

# PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

MISE À JOUR AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2012

par Florence Deboissy

*Deuxième loi de finances rectificative pour 2011  
(L. n° 2011-1117, 19 sept. 2011)*

*Loi de financement de la sécurité sociale pour 2012  
(L. n° 2011-1906, 21 déc. 2011)*

*Quatrième loi de finances rectificative pour 2011  
(L. n° 2011-1978, 28 déc. 2011)*

*Loi de finances pour 2012  
(L. n° 2011-1977, 28 déc. 2011)*

*Projet L. fin. rect. 2012, 8 févr. 2012*

*NB : La troisième loi de finances pour 2011, à portée uniquement budgétaire, adoptée afin d'éviter la faillite de Dexia, ne comportait pas de mesures fiscales.*



Maurice Cozian †

Florence Deboissy

Professeur à l'Université  
Montesquieu-Bordeaux IV

# PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

35<sup>e</sup> édition 2011/2012

MISE À JOUR AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2012



LexisNexis SA

141, rue de Javel – 75015 Paris

### Avertissement de l'Éditeur

Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cet ouvrage sont formellement interdits.



Le logo qui figure sur la couverture de ce livre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, tout particulièrement dans les domaines du droit, de l'économie et de la gestion, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement soit aujourd'hui menacée.

© LexisNexis SA, 2012

Siège social : 141, rue de Javel - 75015 Paris

---

**Cette œuvre est protégée dans toutes ses composantes** (y compris le *résultat* des savoirs mis en œuvre, des recherches, des analyses et des interprétations effectuées et, de manière générale, des choix de fond et de forme opérés dans le cadre de la *consolidation* des textes reproduits) par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment celles relatives aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

ISBN 978-2-7110-1694-5

ISSN 2117-847X

**25. – La chasse aux niches fiscales se poursuit.** La politique de rationalisation des dépenses fiscales se poursuit. Deux mesures de durcissement applicables aux revenus perçus en 2012 en attestent.

D'abord, le plafond global applicable à certains crédits ou réductions d'impôt bénéficiant à un même foyer fiscal est à nouveau abaissé : le plafond global est de 18 000 €, majoré d'une somme égale à 4 % du revenu imposable (au lieu de 6 %) (*CGI, art. 200-0 A, mod. L. fin. 2012*). Ainsi, pour un foyer fiscal disposant d'un revenu imposable de 160 000 €, les avantages fiscaux dont le foyer peut bénéficier sont plafonnés à :  $18\,000 + (160\,000 \times 4\%) = 24\,400$  €.

Ensuite, un nouveau coût de « rabot » est apporté aux avantages fiscaux soumis à la règle du plafond global : il faut désormais, avant application du plafond global (« raboter d'abord, plafonner ensuite »), outre la réduction de 10 % votée l'année dernière, appliquer une nouvelle réduction de 15 % aux crédits d'impôts, réductions d'impôt et plafonds d'imputation. Ainsi les taux et plafonds actuels, qui tiennent compte de la réduction de 10 %, doivent être réduits de 15 % (soit multipliés par 0,85), et arrondis à l'unité inférieure. Par exemple un crédit d'impôt de 25 %, réduit à 22 % suite au coût de rabot de 10 %, doit pour 2012 être réduit à 18 %. La traduction mathématique des taux et plafonds sera introduite dans le CGI par décret en Conseil d'État. Dans l'attente, tous à vos calculettes...

**31-1. – Transposition de la directive relative à l'assistance mutuelle entre États membres.** Une chose est d'être titulaire d'une créance ; une autre est de pouvoir recouvrer celle-ci, spécialement lorsque le débiteur ne dispose pas d'actifs suffisants en France. Il peut alors être nécessaire pour un État d'obtenir l'assistance d'un autre État. À cette fin, la France a transposé la directive n° 2010/24/UE du 16 mars 2010 en matière d'assistance mutuelle entre États membres, d'où, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, une extension et une simplification de la procédure d'assistance et l'ajout de nouvelles formes de collaboration (*LPE, art. L. 283 A et s., mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). On relèvera également une mesure de toilettage visant à remplacer, dans un certain nombre d'articles, l'expression « Communauté européenne » par « Union européenne » et l'expression « convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative » par « convention d'assistance administrative ».

## a) Assistance au recouvrement entre États membres

*Extension du champ d'application de la procédure.* La procédure d'assistance au recouvrement est étendue à tous les impôts là où, auparavant, seuls la TVA, l'IS, l'IR, les taxes foncières et la CET étaient concernés. Outre les créances d'impôts, elle s'applique désormais aux amendes, condamnations pécuniaires et intérêts de retard ; restent en revanche hors du champ de la procédure les amendes pénales et les cotisations sociales. Enfin, l'État requérant peut désormais prendre des mesures conservatoires.

*Simplification de la procédure.* Aujourd'hui comme hier, pour pouvoir bénéficier de l'assistance au recouvrement, la créance, d'un montant minimal de 1 500 €, ne doit pas être contestée et doit être exigible en principe depuis moins de cinq ans ; elle doit être revêtue de la force exécutoire et avoir fait l'objet de mesures de recouvrement appropriées dans l'État requérant. Auparavant, ce dernier devait notifier au débiteur un titre de recouvrement et attester par écrit tant de l'absence de contestation que de ses diligences préalables. Désormais, il suffit à l'État requérant d'établir un instrument uniformisé dont le contenu est fixé par le règlement communautaire n° 1189-2011 du 18 novembre 2011. La procédure est interrompue en cas d'ouverture d'une procédure amiable entre les administrations des deux pays concernés.

## b) Autres mesures de collaboration

*Communication d'informations pertinentes.* Les États doivent échanger les informations pertinentes pour le recouvrement des créances ; elles sont couvertes par le secret professionnel. Le refus doit être motivé, étant précisé que l'État ne peut invoquer le secret bancaire pour refuser de répondre (LPE, art. L. 283 D, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011).

*Participation des fonctionnaires de l'État requérant au contrôle fiscal et au contentieux.* Si l'administration fiscale française les y autorise, les membres de l'administration de l'État requérant peuvent, sur mandat de celui-ci, participer aux opérations de contrôles fiscaux (LPE, art. L. 45, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011) et aux procédures judiciaires engagées contre le contribuable (LPE, art. L. 283 F, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011) ; elles bénéficient d'un droit de communication (LPE, art. L. 81, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011).

**120. – Loueurs en meublé non professionnels.** Les loueurs en meublé non professionnels bénéficient pour certains investissements et sous certaines conditions d'une réduction d'impôt dont le taux pour 2012 est abaissé à 11 % (CGI, art. 199 sexvicies, mod. L. fin. 2012).

**444. – Taxation des plus-values professionnelles à long terme.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *infra*, n° 638), le taux d'imposition global est de 29,50 % (16 % + 13,50 %).

