

Actualité fiscale

ÉDITION 2019



LPA-CGR avocats

Édito

Si les mesures fiscales de 2018 étaient influencées par les promesses d'un début de quinquennat, la 2^{ème} loi de finances de l'ère Macron marque un retour à une certaine réalité budgétaire.

Les nouveautés fiscales de 2019 sont dispersées dans plusieurs lois: la loi pour un État au service d'une société de confiance n° 2018-727 du 10 août 2018 dite « loi ESSOC », la confiance a fait place à un volet plus répressif avec la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale n° 2018-898 du 23 octobre 2018, et enfin la loi de finances pour 2019 n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, publiée au JORF du 30 décembre 2018 (« LF 2019 »).

La loi de finances pour 2019 à peine votée, une loi de finances rectificative est déjà en discussion pour financer les mesures en faveur du pouvoir d'achat annoncées en décembre... Il s'agirait notamment d'ajuster la baisse programmée de l'impôt sur les sociétés votée l'an passé dont le taux passe en 2019 à 31% au lieu de 33,1/3% pour atteindre en principe 25% en 2022. Les grandes entreprises pourraient ainsi voir cette baisse gelée à 31%...

L'actualité fiscale ne s'arrête pas à l'actualité législative. Nous reviendrons sur le feuilleton de la convention franco-luxembourgeoise et ferons un détour par la doctrine administrative et la jurisprudence fiscale.

Le département fiscal de LPA-CGR avocats.

Sommaire

1. Fiscalité générale des entreprises _____ 4

- 1.1. Les principales mesures de la loi de Finances pour 2019 _____ 4
- 1.2. Loi ESSOC _____ 10
- 1.3. Loi relative à la lutte contre la fraude _____ 11

2. Fiscalité de l'investissement immobilier _____ 14

- 2.1. Nouvelle convention franco-luxembourgeoise : où en sommes-nous? _____ 14
- 2.2. Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières? _____ 14
- 2.3. L'investissement immobilier des particuliers _____ 15
- 2.4. TVA _____ 15
- 2.5. Autres mesures intéressantes de l'immobilier _____ 16

3. Fiscalité patrimoniale _____ 17

- 3.1. L'assouplissement considérable de l'Exit tax _____ 17
- 3.2. L'assouplissement attendu du pacte Dutreil _____ 18
- 3.3. L'absence de définition de la holding animatrice dans la nouvelle loi de finances _____ 19
- 3.4. L'évolution du régime de l'apport-cession par aménagement des conditions du emploi du produit de la cession _____ 20
- 3.5. Étendue de la restriction des dettes déductibles de l'IFI _____ 20
- 3.6. La fin des exonérations relatives au changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire _____ 20

1. Fiscalité générale des entreprises

1.1 Les principales mesures de la loi de Finances pour 2019

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

INTÉGRATION FISCALE

L'article 32 de la LF 2019 aménage le régime de l'intégration fiscale afin de le rendre compatible avec le droit de l'Union européenne, dont notamment les dispositions suivantes :

Aménagement du régime fiscal des distributions

Le taux de la quote-part de frais et charges est réduit de 5% à 1% pour les sociétés non membres d'un groupe percevant des distributions éligibles au régime mère-fille de filiales établies dans un autre État membre de l'Union européenne (UE) qui, si elles avaient été établies en France, rempliraient les conditions pour être membres d'un groupe fiscalement intégré.

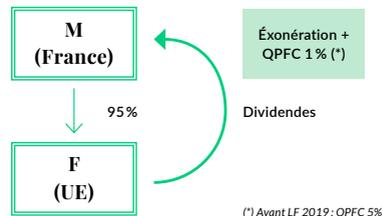
Les produits de participation intragroupe inéligibles au régime mère-fille seront retranchés du résultat d'ensemble à hauteur de 99% de leur montant et non plus intégralement (i.e. taxation de 1%) lorsqu'ils sont versés par :

- une société membre du même groupe depuis plus d'un exercice ;
- ou par une société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un État membre de l'UE ou de l'EEE qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour être membre du groupe depuis plus d'un exercice.

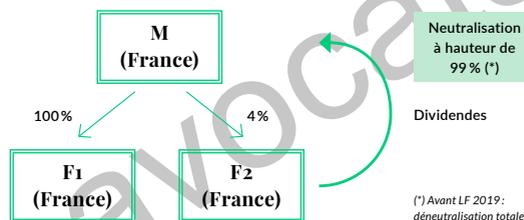
La mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Illustration

CAS 1 : Société non intégrée éligible au régime mère-fille



CAS 2 : Société intégrée inéligible au régime mère-fille



Suppression de certaines neutralisations intragroupe

Ne sont plus neutralisés pour le calcul du résultat d'ensemble :

- la quote-part de frais et charges égale à une fraction du montant brut des plus-values sur titres de participation soumis au taux d'imposition de 0% ;
- ainsi que les abandons de créances et les subventions directes ou indirectes consentis entre sociétés membres d'un groupe.

La mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Aménagements permettant d'éviter la cessation du groupe

Pour limiter les conséquences fiscales suite à la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne, l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal ou une société étrangère de ce groupe est réputée satisfaire la condition d'être établie jusqu'à la clôture de l'exercice dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE pour éviter la cessation du groupe.

De plus, l'option de la société mère pour une autre forme de groupe intégré ou son absorption par une société membre n'entraîne plus nécessairement la cessation du groupe.

Ces mesures s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 janvier 2018.

CLAUSE ANTI-ABUS GÉNÉRALE EN MATIÈRE D'IS

L'article 108 de la LF 2019 transpose la clause anti-abus de la directive « ATAD » (UE/016/1164 du 12 juillet 2016), applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Ainsi, le nouvel article 205 A du CGI précise qu'il n'est pas tenu compte pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, **à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux**, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques.

Ne sont pas authentiques les montages qui ne sont pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Ce dispositif anti-abus permet à l'administration d'écarter les conséquences fiscales de montages :

- qui sont mis en place avec pour but principal ou l'un de leurs buts principaux d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur ;
- et qui ne sont pas considérés comme authentiques.

La clause anti-abus étant une règle d'assiette, l'entreprise ne bénéficie d'aucune garantie de procédure spécifique.

Une nouvelle procédure de rescrit fiscal est prévue à l'article L.80 B du LPF afin de permettre aux entreprises de demander à l'administration fiscale la confirmation que la clause anti-abus ne leur est pas applicable en présentant de manière précise et complète l'opération projetée.

En l'absence de réponse dans un délai de six mois, l'administration sera regardée comme ayant donné son accord tacite.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Même si cette clause générale anti-abus n'est applicable qu'aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, des montages antérieurs au 1^{er} janvier 2019 pourraient être écartés pour l'établissement de l'IS au titre d'exercices postérieurs à cette date.

APPORT PARTIEL D'ACTIFS : CALCUL DU DÉLAI DE DÉTENTION DES TITRES REÇUS PAR L'APPORTEUSE

L'article 35 de la LF 2019 complète l'article 210 B du CGI en prévoyant que le délai de détention est décompté à partir de la date d'acquisition de ces éléments par l'apporteuse.

Jusqu'à lors, aucune disposition ne précisait les modalités de calcul du délai de deux ans permettant aux plus-values de cession des titres remis en contrepartie de l'apport de bénéficiaire du régime des plus-values à long terme. Dans une mise à jour de la base BOFIP en date du 3 octobre 2018, la doctrine administrative a précisé que le délai de détention était décompté à partir de l'inscription à l'actif de la société apporteuse des titres reçus en contrepartie de l'apport.

La LF 2019 vient contrecarrer cette doctrine : en cas d'apport partiel d'actifs d'éléments assimilés à une branche complète d'activité (« BCA »), la société apporteuse est réputée détenir les titres remis en contrepartie de l'apport depuis la date à laquelle elle a acquis les éléments apportés.

Qu'en est-il lorsque la société apporteuse a acquis les titres faisant l'objet de l'apport à des dates différentes ? Le texte n'apporte pas de précision. Il faudra donc attendre les commentaires administratifs en la matière pour savoir si cette dernière méthode peut s'appliquer.

La mesure s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2018.

LIMITATION DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

L'article 34 de la LF 2019 refond le régime de déductibilité des charges financières des entreprises en transposant la directive « ATAD » (UE/016/1164 du 12 juillet 2016).

Il instaure un nouveau dispositif qui se substitue au plafonnement général des charges financières prévu aux articles 212 bis et 223 B bis du code général des impôts (CGI).

