

Actualité fiscale

ÉDITION 2020



LPA-CGR avocats

Édito

La difficulté avec l'actualité fiscale c'est de choisir parmi un florilège de nouvelles mesures.

Au-delà de la loi n°2019-1479 de finances pour 2020 du 28 décembre 2019 publiée au JO du 29 décembre 2019 («LF pour 2020») et validée par le Conseil constitutionnel par une décision n°2019-796 DC du 27 décembre 2019, l'environnement fiscal des entreprises est aussi impacté par l'actualité jurisprudentielle, la doctrine administrative et la transposition de directives européennes.

L'impôt sur la fortune immobilière (l'«IFI») fait toujours débat. Dans le cadre des discussions de la LF pour 2020, le Sénat avait proposé un amendement visant à remplacer l'IFI par l'Impôt sur la Fortune Improductive qui n'a pas été retenu par l'Assemblée Nationale. Deux ans après l'introduction de l'IFI, nous ferons un petit zoom sur ce sujet.

Le département fiscal de LPA-CGR avocats.

www.lpalaw.com

Sommaire

1. Directive DAC 6: lutte contre les montages agressifs _____ 4

- 1.1. Champ d'application de la directive _____ 4
- 1.2. Les acteurs concernés par la déclaration des dispositifs agressifs _____ 4
- 1.3. Délai de déclaration _____ 4
- 1.4. Les sanctions _____ 4

2. Fiscalité générale des entreprises _____ 5

- 2.1. Impôt sur les sociétés _____ 5
- 2.2. TVA _____ 9

3. Fiscalité de l'investissement immobilier _____ 11

- 3.1. Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières? _____ 11
- 3.2. L'investissement immobilier des particuliers _____ 11
- 3.3. TVA _____ 12
- 3.4. Autres mesures intéressant l'immobilier _____ 13

4. Fiscalité patrimoniale _____ 14

5. Procédures fiscales _____ 16

6. Fiscalité internationale _____ 18

1. Directive DAC 6 : lutte contre les montages agressifs

La directive européenne sur la coopération administrative dite « DAC 6 » a été transposée en droit Français par l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019.

La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 sur la fraude fiscale avait déjà démontré la volonté des pouvoirs publics de renforcer les moyens de lutte contre la fraude fiscale en accroissant les prérogatives de l'autorité judiciaire en matière fiscale. La transposition de la directive DAC 6 s'inscrit dans cette dynamique de lutte contre l'évasion fiscale.

Cette directive oblige les intermédiaires et même, dans certains cas, les contribuables concernés, à déclarer aux autorités fiscales compétentes les montages qui présenteraient sur le plan fiscal un caractère potentiellement agressif.

Ces déclarations feront ensuite l'objet d'un échange automatique d'informations entre les administrations fiscales des États membres afin que ceux-ci puissent se prémunir de l'évasion et l'érosion fiscales.

1.1. Champ d'application de la directive

En application de la directive, devront faire l'objet d'une déclaration les dispositifs transfrontières comportant certaines caractéristiques ou « marqueurs » indicateurs de pratique de planification fiscale agressive.

Si le terme « dispositif » n'est défini ni par la directive ni par la loi, l'on comprend que sont visés les montages qui concernent plusieurs États membres, ou un État membre et un pays tiers. Encore faut-il pour que le montage soit déclarable, que celui-ci présente un caractère potentiellement agressif qui sera révélé par la présence d'un ou de plusieurs « marqueurs » recensés à l'annexe IV de la Directive et repris à l'article 1649 AH nouveau du Code Général des Impôts.

1.2. Les acteurs concernés par la déclaration des dispositifs agressifs

Le principe général veut que l'obligation de déclaration incombe en premier lieu à l'intermédiaire.

Par ce terme, la directive englobe toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre, et plus largement vise toute personne qui sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif.

Ainsi, une multitude d'acteurs potentiels sont concernés ; les banquiers, les comptables, les conseils et consultants fiscaux etc..

Il est notable que malgré le secret professionnel, pierre angulaire de la relation entre l'avocat et son client, l'ordonnance de transposition a malgré tout inclus les avocats dans le champ d'application de la directive tout en les excluant de l'obligation de déclaration ; cette obligation bascule, ou est « transférée » sur tout autre intermédiaire voire le contribuable lui-même chaque fois qu'elle se heurte au secret professionnel de l'avocat, ce qui ne manque pas de susciter de nombreuses interrogations.

Outre ce cas, particulier, l'obligation de déclaration incombera au contribuable lorsqu'il n'existe aucun intermédiaire ou lorsque l'intermédiaire est établi dans un pays qui n'est pas situé dans l'Union européenne.

1.3. Délai de déclaration

Bien que la date d'application de DAC 6 soit fixée au 1^{er} juillet 2020, le *reporting* concerne les opérations dont la première étape de mise en œuvre est intervenue à compter du 25 juin 2018.

Il y a donc un caractère rétroactif et les parties concernées doivent d'ores et déjà recenser les opérations visées par la directive et se préparer à les déclarer.

1.4. Les sanctions

Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification entraînent l'application d'une amende ne pouvant excéder 10 000 euros.

S'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes, le montant de l'amende ne peut excéder 5 000 euros. Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 euros par année civile (article 1729 C ter).

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Devant la complexité du système déclaratif et les nombreuses interrogations sans réponse, les acteurs du « dispositif » devront s'assurer d'avoir une approche commune sur le caractère déclarable de la transaction, le responsable de la déclaration parmi les parties concernées, le contenu de la déclaration et mettre en place un processus d'échange de la preuve de déclaration. Plus largement, le caractère auto-incriminant du mécanisme mis en place pose problème.

2. Fiscalité générale des entreprises

2.1. Impôt sur les sociétés

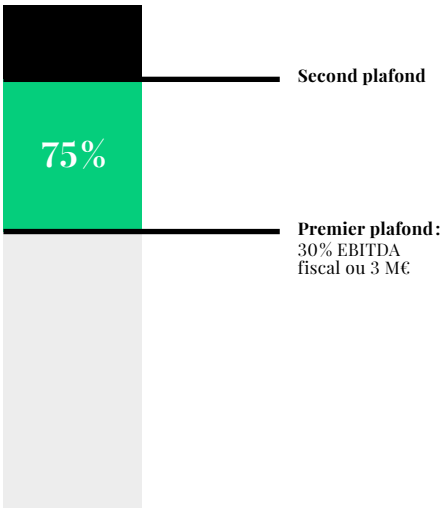
MODIFICATION DE LA BAISSÉ DU TAUX D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS) POUR LES GRANDES ENTREPRISES

L'article 39 de la LF 2020 modifie la trajectoire de la baisse d'IS pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 250 millions d'euros :

Fraction du bénéfice	Exercice ouvert en :			
	2019	2020	2021	2022
≤ 500 000€	28 %	28 %	27,5 %	25 %
> 500 000€	33,⅓ %	31 %		

CHARGES FINANCIÈRES

L'article 45 de la LF 2020 instaure une déduction supplémentaire pour les entreprises autonomes *i.e.* celles qui ne sont pas membres d'un groupe consolidé au sens de l'article 212 bis, VI-2 du CGI et qui ne disposent d'aucun établissement hors de France, ni d'aucune entreprise associée.



Charges financières

Ces entreprises peuvent désormais déduire 75 % des charges financières nettes non admises en déduction après application du premier plafond (30 % de l'EBITDA soit 3 millions d'euros). En outre, le mécanisme de report des charges non déduites ne s'applique pas aux entreprises autonomes au titre des exercices au cours desquels elles ont bénéficié de la déduction supplémentaire.