**463-1. – Exonération des plus-values réalisées par les entreprises (IR/IS) lors de la cession d'un droit de surélévation d'immeuble en vue de construire des locaux d'habitation.** Que l'entreprise relève de l'IR ou de l'IS, sont désormais exonérées les plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'un droit de surélévation d'immeuble en vue de construire des locaux

d'habitation ; le dispositif est analogue à celui institué au profit des particuliers (*CGI, art. 238 octies A, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011*) (*V. infra, n° 542*).

**471. – Limites d'application des différents régimes d'imposition BIC-BNC (chiffre d'affaires hors taxe).** Compte tenu du gel du barème de l'impôt sur le revenu (*V. infra, n° 607*), les limites de chiffres d'affaires applicables en 2012 sont les mêmes qu'en 2011.

Nature du régime	Secteur des ventes	Secteur des prestations de services
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 777 000 €	CA annuel supérieur à 234 000 €
Régime simplifié d'imposition	CA annuel compris entre 81 500 € et 777 000 €	CA annuel compris entre 32 600 € et 234 000 €
Régime des micro-entreprises et des auto-entrepreneurs	CA annuel ne dépassant pas 81 500 €	CA annuel ne dépassant pas 32 600 €

**472-1, 488 et 491. – Obligation de déclaration par voie électronique des BIC, BA et BNC.** Actuellement, seules les entreprises relevant de la DGE sont tenues de souscrire par voie électronique, auprès de ce service, leurs déclarations BIC (déclaration n° 2031), BA (déclaration n°s 2342, 2139 et 2143) et BNC (déclaration n° 2035). Les autres peuvent opter pour la télédéclaration. L'obligation de déclaration des bénéficiaires par voie électronique est étendue en deux temps à toutes les entreprises (*CGI, art. 1649 quater B, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*) :

- au 1<sup>er</sup> janvier 2014, obligation de télédéclaration pour les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 80 000 € hors taxes ;

- au 1<sup>er</sup> janvier 2015, obligation de télédéclaration pour toutes les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires.

**492 et 507. – Imposition au titre des traitements et salaires des droits d'auteurs perçus par tous les auteurs d'œuvres de l'esprit.** À condition d'être déclarés par des tiers, les droits d'auteurs perçus par les écrivains et compositeurs sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, sauf option pour le régime des BNC. Ce régime est étendu à tous les auteurs d'œuvres de l'esprit (*CPI, art. L. 112-2*), par exemple les sculpteurs, les dessinateurs, les illustrateurs, les photographes ou les artistes plasticiens (*CGI, art. 93, 1 quater, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**513. – Indemnités perçues en cas de rupture d'un contrat de travail ou de révocation d'un dirigeant.** Fiscalement, la fraction exonérée ne peut excéder six fois le plafond annuel de la sécurité sociale (217 332 € pour 2012). Les indemnités fiscalement exonérées sont désormais soumises à cotisations et contributions sociales au-delà d'une limite fixée à deux fois (au lieu de

trois fois) le plafond annuel de la cotisation sociale (72 444 € pour 2012). Les indemnités supérieures à trente fois le plafond annuel de la sécurité sociale (1 086 660 € pour 2012) sont assujetties à cotisations et contributions sociales dès le premier euro.

**530. – Augmentation du taux du prélèvement libératoire sur les intérêts.** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le taux du prélèvement forfaitaire libératoire applicable sur option aux intérêts est porté de 19 % à 24 % (*CGI, art. 125 A et 125 C, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Le taux global est donc, compte tenu des prélèvements sociaux de 13,5 % (*V. infra, n° 638*), de 37,5 %.

**537. – Augmentation du taux du prélèvement libératoire sur les dividendes et autres produits distribués.** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le taux du prélèvement forfaitaire libératoire applicable sur option aux dividendes est porté de 19 % à 21 % (*CGI, art. 117 quater I, 1, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Le taux global est donc, compte tenu des prélèvements sociaux de 13,5 % (*V. infra, n° 638*), de 34,5 %.

**542 et s. – Durcissement du régime d'imposition des plus-values immobilières.** Pour des raisons budgétaires, sans qu'aucun autre fondement ne puisse être identifié, les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des particuliers ont été durcies par la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011, tandis que les lois postérieures ont créé plusieurs abattements.

#### a) Champ d'application

*Exonération des plus-values constatées lors de la première cession d'une résidence secondaire.* À peine votée, la loi a été modifiée pour tenir compte de la situation des personnes qui cèdent une résidence secondaire alors qu'elles ne sont pas propriétaires de leur résidence principale (personnes qui habitent dans une métropole où les prix de l'immobilier sont prohibitifs, personnes qui occupent un logement de fonction, personnes en situation de mobilité professionnelle...) (*CGI, art. 150 U, II, 1° bis, mod. L. fin. 2012*). À compter du 1<sup>er</sup> février 2012, est exonérée la plus value réalisée lors de la première cession d'un logement ne constituant pas la résidence principale du cédant à condition que :

- le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale dans les quatre ans précédant la cession ;
- le cédant remploie dans les vingt-quatre mois tout ou partie du prix de cession dans l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à sa résidence principale.

*Exonération des plus-values réalisées par certains retraités et invalides.* Est exonérée la plus-value réalisée par les retraités ou invalides de condition modeste résidant en maison de retraite ou en foyer d'accueil qui cèdent leur ancien domicile dans les deux ans après l'avoir quitté (*CGI, art. 150 U, II, 1° ter, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011*).



*Exonération des plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'un droit de surélévation d'immeuble en vue de construire des locaux d'habitation.* Le but, comme l'exonération instituée en matière de plus-values des entreprises (V. *supra*, n° 463-1), est de favoriser la réalisation de logements dans les zones où leur construction est limitée par la faiblesse de l'espace disponible. L'exonération suppose que les travaux soient achevés dans les quatre ans de l'acquisition ; à défaut, l'acquéreur doit acquitter une amende égale à 25 % du prix de cession du droit de surélévation mais l'exonération de la plus-value n'est pas remise en cause.

#### b) Abattements

*Suppression de l'abattement fixe.* L'abattement fixe de 1000 € est supprimé (CGI, art. 150 VE, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011).

*Modification de l'abattement pour durée de détention.* L'abattement pour durée de détention de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année, qui conduisait à une exonération au bout de quinze ans, a été remplacé par un abattement progressif, qui conduit à une exonération au bout de trente ans (CGI, art. 150 VC, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011). L'abattement est de :

- 2 % par année de détention au-delà de la cinquième année (de la 6<sup>e</sup> à la 17<sup>e</sup> année de détention) ;
- 4 % par année de détention au-delà de la dix-septième (de la 18<sup>e</sup> à la 24<sup>e</sup> année de détention) ;
- 8 % au-delà de la vingt-quatrième année de détention (de la 25<sup>e</sup> à la 30<sup>e</sup> année de détention).

