est admis de déduire de l'assiette de la taxe les surfaces antérieurement passibles de la taxe. Le décret détermine également les coûts à prendre en compte pour le calcul du plafonnement (fixé à 30% de la part du coût de l'opération imputable à l'acquisition et à l'aménagement de la surface de construction).

TAXE DE 3% : LE DÉPÔT MÊME TARDIF DE LA DÉCLARATION PERMET D'OBTENIR L'EXONÉRATION

Le dépôt tardif de la déclaration n° 2746, permettant à un contribuable de bénéficier d'une exonération de la taxe annuelle de 3% sur la valeur vénale des immeubles (*article 990 D et suivants du CGI*), ne peut entraîner à lui-seul l'exigibilité de la taxe et partant, des pénalités et intérêts de retard (*CA Paris, 6 novembre 2017*).

LA PAROLE DE L'AVOCAT

À notre connaissance, l'arrêt n'ayant pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation, cette jurisprudence devrait permettre d'assouplir les conditions de régularisations des déclarations n° 2746.

IMMEUBLE DÉLABRÉ ET DÉGREVEMENT DE TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

Le Conseil d'État réaffirme, dans une décision en date du 8 novembre 2017 (n°400607), le principe selon lequel un immeuble rendu dans son ensemble impropre à toute utilisation ne peut plus être regardé comme une propriété bâtie et doit donc être, en conséquence, assujéti à la taxe foncière sur les propriétés non-bâties. En l'espèce, l'immeuble était dans un état de délabrement, mais l'intérêt de cette décision réside dans le fait que le Conseil d'État n'a pas fait référence à la condition de « *réalisation de travaux affectant le gros œuvre* » posée dans sa décision de principe de février 2015 (n°364676).

3. Fiscalité patrimoniale

3.1. Impôt sur le revenu

MISE EN PLACE DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE UNIQUE (PFU) SUR LES REVENUS DU CAPITAL

L'article 28 de la LF 2018 met en œuvre dès 2018 le PFU applicable aux revenus de capitaux mobiliers et aux plus-values mobilières.

Ce prélèvement est fixé au taux unique de 30% se décomposant comme suit :

- un taux forfaitaire d'impôt sur le revenu (IR) de 12,8%,
- les prélèvements sociaux au taux global de 17,2% (et non plus 15,5%) à la suite de la hausse du taux de la CSG prévue par le PLFSS pour 2018.

Corrélativement, les abattements (abattement d'assiette de 40% pour les dividendes, abattements pour durée de détention en cas de cession de titres) ne sont, en principe, plus applicables.

Sont principalement visés les dividendes, intérêts, gains de cession de valeurs mobilières et droits sociaux, ainsi que les gains qui y sont assimilés (distributions de plus-values perçues de certaines structures d'investissement à risque; profits sur les instruments financiers à terme; gains de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise).

Une option pour l'imposition de ces revenus et gains au barème progressif de l'IR reste possible. L'option est irrévocable, et globale, sans possibilité d'arbitrage. Elle permet, s'agissant des dividendes, de continuer à bénéficier de l'abattement de 40%.

S'agissant des plus-values :

- un nouvel abattement fixe de 500 000 € pour les dirigeants partant à la retraite est créé, quelle que soit la modalité d'imposition : taux forfaitaire ou option pour le barème (titres détenus depuis au moins un an et s'applique aux cessions et rachats réalisés du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2022).
- en cas d'option pour le barème progressif de l'impôt sur le revenu, l'abattement de droit commun et l'abattement renforcé pour les titres de PME de moins de dix ans s'appliquent pour les plus-values de cession de titres acquis ou souscrits avant le 1^{er} janvier 2018.

Les contribuables concernés sont donc invités à évaluer la charge d'impôt globale avant toute éventuelle option pour la barémisation.

Les produits d'épargne populaire (livret A, livrets de développement durable et livrets d'épargne populaire) restent exonérés. De même, les produits fortement investis en actions (PEA, PEA PME-ETI) conservent leur régime fiscal favorable.

Concernant l'assurance-vie, le régime actuel est maintenu sur les contrats des assurés dont l'encours total d'assurance-vie est inférieur à 150 000 euros.

Le taux forfaitaire dérogatoire de 7,5 % continue de s'appliquer aux produits contenus dans un rachat opéré par un même assuré sur un contrat d'une durée supérieure à 6 ans (contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989) ou 8 ans (contrats souscrits depuis 1990) lorsque le montant total des encours, net des produits, détenu par l'assuré sur l'ensemble de ses contrats n'excède pas un seuil de 150 000 euros.