Par ailleurs, la LF 2020 précise que :

- s'agissant du résultat fiscal à partir duquel est calculé l'EBITDA fiscal, celui-ci s'entend du résultat obtenu avant imputation des déficits en tenant compte des déductions et des abattements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- s'agissant des groupes intégrés, le résultat d'ensemble servant au calcul de l'EBITDA fiscal « groupe » est obtenu avant application du dispositif de déduction des charges financières.

Ces aménagements s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.

LA DIFFICILE PREUVE DU TAUX DE MARCHÉ

Face à la multiplicité des contrôles de l'administration fiscale sur le taux d'intérêt des emprunts intragroupes admis en déduction, la jurisprudence est venue apporter des précisions concernant les éléments de preuve du taux de marché, prévu par l'article 212, I, a du Code général des impôts, dont peuvent se prévaloir les sociétés liées alternativement au taux d'intérêt maximum déductible prévu par l'article 39-1-3° du même code (pour mémoire ce taux s'établit à 1,32 % en 2019).

Le « taux de marché » est le taux que les sociétés auraient pu obtenir « *d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues* ».

Le Conseil d'État a d'abord précisé que le fait que la société emprunteuse n'aurait pas pu obtenir d'emprunt auprès d'un établissement bancaire ne la dispense pas de justifier le taux appliqué et qu'elle ne peut pas se prévaloir du taux obtenu d'une banque tierce par le groupe auquel elle appartient (*Conseil d'État, 18 mars 2019*).

Le Conseil d'État a ensuite rappelé que la preuve du taux peut être apportée par tout moyen, et affirme qu'il peut être tenu compte de rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises se trouvant des conditions économiques comparables, lorsque ces emprunts constituent une alternative réaliste à un prêt intragroupe, mais le taux ne peut être celui que la société aurait pu servir à des souscripteurs si elle avait procédé à l'émission d'obligations (*avis du Conseil d'État, 10 juillet 2019*).

Le Tribunal administratif de Versailles a ainsi admis, comme preuve du taux de marché, une étude postérieure à l'emprunt, présentant la note de crédit et le taux de crédit applicable à la société emprunteuse, comparé avec des emprunts obligataires sur une durée comparable et concernant des entreprises du secteur similaire, ladite société justifiant que les emprunts obligataires constituaient une alternative réaliste (*Trib. Admin. de Versailles, 6 décembre 2019*).

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Les sociétés emprunteuses doivent avoir des éléments de preuve solides pour justifier les taux prévus dans les prêts intragroupe et éviter un redressement en la matière !

LUTTE CONTRE LES DISPOSITIFS HYBRIDES

L'article 45 de la LF 2020 transpose les mesures de lutte contre les dispositifs hybrides prévues par la directive dite « ATAD 2 » (UE 2017/952 du 27 mai 2017 modifiant la directive UE 2016/1164 du 12 juillet 2016).

Ces nouvelles dispositions se substituent au dispositif anti-hybride actuel de non-déduction des charges financières en cas de faible imposition ou d'exonération des produits d'intérêts correspondants dans le résultat de l'entreprise liée créancière (CGI, art. 212, I-b).

Quatre types de dispositifs hybrides sont en particulier visés :

- les dispositifs hybrides résultant de paiements effectués dans le cadre d'un instrument financier ;
- les dispositifs hybrides issus de différences dans l'attribution des paiements effectués à une entité hybride ou à un établissement ;
- les dispositifs hybrides résultant de paiements effectués par une entité hybride à son propriétaire ou de paiements réputés effectués entre le siège et l'établissement ou entre deux établissements ou plus ;
- les effets de double déduction.

L'article 13 de la LF 2020 traite de nombreuses situations qui caractérisent l'existence d'un régime hybride. Elle énonce les principales règles qui s'appliquent dans un tel régime, suivant l'exemple de la directive ATAD 2.

En sus, certains schémas complexes sont envisagés, tels que les hybrides « importés » (CGI, art. 205 B, III.3), les établissements stables non pris en compte (CGI, art. 205 B, III.4) et les transferts d'hybrides destinés à entraîner une réduction de la retenue à la source (CGI, art. 205 B, III.5).

Des règles de neutralisation sont également prévues pour les hybrides inversés (CGI, art. 205 C nouveau) et les asymétries en cas de double imposition (CGI, art. 205 D nouveau).

En outre, les particularités du secteur financier font l'objet de dispositions adaptées.

Enfin, le régime de l'exit tax prévoyant l'étalement sur 5 ans de l'imposition des plus-values latentes lors du transfert du siège social ou de l'établissement est étendu aux apports d'actifs individuels.

Les mesures s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020, sous réserve de celles concernant les dispositifs hybrides inversés qui entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2022.

FUSIONS OU SCISSION SANS ÉCHANGES DE TITRES

Les articles 43 et 44 de la LF 2020 tirent les conséquences fiscales des aménagements apportés au Code de commerce par la loi Soilihi (loi n°2019-744 du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés) prévoyant que certaines opérations de fusions ou scissions sont réalisées sans échange de titres.

L'article 210-0 A du CGI établissant la liste des opérations assimilées aux fusions pouvant bénéficier de son régime de faveur est étendu aux opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres i.e. dans le cas où les titres sont détenus par une société qui détient la totalité des titres de la société absorbante ou bénéficiaire des apports, et de la société absorbée ou scindée.

Le dispositif s'applique aux opérations réalisées à compter du 21 juillet 2019.

FUSIONS : TRANSFERT DE DÉFICITS SANS AGRÉMENT

L'article 53 de la LF 2020 vient assouplir les modalités de transfert de déficits antérieurs en cas d'opérations de fusions placées sous le régime de faveur (i.e. les opérations de fusion définies à l'article 210-0 A, I-1° du CGI) ainsi que des charges financières nettes en report et de la capacité de déduction inemployée visées à l'article 212 bis, VIII-1 et 2 du CGI.

Ce transfert qui était subordonné à l'obtention d'un agrément préalable devient automatique dès lors que certaines conditions sont remplies.

Enfin, sont expressément exclues de la dispense d'agrément les opérations de scission ou d'apport partiel d'actif d'une ou plusieurs branches d'activité (CGI, art. 209, II-2).

Ces mesures s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020.

TRANSFERT D'ACTIFS ISOLÉS AU SEIN DE L'UE OU EEE

L'article 45, 1-5° de la LF 2020 étend le champ d'application du régime optionnel d'étalement de cinq ans d'imposition des plus-values prévu à l'article 221, 2 du CGI (plus-values latentes et plus-values en report ou sursis) aux transferts d'actifs isolés dans un État de l'UE ou certains États de l'Espace économique européen (EEE), indépendamment de tout transfert de siège ou d'établissement.

Cette mesure entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.

RÉDUCTION DE L'AVANTAGE FISCAL TIRÉ DU MÉCÉNAT DE GRANDES ENTREPRISES

L'article 134 de la LF 2020 diminue l'avantage fiscal octroyé aux grandes entreprises mécènes en mettant en place un seuil de 2 M€ au-delà duquel le taux de la réduction d'impôt est abaissé à 40 % (au lieu de 60 %).

Fraction du montant du don	Taux de la réduction d'impôt	Plafond de la réduction
N'excédant pas 2 M€	60%	
Supérieure à 2 M€	40% <i>Sauf si le bénéficiaire est un organisme sans but lucratif procédant à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite de soins à des personnes en difficulté (associations d'aides aux plus démunis).</i>	Le plus élevé entre 20 000 € (au lieu de 10 000 €) et 5 % du chiffre d'affaires.

Enfin, l'article 134 de la LF 2020 consacre la doctrine administrative sur le transfert de la réduction d'impôt aux associés des sociétés de personnes.

Les dispositions s'appliquent aux versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020.