Cette mesure s'applique aux cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> février 2012. Par exception, pour éviter que les plus-values latentes ne soient purgées par le recours à un « apport à soi-même », la mesure s'applique rétroactivement à compter du 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers à une société lorsque l'apporteur ou un membre de sa famille (conjoint, ascendant, descendant, ayant-droit à titre universel) est associé ou le devient à l'occasion de cet apport. Le texte ne vise pas la vente à une société, mais il faut sur ce point prendre garde au risque d'abus de droit.

#### c) Assiette

*Détermination du prix d'acquisition.* Lorsque le cédant ne peut justifier du prix d'acquisition du bien, faute de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale réelle du bien à la date de son entrée dans le patrimoine d'après une déclaration détaillée et estimative des parties (CGI, art. 150 VB I, mod. L. fin. rect., 19 sept. 2011).

#### d) Imposition, déclaration et publicité

*Taux d'imposition.* Les plus-values immobilières sont soumises à une taxe d'État de 19 %, auxquels s'ajoutent, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2011, des prélèvements sociaux de 13,50 % (V. *infra*, n° 638), soit une imposition globale de 32,50 %.

*Modalités déclaratives.* Le montant net des plus-values imposables réalisées au cours de l'année doit désormais être reporté dans la déclaration d'ensemble des revenus. Ainsi ce montant pourra être effectivement pris en compte dans le revenu fiscal de référence, qui permet de déterminer l'attribution de différents avantages fiscaux et sociaux mais aussi de calculer la nouvelle contribution sur les hauts revenus (V. *infra*, n° 607-1).

*Formalités de publicité foncière.* À compter du 1<sup>er</sup> novembre 2011, le délai dans lequel le notaire doit déposer la déclaration de plus-values immobilières au service de la publicité foncière et payer l'impôt correspondant est réduit de deux mois à un mois (CGI, art. 150 VG, I, 1<sup>o</sup>, mod. L. fin. rect., 19 sept. 2011) (V. *infra*, n<sup>os</sup> 1410 et 1434). La règle est identique lorsque, faute que la cession relève du champ de la formalité fusionnée, la déclaration est déposée au service des impôts, par exemple en cas de cession de titres d'une société à prépondérance immobilière (CGI, art. 150 VG, I, 2<sup>o</sup>, mod. L. fin. rect., 19 sept. 2011).

**563 et 569. – Taxation des plus-values mobilières.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *supra*, n° 638), le taux d'imposition global est de 32,50 % (19 % + 13,50 %).

**568. – Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux : substitution d'un report d'imposition à l'abattement pour durée de détention.** L'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux n'a pas fait long feu : créé en 2006 avec effet à compter de 2012, il est supprimé avant même d'avoir commencé à s'appliquer (CGI, art. 150-0 D bis, mod. L. fin. 2012) ! Toutefois, le dispositif transitoire bénéficiant aux dirigeants prenant leur retraite est maintenu jusqu'au 31 décembre 2013 (CGI, art. 150-0 D ter).

Pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, un mécanisme de report d'imposition de la plus-value est institué, qui concerne uniquement la taxe d'État de 19 %, les contributions sociales de 13,50 % restant dues. Cette mesure répond principalement à des considérations budgétaires (150 M€ par an au lieu de 1 milliard s'agissant de l'abattement pour durée de détention) ; elle vise également à favoriser le financement des PME ainsi qu'en attestent les nouvelles conditions posées par le législateur, et spécialement la condition tenant au réinvestissement du prix de cession.

#### a) Conditions du report d'imposition

*Conditions tenant à la société cédée.* Comme dans le régime de l'abattement pour durée de détention, la société doit :

- être passible de l'IS ou d'un impôt équivalent ;
- exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière (à l'exception donc de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier) ou avoir pour objet social exclusif la détention de participations dans des sociétés exerçant les activités précitées ; cette condition s'apprécie de manière continue pendant les huit années précédant la cession ;

– avoir son siège social dans un État membre de l'Union européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein.

*Conditions tenant aux titres cédés.* Les titres cédés doivent avoir représenté de manière continue, pendant les huit années précédant la cession, au moins 10 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres sont cédés. Pour apprécier ce pourcentage, on tient compte des titres détenus par le cédant directement ou par personne interposée (par exemple par l'intermédiaire d'une société civile de portefeuille), mais également des titres détenus par son conjoint ou partenaire ainsi que par leurs ascendants, descendants et frères et sœurs.

*Conditions tenant au réinvestissement du prix de cession.* Le but de la mesure est, on l'a vu, de favoriser l'investissement dans les entreprises. Aussi le prix de cession des titres doit-il être investi, dans un délai de trente-six mois, dans la souscription en numéraire au capital d'une société, lors de sa constitution ou lors d'une augmentation de capital, à hauteur de 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux. Par exemple, si le montant de la plus-value est de 100, le cédant devra effectuer un apport en numéraire d'un montant de :  $(100 - 13,50) \times 80 \% = 69,20$ .

Comme la société dont les titres ont été initialement cédés (V. *supra*, a), la société bénéficiaire de l'apport doit relever de l'IS ou d'un impôt équivalent, avoir son siège dans l'Union européenne et exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière (autrement dit exploiter une entreprise).

Le but étant d'apporter de l'argent frais, les titres doivent être libérés au moment de l'apport, ou au plus tard dans les trente-six mois de la cession initiale. Ils doivent représenter au moins 5 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société bénéficiaire de l'apport.

Pour éviter que l'esprit du dispositif ne soit contourné par le recours à technique de « l'apport à soi-même », le texte prévoit que le cédant ou l'un des membres du groupe familial ne doit ni être préalablement associé de la société bénéficiaire de l'apport, ni y exercer de fonctions de direction (au sens de l'article 885 O *bis* 1°) depuis sa création et dans les cinq ans qui suivent l'apport. Pour éviter que cette règle ne soit elle-même contournée, la société ne doit pas avoir procédé à un remboursement d'apport au bénéfice du cédant ou d'un membre du groupe familial au cours des douze mois précédant le remploi du produit de la cession.

#### b) Mécanisme du report d'imposition

*Portée du report d'imposition.* La plus-value est calculée mais son imposition est reportée dans le temps (affectée d'un terme). Est concernée la taxe d'État de 19 % mais pas les contributions sociales de 13,50 % qui sont immédiatement exigibles (V. *infra*, n° 638). Le contribuable doit expressément solliciter le bénéfice du report et doit indiquer le montant de la plus-value dans sa déclaration de revenus ; le montant est pris en compte dans le revenu fiscal de référence (V. *infra*, n° 607-1). Le report d'imposition ne peut se cumuler avec

les réductions d'impôt sur le revenu ou d'ISF applicables en cas de souscription au capital d'une PME (V. *infra*, n<sup>os</sup> 1522 et 1572).