Par ailleurs, ont été supprimés les dispositifs limitant la déduction des intérêts en cas de sous-capitalisation (art. 212, II du CGI), interdisant la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (art. 209, IX du CGI) et limitant la surcapitalisation des entreprises soumises au régime de la taxe au tonnage prévu au e du II de l'article 209.0 B du CGI.

Sont maintenus les dispositifs prévus aux articles 212-I-a du CGI (limitation des intérêts versés aux entreprises liées en fonction du taux de référence prévu à l'article 39-1-3° du CGI), 212-B du CGI (dispositif dit « anti-hybrides »), et 223-B-6 du CGI (Charasse).

Le nouveau dispositif s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Détermination du plafond de déduction

Le nouveau dispositif prévoit un plafond de déduction des charges financières nettes à 30% du résultat avant impôts, intérêts, provisions et amortissements (« EBITDA fiscal ») ou à 3 millions d'euros, si ce montant est supérieur.

Résultat fiscal	
Réintégrations (+)	Déductions (-)
Charges financières (entrant dans le périmètre des charges financières nettes)	Produits financiers (entrant dans le périmètre des charges financières nettes)
Dotations aux provisions pour dépréciation déductibles	Reprises de provisions pour dépréciation imposables
Dotations aux amortissements déductibles (dont les amortissements exceptionnels)	Reprises d'amortissements imposables et fraction d'amortissements comprises dans les plus et moins-values d'actifs
Moins-values sur cession d'actifs soumises aux taux de 15% et 19%	Revenus et plus-values sur cession d'actifs soumis aux taux de 15% et 19%
EBITDA fiscal	

Déduction réduite en cas de sous-capitalisation

Une société est sous-capitalisée si le montant des financements intragroupes est supérieur à 1,5 fois ses fonds propres.

AVIS DE NOTRE EXPERT

Les emprunts bancaires garantis par des sociétés liées ne sont plus assimilés à des emprunts auprès de sociétés liées ce qui devrait permettre d'introduire plus de souplesse dans la mise en place des suretés et garanties octroyées dans le cadre de financements bancaires.

En cas de sous-capitalisation, la limite de déduction se calcule en 2 temps à travers l'application de 2 plafonds, l'objectif *in fine* de limiter à 1M€ ou à 10% de l'EBITDA fiscal la déduction des intérêts servis aux sociétés liées qui rémunèrent la dette excédant 1,5 fois les fonds propres.

Il convient de déterminer la part de la dette non liée aux financements intragroupes (PDNFI) ainsi que la part de la dette liée aux financements intragroupes (PDFI).

Part de la dette non liée aux financements intragroupes (PDNFI)	$(\text{Fin ext} + 1,5 \text{ FP}) / (\text{Fin ext} + \text{Fin Intra})$
Part de la dette liée aux financements intragroupes (PDFI)	$(\text{Fin Intra} - 1,5 \text{ FP}) / (\text{Fin ext} + \text{Fin Intra})$

Application du 1^{er} plafond de la façon suivante :

Montant des charges financières nettes soumises au 1 ^{er} plafond	CFin × PDNFI
1 ^{er} plafond	30% EBITDA × PDNFI (ou 3 M € × PDNFI)

Application du 2^{ème} plafond de la façon suivante :

Montant des charges financières nettes soumises au 2 ^{ème} plafond	CFin × PDFI
2 ^{ème} plafond	10% EBITDA × PDFI (ou 1 M € × PDFI)

Fin Intra → Financements intragroupes
 Fin ext → Financements externes
 FP → Fonds propres
 CFin → Charges financières nettes
 PDNFI → Part de la dette non liée aux financements intragroupes
 PDFI → Part de la dette liée aux financements intragroupes

Comme dans l'ancien dispositif de sous-capitalisation, une clause de sauvegarde permet à une société sous-capitalisée d'échapper à l'application du plafond minoré si elle peut établir que son ratio d'endettement (dettes/fonds propres) est inférieur ou égal au ratio d'endettement de son groupe consolidé (comptes publiés a priori en normes françaises ou IFRS), étant précisé que le premier ratio est considéré comme égal au deuxième lorsqu'il est supérieur à ce dernier de deux points de pourcentage au maximum.

Déduction complémentaire

Une déduction complémentaire de 75% du montant des charges financières nettes non admises en déduction (la directive ATAD prévoyait une déduction intégrale des intérêts) en application du plafond de droit commun (30% de l'EBITDA ou 3 M€) est instaurée pour les sociétés membres d'un groupe consolidé **et n'étant pas en situation de sous-capitalisation**.

Cette déduction complémentaire est conditionnée: le ratio entre les fonds propres et l'ensemble des actifs de l'entreprise doit être supérieur ou égal à ce même ratio moins deux points déterminé au niveau du groupe consolidé auquel elle appartient.

Il y a donc un réel intérêt à éviter les situations de sous-capitalisation pour bénéficier de la déduction complémentaire de 75%.

Report des charges financières non admises en déduction

Les charges financières non admises en déduction après application des plafonds de droit commun, de la clause de sauvegarde (groupe consolidé) et des deux plafonds du dispositif de sous-capitalisation peuvent être reportées sans limite de temps et faire l'objet d'une déduction au titre des exercices suivants.

Point d'attention: dans une situation de sous-capitalisation, les intérêts non déductibles au titre du 2^{ème} plafond ne sont reportables que dans la limite d'un tiers.

Report de la capacité de déduction inemployée

Par ailleurs, la possibilité d'utiliser la capacité de déduction inemployée au cours d'un exercice précédent est introduite. Ainsi, lorsque les charges financières nettes admises en déduction en application du présent dispositif sont inférieures au plafond, la différence pourrait être utilisée au titre des cinq exercices suivants.

Application aux groupes intégrés fiscalement

Ces seuils sont applicables au groupe fiscalement intégré qui doit être considéré comme une unique entité au regard du nouveau dispositif.

Ordre d'imputation des dispositifs relatifs aux charges financières

Il convient d'appliquer :

- les règles prévues à l'article 212-I du CGI sur la limite du taux d'intérêt prévu à l'article 39-1-3° du CGI et sur le dispositif anti-hybride,
- ensuite, le plafonnement des charges financières nettes comprenant les seules charges financières déductibles après application du 212-I du CGI.

RÉFORME DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE CONCESSION DE BREVETS

Afin de suivre l'approche dite « nexus » consacrée par l'OCDE et l'UE, l'article 37 de la LF 2019 conditionne l'application d'un régime favorable d'imposition applicable aux brevets et autres droits incorporels à l'importance des dépenses de recherche et développement (R&D) réalisées en France.

Ce nouveau mécanisme consiste à prendre en compte un ratio « nexus » pour le calcul de l'avantage. Ce ratio correspond au rapport entre les dépenses de R&D directement engagées par le titulaire de l'actif sur le territoire ou, quel que soit le lieu de leur localisation, par des parties non liées et le total des dépenses de R&D, incluant notamment les coûts d'acquisition.

Une clause de sauvegarde a été instituée afin de permettre à certaines entreprises de substituer au ratio « nexus » un ratio de remplacement qui représente la proportion de la valeur de l'actif éligible qui serait effectivement attribuable aux activités de R&D réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises sans lien de dépendance. Cette possibilité est conditionnée à l'obtention d'un agrément préalable délivré sous réserve que les deux conditions suivantes soient remplies :

- le ratio « nexus » doit être supérieur à 32,5 % ;
- le ratio de remplacement doit être significativement supérieur au ratio « nexus » du fait de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du contribuable.

La définition du revenu net imposé au taux réduit est révisée, il correspond à la différence entre le revenu généré par l'actif acquis au cours de l'exercice et les dépenses de R&D afférents à cet actif au cours du même exercice (pour le 1^{er} exercice, imputation des dépenses R&D engagées pour la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel).

Ce résultat net sera soumis à un taux spécifique fixé à 10%, quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise.

Enfin, l'article 38 de la LF 2019 prévoit un mécanisme consistant à refuser la déduction d'une fraction des redevances de droits de propriété industrielle versées par des entreprises françaises à des entreprises liées implantées dans des États dont le régime fiscal a été considéré comme dommageable par l'OCDE (i.e. dont les redevances soumises dans cet État à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif n'est pas au moins égal à 25%).