DES MODIFICATIONS EN MATIÈRE DE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE (CIR) ET CRÉDIT D'IMPÔT INNOVATION (CII)

ABAISSEMENT DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT ÉLIGIBLES AU (CIR)

Aux termes de l'article 130 de la LF 2020, le montant pris en compte pour le calcul du CIR des dépenses de personnel s'obtient désormais après application d'un taux forfaitaire de 43 % (au lieu de 50 %).

Ce même abaissement du taux concerne les dépenses de personnel éligibles au CII dont peuvent bénéficier les PME au titre de leurs dépenses d'innovation afférentes aux opérations de conceptions de prototypes et d'installations pilotes de nouveaux produits (CGI art. 244 quater B, II-k). En outre, les dépenses exposées après le 31 décembre 2022 ne pourront plus être éligibles au CII. Les taux appliqués aux dotations aux amortissements (75 %) et aux jeunes docteurs (200 %) ne sont pas modifiés.

Sont visées par la mesure, les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020.

OBLIGATIONS DOCUMENTAIRES COMPLÉMENTAIRES DU CIR

Seules les entreprises ayant exposé plus de 100 M€ de dépenses éligibles au CIR sont soumises à l'obligation de déposer l'annexe n° 2069-A-1-SD au formulaire n° 2069-A-SD décrivant la nature des travaux de recherche en cours. L'article 130 de la LF 2020 légalise ainsi la doctrine administrative qui avait neutralisé l'abaissement du seuil à 2 M€ et met en place une obligation documentaire allégée visant les titulaires d'un doctorat.

Montant des dépenses éligibles au CIR	Obligation complémentaire au formulaire 2069-A-SD	Sanction du défaut de dépôt de l'annonce
Moins de 10 M€	Non	N/A
Entre 10 M€ et 100 M€	Oui mais allégée et visant les titulaires d'un doctorat	150 €
Supérieur à 100 M€	Oui, annexe n° 2069-A-1-SD	1 500 €

Ces modifications s'appliquent aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020.

ENCADREMENT DES DÉPENSES DE SOUS-TRAITANCE

L'article 132 de la LF 2020 précise les règles relatives à la prise en compte des dépenses liées à des opérations de sous-traitance. En effet, les opérations confiées aux organismes sous-traitants (organismes publics / privés agréés) doivent être réalisées directement par eux ou, par dérogation, confiées par eux

à des organismes ayant eux-mêmes la qualité de sous-traitant au regard du CIR pour la réalisation de certains travaux.

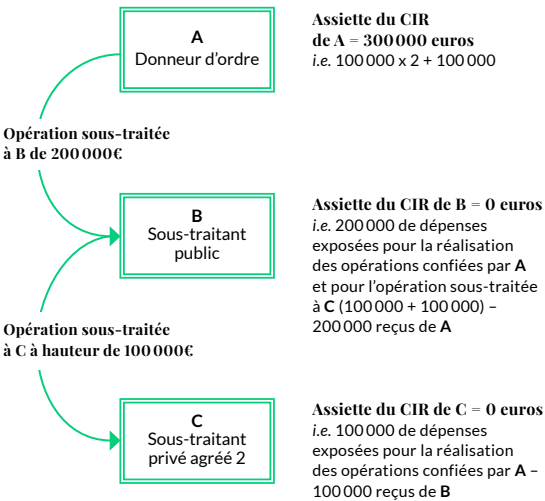
Par ailleurs, en cas de sous-traitance à un organisme de recherche public visé par l'article 244 quater B, II-d du CGI, le bénéfice du doublement des dépenses externalisées est cantonné pour le donneur d'ordre, à la seule part relative aux opérations réalisées par l'organisme sous-traitant lui-même. Les dépenses liées à des opérations que l'organisme public aurait lui-même sous-traitées en sont exclues.

Sous-traitant	Nécessité de l'agrément du MESRI	Doublement de la facture en cas d'absence de lien de dépendance avec le donneur d'ordre
Privé	Oui	Non
Organisme public	Non	Oui pour la seule part correspondant aux opérations réalisées par l'organisme public

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Les commentaires de la doctrine administrative sont attendus pour clarifier le régime applicable dans le cas d'un second sous-traitant organisme public.

En outre, une même opération de recherche ne pouvant ouvrir droit deux fois au CIR, le prestataire agréé doit déduire de la base de calcul de son propre CIR les sommes reçues du donneur d'ordre.



L'AVIS DE NOTRE EXPERT

À la lecture du texte, le donneur d'ordre ne pourrait inclure dans son propre CIR le montant des dépenses de R&D externalisée au 1^{er} sous-traitant si le second est un organisme privé non agréé. Par vigilance, les contrats de sous-traitance devraient stipuler qu'en cas de sous-traitance de 2nd niveau, ce prestataire soit un organisme public ou privé agréé.

Ces modifications s'appliquent aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020.

2.2. TVA

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE « QUICK FIXES »

L'article 34 de la loi de finances pour 2020 (LF 2020) transpose en droit interne la directive transitoire « quick fixes » du 4 décembre 2018 (n° UE/2018/1910).

Cette directive a pour objet d'harmoniser et de simplifier les règles d'imposition, en matière de TVA, des échanges intracommunautaires dans l'attente de l'adoption du régime définitif.

NOUVELLES CONDITIONS D'EXONÉRATION DES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES

L'article 34 de la LF 2020 complète ainsi l'article 262 ter 1° bis du Code Général des impôts (CGI) en prévoyant deux nouvelles conditions pour l'exonération de TVA des livraisons intracommunautaires :

- communication par l'acquéreur du bien au fournisseur de son numéro d'identification à la TVA dans un État membre autre que celui du départ du transport du bien ;
- souscription par le fournisseur de l'état récapitulatif mentionné à l'article 289 B du CGI (déclaration des échanges de biens dans l'Union européenne).

SIMPLIFICATION DES RÈGLES CONCERNANT LES VENTES EN CHAÎNE

L'article 34 de la LF 2020 transpose à l'article 262 ter, 1° bis du CGI les mesures de clarification introduites par la directive en matière de livraisons successives de biens (ventes en chaîne) entre deux États membres et faisant l'objet d'un seul transport intracommunautaire.

Désormais, le transport ou l'expédition sera imputé à la livraison entre le fournisseur et l'opérateur intermédiaire. Par dérogation, la livraison exonérée sera celle effectuée par l'opérateur intermédiaire lorsqu'il a communiqué à son fournisseur le numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de départ de l'expédition ou du transport des biens.

MODIFICATION DES RÈGLES RELATIVES AUX VENTES EN DÉPÔT

L'article 34 de la LF 2020 transpose à l'article 256, III bis du CGI les dispositions de la directive mettant en place un régime harmonisé de TVA applicable aux stocks sous contrat de dépôt dans un objectif de simplification des échanges intracommunautaires.

Ainsi, un régime de stocks sous contrat de dépôt sera réputé exister si certaines conditions sont remplies.

Le transfert de biens vers le stock ne sera pas assimilé à une livraison en France si les biens sont livrés dans un délai de douze mois à l'assujetti. Il s'agira de constater une livraison intracommunautaire exonérée en France et une acquisition intracommunautaire taxable dans l'État d'arrivée des biens, lorsque l'acquéreur sera mis en état de disposer du bien.

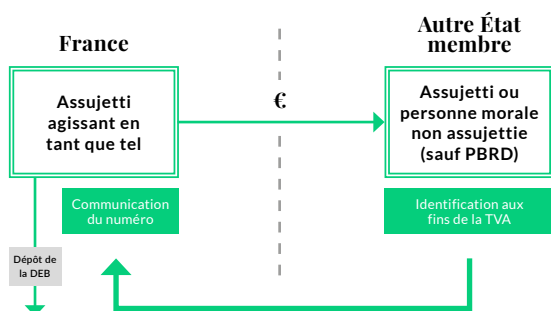
Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux livraisons intracommunautaires dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2020.