*Remise en cause du report d'imposition.* Le report d'imposition est remis en cause en cas de non-respect des conditions tenant aux titres ou au réinvestissement.

Également, le report d'imposition est remis en cause en cas de transmission, de rachat ou d'annulation des titres remis en contrepartie de l'apport dans un délai de cinq ans, de même qu'en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (V. *infra*, n<sup>o</sup> 578). Il s'ensuit que la plus-value est immédiatement imposable, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, qui court à compter de la date à laquelle l'impôt de plus-value aurait dû être acquitté.

Si les titres font l'objet d'une opération d'échange bénéficiant d'un sursis d'imposition, la plus-value peut faire l'objet d'un nouveau report d'imposition, le délai de cinq ans étant alors apprécié à compter de la date de souscription des titres échangés.

*Exonération définitive au bout de cinq ans.* Le report d'imposition se transforme en exonération définitive si les titres remis en contrepartie de l'apport sont conservés directement et en pleine propriété pendant au moins cinq ans. Par exception, la plus-value est exonérée avant l'expiration du délai de cinq ans en cas de liquidation judiciaire de la société bénéficiaire de l'apport, de même qu'en cas de licenciement, invalidité ou décès du contribuable (ou de son époux ou partenaire soumis à imposition commune). Selon une formule quelque peu mystérieuse qui mériterait d'être explicitée, l'exonération ne s'applique pas en cas de remboursement des apports avant la dixième année suivant celle de l'apport en numéraire.

**578. – Ajustement de l'*exit tax*.** L'*exit tax* permet, en cas de transfert du domicile fiscal hors de France à compter du 3 mars 2011, de soumettre à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, au taux global de 32,50 % (V. *infra*, n<sup>o</sup> 444), les plus-values latentes afférentes aux participations excédant un certain seuil. Ce mécanisme, institué par la loi du 29 juillet 2011 portant réforme de la fiscalité du patrimoine, est amendé sur deux points.

En premier lieu, le dispositif est aménagé pour soumettre à l'*exit tax* les plus-values reportées en application du nouveau régime de report d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (V. *supra*, n<sup>o</sup> 568) (CGI, art. 167 bis, mod. L. fin. 2012). Si un sursis de paiement est accordé au contribuable, il est remis en cause en cas de transmission, rachat ou annulation, avant l'expiration du délai de cinq ans, des titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire effectué pour bénéficier du report. L'*exit tax* afférente aux plus-values de cession reportées est dégrévée, ou restituée si elle avait fait l'objet d'un paiement immédiat, à l'expiration du délai de conservation de cinq ans des titres reçus en contrepartie de l'apport en numéraire.

En second lieu, l'imposition ne visait jusqu'à présent que les contribuables détenant une participation, directe ou indirecte, d'au moins 1 % dans les bénéfices sociaux d'une société ou dont la valeur excède 1,3 M€. Désormais, lorsque le contribuable détient une participation de moins de 1 %, le seuil de

1,3 M€ s'applique au montant global des participations et non pas, comme auparavant, participation par participation (*CGI, art. 167 bis, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**580. – Plus-values sur meubles corporels.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (*V. infra, n° 638*), le taux d'imposition global est désormais de 32,50 % (19 % + 13,50 %). L'abattement de 15 % applicable aux plus-values réalisées en cas de cession d'un cheval de course ou de sport est supprimé (*CGI, art. 150 VC, II, suppr. L. fin. 2012*).

**607. – Barème d'imposition des revenus de 2011.** Le législateur n'a pas actualisé les tranches des barèmes d'imposition des revenus perçus en 2011. Le barème d'imposition des revenus de 2011 est donc identique au barème d'imposition des revenus de 2010. Il en est de même pour tous les seuils, plafonds, limites et abattements indexés sur le barème. La règle devrait être la même pour les années suivantes.

Fraction de revenu	Taux
Jusqu'à 5 963 €	0 %
De 5 964 € à 11 896 €	5,5 %
De 11 897 € à 26 420 €	14 %
De 26 421 € à 70 830 €	30 %
Au-delà de 70 830 €	41 %

**607-1. – Contribution sur les hauts revenus.** Dans le cadre de la politique de réduction des déficits publics est instituée une contribution sur les hauts revenus, qui s'ajoute à l'impôt sur le revenu (27 000 contribuables seraient concernés) (*CGI, art. 223 sexies, créé L. fin. 2012*). Le mécanisme de la contribution exceptionnelle, qui a vocation à s'appliquer tant que les comptes publics ne seront pas revenus à l'équilibre, a été préféré à une augmentation de la tranche supérieure du barème, dont les statistiques montrent qu'elle est peu efficace compte tenu du jeu des niches fiscales.

Cette contribution est assise sur le revenu fiscal de référence (*CGI, art. 1417 IV*), lequel tient compte, à la différence du revenu net imposable, de revenus exonérés (comme les revenus des expatriés), de revenus en report d'imposition (*V. supra, n° 568* pour les plus-values mobilières en report), sans oublier les revenus non soumis à la progressivité du barème, tels les plus-values imposables à un taux proportionnel (*V. supra, n° 542* pour les plus-values immobilières) ou les revenus soumis à un prélèvement libératoire (*V. supra, nos 530 et 537* pour les intérêts et les dividendes).

Le barème de la contribution ne tient pas compte du nombre d'enfants à charge (les règles du quotient familial ne s'appliquent pas) mais uniquement de la situation des couples mariés ou unis par un PACS (les seuils d'imposition

sont doublés lorsque le couple est soumis à imposition commune). Le barème de la contribution est le suivant :

– 3 % sur la fraction du revenu fiscal de référence comprise entre 250 000 et 500 000 € ;

– 4 % sur la fraction supérieure à 500 000 €.

Des règles particulières ont été instaurées pour tenir compte d'une variation exceptionnelle de revenus ou d'un changement dans la situation du couple en cours d'année.

**610. – Limitation de l'avantage fiscal en cas de dons à un parti politique.** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le montant des dons et des cotisations effectués par des personnes physiques aux partis et groupements politiques ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu est limité à 15 000 € par an et par foyer fiscal (*CGI, art. 200-3, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**627. – Rehaussement de l'imposition des dividendes payés dans un État ou territoire non coopératif.** Le taux majoré de la retenue à la source applicable aux dividendes payés dans un État ou territoire non coopératif est porté de 50 % à 55 % (*CGI, art. 187-2, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**635. – CSG et CRDS applicable aux salaires : réduction de l'abattement pour frais professionnels.** La CSG (7,5 %) et la CRDS (0,5 %) applicable aux salaires et revenus assimilés se calcule sur les montants bruts, après déduction d'un abattement de 1,75 % (au lieu de 3 % antérieurement) pour frais professionnels. Pour les hauts revenus, le montant de l'abattement est plafonné ; il ne joue pas pour la fraction de la rémunération supérieure à quatre fois le plafond annuel de la sécurité sociale (144 888 € pour 2012). Par ailleurs, cet abattement est désormais réservé aux seuls salaires et allocations de chômage, à l'exclusion des revenus assimilés (intéressement, participation, stock-options, actions gratuites, indemnités de licenciement ou de révocation...).