Cette fraction non déductible est égale au produit du montant des redevances par le rapport entre, au numérateur, la différence entre 25 % et le taux effectif d'imposition auquel sont soumises les redevances, et au dénominateur, 25%.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

DROIT D'ENREGISTREMENT

L'article 26 de la LF 2019 vient supprimer des taxes de faible rendement dont les droits fixes d'enregistrement sur certaines opérations. Il s'agit des droits fixes d'enregistrement de 325 € portés à 500 € pour les sociétés dont le capital est supérieur ou égal à 225 000 €.

Désormais, seront exonérés de droits fixes d'enregistrement les sociétés en cas de prorogation ou de dissolution sans transmission de biens meubles ou immeubles, d'apport, d'augmentation de capital, de

réduction de capital contre annulation des titres ou rachat de la société, de fusion et de scission ou d'apport partiel d'actif.

Ces dispositions s'appliquent aux actes enregistrés ou aux déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2019.

CONTRÔLE FISCAL : LE « MINI ABUS DE DROIT » DES MONTAGES POURSUIVANT UN BUT PRINCIPALEMENT FISCAL

L'article 109 de la LF 2019 ajoute à l'article L. 64 A du LPF une nouvelle procédure d'abus de droit qui permet à l'administration d'écarter les actes ayant pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Une première tentative d'extension de l'abus de droit fiscal dans la loi de finances de 2014 (but principalement fiscal) avait été censurée par le Conseil constitutionnel (*Cons. const.*, 29-12-2013, n°2013-685) aux motifs qu'elle portait atteinte aux principes de légalité des délits et des peines et à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, eu égard à l'importance de la majoration applicable. Dans le cadre de la LF 2019, le contrôle du Conseil constitutionnel n'a pas porté sur cette mesure...

Le présent dispositif instaure une procédure d'abus de droit à deux étages. L'administration pourra fonder ses redressements sur l'abus de droit classique aux montages poursuivant un but exclusivement fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF (avec application de la majoration de 40% ou 80%) ou sur le fondement du « mini abus de droit » prévu à l'article L. 64 A du LPF aux opérations ayant un but principalement fiscal (sans que des pénalités spécifiques soient prévues). Le contribuable dispose des mêmes garanties que dans la procédure de droit commun (telles que la possibilité de demander l'avis du comité de l'abus de droit fiscal ou la possibilité de ne pas appliquer la procédure de « mini-abus de droit » lorsque le contribuable a formé un rescrit resté sans réponse).

En revanche, les majorations de 40% ou de 80% en cas d'abus de droit ne sont pas applicables à cette nouvelle procédure. L'administration dispose toujours de la possibilité d'appliquer d'autres sanctions telles que la majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses ou la majoration de 40% en cas de manquement délibéré. Les conditions légales d'application de ces pénalités de 40% ou 80% devraient être réunies sur ce type d'opération. Ainsi, que ce soit pour l'abus de droit classique ou le « mini-abus de droit », les niveaux de pénalités seront similaires pour ne pas dire identiques, ce qui soulève une question sérieuse de la conformité du dispositif « mini-abus de droit » à la Constitution.

Cette mesure s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

	Définition	Pénalités applicables
Procédure de l'abus de droit	L'administration peut écarter les actes ayant pour motif exclusif d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. > But exclusivement fiscal	Majorations de 40% ou de 80% en cas d'abus de droit fiscal
«Mini abus de droit»	L'administration peut écarter les actes ayant pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. > But principalement fiscal	Aucune pénalité spécifique n'est prévue. Néanmoins, l'administration peut décider d'appliquer : - la majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses ou - la majoration de 40% en cas de manquement délibéré

L'article L. 80 B du LPF est complété afin de prévoir une nouvelle procédure de rescrit fiscal. En application de ce dispositif, les entreprises qui souhaitent sécuriser le traitement fiscal d'une opération qu'elles envisagent de réaliser peuvent demander à l'administration, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de l'opération, la confirmation que les dispositions de l'article 205 A du CGI ne leur sont pas applicables.

En l'absence de réponse dans un délai de six mois, l'administration sera regardée comme ayant donné un accord tacite.

RECOUVREMENT ET CONTENTIEUX

RAPPELS DE TVA D'UN ÉTABLISSEMENT STABLE « OCCULTE »

L'article 132 de la LF 2019 introduit la possibilité pour l'administration fiscale d'accorder une remise totale ou partielle de TVA.

Jusqu'à lors, l'article L. 247 du LPF interdisait toute remise de TVA. Son avant-dernier alinéa a été complété afin d'introduire l'exception.

Cette remise ne peut être octroyée que si :

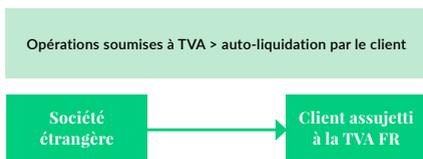
- les rappels de TVA due en France résultent de la caractérisation d'un établissement stable en France d'un assujetti établi hors de France,
- le preneur des biens et services a acquitté la taxe correspondante et ne l'a pas contestée dans le délai de réclamation (i.e. la TVA a été autoliquidée par le client ce qui entraînerait une double imposition).

Aucun délai n'est fixé pour effectuer la demande de remise.

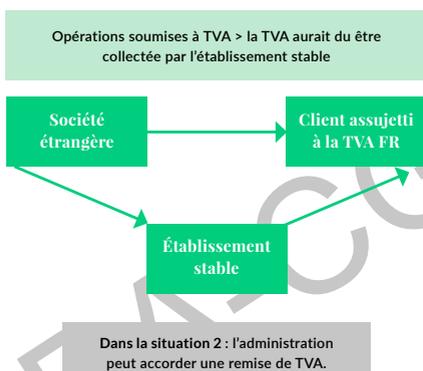
Cette dernière n'est qu'une mesure gracieuse accordée à la discrétion de l'administration et insusceptible de recours.

Illustration

Situation 1 : avant rectification par l'administration fiscale



Situation 2 : après rectification d'un établissement stable par l'administration fiscale



Elle s'applique aux avis de mise en recouvrement émis à compter du 1^{er} janvier 2019.

CRÉDIT-VENDEURS : ÉLARGISSEMENT DU DISPOSITIF D'ÉTALEMENT DU PAIEMENT DE L'IMPÔT

L'imposition de la plus-value à long terme constatée en cas de cession d'entreprise lorsque le vendeur accepte un paiement différé ou échelonné du prix (crédit-vendeur) peut être étalée.

L'article 111 de la LF 2019 étend ce dispositif :

- aux cessions de petites entreprises : entreprises individuelles qui emploient moins de 50 salariés et ont un total de bilan ou réalisent un chiffre d'affaires n'excédant pas 10 millions d'euros au cours de l'exercice de réalisation de la cession ;
- et à certaines cessions de droits sociaux réalisées à titre onéreux (art. 150-0 A, I-1 du CGI) lorsque les parties ont convenu d'un paiement différé.

Cette mesure s'applique aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019.

DROIT EUROPÉEN : TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE RELATIVE AU RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS DANS L'UE

L'article 130 de la LF 2019 met en place un mécanisme de règlement des différends dans l'UE en deux temps : une phase amiable puis une commission consultative.

L'objet est de régler les différends d'interprétation et d'application des accords et conventions fiscales prévoyant l'élimination de la double imposition entre les administrations des membres de l'UE.

Tout contribuable résident d'un État de l'UE soumis à une imposition donnant lieu à un différend peut demander l'ouverture d'une telle procédure simultanément à l'administration française et aux administrations des États membres concernées dans un délai de trois ans.

Dans un délai de six mois, si les administrations acceptent, la procédure amiable s'ouvre. À défaut, le contribuable peut demander la constitution d'une commission consultative.

L'absence de décision dans les six mois vaut acceptation de la demande.

Le résultat de la procédure amiable est contraignant en cas d'unanimité. En cas de désaccord, le contribuable peut demander la constitution d'une commission consultative qui doit rendre son avis dans les six mois de sa constitution.

Ce dernier doit être pris à la majorité, motivé et fondé sur les conventions fiscales.

La décision définitive ne prend effet que si le contribuable l'accepte et renonce à tout recours.

La décision définitive doit être transmise à la Commission européenne.

Cette procédure s'applique aux demandes formulées à compter du 1^{er} juillet 2019 et portant sur des différends relatifs à des revenus ou capitaux perçus à compter (ou au cours d'un exercice ouvert à compter) du 1^{er} janvier 2018.