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE E-COMMERCE

L'article 147 de la LF 2020 transpose en droit interne les dispositions des directives européennes UE/2017/2455 du 5 décembre 2017 et UE/2019/1995 du 21 novembre 2019.

UNIFORMISATION DU SEUIL POUR LES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES

La vente à distance reçoit une nouvelle définition harmonisée au sein de l'UE. Elle est désormais définie comme une livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un État membre vers un autre, à destination de l'acquéreur personne non assujettie ou personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD).



Concernant les règles de territorialité, un nouveau seuil unique et harmonisé de 10 000 euros de chiffre d'affaires est fixé au niveau de l'ensemble des États membres de l'UE. À noter qu'à partir de ce seuil la taxation de la vente à distance aura lieu dans le pays du consommateur final.

PLATEFORMES EN LIGNE FACILITANT LES VENTES À DISTANCE : REDEVABLES DE LA TVA

Seront qualifiées de plateformes facilitant les ventes à distance, les interfaces électroniques qui permettent à un acquéreur et à un fournisseur mettant des biens en vente au moyen de cette interface d'entrer en contact, caractérisant ainsi une livraison de biens au moyen de cette interface électronique.

La plateforme ainsi définie sera redevable de la TVA sur les ventes qui ne dépassent pas 150 euros.

Lorsqu'un assujetti facilite par l'utilisation d'une interface électronique la livraison d'un bien dans l'UE par un assujetti non établi à une personne non assujettie, la livraison de biens à destination de ces plateformes est exonérée.

EXTENSION DU CHAMP DES RÉGIMES DE GUICHET UNIQUE

Le premier régime concerne les prestataires de certains services de télécommunication établis ou non dans l'UE à des preneurs non assujettis établis dans l'UE (régime dit non-UE). Ceux-ci peuvent en effet opter pour l'application d'un régime spécial de guichet unique pour la liquidation de la TVA due dans les différents États membres de l'UE.

Le champ de ce régime de guichet unique pour les assujettis établis hors UE est désormais étendu à tous les services fournis par ces assujettis à des non assujettis établis dans l'UE (CGI art. 298 *sexdecies*).

Un second régime s'adresse aux prestataires de ces mêmes services de télécommunication établis dans un État membre autre que celui de consommation des services (régime dit UE).

Ce régime concerne dorénavant :

- les prestataires établis dans un État de l'UE autre que celui de consommation fournissant des services à des personnes non assujetties ;
- les opérateurs qui réalisent des ventes à distance intra-communautaires ;
- les plateformes qui facilitent des livraisons de biens dans l'Union européenne par un assujetti non établi à une personne non assujettie, dans l'hypothèse de livraisons domestiques (lieux de départ et d'arrivée situés dans le même État).

CRÉATION D'UN RÉGIME SPÉCIAL POUR LA DÉCLARATION ET LE PAIEMENT DE LA TVA À L'IMPORTATION

L'État membre d'importation doit permettre à la personne qui présente les marchandises en douane pour le compte de la personne destinataire des biens de déclarer et d'acquitter la taxe due à l'importation en ce qui concerne les biens expédiés ou transportés à destination de la France.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la TVA interviendra à compter du 1^{er} janvier 2021.

PLATEFORMES EN LIGNE SOLIDAIRES ET PAIEMENT DE LA TVA

L'article 182 de la LF 2020 modifie la définition des plateformes en ligne. Ces dernières sont solidairement tenues du paiement de la TVA due par les assujettis effectuant des transactions par leur intermédiaire.

Au terme d'une procédure de signalement et de mise en demeure par l'administration, l'opérateur de la plateforme qui n'a pas mis en œuvre les mesures demandées par l'administration sera tenu de payer la TVA due par l'assujetti qui effectue par son intermédiaire des livraisons de biens ou des prestations de services taxables en France à destination ou au profit de personnes non assujetties ou des importations taxables en France.

Cette nouvelle disposition s'applique aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la TVA intervient à compter du 1^{er} janvier 2020.

3. Fiscalité de l'investissement immobilier

3.1. Quelles nouveautés pour les sociétés immobilières ?

LE RETOUR DES OPÉRATIONS « TUP QUÉMENER »

Dans le prolongement de l'arrêt « Lupa » rendu par le Conseil d'État le 6 juillet 2016, la Cour administrative d'appel de Paris avait encore fragilisé la jurisprudence « Quémener » (*applicable aux cessions de titres de sociétés de personnes, Conseil d'État, 16 février 2000, n° 133296, SA Établissements Quémener*) dans son arrêt « Fra » du 17 mai 2017 en considérant que (i) le mécanisme de correction Quémener n'avait pour objet que de faire obstacle à une double imposition du même contribuable et (ii) en refusant au contribuable de se prévaloir du rescrit de 2007 (*permettant l'application de la jurisprudence Quémener aux opérations de transmission universelle de patrimoine*) aux motifs qu'il ne prévoyait pas expressément que le mécanisme de correction Quémener puisse être mis en œuvre en l'absence de double imposition de l'associé de la SCI.

Par une décision rendue par les 4 chambres réunies (3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres), le Conseil d'État a cassé cette décision, rejetant la subordination de l'application du mécanisme Quémener à la condition d'une double imposition de l'associé (*Conseil d'État, 24 avril 2019*) et a renvoyé l'affaire devant la Cour administrative d'appel de Paris.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Cette décision rendue par 4 chambres réunies (3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres) du Conseil d'État indique la portée et l'importance que le Conseil d'État entend lui donner rendant peu probable une résistance de la Cour de renvoi.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Avec cet arrêt Fra, l'acquisition de parts de sociétés translucides (SCI ou SNC) sans décote pour fiscalité latente redevient une réalité !

PROVISION POUR DÉPRÉCIATION : APPRÉCIATION DE LA PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE

Le caractère de prépondérance immobilière d'une société dont les titres font l'objet d'une provision pour dépréciation est apprécié alternativement, soit à la date de clôture de l'exercice précédant celui de la constitution de la provision, soit à la date de clôture de l'exercice de la société constituant la provision (*avis du Conseil d'État, 22 novembre 2019*).

CESSIONS AU PROFIT D'ORGANISMES EN CHARGE DU LOGEMENT SOCIAL

Le bénéfice du taux réduit d'impôt sur les sociétés de 19% est étendu aux cessions par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de locaux professionnels au profit d'organismes fonciers solidaires (*article 54 de la LF pour 2020*).

L'exonération d'impôt, prévue à l'article 150 U du Code général des impôts, sur les plus-values dégagées par des particuliers à l'occasion de la cession de biens immobiliers au profit d'organismes en charge du logement social est prorogée jusqu'au 31 décembre 2022 (*article 107 de la LF pour 2020*).

3.2. L'investissement immobilier des particuliers

INVESTISSEMENTS LOCATIFS INCITATIFS

La LF pour 2020 a prorogé la réduction d'impôt « Malraux » de trois ans, c'est-à-dire pour les dépenses de restauration d'immeubles anciens réalisées jusqu'au 31 décembre 2022 (*article 160 de la LF pour 2020*).

La LF pour 2020 proroge également de trois ans le dispositif « Cosse » permettant une déduction des revenus fonciers, qui sera applicable jusqu'au 31 décembre 2022 (*article 23 de la LF pour 2020*).

La LF pour 2020 restreint le dispositif « Pinel » aux investissements de logement situés dans des bâtiments d'habitation collectifs, à compter du 1^{er} janvier 2021. Sont donc exclus de la réduction d'impôt, les investissements dans des logements individuels (*article 161 de la LF pour 2020*).