**638. – Relèvement du taux du prélèvement social applicable aux revenus du patrimoine et aux produits de placement.** Le taux est désormais de 3,40 % (au lieu de 2,20 %). Le taux global d'imposition des revenus du patrimoine et des produits de placement est donc de 13,50 % (*CSS, art. L. 245-16, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011*). Ce nouveau taux s'applique :

– aux revenus du patrimoine perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 (par exemple, revenus fonciers, plus-values professionnelles à long terme, plus-values mobilières, gains de levée d'option sur titres...) ;

– aux produits de placement constatés à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2011 (plus-values immobilières et sur biens meubles, produits de placement à revenus fixes, dividendes et autres produits distribués...).

Par ailleurs, une hausse du taux de la CSG sur les revenus du patrimoine est envisagée dans le cadre de l'instauration de la TVA sociale, d'où une taxation globale au taux de 15,50 % (*V. infra, n° 1131*).

**737-1. – Limitation de la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation par une société soumise à l'IS.** Afin de lutter contre l'effritement de la base taxable des entreprises soumise à l'IS, différentes mesures ont été instituées, qu'il s'agisse d'augmenter les

impositions à la charge des sociétés (V. *infra*, n<sup>os</sup> 748 et 784-1), d'encadrer le report des déficits (V. *infra*, n<sup>os</sup> 792 et 793) ou de limiter la déduction fiscale de certaines charges (V. *infra*, n<sup>o</sup> 769). Ainsi en est-il de la mesure visant à limiter la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (amendement « Carrez »), inspirée de l'amendement « Charasse » applicable dans les groupes fiscalement intégrés, à cette différence près que la mesure a vocation à s'appliquer dans tous les groupes. Selon les débats parlementaires, il s'agit de lutter contre la pratique consistant, pour une société étrangère, à faire acquérir des titres par une société française qui s'endette à cet effet et déduit des charges financières de son résultat fiscal, alors que les pouvoirs de décision et de contrôle afférents aux titres sont en fait exercés par la société étrangère à l'origine de la décision d'acquisition. On comprend quelle est l'optimisation fiscale recherchée : la société cessionnaire établie en France fera de substantielles économies d'impôt sur les sociétés du fait des charges financières supportées. Elle ne sera de surcroît imposable ni sur les dividendes distribués par la société achetée (sous réserve d'une quote-part pour frais et charges de 5 %) ni sur l'éventuelle plus-value de cession des titres (sous réserve d'une quote-part pour frais et charges de 10 %, V. *infra*, n<sup>o</sup> 748). Sont donc visés les schémas d'optimisation reposant sur une dissociation entre la propriété juridique des titres (détenue par une société française) et le pouvoir de décision ou le contrôle effectifs (exercé par une société implantée hors de France) dans le seul but de profiter du régime fiscal français très favorable applicable aux holdings.

Si l'objectif est louable, on peut s'interroger sur le dispositif mis en place, relativement complexe. L'avenir dira si cette mesure de patriotisme national est conforme aux principes communautaires de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux.

Toujours est-il que, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, quelle que soit la date d'acquisition des titres de participation, la déduction des charges financières est limitée lorsque la société cessionnaire ne peut démontrer qu'elle prend les décisions relatives aux titres et exerce effectivement le contrôle ou une influence sur la société émettrice. Elle doit alors réintégrer à son résultat imposable une quote-part forfaitaire des charges financières de l'exercice (CGI, art. 209 IX, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011).

#### a) Champ d'application

*Acquisitions concernées.* Sont concernées les acquisitions, par une société soumise à l'IS, de titres de participation (dans une société établie en France ou hors de France) bénéficiant du régime d'exonération de 90 % des plus-values à long terme (V. *infra*, n<sup>o</sup> 748).

*Exceptions.* Le mécanisme de limitation est écarté dans trois cas :

– lorsque la valeur totale des titres de participation détenus par la société est inférieure à 1 million € à la clôture de l'exercice ; attention, ce seuil n'est pas applicable au montant de la participation acquise, mais au montant global des participations détenues par la société ;

– lorsque l’entreprise démontre que les titres n’ont pas été financés par un emprunt dont elle, ou toute autre société du groupe auquel elle appartient, supporte les charges ; il faut donc prouver que l’emprunt contracté par la société ou une autre société du groupe au cours de l’exercice d’acquisition a reçu une autre affectation que l’acquisition des titres ;

– lorsque le ratio d’endettement du groupe auquel la société appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d’endettement ; en effet, on peut alors considérer que la société française a été choisie pour procéder à l’investissement en raison de son faible niveau d’endettement, et non dans le seul but de localiser la dette en France afin de bénéficier de règles fiscales favorables.

b) Preuve permettant au cessionnaire d’échapper à la limitation de la déduction des charges financières

*Objet de la preuve incombant au cessionnaire.* Pour échapper à la limitation de la déduction des charges financières, la société cessionnaire doit établir par tous moyens :

– qu’elle prend effectivement les décisions relatives aux titres ; il ressort des travaux parlementaires que cette condition est satisfaite lorsque la société cessionnaire constitue « un centre de gestion autonome en France », ce qui semble renvoyer à la notion d’établissement stable ;

– qu’elle exerce effectivement un contrôle ou une influence sur la société émettrice ; notons que cette condition est par hypothèse satisfaite lorsque les titres acquis sont des titres de participation sur le plan comptable.

*Appréciation des conditions au niveau d’une autre société du groupe.* Ces conditions doivent être remplies, soit par la société cessionnaire, soit par une société la contrôlant au sens du I de l’article L. 233-3 du Code de commerce (société mère), soit par une société contrôlée directement par cette dernière (société sœur), à condition qu’elles soient implantées en France. Deux remarques peuvent être formulées : d’abord, la loi n’envisage pas le cas de la filiale établie en France ; ensuite, on peut se demander si l’exigence d’une implantation en France est bien conforme aux principes communautaires de liberté d’établissement et de circulation des capitaux.