Étape	Délai de la décision	Décision
Demande d'ouverture (dans les 3 ans du différend)	6 mois	<ul style="list-style-type: none"> • Si acceptation : ouverture de la procédure amiable • Si acceptation par certaines administrations et rejet par d'autres : possibilité de demander la constitution d'une commission • Si rejet : recours contentieux possible
Procédure amiable	2 ans (ou 3 ans sur décision)	<ul style="list-style-type: none"> • Si accord (accepté) : exécutoire • Si désaccord : possibilité de demander la constitution d'une commission
Commission consultative (ou commission de règlement alternatif des différends)	6 mois (ou 9 mois si demande complexe)	Avis sur la manière de régler le différend notifié aux administrations concernées
Décision définitive	6 mois	<ul style="list-style-type: none"> • Si décision acceptée par le contribuable : l'imposition est modifiée • Si décision refusée : la procédure est clôturée

1.2 Loi ESSOC

OPPOSITION DES RÉSULTATS D'UN CONTRÔLE

La loi pour un État au service d'une société de confiance dite ESSOC (n° 2018-727 du 10 août 2018) prévoit en son article 2 un droit à l'erreur pour le contribuable, combiné avec l'instauration d'un droit général au contrôle afin d'obtenir la validation ou la correction des pratiques fiscales.

L'article 2 codifié à l'article L. 124-2 du Code des relations entre le public et l'administration (CRPA) précise que, sous réserve des droits des tiers, les conclusions expresses de ce contrôle sont opposables par la personne contrôlée à l'administration dont elles émanent. Cette opposabilité cesse toutefois en cas de changement de circonstances de droit ou de fait postérieur de nature à affecter leur validité ou lorsque l'administration procède à un nouveau contrôle donnant lieu à de nouvelles conclusions expresses.

Cette mesure est applicable aux contrôles initiés à compter de la publication de la loi, soit à compter du 11 août 2018.

L'article 9 de cette même loi précise que certains points examinés lors d'un contrôle fiscal n'ayant pas fait l'objet d'une rectification sont considérés comme tacitement validés par l'administration fiscale s'ils ont été expressément mentionnés sur la proposition de rectification ou l'avis d'absence de rectification.

Cette mesure est applicable aux avis adressés à compter du 1^{er} janvier 2019.

RECOURS HIÉRARCHIQUE POUR LES CONTRÔLES SUR PIÈCES

L'article 12 de la loi ESSOC instaure la possibilité pour les contribuables ayant reçu une proposition de rectification suite à un contrôle sur pièces d'exercer un recours auprès du supérieur hiérarchique de l'agent des impôts ayant procédé au contrôle (*nouvel art. L. 54 C du LPF*).

La mesure est applicable aux propositions de rectification reçues à compter de l'entrée en vigueur de la loi, soit le 12 août 2018.

RESCRIT CONTRÔLE

Une doctrine administrative a été légalisée à l'article L. 80 B 10° du LPF qui permet au contribuable de demander à l'administration fiscale de valider expressément des points examinés mais n'ayant pas fait l'objet de rectifications, au cours d'une vérification de comptabilité mais aussi désormais au cours d'un examen de comptabilité ou d'un contrôle ou d'une enquête effectués par l'administration des douanes.

Cette mesure est entrée en vigueur le 11 août 2018.

INTÉRÊT DE RETARD EN CAS DE RECTIFICATION SPONTANÉE

L'article 5 de la loi ESSOC modifie l'article 1727 V qui prévoit que le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50% en cas de dépôt spontané par le contribuable, avant l'expiration du délai de reprise de l'administration à condition que :

- la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;
- et que la déclaration soit accompagnée du paiement des droits simples lors de la déclaration rectificative ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

La mesure s'applique aux déclarations rectificatives déposées à compter du 11 août 2018 date de la publication de la loi.

LÉGALISATION DE LA TOLÉRANCE ADMINISTRATIVE EN MATIÈRE DE DAS2

Pour rappel, le défaut de DAS2 est sanctionné par une amende égale à 50% des sommes non déclarées suivantes :

- les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations (*déclaration DAS 2, CGI, art. 240*) ;
- les revenus de capitaux mobiliers visés aux dispositions codifiées aux articles 108 à 125 du CGI ainsi que les produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (*déclaration IFU; CGI, art. 242 ter, 1*) ;
- les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (*CGI, art. 242 ter B*).

L'article 10 de la loi ESSOC légalise la doctrine administrative et modifie l'article 1736 I-1° du CGI lequel prévoit désormais qu'en cas de défaut de DAS2, le contribuable a la possibilité de régulariser la déclaration les trois années suivantes si :

- il s'agit d'une première demande de régularisation ;
- le bénéficiaire des rémunérations justifie avoir déclaré en temps utile ;
- la régularisation a été établie de manière spontanée ou en cours de contrôle fiscal.

Cette mesure s'applique à compter du 12 août 2018.

DÉFAUT DE SOUSCRIPTION OU INEXACTITUDES DANS LES DOCUMENTS PROPRES AUX BIC ET À L'IS

L'article 8 de la loi ESSOC prévoit à l'article 1763 I alinéa 11 que l'amende de 5% des sommes omises en cas de défaut de production de certains documents propres aux BIC et à l'IS n'est pas applicable :

- en cas de première infraction commise au cours de l'année civile et des trois années précédentes ;
- lorsque les intéressés ont réparé leur omission spontanément ou à la première demande de l'administration avant la fin de l'année.

Cette mesure s'applique aux déclarations rectificatives déposées à compter du 11 août 2018 ainsi qu'aux documents qui auraient dû être transmis en 2017 et en 2018.

COMMISSIONS DES IMPÔTS DIRECTS ET DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

La compétence de la commission des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires a été étendue : elle peut dorénavant se prononcer sur le caractère de charge déductible ou d'immobilisation de toutes dépenses engagées par l'entreprise (*nouvel article L. 80 A alinéa 2 du LPF*).

1.3 Loi relative à la lutte contre la fraude

La loi relative à la lutte contre la fraude (n°2018-898 du 23 octobre 2018) tend à renforcer des moyens de lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière, alourdir l'arsenal des sanctions existant et à réformer la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale.

FIN DU « VERROU DE BERCY » ET TRANSMISSION AUTOMATIQUE AU PARQUET (ARTICLE 36)

Avec ces nouvelles dispositions, l'administration aura l'obligation d'informer le parquet de tous les manquements fiscaux, sur des droits dépassant un seuil de 100 000 €, et ayant donné lieu à l'application des pénalités suivantes :

- 100% en cas d'évaluation d'office suite à un contrôle fiscal ;
- 80% en cas de découverte d'une activité occulte, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses, ou d'absence de déclaration de certaines sommes et certains actifs ;
- 40% lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- 40% en cas de manquement délibéré ou d'abus de droit, lorsqu'au cours des six dernières années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application de l'une des majorations visées ci-dessus ou d'une plainte de l'administration fiscale.

Le parquet exerce ensuite librement l'opportunité des poursuites sur les dossiers transmis. La conclusion d'éventuelles transactions, même avant mise en recouvrement, n'aura pas nécessairement pour effet de lever l'obligation de transmettre au parquet le dossier. En outre, le parquet disposera de la faculté de poursuivre les fraudes fiscales connexes à celles dont il est déjà saisi.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront aux contrôles fiscaux pour lesquels une proposition de rectification a été adressée à compter du 25 octobre 2018.

DÉCISIONS PORTANT SUR LA CONSTITUTIONNALITÉ DE LA MESURE :

Toutefois, il est possible de s'interroger sur la possibilité d'exercer des poursuites pour fraude fiscale dans l'hypothèse d'application des pénalités de 40 %.

En effet, le Conseil constitutionnel, dans deux décisions du 24 juin 2016 portant sur l'application combinée des articles 1729 et 1741 du Code général des impôts (CC n° 2016-545 QPC / n° 2016-546 QPC, du 24 juin 2016) a précisé que « *Le principe de nécessité des délits et des peines (...) impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 (fraude fiscale) ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.* »

Il apparaît contestable que la simple application de pénalités de 40 %, banalisée, soit de nature à présumer l'existence d'une fraude fiscale.

Cette disposition soulève également une question par rapport à la présomption d'innocence (Art. 6 CEDH).

- La majorité des dossiers de fraude fiscale est issue de contrôles effectués dans le cadre de la taxation d'office (activités occultes, dissimulation, réalisations d'opérations fictives...) donc avec absence de débat oral et contradictoire.
- Par ailleurs, la procédure d'imposition d'office impose la charge de la preuve au contribuable.