De plus, le plafonnement des frais et commissions des intermédiaires imputables au titre d'une acquisition a été fixé à 10 % du prix de revient du logement (i.e. *prix d'acquisition augmenté du prix des travaux*) (décret n° 2019-1426 du 20 décembre 2019).

PRÉCISIONS DU DISPOSITIF « DENORMANDIE »

La LF pour 2019 a étendu le dispositif « Pinel » aux logements faisant l'objet de travaux de rénovation ou de transformation en locaux d'habitation, pour les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021, dispositif « Denormandie ».

Un décret et deux arrêtés ont été publiés le 27 mars 2019 précisant (i) la liste des communes éligibles, à savoir le centre des communes dont le besoin de réhabilitation de l'habitat est particulièrement marqué ou ayant conclu une convention d'opération de revitalisation de territoire (« ORT »), ainsi que (ii) la nature des travaux éligibles, s'entendant des travaux de modernisation, d'assainissement ou de l'aménagement des surfaces habitables, couplée à une amélioration des performances énergétiques du logement.

La LF pour 2020 proroge le dispositif « Denormandie » pour les acquisitions réalisées jusqu'au 31 décembre 2022 et l'étend aux investissements en dehors du centre des communes éligibles réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020, mais également aux travaux d'amélioration (articles 115 et 162 de la LF 2020).

RÉGIME FISCAL DE L'INDEMNITÉ

La Cour administrative d'appel de Douai rappelle que, dans le cadre de promesse de vente, la somme perçue en contrepartie d'une clause pénale n'est pas prise en compte dans les revenus imposables, contrairement à l'indemnité d'immobilisation, cette dernière constituant le prix de l'exclusivité sur l'immeuble (*Cour administrative d'appel de Douai, 23 avril 2019*).

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES NON-RÉSIDENTS

Suite à la jurisprudence De Ruyter, les plus-values immobilières de non-résidents ne peuvent plus être assujetties aux prélèvements sociaux, dès lors que ces derniers ont pour objet le financement de la sécurité sociale, en vertu des principes de l'Union européenne. La loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 avait alors créé un nouveau prélèvement pour la solidarité, finançant le budget de l'État, applicable aux revenus du patrimoine des non-résidents. Le Conseil d'État a confirmé la conformité du prélèvement de solidarité aux principes de l'Union européenne et son application aux plus-values immobilières de non-résident, au taux de 7,5 % (*Conseil d'État, 20 septembre 2019*).

3.3. TVA

RÉGIME TVA DES FCP

La LF pour 2020 prévoit l'extension de l'exonération de TVA sur les opérations de gestion à tous les OPCVM, et l'ensemble des fonds de placement collectif présentant des caractéristiques similaires, c'est-à-dire fonctionnant selon le principe de répartition des risques, soumis à un contrôle étatique ou ayant un retour sur investissement subordonné à la performance des investissements. La liste des organismes éligibles sera précisée par décret (*article 33 de la LF pour 2020*).

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Les OPPCI pourraient entrer dans le champ de cette exonération.

BAISSE DE LA TVA SOCIALE

Le taux de TVA applicable aux livraisons de logements locatifs sociaux financés par un prêt locatif aidé d'intégration ou un prêt locatif à usage social sous conditions, mais également aux travaux d'extension ou rendant neuf ces logements baisse de 10 % à 5,5 % sous conditions (*articles 30 et 32 de la LF pour 2020*).

TVA SUR LA MARGE

S'agissant de la vente d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans assujettie à la TVA sur option, l'article 268 du Code général des impôts prévoit un régime de TVA sur la marge réalisée à la revente lorsque l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction.

Malgré plusieurs décisions de cours administratives d'appel contraires, l'administration a réaffirmé la condition d'identité juridique entre le bien acquis et le bien vendu pour le bénéfice du régime de la TVA sur la marge (*réponse Falorni, 24 septembre 2019*) : un bien immobilier acquis sous forme d'immeuble achevé et revendu en terrain à bâtir après sa démolition ne peut ainsi bénéficier de la TVA sur la marge.

DROIT D'ENTRÉE

Le droit d'entrée versé par le preneur au bailleur a la nature d'un complément de loyer, et suit alors le même régime TVA que le bail, mais ne peut pas bénéficier du régime de la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du Code général des impôts (*Conseil d'État, 15 février 2019*).

3.4. Autres mesures intéressant l'immobilier

UNE SOCIÉTÉ PEUT ÊTRE TAXÉE D'OFFICE À LA TAXE DE 3 % MÊME SI A POSTERIORI ELLE N'ÉTAIT PAS REDEVABLE ...

Une société peut être exonérée de la taxe de 3 %, prévue à l'article 990 D du Code général des impôts, notamment à condition de souscrire une déclaration tous les ans. La Cour d'appel d'Aix-en-Provence rappelle que les cas d'exonération de la taxe de 3 % sont d'application stricte, et qu'en conséquence, une société qui ne régularise pas sa situation dans les 30 jours de la mise en demeure de déposer des déclarations de taxe de 3 % peut être taxée d'office même si elle démontre qu'elle n'est pas redevable de la taxe *a posteriori* (Cour d'appel d'Aix-en-Provence, 13 février 2019).

APPRÉCIATION PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE

Dans le cadre d'un contentieux concernant la taxe de 3 %, prévue par l'article 990 D du Code général des impôts, une société, propriétaire d'actifs immobiliers en France, s'est prévalu de son absence de prépondérance immobilière en raison de la détention d'une participation dans un fonds commun de placement (« FCP ») français dont la valeur était supérieure à celle des actifs immobiliers.

La Cour d'appel de Paris a jugé que le caractère français de la participation dans le FCP, et donc l'absence de prépondérance immobilière, n'était pas rapporté, considérant que le fait que le fonds soit de droit français, géré par une société française agréée par l'Autorité des Marchés Financiers et que les actifs soient déposés dans une banque française ne suffisent pas à conférer aux parts de FCP le caractère de valeur mobilière française, les FCP n'ayant pas de personnalité morale et leurs parts représentant un droit de copropriété sur les actifs du fonds (Cour d'appel de Paris, 4 février 2019).

DÉLAI DE RÉCLAMATION RELATIF À UN ENGAGEMENT DE CONSTRUIRE

Lors de l'acquisition d'un immeuble ou d'un terrain à bâtir, l'acquéreur peut bénéficier de droit d'enregistrement limités à 125 euros (au lieu de 5,8 % ou de 0,71498 %) lorsqu'il prend un engagement de construire un immeuble neuf dans un délai de 4 ans (article 1594-0 G du Code général des impôts). Cet engagement peut être pris dans l'acte initial d'acquisition ou dans un acte complémentaire postérieurement à l'acquisition.

Dans ce dernier cas, l'acquéreur peut demander la restitution des droits d'enregistrement initialement acquittés.

Lorsqu'un engagement de construire est pris dans un acte complémentaire, le point de départ du délai de réclamation des droits d'enregistrement initialement acquittés est la date de dépôt de l'acte complémentaire (et non pas la date du versement des droits d'enregistrement comme le prévoit la doctrine de l'administration fiscale) (Cour d'appel de Paris, 18 novembre 2019).

DÉCLARATION D'ACHÈVEMENT DES TRAVAUX ET RESPECT DE L'ENGAGEMENT DE CONSTRUIRE

Le bénéfice du régime de faveur de l'engagement de construire, prévu par l'article 1594-0 G du Code général des impôts est subordonné, notamment, à la production d'une déclaration d'achèvement des travaux (« DAACT »). La Cour d'appel de Reims rappelle que l'absence de dépôt d'une telle déclaration engendre le non-respect de l'engagement de construire, et donc le rappel des droits d'enregistrement exonérés (Cour d'appel de Reims, 23 avril 2019).