Les produits issus de nouveaux versements, perçus par les contribuables dont l'encours d'assurance-vie dépasse ce seuil au 31 décembre de l'année précédant celle au cours de laquelle les produits sont rachetés sont imposés à 12,8 % au prorata de l'encours dépassant le seuil de 150 000 euros.

l'AVIS DE NOTRE EXPERT

Les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS réalisés par des personnes physiques entrent dans le champ du PFU, à l'inverse les revenus fonciers et les plus-values immobilières (plus-values sur immeubles ou sur titres de sociétés de personnes) en sont exclus.

3.2. Entre l'ISF et l'IFI, il n'y a qu'un pas

La LF 2018 abroge l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et lui substitue, dès le 1^{er} janvier 2018, l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) qui cible le seul patrimoine immobilier.

Si ce nouvel impôt emprunte de nombreuses caractéristiques à l'impôt sur la fortune, il ne saurait cependant se réduire à un ISF dont l'assiette aurait été limitée aux biens immobiliers.

UNE ASSIETTE RESTREINTE AUX BIENS IMMOBILIERS... AU SENS LARGE

Si l'assiette de ce nouvel impôt se limite à la valeur nette des seuls actifs immobiliers détenus par le contribuable au 1^{er} janvier de chaque année, le législateur a donné une définition large de cette notion.

Sont ainsi visés non seulement les droits ou biens immobiliers détenus directement par les contribuables mais également les immeubles détenus indirectement, et ce quel que soit le nombre de sociétés ou d'entités interposées, leur nationalité, le fait qu'elles soient ou non à prépondérance immobilière et le fait qu'elle soient ou non cotées sur un marché français ou étranger.

Ainsi contrairement à l'ISF, la taxation ne se trouve plus limitée aux seuls titres de sociétés à prépondérance immobilière mais s'applique à l'ensemble des titres de sociétés détentrices de biens ou droits immobiliers. Les droits détenus par les redevables dans des sociétés d'investissement seront ainsi compris dans la base taxable de l'IFI sauf :

- les actions de sociétés SIIC lorsque le contribuable détient moins de 5 % du capital et des droits de vote,
- les parts ou actions des organismes de placement collectif lorsque le redevable détient moins de 10 % des parts à condition que l'actif soit composé de moins de 20 % de droits ou biens immobiliers imposables.

Les parts ou actions des sociétés et organismes retenues pour la détermination de l'assiette de l'IFI ne seront imposés qu'à hauteur seulement de la fraction de leur valeur représentative des immeubles détenus directement ou indirectement par la société.

Afin de tenir compte des difficultés pratiques auxquelles peuvent être confrontés les redevables pour déterminer la valeur imposable de leurs titres, une clause de sauvegarde permet au contribuable de bonne foi détenant moins de 10 % des droits de vote et du capital d'échapper à tout rehaussement s'il démontre qu'il n'était pas en mesure de disposer des informations nécessaires pour évaluer ses titres.

Les biens détenus en démembrement seront compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété, conformément au principe applicable en matière d'ISF.

Par exception, l'imposition se trouvera répartie entre usufruitier et nu-propriétaire selon la valeur respective de leurs droits (déterminée par le barème de l'article 669 du CGI) lorsque le démembrement résulte d'une succession légale. En revanche, lorsque le démembrement procède d'une convention ou d'un testament, l'usufruitier restera seul redevable de l'IFI sur la valeur des biens en pleine propriété.

Ainsi, le conjoint survivant ayant hérité de l'usufruit par application de la loi (et non en vertu d'une disposition testamentaire ou d'une donation au dernier vivant) ne sera redevable de l'IFI qu'à hauteur de la valeur de son usufruit ; les nus propriétaires, s'ils dépassent personnellement le seuil de 1 300 000 euros de patrimoine, devront déclarer à l'IFI les actifs immobiliers démembrés même s'ils n'en ont pas la jouissance.

S'agissant des contrats de crédit-bail immobilier ou de location-accession à la propriété immobilière, les actifs immobiliers doivent être compris dans le patrimoine imposable du preneur ou de l'accédant non seulement lorsque celui-ci détient le contrat en direct ou mais aussi via une société interposée dans laquelle il détient des titres.