NOUVEAUX CAS DE MISE EN ŒUVRE DE LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE (ARTICLE 12)

La procédure de flagrance fiscale permet à l'administration de sanctionner le contribuable et de prendre les mesures conservatoires sans autorisation préalable du juge en cas de graves faits frauduleux constatés lors d'un contrôle fiscal ou d'une enquête pénale et que le recouvrement de la créance est menacé.

La loi ajoute deux nouveaux cas de mise en œuvre :

- Le non-respect d'au moins deux obligations déclaratives au titre de la dernière période échue (*prélèvement à la source de l'IR, déclaration annuelle d'ensemble, déclaration annuelle des bénéfices professionnels, déclaration annuelle des résultats IS, déclaration de recettes en matière de TVA*) ;
- L'absence réitérée d'une de ces obligations déclaratives durant les deux dernières périodes échues.

La procédure peut être mise en œuvre au titre d'une période pour laquelle ces obligations déclaratives ne sont pas échues.

Cette mesure est entrée en vigueur le 25 octobre 2018.

PUBLICITÉ OBLIGATOIRE DES JUGEMENTS DE CONDAMNATION POUR FRAUDE FISCALE (ARTICLE 16)

Jusqu'alors facultative, la peine complémentaire d'affichage et de diffusion de la condamnation pour fraude fiscale devient obligatoire. Le juge a toutefois la possibilité d'y déroger par décision spécialement motivée compte tenu des circonstances de l'infraction et de la personnalité de l'auteur.

Cette peine complémentaire est applicable aux infractions commises à compter du 25 octobre 2018.

PUBLICATION DES INFRACTIONS LES PLUS GRAVES (ARTICLE 18)

Cet article instaure une nouvelle sanction administrative complémentaire.

Les amendes ou majorations appliquées à l'encontre de personnes physiques ou morales à raison de manquements graves caractérisés par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse au sens des b et c de l'article 1729 (abus de droit ou manœuvres frauduleuses) peuvent faire l'objet d'une publication, sauf si ces manquements ont fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.

La décision est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la Commission des infractions fiscales.

La publication est effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an.

PRÉCISIONS SUR LA CONSTITUTIONNALITÉ DE LA MESURE :

Le Conseil constitutionnel, dans une décision du 28 juin 2013 portant sur la publication et l'affichage d'une sanction administrative (CC n°2013-329 QPC, du 28 juin 2013 - Art. L. 3452-4 du Code des transports) a jugé les dispositions constitutionnelles dès lors que les dispositions législatives ne faisaient pas « obstacle à ce que la durée de la publication et de l'affichage ainsi que les autres modalités de cette publicité soient fixées **en fonction des circonstances propres à chaque espèce** », les modalités de l'affichage étant renvoyées à des dispositions réglementaires, le Conseil constitutionnel n'a pas à se prononcer.

Concernant la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale, il est prévu qu'une commission des infractions fiscales prendra en compte les circonstances de l'espèce pour décider de la publication, cet avis devra être motivé.

Par ailleurs, il est prévu qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du présent article.

CRÉATION DE SANCTIONS À L'ÉGARD DES INTERMÉDIAIRES COMPLICES (ARTICLE 19)

Ces dispositions instaurent des nouvelles amendes fiscales et sociales qui sanctionnent les intermédiaires complices de graves manquements de la part des contribuables (majoration de 80%, abus de droit, manœuvres frauduleuses) ainsi qu'une sanction administrative, exclusive des sanctions pénales.

Il s'agit de toute prestation qui consiste à :

- permettre au contribuable de dissimuler son identité ;
- permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive ;
- permettre au contribuable de bénéficier à tort d'une déduction, d'un crédit d'impôt, d'une réduction ou d'une exonération par la délivrance irrégulière de document ;
- ou de réaliser pour le compte du contribuable tout acte désigné à égarer l'administration.

Le montant de l'amende est fixé à 50% des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable, son montant ne pouvant être inférieur à 10 000 €.

Ces dispositions s'appliquent aux prestations de services fournies à compter du 25 octobre 2018.

PRÉCISIONS PORTANT SUR LA CONSTITUTIONNALITÉ DE LA MESURE :

Toutefois, il est possible de s'interroger sur la constitutionnalité de ces sanctions sur le fondement de deux décisions du Conseil constitutionnel.

La première, le Conseil constitutionnel, dans une décision du 12 octobre 2018 portant sur l'amende pour délivrance irrégulière de documents permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt (CC, n°2018-739 QPC - Art. 1740 A du CGI) a précisé qu'« en sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou 25% des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement »

Cette décision est à mettre en lien avec la décision du 8 octobre 2014 (CC, n°2014-418 QPC, du 8 octobre 2014) qui précise que la disposition doit être interprétée comme réservant cette amende aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné, soit des agissements – manœuvres frauduleuses)

Dans ces deux décisions, le dispositif de l'amende était similaire :

- même caractère fixe non modulable de l'amende;
- même absence de lien direct entre l'assiette subsidiaire de l'amende : l'assiette est assise sur l'avantage fiscal du contribuable ;
- même sévérité du taux.

En l'espèce, dans la loi relative à la lutte contre la fraude, l'amende est fixée sur les honoraires de la prestation rendue par l'intermédiaire complice.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel, dans une décision du 29 décembre 2013 (CC, n°2013-685 DC, du 29 décembre 2013) a précisé, lorsque la loi de finances pour 2014 a souhaité instaurer une obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale, « Qu'eu égard aux restrictions apportées par les dispositions contestées à la liberté d'entreprendre et, en particulier aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal, et compte tenu de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions (5% du montant de revenus), le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir une définition aussi large de la notion. »

RENFORCEMENT DE LA RÉPRESSION PÉNALE DES DÉLITS DE FRAUDE FISCALE ET DE FRAUDE FISCALE AGGRAVÉE (ARTICLE 23)

La loi renforce la répression pénale des délits de fraude fiscale et de fraude fiscale aggravée en prévoyant que le montant des amendes puisse être porté au double du profit tiré.

Le montant maximum était jusqu'à présent de 500 000 € pouvant être porté jusqu'à 3 000 000 € en cas de fraude fiscale aggravée.

QUESTIONS SUR LA CONSTITUTIONNALITÉ :

Le Conseil constitutionnel, dans une décision du 30 décembre 1987 (n° 87-237 DC), a apporté certaines précisions sur l'atteinte au principe de proportionnalité des peines :

« L'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne (...) sera, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués, l'article 92 de la loi de finances pour 1988 édicte une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné. »

2. Fiscalité de l'investissement immobilier

2.1 Nouvelle convention franco-luxembourgeoise : où en sommes-nous ?

Le 20 mars 2018, la France et le Luxembourg signaient une nouvelle convention fiscale marquant la fin d'une époque dans la structuration des fonds immobiliers des investisseurs internationaux.

Pour être applicable dès 2019, le processus de ratification devait être achevé par les 2 États au plus tard fin 2018. Chacun a donc suivi avec attention ce processus au cours de 2018... À ce jour, ni la France ni le Luxembourg ne l'ayant encore ratifiée, la nouvelle convention ne sera applicable au plus tôt qu'en 2020.

Rappelons que cette nouvelle convention fiscale est une refonte complète avec de nombreux changements significatifs pour les investisseurs immobiliers, parmi lesquels : une nouvelle définition de la notion de « résident » excluant *de facto* les OPCI de son champ d'application, une hausse significative de la retenue à la source sur les dividendes distribués par des OPCI / SIIC à une société holding luxembourgeoise (30 % au lieu de 5 % actuellement), un élargissement du champ d'application de la retenue à la source sur les dividendes ; l'introduction de plusieurs mécanismes anti-abus et la modification de la méthode d'élimination de la double imposition.

La tentation est grande de procéder à des restructurations... La prudence est toutefois de mise car l'administration fiscale française, que le législateur a dotée d'un nouvel arsenal anti-abus, sera très attentive à ces restructurations.

2.2 Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières ?

RÉGIME SIIC : HAUSSE DE L'OBLIGATION DE DISTRIBUTION DES PLUS-VALUES (ARTICLE 45 DE LA LF 2019)

Les SIIC, leurs filiales et filiales d'OPCI sont exonérées d'impôt sur les sociétés sous réserve de respecter certaines obligations de distribution. Désormais, les plus-values nettes réalisées par ces entités lors de la cession d'immeubles ou de parts de sociétés immobilières doivent être distribuées à hauteur de 70 % (au lieu de 60 %).