CRÉATION D'UNE « ZONE PREMIUM » EN MATIÈRE DE TABIF

Une nouvelle zone premium avec un tarif majoré de 20 % est créée pour les locaux à usage de bureaux soumis à la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France situés dans les 1^{er}, 2^{ème}, 3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème}, 10^{ème}, 15^{ème}, 16^{ème} et 17^{ème} arrondissement ainsi que les communes de Boulogne-Billancourt, Courbevoie, Issy-les-Moulineaux, Levallois-Perret, Neuilly-sur-Seine et Puteaux (article 18 de la LF pour 2020).

EXONÉRATION TEMPORAIRE DE TAXE FONCIÈRE DES RECONSTRUCTIONS

Les constructions nouvelles et assimilées bénéficient d'une exonération de la part départementale de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant les deux années suivant leur achèvement. La LF pour 2020 limite cette exonération pour les constructions nouvelles, autres qu'à usage d'habitation, à 40 % de la base imposable à la part départementale (article 16 de la LF pour 2020).

RÉVISION DES VALEURS LOCATIVES DES LOCAUX D'HABITATION ET DES LOCAUX SERVANT À L'EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ SALARIÉE À DOMICILE

La valeur locative cadastrale représente le montant du loyer annuel que le propriétaire pourrait théoriquement obtenir de son bien, sur laquelle sont calculées les taxes locales, en particulier la taxe d'habitation et la taxe foncière.

La réforme prévue par l'article 146 de la LF 2020 a vocation à remettre à jour les valeurs locatives établies dans les années 70.

À partir des loyers moyens constatés à partir du 1^{er} janvier 2023, le système d'évaluation prévoit un tarif déterminé par mètre carré selon un secteur d'évaluation géographique et l'appartenance à l'une des quatre catégories : les maisons individuelles, les appartements, les habitations à caractère exceptionnel et les dépendances isolées. Un taux de 8% sera appliqué à la valeur vénale au 1^{er} janvier 2023 des habitations à caractère exceptionnel i.e. un château ou un monastère, si elles étaient libres de toute location ou occupation.

Avant le 1^{er} juillet 2023, les propriétaires bailleurs devront ainsi fournir à l'administration fiscale les informations relatives au bien loué sous peine d'encourir jusqu'à 150 euros d'amende. Une fois l'ensemble des valeurs locatives cadastrales des logements mises à jour, elles seront prises en compte à partir de 2026 pour le calcul des taxes locales. En outre, afin d'atténuer ou d'étaler les effets de la révision, un coefficient de neutralisation pourra corriger la nouvelle évaluation.

La procédure est notamment simplifiée par la suppression de la commission départementale des impôts directs locaux. Les évaluations foncières des locaux professionnels et des locaux d'habitation relèveront de la compétence de la commission départementale des valeurs locatives qui, dès le 1^{er} janvier 2025, sera chargée de fixer les modalités d'évaluation des locaux d'habitation.

4. Fiscalité patrimoniale

APPORT-CESSION DE TITRES

L'article 150-0 B ter du Code général des impôts prévoit un dispositif de report d'imposition de plein droit des plus-values lors de l'apport par les personnes physiques (directement ou par personne interposée) de titres d'une société à une société soumise à l'IS et contrôlée par l'apporteur.

Cette mise en report automatique de l'imposition est soumise à plusieurs conditions. Tout d'abord, un contrôle doit être exercé par l'apporteur ou son groupe familial sur la société cible. Ensuite, le report d'imposition prend fin en cas de cession des titres apportés par la société holding dans les trois ans de l'apport, sauf lorsque le contribuable réinvestit dans les deux ans au moins 60% du produit de la cession dans le financement d'une activité éligible (ou dans l'acquisition de titre d'une société à l'IS) et qu'il détient le réinvestissement pendant au moins deux ans.

Le dispositif a été réaménagé par l'article 106 de la nouvelle loi de finances pour 2020 en matière de réinvestissement indirect, notamment *via* des structures de capital investissement, éligibles depuis le 1^{er} janvier 2019 (fonds communs de placement à risque, fonds professionnels de capital investissement, sociétés de capital-risque) sous réserve de quotas d'investissement.

La loi de finances a pris en compte la pratique des structures de capital-investissement appelant progressivement les fonds à investir et dissocie dorénavant la souscription de la libération des fonds. Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020, le report d'imposition est ouvert si la société cédante signe un engagement de souscription, sous le délai de deux ans suivant la cession des titres apportés, auprès de la structure éligible. Cet engagement devra préciser la structure destinataire et le montant des sommes que la société cédante s'engage à investir ; le versement effectif des sommes devant intervenir dans un délai de cinq ans à compter de la signature de cet engagement.

Par ailleurs, les règles de quotas d'investissement des structures éligibles sont assouplies, seul le quota principal de 75% de l'actif investi au capital de sociétés opérationnelles étant maintenu.

En matière de donations, de nouveaux délais minimaux de conservation des titres ont été aménagés. Le délai de conservation par le donataire des titres reçus en contrepartie de l'apport ouvrant droit au report d'imposition est porté de dix-huit mois à cinq ans pour les donations intervenant à compter du 1^{er} janvier 2020. Ce délai est porté à 10 ans lorsque les titres apportés ont été cédés par la société bénéficiaire et ont fait l'objet d'un réinvestissement indirect.

DROIT DE PARTAGE

La loi de finance abaisse le taux du droit de partage, actuellement de 2,50 % pour tous les partages mobiliers ou immobiliers, en cas de divorce, rupture d'un Pacs ou de séparation de corps. Le taux sera ramené à 1,80 % à compter du 1^{er} janvier 2021 puis à 1,10 % à compter du 1^{er} janvier 2022. Il restera en revanche fixé à 2,50 % pour tous les autres partages.

DÉMATÉRIALISATION ET TÉLÉPAIEMENT DES TAXES

Il est désormais obligatoire de souscrire sa déclaration de succession et les déclarations de dons de sommes d'argent par voie électronique.

Concernant l'assurance-vie, il est également obligatoire de recourir à la voie électronique afin de régler par télépaiement les prélèvements concernant les capitaux décès.

DONS ET RÉDUCTION D'IMPÔTS

Une réduction d'impôts de plus de 75 % du montant du don est désormais octroyé aux contribuables qui effectuent des versements entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 décembre 2021 au profit d'œuvres et organismes d'intérêt général dont l'objet est la lutte contre la violence domestique.

Concernant les professionnels et le mécénat d'entreprise, la réduction d'impôt de 60 % concernant les dons aux œuvres ou d'organismes d'intérêt général est abaissé à 40 % du montant du versement du don excédant 2 millions d'euros.

Le plafond de réduction d'impôt est en revanche relevé de 10 000 euros à 20 000 euros, ou alternativement 5 % du montant du chiffre d'affaires si ce seuil est plus favorable.

Elle reste néanmoins fixée à 60 % du montant du don (*sous réserve des mêmes plafonds de déduction*) pour les dons réalisés au profit d'organisme sans but lucratif dont l'objet est de procéder à la fourniture gratuite de prestations ou de produits de première nécessité aux personnes en difficulté.

Par ailleurs, certaines réductions et crédits d'impôt ont été supprimés, ce qui est le cas notamment de la déduction pour acquisition par les entreprises d'œuvres d'art d'artistes vivants et d'instruments de musique. Cette suppression n'entrera toutefois en vigueur qu'à compter du 31 décembre 2022.