Cette disposition paraît contestable dès lors qu'elle vise à inclure dans le patrimoine du preneur des biens qui ne lui appartiennent pas tant qu'il n'a pas décidé de lever l'option. On peut s'interroger toutefois sur la portée pratique d'une telle règle dans la mesure où l'immobilier pris en crédit-bail constitue généralement des actifs professionnels exonérés d'IFI.

Enfin, le législateur a prévu de retenir dans l'assiette de l'IFI la fraction de la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie représentative des actifs immobiliers imposables compris dans les unités de compte.

UNE DÉFINITION CLASSIQUE DES REDEVABLES DE L'IMPÔT

Reprenant les règles applicables en matière d'ISF, l'IFI est dû par les personnes physiques dont le patrimoine net taxable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition est supérieur à 1 300 000 euros.

Les règles classiques de territorialité sont également maintenues ; ainsi, quelle que soit leur nationalité, les personnes physiques résidentes de France seront imposables sur leur patrimoine immobilier mondial tandis que les non-résidents ne seront assujettis qu'à concurrence des seuls actifs situés en France.

Les personnes physiques qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur retour ne seront toutefois imposables qu'à raison des actifs situés en France et ce pendant cinq ans (jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert de résidence en France) comme cela était le cas en matière d'ISF.

Les règles d'imposition de l'IFI pourront par ailleurs être atténuées par le jeu des conventions fiscales internationales visant l'ISF dans la mesure où elles s'appliquent en principe à tout impôt analogue.

DES EXONÉRATIONS CONSERVÉES, D'AUTRES SUPPRIMÉES

Afin de ne pas imposer des contraintes trop lourdes aux petits actionnaires et ne pas porter atteinte à l'immobilier utilisé dans le cadre d'une activité opérationnelle, la loi a prévu de placer certains actifs hors du champ de l'impôt, à savoir :

- les parts ou actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou encore libérale dont le redevable détient, directement ou indirectement, moins de 10% du capital et des droits de vote,
- les biens immobiliers affectés par la société à sa propre activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale pour le calcul de la valeur des titres imposables à l'IFI.

Se trouvent visés par cette mesure aussi bien les immeubles détenus directement par la société dans laquelle le redevable détient ses titres que ceux détenus par une filiale ou une sous filiale de cette société.

- les biens et droits immobiliers affectés à l'activité professionnelle du redevable continuent également d'être exonérés dans des conditions similaires à celles qui étaient applicables en matière d'ISF au titre des biens professionnels,
- les régimes d'exonération applicables aux bois et forêts et parts de groupements forestiers ainsi qu'aux biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible et parts de GFA sont maintenus sous les mêmes conditions.

La loi supprime en revanche les exonérations qui étaient applicables aux titres faisant l'objet d'un pacte Dutreil, aux titres détenus par les salariés et mandataires sociaux et ceux reçus en contrepartie de la souscription au capital de PME et parts de FIP, FCPI et FCPR ou fonds professionnels de capital investissement.

Ces titres seront donc désormais imposables dans les conditions de droit commun à hauteur de la fraction de valeur représentative des biens immobiliers non affectés à l'activité opérationnelle de la société.

DES RÈGLES D'ÉVALUATION PLUS COMPLEXES ET UNE LIMITATION DES DETTES DÉDUCTIBLES

Si l'IFI n'apporte pas de nouveauté concernant les règles d'évaluation des biens immobiliers détenus directement par le redevable (la valeur vénale de la résidence principale continuera de bénéficier d'un abattement de 30%), il en va autrement de l'évaluation des titres de sociétés.

En effet, la valorisation des parts ou actions ne pourra prendre en compte les dettes contractées dans un but principalement fiscal, directement ou indirectement par la société :

- pour l'acquisition d'un immeuble appartenant au redevable ou à un membre de son foyer fiscal qui contrôle la société,
- auprès d'un redevable ou d'un membre de son foyer fiscal pour l'acquisition ou les dépenses afférentes à un immeuble imposable; la dette se trouve alors écartée à proportion de la participation que détient cette personne dans la société,
- auprès d'une société contrôlée directement ou indirectement par le redevable ou un membre de son foyer fiscal en vue de l'acquisition ou de dépenses afférentes à un immeuble imposable. La dette se trouve écartée à concurrence de la participation du redevable dans la société.

Le principe de taxation sur une base imposable nette de dettes est conservé mais la définition des dettes déductibles est aménagée pour l'adapter au champ plus restreint de l'IFI.