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

L'écart continue de se creuser entre les obligations de distributions des SIIC, leurs filiales et les filiales d'OPCI d'une part, et celles des OPCIs d'autre part :

	SIIC et filiales ayant opté pour le régime SIIC	OPCIs
Revenus nets des actifs immobiliers	95%	85%
Plus-values nettes réalisées sur cessions	70%	50%
Dividendes en provenance de filiales ayant opté pour le régime SIIC	100%	100%
Autres revenus	Aucune obligation de distribution	

Taux min. obligation de distribution

RÉGIME SIIC ET APPRÉCIATION DE L'INTENTION SPÉCULATIVE

La Cour administrative d'appel de Paris vient de rappeler, dans un environnement SIIC, que l'intention spéculative doit être appréciée à la date d'acquisition des immeubles et non à la date de leur cession (*Cour adm. d'appel de Paris, 29 décembre 2017*). En l'espèce une SCI a acheté des immeubles en 1993 qu'elle a mis en location. En 2005, une SIIC achète les parts de la SCI qui procède dans les 4 années qui suivent à la cession de la quasi-totalité des immeubles qu'elle détenait depuis 1993. La SIIC étant réputée réalisée elle-même les opérations effectuées par ses filiales translucides, l'administration avait remis en cause l'exonération des plus-values en soutenant que la SIIC avait acquis la SCI dans un but spéculatif et qu'à compter de cette date, étant réputée avoir effectué elle-même les opérations de la SCI, elle avait développé une activité accessoire de marchands de biens imposable dans les conditions de droit commun. La Cour a considéré que les cessions litigieuses ne constituaient pas des opérations spéculatives.

2.3 L'investissement immobilier des particuliers

MESURES INCITATIVES EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF RÉSIDENTIEL

La LF 2019 pérennise plusieurs mesures incitatives en faveur de l'investissement locatif résidentiel.

Le dispositif dit « 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 aménagé : prorogation de la dérogation transitoire pour les zones B2 et C (*article 187 de la LF 2019*) ; extension du dispositif aux communes couvertes par un contrat de redynamisation des sites de défense (*article 11 de la LF 2019*) ; élargissement aux logements faisant l'objet de travaux de rénovation ou de transformation sous condition de localisation (communes présentant un besoin de réhabilitation) et du montant des travaux (25 % du coût total de l'investissement) (*article 226 de la LF 2019*) ; pérennisation du bénéfice de la réduction d'impôt pour les non-résidents ayant investi lorsqu'ils étaient résidents français (*article 188 de la LF 2019*).

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 de 3 ans. (*article 186 de la LF 2019*).

Le dispositif « Cosse ancien » permettant une réduction des revenus fonciers sous certaines conditions a été étendu par la loi n° 2018-1021 du 23 novembre 2018, dite « loi Elan » : suppression, s'agissant de la zone C, de la condition d'intermédiation locative dans le cadre d'une convention avec l'Agence Nationale de l'Habitat et, rehaussement du plafond de déficit foncier imputable sur le revenu global jusqu'à 15 300 € (au lieu de 10 700 €) (*article 162 de la loi 2018-1021*).

Enfin, par un arrêt en date du 31 mai 2018, la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que la limitation du bénéfice de la réduction d'impôt du régime Scellier (concernant investissements locatifs de logements neufs jusqu'en 31 décembre 2012) aux seuls résidents fiscaux français été contraire à la liberté de circulation des capitaux. En conséquence, les non-résidents pourraient également se prévaloir de la réduction d'impôt résultat du dispositif Scellier, mais également des régimes Duflot-Pinel, Censi-Bouvard (*CAA Versailles, 31 mai 2018, n° 17VE00744*) ...

PRÉCISIONS CONCERNANT LE PLAFONNEMENT DES FRAIS ET COMMISSIONS DES INTERMÉDIAIRES

La LF 2018 a introduit un plafonnement du montant des frais et commissions directs et indirects imputés par certains intermédiaires lors de la vente de logements sous le dispositif Pinel. L'article 189 de la LF 2019 apporte des précisions concernant ce mécanisme de plafonnement. Sont visés les frais et commissions versés par le promoteur ou le vendeur aux intermédiaires. Une estimation du montant des frais et commissions ainsi que leur part dans le prix de revient sont communiquées à l'acquéreur lors de la signature du contrat de réservation et le montant définitif de ces frais et commissions doit figurer dans l'acte authentique d'acquisition du logement et tout dépassement du plafond est passible d'une amende administrative due par le vendeur cosignataire de l'acte authentique.

2.4 TVA

CONDITION D'APPLICATION DE LA DISPENSE DE TVA (ARTICLE 257 BIS DU CGI)

Le 3 janvier 2018, le BOFIP a été mis à jour de deux arrêts du Conseil d'État du 23 novembre 2015 (n° 375054 et 375055) qui ont admis l'application de la dispense de régularisation de TVA, prévue à l'article 257 bis du CGI, à l'opération de revente d'un immeuble, dès son acquisition par le crédit preneur, affecté à une activité locative soumise à la TVA, lorsque le nouvel acquéreur poursuit l'activité locative.

Suite à certaines difficultés d'interprétation, des précisions ont été apportées : la dispense de TVA s'applique à la vente d'un immeuble par un crédit bailleur au crédit-preneur, qu'il affectait à une activité de sous-location soumise à la TVA, à l'occasion de la levée d'option d'achat, mais également à la revente de l'immeuble le jour même de la levée d'option à un nouvel acquéreur qui entend inscrire l'immeuble à son actif immobilisé et l'affecter à une activité de location soumise à la TVA. La circonstance que le crédit-preneur ou l'acquéreur ait pris un engagement de revendre (*art. 1115 du CGI*) ou un engagement de construire (*art. 1594-0 G du CGI*) est sans incidence sur cette analyse, ces engagements en matière de droits de mutation étant dépourvus de portée en ce qui concerne l'appréciation des conditions d'éligibilité à la dispense de TVA (sauf si le nouvel acquéreur exerce une activité d'achat-revente et inscrit l'immeuble en stock) (*Rep. Grau, Assemblée Nationale, 10 juillet 2018, n° 7359*).

ASSOUPLISSEMENT DES CONDITIONS D'APPLICATION DE LA TVA SUR LA MARGE EN CAS DE LOTISSEMENT D'UN TERRAIN À BÂTIR

Aux termes de l'article 268 du CGI, la revente d'un terrain à bâtir – TAB est soumise à la TVA sur la marge lorsque son acquisition n'a pas ouvert droit à la déduction de la TVA. En 2016, des réponses ministérielles ont précisé que l'identité du TAB doit être tant juridique que physique, c'est-à-dire qu'une division parcellaire du terrain entre son acquisition et sa revente est de nature à modifier ses caractéristiques physiques et à soumettre la revente à la TVA sur le prix total. Cependant, suite à des jugements de tribunaux administratifs en 2016 et 2017 et à une question du sénateur Jean-Pierre Vogel, le Ministère de l'Économie et des Finances, dans une réponse en date du 17 mai 2018, a assoupli cette position pour les lotisseurs et les aménageurs qui procèdent à la division en plusieurs lots en vue de la revente. Dans ces situations, seule la condition d'identité juridique est maintenue, et une division parcellaire entre l'acquisition et la revente n'est plus un obstacle à l'application de la TVA sur la marge (*Rep. Vogel, Sénat, du 17 mai 2018, Q n° 04171*).

Dans un arrêt du 20 décembre 2018, la Cour administrative d'appel de Lyon est allée plus loin que la réponse Vogel en considérant que la modification des caractéristiques physiques et de la qualification juridique du bien sont sans incidence sur l'application de la TVA sur la marge (*CAA Lyon, 20 décembre 2018*).

2.5 Autres mesures intéressant l'immobilier

EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE ANNUELLE SUR LES BUREAUX EN ÎLE-DE-FRANCE

La LF 2019 (*article 165*) étend le champ d'application de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, de commerces et de stockages, situés en Île-de-France (« TABIF ») aux parkings commerciaux. Les surfaces de stationnement annexées à des locaux de bureaux entraînent déjà dans le champ de la TABIF mais les espaces dédiés à l'exploitation commerciale de parkings étaient exclus. Le tarif applicable est celui afférent aux surfaces de stationnement. La taxe additionnelle sur les surfaces de stationnements sera aussi applicable aux aires commerciales de stationnement.