NOUVELLE DÉFINITION DES CRITÈRES DE DOMICILIATION FISCALE EN FRANCE DES DIRIGEANTS DE GRANDES ENTREPRISES

La loi de finances pour 2020 complète la définition du domicile fiscal situé en France pour l'étendre aux dirigeants exerçant des fonctions exécutives dans des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

Seul le chiffre d'affaires réalisé en France est pris en compte, ce qui exclut le chiffre d'affaires réalisé à l'étranger même s'il est déclaré en France.

S'agissant des dirigeants concernés, seuls ceux exerçant une fonction exécutive sont concernés. La mesure concerne donc les fonctions suivantes : le directeur général, les directeurs généraux délégués, le président du conseil d'administration lorsqu'il assure la direction générale de la société, les présidents et les membres du directoire, les gérants et autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

Si ces critères sont remplis, tout dirigeant domicilié en France y sera imposé sur son revenu mondial à l'impôt sur le revenu pendant toute la durée de son mandat social. Cette nouvelle définition a par ailleurs d'autres impacts, notamment concernant l'IFI : la domiciliation fiscale d'une personne en France a pour conséquence de la soumettre à une obligation fiscale illimitée, en tenant compte toutefois des dispositions conventionnelles qui peuvent exister.

Ce principe est toutefois écarté au profit d'une imposition des seuls actifs immobiliers situés en France lorsque le contribuable concerné n'a pas été fiscalement domicilié en France pendant les cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle il est considéré comme ayant son domicile fiscal en France.

Cette domiciliation fiscale des dirigeants constitue une présomption simple : les dirigeants qui seraient considérés comme fiscalement domiciliés en France peuvent donc rapporter la preuve que leur activité de dirigeant d'une société française ne constitue pas leur activité professionnelle à titre principal et ainsi échapper à cette qualification.

L'amendement adopté par le Sénat pour remplacer l'Impôt sur la Fortune Immobilière par l'Impôt sur la Fortune Improductive, avec un seuil d'assujettissement presque doublé, n'a pas été retenu par l'Assemblée Nationale en dernière lecture. Cet amendement visait notamment à réintégrer dans le champ de l'impôt les liquidités et placements financiers assimilés (ainsi que les actifs numériques comme les bitcoins), les biens meubles corporels (meubles meublants et objets précieux, mais également les véhicules : voitures, bateaux, aéronefs) et les droits de propriété littéraire, artistique et industrielle dont le contribuable n'est pas l'auteur ou l'inventeur.

En matière immobilière, l'amendement prévoyait d'inclure dans le champ de l'impôt les résidences principales et secondaires, les logements laissés vacants et les immeubles non bâtis non affectés à une activité économique, de sorte que les logements vacants mis en location ou les immeubles en construction destinés à la location auraient été exclus.

Pas de changement donc pour l'IFI ; les autres amendements destinés à modifier les bases de taxation au titre de l'IFI (exonération de 75 % de la valeur de la résidence principale, exonération des monuments historiques ou des immeubles agricoles) n'ont pas davantage été retenus.

5. Procédures fiscales

LE NOUVEAU GUICHET DE RÉGULARISATION FISCALE POUR LES ENTREPRISES - LE SMEC

Dans le sillage de la loi 2018-727 dite loi « ESSOC », et de la consécration d'un droit général à l'erreur, a été créé (*instruction du 28 janvier 2019*) un service de mise en conformité fiscale des entreprises (SMEC) permettant à toute entreprise de mettre spontanément en conformité sa situation fiscale au regard de certaines problématiques limitativement énumérées et synthétisées dans le tableau ci-dessous :

Cas régularisable	Champ de la régularisation
1 – Nouveaux détenteurs et repreneurs d'une entreprise	Toutes les anomalies fiscales découvertes
2 – Fiscalité internationale	Établissements stables en France Déduction des intérêts d'un prêt consenti par une société étrangère liée (<i>article 212 CGI</i>) Montages illicites ou abusifs (faisant l'objet d'une fiche sur le site « <i>economie.gouv</i> » et impliquant des structures à l'étranger)
3 – Fiscalité des dirigeants	Régime fiscal des impatriés (<i>article 155B CGI</i>) Non-respect des conditions d'un pacte Dutreil (<i>article 787B CGI</i>) Non assujettissement à tort d'une plus-value de cession de titres Montages publiés sur le site « <i>economie.gouv</i> » (<i>management package</i> et utilisations abusives du PEA)
4 – Opérations susceptibles de relever d'une majoration de 80 %	• Activité occulte • Abus de droit • Manœuvres frauduleuses

On voit que parmi les situations régularisables, l'une touche directement les opérations d'acquisition d'entreprise : l'instruction précise que le SMEC est ouvert à « *toutes les anomalies fiscales découvertes par les nouveaux détenteurs et repreneurs d'une entreprise* ».

Dans ce cas, le champ des anomalies régularisables semble donc infini quant à la nature même des anomalies visées, mais défini temporellement à celles d'entre elles antérieures à l'acquisition.

L'avantage principal pour le nouvel acquéreur d'une entreprise de déposer un dossier de mise en conformité auprès du SMEC tient à la réduction non négligeable des majorations encourues selon la nature de l'anomalie rectifiée et de l'intérêt de retard comparativement aux taux applicables en cas de rectifications proposées dans le cadre d'un contrôle fiscal :

	Taux de droit commun	Taux en cas de mise en conformité / SMEC	Intérêts de retard
Manœuvres frauduleuses ou abus de droit	80 %	30 %	Réduits de 40 % soit un taux effectif de 1,44 % par an (au lieu de 2,4 %)
Manquement délibéré	40 %	15 %	
Défaut de déclaration	10 %	0 %	Réduits de 50 % soit un taux effectif de 1,2 % par an (au lieu de 2,4 %)

La mise en conformité doit être spontanée, excluant ainsi de ce dispositif les entreprises pour lesquelles un contrôle est en cours, qui ont reçu un avis de vérification ou qui font l'objet d'une procédure d'enquête administrative ou judiciaire.

La régularisation doit intervenir dans un délai de dix-huit mois au plus tard après la reprise, en distinguant trois cas de figure, selon que les conséquences fiscales de la régularisation pèsent ou non sur le cédant :

	« GARANTIE DE PASSIF TOTALE »	
Cas n°1	Les conséquences fiscales de la mise en conformité pèsent en totalité sur le cédant	Les remises de pénalité prévues par l'instruction ne s'appliquent pas
	« GARANTIE DE PASSIF PARTIELLE »	
Cas n°2	Les conséquences fiscales pèsent en partie sur le cédant	Les remises de pénalité s'appliquent au prorata du passif restant à la charge du cessionnaire en application de la garantie du passif
	PAS DE COUVERTURE DU RISQUE FISCAL	
Cas n°3	Les conséquences fiscales pèsent exclusivement sur l'acheteur	Les remises de pénalité s'appliquent pleinement selon le barème prévu par l'instruction

Ainsi, les remises de pénalité ne s'appliqueront que si le cessionnaire conserve à sa charge le coût de la régularisation, donc si le risque régularisé est exclu du champ de la garantie de passif. Dans ce contexte, la mise en conformité constituerait une alternative aux discussions sur le champ d'application de la garantie de passif et sur le caractère exonératoire des audits. De ce point de vue, l'intérêt des *Vendor due diligences* apparaît ravivé.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

Le succès du SMEC s'évaluera avec le temps. Il apparaît notamment bien difficile, à ce stade, de jauger avec précision l'impact du SMEC dans les opérations d'acquisition.

COLLECTE DES DONNÉES PUBLIQUES SUR INTERNET

En vertu de l'article 154 de la LF 2020, à compter du 1^{er} janvier 2020, l'administration fiscale et l'administration des douanes sont autorisées, afin de détecter les comportements frauduleux, à collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés les contenus librement accessibles publiés sur Internet par les utilisateurs de plateforme.