*Date à laquelle cette preuve peut être rapportée.* Selon une formule qui manque de clarté, cette preuve peut être rapportée, soit au titre de l’exercice d’acquisition, soit au titre des exercices clos dans les douze mois suivants la date d’acquisition. Il ressort des débats parlementaire qu’une fois la preuve valablement rapportée, le droit à déduction n’est pas remis en cause si les conditions cessent ultérieurement d’être remplies.

c) Réintégration forfaitaire d’une quote-part des charges financières de l’exercice

*Montant de la réintégration.* Faute pour le cessionnaire de rapporter la preuve qui lui incombe, la déductibilité des charges financières de l’exercice est plafonnée. Elles ne sont déductibles qu’à hauteur du rapport existant entre le prix d’acquisition des titres et le montant moyen, au cours de l’exercice, de la dette de la société. La fraction des charges financières non déductible doit



faire l'objet d'une réintégration extra-comptable. Il s'agit d'une réintégration forfaitaire qui trouve à s'appliquer quelque soit le montant des charges réellement engagées pour l'acquisition des titres.

*Durée de la réintégration.* Le cessionnaire doit procéder à cette réintégration à la clôture de l'exercice au titre duquel la preuve qui lui incombe doit être rapportée, ainsi que des exercices clos au cours des huit années suivant celle de l'acquisition.

### Exemple

Une société A dont l'exercice coïncide avec l'année civile acquiert des titres de participation le 3 mars 2012 pour un montant de 5 000 000 €. Au titre de ce même exercice, le montant moyen de la dette de la société s'élève à 15 000 000 € et le montant des charges financières constatées au cours de l'exercice est égal à 300 000 €.

La société doit rapporter la preuve qu'elle est titulaire d'un pouvoir de décision sur les titres et qu'elle exerce le contrôle ou une influence sur la société émettrice au cours de l'exercice 2012 (exercice d'acquisition) ou, à défaut, au cours de l'exercice 2013 (exercice clos dans les douze mois de l'acquisition). Imaginons que la société échoue à rapporter cette preuve. Au titre de l'exercice 2013, et jusqu'en 2020 inclus (8 ans suivant l'année d'acquisition), la société doit réintégrer extra-comptablement une quote-part de charges financières égale à :  $300\,000\text{ €} \times (5\,000\,000 / 15\,000\,000) = 100\,000\text{ €}$ .

*Restructuration de la société cessionnaire.* En cas de fusion, scission ou apport partiel d'actif intervenant pendant la période de réintégration, la réintégration doit, pour la période restant à courir, être opérée par la société qui a recueilli la propriété des titres. Le plafond de déduction des charges financières est alors égal au rapport entre le prix d'acquisition des titres par la société absorbée ou scindée et le montant moyen, au cours de l'exercice, de la dette de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, le prix d'acquisition des titres est retenu au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou les sociétés bénéficiaires des apports, apprécié à la date d'effet de l'opération.

**748. – Rehaussement de la quote-part de frais et charges imposable en cas de plus-value à long terme sur cession de titres de participation réalisée par une société soumise à l'IS.** Sans remettre en cause le régime d'exonération des plus-values à long terme afférentes aux cessions de titres de participation par une société soumise à l'IS, le législateur a relevé le montant de la quote-part pour frais et charges imposable de 5 % à 10 % (CGI, art. 219 I, a *quinquies*, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011). Cette mesure s'inscrit dans une perspective de rationalisation des avantages fiscaux dont bénéficient les entreprises, et spécialement les groupes de sociétés. La nouvelle règle, qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, concerne tant les cessions réalisées à compter de cette date que les plus-values en report ou en sursis d'imposition qui seront imposables à compter de cette date.

**750-1. – Taux réduit d’IS applicable à certaines cessions d’immeubles.** Un taux réduit de 19 % s’applique aux plus-values nettes constatées à l’occasion des cessions d’immeubles et de titres de sociétés à prépondérance immobilière au profit de sociétés foncières et d’organismes de logement social (*CGI, art. 210 E*). Pour favoriser la transformation de locaux professionnels vacants en logements, le taux réduit de 19 % s’applique également aux plus-values nettes réalisées lors de la cession d’immeubles de bureaux et de locaux commerciaux lorsqu’ils sont destinés à être transformés en immeubles d’habitation dans un délai de trois ans (*CGI, art. 210 F, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Sont concernées les cessions réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et le 31 décembre 2014.

**763. – Recentrage aux seules moins-values du report d’imposition en cas de cession de titres de participation entre entreprises liées détenus depuis moins de deux ans.** Le report d’imposition applicable en cas de cession de titres de participation entre entreprises liées détenus depuis moins de deux ans, institué par la loi de finances pour 2011, est réservé, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, aux seules moins-values (*CGI, art. 219 I, a septies, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Les plus-values sont donc immédiatement imposables dans les conditions de droit commun. L’imposition différée, conçue pour couper court à des montages d’optimisation fiscale, s’avérait en effet favorable en cas de réalisation d’une plus-value : lorsque l’imposition intervenait plus de deux ans après la cession, la plus-value relevait du régime du long terme et se trouvait exonérée. Ajoutons que l’imposition différée emporte obligation pour la société de tenir un état de suivi des moins-values, à peine d’encourir d’une amende de 5 % des sommes non déclarées (*CGI, art. 1763 I, g, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**769. – Limitation de la déductibilité fiscale des redevances de concession et de sous-concession de droits de propriété industrielle.** Les redevances de brevets, d’inventions brevetables et de leurs perfectionnements constituent en principe des charges déductibles pour le concessionnaire, sauf bien sûr s’il est tenu d’immobiliser son droit de concession à l’actif du bilan. Pour couper court à certains montages d’optimisation fiscale, pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, le législateur a limité la déductibilité fiscale des redevances lorsque la concession intervient entre des entreprises liées ou en cas de sous-concession, ce qui impose à l’entreprise de procéder à des réintégrations extra-comptables à hauteur de la fraction non déductible.

*a) Concession entre entreprises liées*

*Preuve de la rentabilité et de la réalité de la concession.* Lorsqu’il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire, le droit à déduction est intégral à condition que le concessionnaire démontre, d’une part, que l’exploitation des droits concédés est porteuse d’une valeur ajoutée (l’opération lui procure un revenu supérieur au montant des redevances versées) et, d’autre part, que cette exploitation est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d’un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française (la loi se contentait auparavant d’exiger que le concessionnaire

exploite de manière effective les droits concédés) (*CGI, art. 39-12, mod. L. fin. 2012*). On relèvera que la charge de la preuve d'un abus, qui repose en principe sur l'administration, est ici déplacée sur le contribuable.

*Montant de la réintégration.* À défaut d'établir la rentabilité et la réalité de la sous-concession, la déductibilité fiscale des redevances est limitée au rapport existant entre le taux réduit de 15 % et le taux normal de l'IS, soit  $15/(33,1/3)$ . Le concessionnaire doit donc procéder à une réintégration extra-comptable de la fraction non déductible.