Enfin, les tarifs de la TABIF pour les bureaux et les surfaces de stationnement situés à Paris et dans les Hauts-de-Seine (92) font l'objet d'une hausse de 10% au 1^{er} janvier 2019.

Tarifs TABIF 2019					
Lieu de situation des immeubles	Bureaux		Commerces	Stockage	Stationnement
	Tarif normal	Tarif réduit			
Zone 1	19,31 €	9,59 €	7,86 €	4,07 €	2,58 €
Zone 2	10,55 €	6,34 €	4,06 €	2,05 €	1,38 €
Zone 3	5,08 €	4,59 €	2,05 €	1,05 €	0,71 €

PAIEMENT D'UN DIVIDENDE PAR REMISE D'UN IMMEUBLE

Le paiement d'un dividende par la remise d'un immeuble ne s'analyse pas en une transmission de propriété à titre onéreux, et n'est dès lors pas soumis aux droits de mutation à titre onéreux (*Rep. Grau, Assemblée Nationale, 15 mai 2018, n° 3508*).

APPRÉCIATION DE LA PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE AU REGARD DE LA TAXE DE 3%

Les sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière en France sont exonérées de plein droit de taxe de 3%. Pour déterminer si une société est à prépondérance immobilière ou non, la doctrine administrative indique qu'il convient de retenir au numérateur la valeur vénale des immeubles (ou droits réels sur des immeubles) français détenus directement ou indirectement et au dénominateur la valeur vénale de tous les actifs français détenus directement ou indirectement.

Dans un arrêt du 7 mai 2018, la Cour d'appel de Paris a considéré que la créance de compte courant, représentative du prêt souscrit pour l'acquisition d'un immeuble, doit être exclue du dénominateur dans le cadre de l'appréciation de la prépondérance immobilière au motif que cela reviendrait à prendre deux fois en compte la valeur de l'immeuble, une première fois directement, une seconde fois par anticipation sur son prix de vente (CA Paris, 7 mai 2018, n° 16/03476).

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Cet arrêt vivement critiqué par la doctrine a fait l'objet d'un pourvoi en cassation.

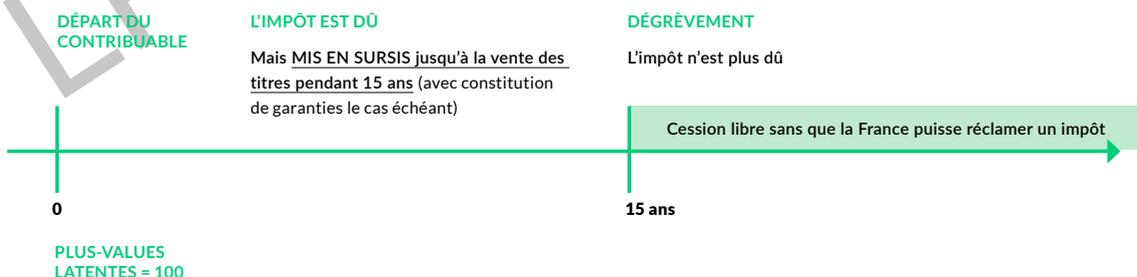
3. Fiscalité patrimoniale

3.1 L'assouplissement considérable de l'Exit tax

L'Exit tax, mécanisme visant à imposer les plus-values latentes des personnes physiques transférant leur domicile fiscal hors de France (CGI art. 167 bis) n'a finalement pas été supprimé malgré l'annonce du président Emmanuel Macron faite en avril 2018.

Pour mémoire, l'Exit tax s'applique en principe aux contribuables fiscalement domiciliés en France (pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile à l'étranger) qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France dès lors que leurs droits sociaux, valeurs, titres ou droits représentent au moins 50% des droits aux bénéfices sociaux d'une société ou que leur valeur globale excède 800 000 €.

L'imposition de ces plus-values latentes est en principe immédiate mais la plupart du temps mise en sursis (sous conditions) jusqu'à la cession effective des titres, étant précisé qu'un dégrèvement n'est accordé qu'après une période de 15 ans sans cession si le contribuable demeure toujours à l'étranger et a transféré son domicile depuis le 1^{er} janvier 2014 (cette durée n'étant que de 8 ans si le domicile fiscal a été transféré entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013).



À défaut de supprimer l'Exit tax, l'article 112 de la LF 2019 prévoit d'aménager et de recentrer son régime afin qu'il se rapproche davantage d'un simple dispositif de lutte contre les transferts abusifs de domicile fiscal hors de France à compter du 1^{er} janvier 2019 :

- Le délai de dégrèvement de l'imposition des plus-values latentes est dorénavant réduit à deux ans (ou à cinq ans pour les contribuables dont la valeur des titres excède 2,57 millions d'euros à la date du transfert) ;

En pratique, en fonction de la date du transfert du domicile trois délais de dégrèvement différents sont susceptibles de s'appliquer :

Date du transfert de domicile fiscal	2011 à 2013	2014 à 2018	À partir de 2019
Délai de dégrèvement	8 ans	15 ans	2 ou 5 ans

- Les conditions de sursis de paiement sont assouplies. Le sursis de paiement automatique est désormais accordé, sans constitution de garantie, lorsque le contribuable transfère son domicile dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement. Cette mesure s'applique aux contribuables qui transfèrent à nouveau leur domicile fiscal à compter du 1^{er} janvier 2019 quelle que soit la date du transfert initial de leur domicile fiscal hors de France.

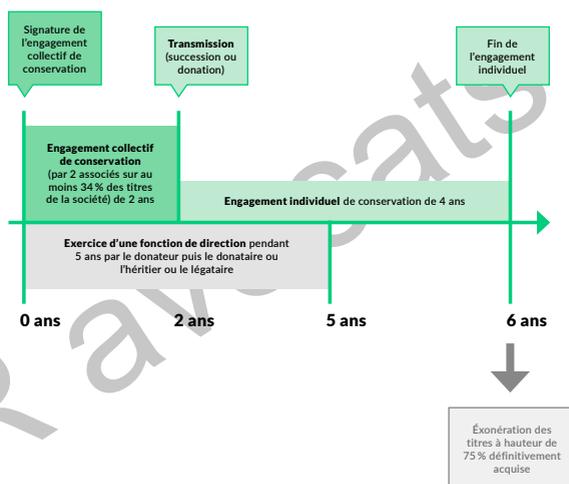
Le sursis peut par ailleurs être accordé sur demande expresse lorsque le contribuable transfère son domicile vers un État ou territoire tiers à l'Union européenne n'ayant pas conclu les conventions requises ou un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Les obligations déclaratives, qui constituaient jusqu' alors un véritable casse-tête administratif, sont assouplies. Dorénavant, le contribuable qui bénéficie du sursis de paiement au titre de plus-values latentes doit en faire mention uniquement dans la déclaration n° 2074-ETD souscrite l'année suivant celle du transfert puis en cas d'expiration du sursis de paiement. La déclaration n° 2074-ETD annuelle de suivi des impositions en sursis de paiement se limite désormais aux seules créances de complément de prix et plus-value en report d'imposition.

Ce dispositif ne visant plus que les cessions intervenant dans les deux ans du départ de France et généralisant le sursis automatique d'imposition sans constitution de garantie devrait répondre davantage à son objet anti-abus.

3.2 L'assouplissement attendu du pacte Dutreil

Le pacte Dutreil prend la forme d'un engagement collectif de conservation (d'une durée minimale de deux ans) et d'un engagement individuel de conservation (d'une période de quatre ans) des parts ou actions de certaines sociétés et permet de bénéficier d'une exonération partielle des droits de succession ou de donation à hauteur de 75 % de la valeur des titres transmis.



ASSOULISSEMENT GÉNÉRAL DU PACTE

Dans la continuité de la loi Pacte de 2018, le pacte Dutreil est fortement assoupli par l'article 40 de la LF 2019 s'appliquant à compter du 1^{er} janvier 2019 :

- Le seuil de détention des droits soumis à l'engagement collectif de conservation est abaissé.

Le total des droits soumis à l'engagement de conservation peut désormais ne porter que sur au moins 17 % des droits financiers pour les sociétés non cotées (*le seuil minimal de 34 % des droits de vote étant maintenu*). Pour les sociétés cotées, le seuil est désormais fixé à 10 % des droits financiers (le seuil minimal de 20 % des droits de vote étant maintenu). Il convient donc de s'assurer que ces seuils ne soient pas affectés par les fluctuations de droits de vote à l'intérieur de la société pendant toute la durée des engagements.