Ainsi, seules les dettes existantes au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et afférentes à des dépenses d'acquisition, d'amélioration, de construction ou d'agrandissement ainsi qu'aux dépenses de réparation et d'entretien de biens imposables seront déductibles.

S'agissant des impôts, l'IFI ne permet plus la déductibilité de tout impôt restant à payer au 1^{er} janvier de l'année concernée mais uniquement ceux dus à raison de la propriété du bien (notamment la taxe foncière et celle sur les locaux vacants).

En pratique, la taxe d'habitation ainsi que les impositions dues à raison des revenus générés par les biens (revenus fonciers et BIC ainsi que les prélèvements sociaux) ne pourront plus être déduits, mais les redevables devraient toutefois pouvoir déduire l'IFI de sa propre base de calcul de même que les droits de donation ou de succession exigibles à concurrence des biens reçus.

À partir du 1^{er} janvier 2018, les emprunts immobiliers remboursables *in fine* ne seront que partiellement déductibles. Le contribuable devra établir des annuités théoriques en divisant le montant de l'emprunt par le nombre d'années totales du prêt. Seule la somme des annuités correspondant au nombre d'années restant à courir jusqu'au terme prévu pourra être déduit de la base taxable.

Enfin, les dettes contractées directement ou indirectement auprès d'un membre du foyer fiscal, du groupe familial ou encore d'une société contrôlée directement ou indirectement par l'une de ces personnes seront également exclues du passif déductible, sauf s'il est justifié de conditions de prêt normales (notamment au regard du montant, du respect des échéances et du caractère effectif du remboursement).

L'IFI instaure également un mécanisme de plafonnement du passif déductible, sauf si le contribuable justifie que les dettes n'ont pas été contractées dans un objectif principalement fiscal.

Ce dispositif s'applique lorsque la valeur vénale du patrimoine taxable est supérieure à 5 millions d'euros et que le montant des dettes déductibles représente plus de 60 % de la valeur du patrimoine.

Dans cette hypothèse, la loi prévoit que le redevable peut uniquement déduire la moitié du montant des dettes qui excède ce seuil de 60 %.

LE PLAFONNEMENT DU PASSIF DÉDUCTIBLE EN PRATIQUE :

Un redevable propriétaire d'un patrimoine imposable de 10 millions d'euros dont le montant total des dettes déductibles est de 8 millions d'euros (soit plus de 60 % de la valeur des actifs, ce qui représente 6 millions d'euros). En vertu du plafonnement, son passif déductible se trouve limité à : 6 millions + [50 % (8 millions - 6 millions)] = soit 7 millions (au lieu de 8 millions).

DES RÈGLES DE CALCUL ET DE PLAFONNEMENT SIMILAIRES

Le seuil d'imposition de l'IFI reste fixé à 1 300 000 d'euros et le barème progressif d'imposition est rigoureusement identique à celui applicable à l'ISF avec un taux marginal de 1,5 % pour un patrimoine taxable supérieur à 10 000 000 d'euros.

Par ailleurs, les règles de plafonnement continuent à s'appliquer à l'IFI dans les mêmes conditions que celles qui prévalaient pour l'ISF. Ainsi, le total formé par l'IFI et les impôts dus en France et dans le monde sur les revenus de l'année précédente ne pourront excéder 75 % de l'ensemble des revenus de l'année passée du redevable.

Notons enfin que les modalités de déclarations seront désormais les mêmes pour tous les redevables tenus de déclarer le montant de la valeur de leur patrimoine taxable sur leur déclaration de revenus n° 2042.

En visant de manière très large la détention indirecte d'immeubles et en limitant les modalités de déduction du passif, le nouvel impôt sur la fortune immobilière est source de nombreuses incertitudes et suscite l'interrogation à la lumière des principes de proportionnalité et d'égalité devant l'impôt.

Saisi d'un recours, le Conseil constitutionnel a cependant jugé conforme à la Constitution la quasi-intégralité du nouveau dispositif (*Cons. const.*, 28 décembre 2017, n°2017-758 DC). Il conviendra d'attendre le décret d'application de la loi et les commentaires à venir de l'Administration pour fixer les dernières modalités pratiques de la mise en place de l'IFI.

Notre équipe fiscale



Nous remercions les collaborateurs du département pour leur contribution :
Roch Baeza, Marie Boustany, Anne Deldalle, Angèle Forget, Romain Jousselin, Sarah Kesy et Nicolas Rios.

Cette brochure fournit des informations de caractère général et ne constitue en aucune mesure des conseils et/ou avis juridiques.