### Exemple

Si le montant des redevances versées est de 100 000 €, le concessionnaire pourra seulement déduire de son résultat fiscal une somme égale à :  $100\,000 \times 15/(33,1/3) = 45\,000$  €.

#### b) Sous-concession

Rappelons d'abord que les redevances perçues par le sous-concédant bénéficient du régime du long terme (imposition au taux de 15 %) à la double condition qu'il soit le premier à bénéficier du régime du long terme et qu'il justifie de la réalité et de la rentabilité de la sous-concession (*CGI, art. 39 terdecies, 1*). Ce régime créé par la loi de finances pour 2011, assez généreux, a fait l'objet de deux mesures d'ajustement.

*Application du taux réduit sur la marge.* S'agissant des redevances dues par le sous-concédant, « leur montant n'est déductible que du résultat net imposable au taux réduit » (*CGI, art. 39-12 bis, nouv.*). Il s'ensuit que le concessionnaire est désormais imposé au taux réduit de 15 % à raison de la différence entre les redevances perçues du sous-concessionnaire et les redevances versées au concédant. En d'autres termes, le taux réduit s'applique désormais sur la marge.

### Exemple

Une société A établie en Allemagne concède en 2009 l'exploitation d'un brevet à une société B établie en France soumise à l'IS et dont l'exercice coïncide avec l'année civile, moyennant une redevance annuelle de 30 000 €. La société B sous-concède l'exploitation du brevet à une société C moyennant une redevance annuelle de 100 000 €. La société B est la première à bénéficier du régime du long terme et elle peut justifier de la réalité comme de la rentabilité de la sous-concession.

Pour l'exercice 2012, la société B est imposée au taux réduit de 15 % sur la différence entre les redevances perçues du sous-concessionnaire C (100 000 €) et les redevances versées au concédant A (30 000 €), soit :  $70\,000 \text{ €} \times 15\% = 10\,500$  €.

*Sous-concession déficitaire.* Par ailleurs, des règles spéciales de limitation de la déductibilité des redevances sont posées lorsque l'opération de

sous-concession est déficitaire. L'excédent éventuel du montant total des redevances dues sur le résultat net de l'opération de sous-concession (autrement dit la perte résultant de l'opération de sous-concession) n'est déductible du résultat imposable au taux normal qu'à hauteur du rapport existant entre le taux réduit de 15 % et le taux normal de l'IS, soit  $15/(33,1/3)$ .

### Exemple

La société B verse une redevance de 30 000 € à la société A et reçoit une redevance de 25 000 € de la société C. Au titre de l'exercice 2012, la société dégage un bénéfice imposable au taux normal de 100 000 €.

Le résultat de l'opération étant déficitaire, la société B ne constate aucun produit imposable au taux réduit :  $(25\ 000 - 30\ 000) \times 15\ \% = 0$ .

Le montant du déficit découlant de l'opération de sous-concession (5 000 €) n'est déductible du résultat imposable au taux normal qu'à hauteur du rapport existant entre le taux réduit de 15 % et le taux normal de l'IS :  $5\ 000 \times 15/(33,1/3) = 2\ 250$  €.

Résultat imposable au taux normal :  $100\ 000 - 2\ 250 = 97\ 750$  €.

*Sous-concession des droits au titre d'un exercice ultérieur.* Enfin, une règle particulière est posée lorsqu'une entreprise concessionnaire sous-concède ses droits au titre d'un exercice ultérieur. Si l'entreprise concessionnaire ne peut établir la réalité et la rentabilité de la concession, elle doit réintégrer une fraction des redevances déduites de son résultat imposable au taux normal.

**784-1. – Contribution exceptionnelle d'IS pour les grosses sociétés.** À la contribution sociale de 3,3 % s'ajoute, au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013, une contribution d'IS de 5 % due par les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 M€, ce qui concernerait environ 1 250 assujettis (CGI, art. 235 ter ZAA, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011). Cette contribution est calculée sur le montant de l'IS au taux normal (33,1/3) ou au taux réduit des plus-values à long terme (19 ou 15 %). Comme pour la contribution sociale de 3,3 %, on fait abstraction, pour déterminer l'assiette de l'IS à prendre en compte pour le calcul de la contribution, des crédits d'impôts ou de la créance née du report en arrière des déficits. Il s'agit donc d'une contribution, et non d'une majoration d'IS, à comparer avec la contribution exceptionnelle mise à la charge des personnes physiques (V. *supra*, n° 607-1). La contribution doit être payée spontanément, en totalité, en même temps que le solde de l'IS.

### Exemple

Une société assujettie à l'IS au taux de droit commun réalise un chiffre d'affaires de 350 M€ au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2012. Son résultat imposable au titre de l'exercice 2012 est de 3 M€ et elle réalise par ailleurs une plus-value à long terme de 100 000 € imposable au taux réduit

de 15 %. La société est redevable d'une contribution exceptionnelle égale à :  
 $5\% \times [(3\,000\,000\ \text{€} \times 33,1/3\%) + (100\,000\ \text{€} \times 15\%)] = 50\,750\ \text{€}$ .

Dans les groupes fiscalement intégrés, on tient compte du chiffre d'affaires d'ensemble des sociétés du groupe ; l'intégration fiscale peut donc conduire à un surcoût, dont il faudra tenir compte dans les conventions d'intégration visant à répartir la charge fiscale au sein du groupe intégré. Le paiement de la contribution exceptionnelle incombe à la société tête de groupe. La contribution exceptionnelle est assise sur l'IS afférent au résultat d'ensemble (somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe) et à la plus-value nette d'ensemble (somme algébrique des plus-values à long terme de chacune des sociétés du groupe).

**771 et 785. – Obligation de déclarer et de payer l'IS par voie électronique.** À compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012, toutes les entreprises, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, devront payer l'IS par voie électronique. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, toutes les entreprises devront également souscrire leur déclaration d'IS par voie électronique.

**792. – Durcissement des règles de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'IS.** Jusqu'à présent, les sociétés soumises à l'IS pouvaient imputer le déficit de l'exercice sur les bénéfices constatés au titre des exercices suivant, sans limitation de durée ou de montant. Les règles françaises étaient particulièrement favorables par rapport à celles pratiquées dans les autres pays européens : certains pays comme l'Allemagne plafonnent le montant du déficit reportable tout en supprimant le droit en report en cas de changement de contrôle, tandis que d'autres pays en limitent la durée (cinq ans en Italie ou dix-huit ans en Espagne). Sans remettre en cause le caractère illimité dans le temps du report en avant des déficits, le législateur a décidé d'en plafonner le montant (*CGI, art. 209 I, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011*).