- Une personne seule a désormais la possibilité de prendre un engagement « collectif » de conservation.

Cet assouplissement permet l'application du dispositif aux transmissions de sociétés uniperson-

nelles notamment les EURL, EARL, SASU et la transmission de titres de sociétés dans lesquelles un associé, bien que ne détenant pas la totalité du capital, remplit à lui seul l'ensemble des conditions d'application du régime, en ce compris les seuils de détention susvisés.

- En cas de cession de titres au cours de l'engagement collectif, l'exonération n'est remise en cause qu'à la hauteur des titres cédés ou donnés si le cessionnaire ou le donataire est un autre signataire du pacte Dutreil (CGI art. 787 B *et* ter).
- L'offre publique d'échange (OPE) est considérée comme une opération intercalaire ne remettant pas en cause le bénéfice du régime de faveur à condition que le seuil minimal de participation exigé au titre des engagements de conservation (collectif et individuel) soit respecté à la suite d'une fusion ou scission opérée dans l'année qui suit la clôture de l'OPE et sous réserve que les titres reçus en contrepartie de l'opération soient conservés jusqu'au terme de l'engagement.

En revanche, il est à noter que l'article 40 de la LF 2019 consacre la doctrine administrative en indiquant que l'obligation de maintien des participations à chaque niveau d'interposition est également due pendant la durée de l'engagement individuel, soit a minima pour une durée de 6 ans (au lieu de 2 ans sous le régime antérieur).

PACTE DUTREIL ET SOCIÉTÉS HOLDINGS

Le bénéfice du pacte « réputé acquis » est désormais ouvert aux titres des sociétés opérationnelles détenus indirectement via une holding.

Les conditions dans lesquelles les titres peuvent être apportés à une société holding sont assouplies :

- Désormais, les personnes tenues par l'engagement collectif de conservation peuvent réaliser des opérations d'apport (précédemment cette opération était réservée aux bénéficiaires de l'exonération partielle pendant la période d'engagement individuel).
- À l'issue de l'apport et jusqu'au terme des engagements de conservation (collectif et individuel), la valeur réelle de l'actif brut de la société holding à laquelle les titres ont été apportés doit être composée à plus de 50% de participations de la société exploitante.
- Les bénéficiaires (héritiers, donataires ou légataires) de l'exonération partielle ou les signataires de l'engagement collectif peuvent ne détenir que 75% du capital et des droits de vote de la société holding.

- La direction de la société holding est désormais ouverte aux signataires de l'engagement collectif et celle-ci peut donc être dirigée par le donateur ou par une personne morale.
- Enfin, cet assouplissement est étendu aux apports des titres d'une société interposée détenant directement les titres de la société objet de l'engagement collectif de conservation.

ASSOULISSEMENT DES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

L'obligation de déposer une attestation annuelle pour les sociétés et les bénéficiaires de l'exonération est supprimée (laquelle consistait à attester que les conditions étaient remplies au 31 décembre de chaque année).

Les obligations déclaratives ne subsistent qu'en début et en fin de régime (sauf demande de l'administration fiscale) et sont à la charge exclusive du bénéficiaire de l'exonération, ce qui a le mérite de considérablement alléger la gestion administrative liée au pacte.

En outre, dans le cas de détention indirecte des titres objets du pacte, chacune des sociétés composant la chaîne de participations doit, au moment de la transmission et en fin d'engagement individuel, transmettre aux personnes tenues par des engagements de conservation une attestation certifiant du respect, à son niveau, des obligations de conservation.

Malgré les assouplissements à saluer qui vont dans le sens des transmissions d'entreprises, le pacte Dutreil reste un dispositif dont les avantages fiscaux importants ont pour corollaire de nombreuses conditions qui doivent impérativement être validées en amont.

3.3 L'absence de définition de la holding animatrice dans la nouvelle loi de finances

Lors de l'élaboration de la loi, les sénateurs ont tenté de faire légaliser une définition commune de la holding animatrice. Cette proposition a toutefois, et à regret, été supprimée par les députés.

Le concept demeure donc incertain malgré les arrêts notables rendus récemment par le Conseil d'État en assemblée plénière (CE AP, 13 juin 2018, n° 39545, 399121, 399122, 399124) qui définissent une société animatrice de son groupe comme étant « une société holding qui a pour activité principale, outre la gestion d'un portefeuille de participations, la participation active à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de ses filiales et, le cas échéant et à titre purement interne,

la fourniture de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers » (arrêts rendus dans le cadre de litiges concernant l'application de l'abattement pour une durée de détention prévu par les articles 150-0 D ter et 150-0 D bis du CGI dans leur version en vigueur au moment des faits).

3.4 L'évolution du régime de l'apport-cession par aménagement des conditions du emploi du produit de la cession

L'apport-cession est un régime de faveur reportant l'imposition de plein droit des plus-values d'apport de titres réalisées par les personnes physiques directement (ou par personne interposée) lorsque l'apport est fait à une société holding soumise à l'impôt sur les sociétés et contrôlée par l'apporteur (CGI art. 150-0 B ter). Si la société holding cède les titres reçus dans un délai de trois ans à compter de l'apport, l'imposition est en principe due sauf si la société holding réinvestit au moins 50% du produit de la cession dans une activité économique éligible, notamment le financement de moyens permanents d'exploitation, l'acquisition d'une fraction de capital, la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital de société exerçant une des activités opérationnelles.

L'article 115 de la LF 2019 durcit à compter du 1^{er} janvier 2019 le régime de réinvestissement en élevant le seuil minimum de réinvestissement économique à 60% du produit de la cession dans une activité économique (contre 50% précédemment).

Toutefois, dans le but de favoriser la croissance économique, le champ de réinvestissement économique du emploi du produit de la cession s'élargit à la souscription dans des fonds de capital investissement (c'est-à-dire de parts ou d'actions des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de libre partenariat, des sociétés de capital-risque) sous réserve notamment que l'actif de ces fonds soit composé à hauteur de 75% au moins de sociétés opérationnelles et à hauteur de 50% au moins de sociétés non cotées (ou cotées sur un marché réservé aux PME).

3.5 Étendue de la restriction des dettes déductibles de l'IFI

Pour les besoins de la valorisation des parts ou actions de société soumise à l'IFI, le législateur avait

initialement indiqué qu'il ne peut être tenu compte de certaines dettes contractées par la société ou l'organisme (directement ou indirectement) auprès du contribuable ou de son groupe familial qui ont pour objet l'acquisition d'un bien ou d'un droit immobilier. L'article 48 de la LF 2019 vient étendre la restriction de cette déductibilité aux dettes contractées pour l'acquisition de titres de sociétés.

En outre, la restriction de déductibilité affectant les emprunts remboursables *in fine* et ceux ne prévoyant pas de terme est étendue aux prêts contractés par le redevable pour l'acquisition de titres des sociétés (en plus de ceux contractés pour l'acquisition d'un bien immobilier) et aux prêts contractés, directement ou indirectement, par une société ou un organisme.

3.6 La fin des exonérations relatives au changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire

Depuis 2004, en cas de changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire (choix du régime de la communauté universelle par exemple), l'acte était exonéré de toute perception au profit du Trésor public (art. 1133 bis du CIG).

L'article 122 de la LF 2019 vient supprimer ces exonérations à compter du 1^{er} janvier 2020, entraînant ainsi l'application :

- du droit fixe d'un montant de 125 € pour l'acte notarié portant le changement ou la modification du régime matrimonial,
- de la taxe de publicité foncière si l'acte emporte transmission de droit réels immobiliers à l'un des époux, c'est-à-dire l'imposition proportionnelle au taux de 0,70% de la valeur totale du droit réels immobiliers.

Il y a lieu de rappeler que les époux peuvent convenir par acte notarié d'un changement de leur régime matrimonial après deux années d'application du régime initial, en conférant par exemple à tout ou partie de leurs biens propres le statut de biens communs, accroissant ainsi l'actif de la communauté pendant la durée du mariage (art. 1397 du code civil).

Il est à noter que les actes dressés ou homologués jusqu'au 31 décembre 2019 demeurent exonérés du droit fixe et de la taxe de publicité foncière.

Notre équipe fiscale



Nous remercions les collaborateurs du département pour leur contribution :
Roch Baeza, Marie Boustany, Anne Deldalle, Angèle Forget, Romain Jouselin, 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.