Seuls les contenus manifestement rendus publics par les utilisateurs sont visés. Sont donc couverts par le dispositif les réseaux sociaux (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn...) et les sites de vente en ligne (Amazon, LeBonCoin, eBay...)

Les manquements et infractions recherchés sont principalement l'activité occulte et la fausse domiciliation à l'étranger en matière fiscale, ainsi que la contrebande et la vente de produits contrefaits en matière douanière.

Lorsqu'elles sont de nature à concourir à la constatation des manquements et infractions, les données collectées strictement nécessaires sont conservées pour une période maximale d'un an à compter de leur collecte et sont détruites à l'issue de cette période. Toutefois, si les données sont utilisées dans le cadre d'une procédure pénale, fiscale ou douanière, elles peuvent être conservées jusqu'au terme de la procédure. Les autres données sont détruites dans un délai maximum de 30 jours à compter de leur collecte.

Lorsque les données collectées permettent d'établir l'existence d'indices caractérisant un comportement frauduleux, les données sont transmises au service compétent de l'administration fiscale ou de l'administration des douanes et droits indirects, qui ne peuvent les opposer que dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Les personnes concernées pourront obtenir un droit d'accès aux informations collectées mais aucun droit d'opposition.

À NOTER :

Le dispositif est mis en place à titre expérimental pour une durée de trois ans. L'expérimentation fera l'objet d'une première évaluation dont les résultats seront transmis au Parlement ainsi qu'à la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL).

NOUVELLE DÉFINITION DES PLATEFORMES EN LIGNE SOLIDAIREMENT TENUES DE PAYER LA TVA

L'article 11 de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale avait instauré un dispositif de solidarité au paiement de la TVA à l'encontre des plateformes en ligne. À compter du 1^{er} janvier 2020, l'opérateur de plateforme en ligne est solidairement tenu au paiement de la TVA due par les assujettis qui, par l'intermédiaire de la plateforme, effectuent des livraisons de biens ou des prestations de service taxables en France à destination de personnes non assujetties à la TVA ou des importations taxables en France, si l'opérateur de la plateforme n'a pas mis en œuvre les mesures qui lui sont demandées par l'administration.

L'article 182 de la LF 2020 élargit la définition des plateformes en ligne concernées par ce dispositif aux entreprises « *qui mettent en relation, à distance, par voie électronique, des personnes en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service* ».

6. Fiscalité internationale

NOUVELLE CONVENTION FISCALE FRANCO-LUXEMBOURGEOISE : ENTRÉE EN VIGUEUR

La nouvelle convention signée entre la France et le Luxembourg le 20 mars 2018 et entrée en vigueur le 19 août 2019, a été publiée au journal officiel par le décret 2019-1274 du 2 décembre 2019. En conséquence, la nouvelle convention s'applique, pour les impôts sur le revenu, (i) aux sommes imposables à compter du 1^{er} janvier 2020 lorsqu'ils sont perçus par voie de retenue à la source et (ii) aux revenus perçus à compter de 2020 ou afférents à tout exercice ouvert à partir de 2020. Pour tous les autres impôts, la convention est applicable à tous les impôts dus dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2020.

L'AVIS DE NOTRE EXPERT

À compter du 1^{er} janvier 2020, les distributions des SPICAV seront soumises à une retenue à la source de 28 % ou 15 % au lieu de 5 % !

MODIFICATION DES RÉGIMES DE RETENUES À LA SOURCE SUR LES REVENUS DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉFICITAIRES ET EN LIQUIDATION JUDICIAIRE

Afin de mettre en conformité le droit interne avec la jurisprudence européenne, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020, l'article 42 de la LF 2020 prévoit la possibilité pour les sociétés étrangères déficitaires, au regard de la législation de leur État de résidence, de demander la restitution temporaire des retenues ou prélèvements à la source pratiqués sur certains revenus de capitaux mobiliers et les revenus distribués, les revenus des artistes, certains revenus salariaux, les profits immobiliers habituels ou occasionnels et les plus-values de cession de certaines participations. Cette restitution s'accompagne d'un report d'imposition jusqu'au retour à meilleure fortune de la société (CGI, art. 235 quater) sous réserve du respect des obligations déclaratives. En sus, la dissolution sans liquidation de la société ne met pas fin au report d'imposition sous réserve du transfert des déficits à la société absorbante ou bénéficiaire et du dépôt par celle-ci dans les 3 mois suivant la clôture de son exercice, d'une déclaration dans laquelle apparaît son résultat déficitaire.

Dès 2021, les entreprises pourront demander la restitution des retenues opérées en 2020 en déposant une déclaration auprès du service des impôts des non-résidents dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu le fait générateur de la retenue à la source, accompagnée d'un état de suivi des revenus en report d'imposition.

Sont visées par le dispositif, les sociétés établies dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen n'étant pas considéré comme non coopératif au sens de l'article 238-O A du CGI et ayant conclu avec la France une double convention d'assistance *i.e.* administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et mutuelle en matière de recouvrement.

La liberté de circulation des capitaux permet d'admettre que la société soit établie dans un État tiers à condition que la participation de la société dans sa filiale distributrice ne lui permette pas de participer de manière effective à sa gestion ou à son contrôle telle une participation minoritaire. À défaut, la participation est qualifiée d'investissement direct rendant applicable la clause de gel venant restreindre la liberté de circulation des capitaux (*Conseil d'État, Sté Findim Investments, n°418080, 30 septembre 2019*).

En outre, aux termes de l'article 42 de la LF 2020, les sociétés étrangères en liquidation judiciaire peuvent être exonérées de ces mêmes retenues (CGI, art. 119 *quinquies*). Le champ d'application territorial de la mesure et la nature des revenus éligibles, auparavant limitée aux seuls dividendes, sont calqués sur ceux du mécanisme de restitution de retenue à la source. En outre, la société déficitaire en liquidation judiciaire n'a plus à être soumise à l'impôt sur les sociétés dans son État de résidence.

RETENUES À LA SOURCE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

En principe, d'après l'article 115 *quinquies* du CGI, les bénéfices que les sociétés étrangères réalisent en France sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France et donc soumis à la retenue à la source de 30 % de l'article 119 *bis*, 2 du CGI, sous réserve des dispositions des conventions internationales.

La retenue à la source est liquidée sur une base provisoire, révisable ultérieurement à la demande des sociétés concernées si les sommes réellement distribuées sont inférieures au montant des bénéfices réalisés en France ou que la société justifie que les bénéficiaires de tout ou partie de ses distributions effectives sont établis en France.

Suite à la jurisprudence Cofinimmo (*Conseil d'État, n°412581, 10 juillet 2019*) jugeant la présomption de distribution de l'article 115 *quinquies* du CGI non conforme à la liberté d'établissement, l'article 42 de la LF 2020 introduit la possibilité pour les sociétés étrangères européennes de demander la restitution de la retenue à la source calculée sur le fondement de la présomption légale si elles peuvent prouver que les bénéfices de source française n'ont pas été désinvestis hors de France *i.e.* que les bénéfices tirés des exploitations françaises ont été mis en réserve ou réinvestis et que les distributions faites aux associés étrangers sont prélevées sur des bénéfices tirés d'exploitations étrangères ne relevant pas de la compétence fiscale de la France.

Néanmoins, l'alinéa 3 de l'article 115 *quinquies* excluant du champ d'application de la retenue à la source les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, cette nouvelle disposition se limite en pratique aux sociétés européennes non passibles de cet impôt dans l'État où se situe désormais leur « siège » (auparavant, son « siège de direction effective »).

Notes

Notes

Notes

Notre équipe fiscale



Les associés remercient les collaborateurs du département pour leur contribution :
Virginie Martel, Noémie Attar et Marie Boustany.

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