*a)* Plafonnement des déficits reportables

Le déficit susceptible d'être déduit du bénéfice de l'exercice suivant est désormais plafonné à 1 M€, majoré de 60 % de la fraction du bénéfice de l'exercice excédant 1 M€ : la société doit donc acquitter un montant minimum d'IS sur 40 % du bénéfice excédant 1 M€. Le surplus peut être reporté sans limitation de durée sur les bénéfices des exercices suivants, dans les mêmes conditions de montant. Ces règles s'appliquent aux exercices clos à compter du 21 septembre 2011 (et donc aux exercices clos au 31 décembre 2011). Les nouvelles règles concernent non seulement les déficits constatées à la clôture de cet exercice, mais également les déficits antérieurs qui étaient en report à cette date.

**Exemple**

Une société soumise à l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile constate un déficit de 15 M€ au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010. Elle réalise un

bénéfice de 5 M€ au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011. Le déficit 2010 imputable sur l'exercice 2011 est égal à :  $1\ 000\ 000 + (60\% \times 4\ 000\ 000) = 3\ 400\ 000$ . Les 11 600 000 € restant sont imputables sur les exercices suivants, sans limitation de durée, dans les mêmes conditions de plafond.

#### b) Application aux groupes intégrés

*Déficit d'ensemble.* Dans les groupes intégrés, la société tête de groupe peut reporter le résultat d'ensemble déficitaire sur les bénéfices constatés au titre des exercices suivant, avec application du plafond de 1 M€, majoré de 60 % de la fraction du bénéfice excédant ce montant. Quel que soit le nombre de sociétés composant le groupe, le plafond ne s'applique donc qu'une fois, ce qui peut s'avérer pénalisant lorsque le groupe est constitué de filiales peu déficitaires qui, si elles n'avaient pas été intégrées, n'auraient pas été concernées par le plafonnement des déficits.

*Déficits constatés par une société avant son intégration.* Les déficits constatés par l'une des sociétés du groupe avant qu'elle n'intègre celui-ci ne sont imputables que sur ses propres bénéfices, dans les limites et conditions de droit commun telles quelles viennent d'être modifiées (CGI, art. 223-I-1-a).

*Cessation du groupe intégré.* Les nouvelles règles s'appliquent également en cas de cessation du groupe fiscalement intégré ; le déficit d'ensemble peut seulement être utilisé par l'ancienne société tête de groupe, qui peut l'imputer sur ses bénéfices ultérieurs dans les nouvelles conditions définies par le législateur (CGI, art. 223 S). Lorsque le groupe cesse du fait de l'absorption de la société mère, la société absorbante peut opter pour le mécanisme d'imputation sur une base élargie, les nouvelles règles de report en avant des déficits trouvant là encore à s'appliquer (CGI, art. 223 I, 5).

**793. – Durcissement des règles de report en arrière des déficits des sociétés soumises à l'IS.** Là encore, les comparaisons européennes, et spécialement la comparaison franco-allemande, ont été fatales au régime français de report en arrière des déficits, le plus favorable de l'Union européenne. En effet, dans les quatre États qui autorisent le report en arrière des déficits, le report est limité à un an tout en étant parfois plafonné comme en Allemagne. Le régime français a donc été sensiblement durci dans une perspective de rendement budgétaire et de convergence des fiscalités française et allemande : le report est désormais limité à un an tandis que son montant est plafonné (CGI, art. 220 quinquies I, al. 3, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011). Les nouvelles règles s'appliquent aux exercices clos à compter du 21 septembre 2011, ainsi qu'aux déficits antérieurs reportables à la clôture de l'exercice (*précision apportée par L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

#### a) Plafonnement des déficits reportables

*Limitation dans le temps.* Le report en arrière du déficit de l'exercice n'est désormais possible que sur le bénéfice de l'exercice précédent et non plus sur celui des trois exercices précédents. Ainsi, un déficit constaté au titre de l'exercice 2012 ne sera reportable que sur le bénéfice constaté en 2011, alors

qu'il aurait pu auparavant être imputé sur les bénéfices des exercices 2009 et 2010.

*Exclusion des déficits en report d'imposition.* Alors que la jurisprudence admettait que l'option pour le report en arrière des déficits pouvait porter sur le déficit de l'exercice mais également sur les déficits en report d'imposition, le texte précise désormais que l'option doit porter sur le déficit de l'exercice (CGI, art. 220 quinquies II, al. 1<sup>er</sup>, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011).

*Plafonnement.* Le report en arrière du déficit d'un exercice sur les bénéfices de l'exercice précédent n'est possible que dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et 1 M€. L'excédent de déficit non reportable en arrière peut être reporté en avant dans les nouvelles conditions de plafonnement (V. *supra*, n° 792).

### Exemple n° 1

Une société soumise à l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile constate un déficit de 2 M€ au titre de l'exercice clos en 2012. Elle avait réalisé un bénéfice de 800 000 € au titre de l'exercice clos en 2011. Le déficit 2012 imputable sur l'exercice 2011 est plafonné à 800 000 €. Les 1 200 000 € restant sont imputables sur les exercices suivants, sans limitation de durée mais en respectant les nouvelles règles de plafonnement.

### Exemple n° 2

Une société soumise à l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile constate un déficit de 2 M€ au titre de l'exercice clos en 2012. Elle avait réalisé un bénéfice de 1,5 M€ au titre de l'exercice clos en 2011. Le déficit 2012 imputable sur l'exercice 2011 est plafonné à 1 M€. Les 1 000 000 € restant sont imputables sur les exercices suivants, sans limitation de durée.

#### b) Application aux groupes intégrés

Ces nouvelles règles sont applicables dans les groupes intégrés, lorsque la société mère opte pour le report en arrière du déficit d'ensemble, quel que soit le nombre de filiales intégrées (CGI, art. 223 G, 1, a, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011).

**857. – Augmentation du taux de la retenue à la source sur les revenus distribués à des non-résidents.** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le taux de la retenue à la source applicable aux revenus distribués à des non-résidents (CGI, art. 119 bis 2) est porté de 25 % à 30 % (CGI, art. 187-1, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011). Le taux réduit applicable aux dividendes et distributions assimilées perçus par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal dans un État de l'Union européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein, est relevé de 19 % à 21 %. Le taux majoré pour les revenus payés dans un État ou

territoire non coopératif est porté de 50 % à 55 % (CGI, art. 187-2, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011).

**884. – Aménagement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation.** Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation vise à limiter la déductibilité fiscale des intérêts versés par une entreprise sous-capitalisée à raison de prêts ou d'avances consentis par une entreprise liée (CGI, art. 212 II). Il s'agit donc de lutter contre la pratique visant à sous-capitaliser une société du groupe qui est alors conduite à s'endetter, ce qui lui permet de déduire des charges financières. Le dispositif, qui concernait initialement uniquement les prêts ou avances consentis par une entreprise liée, a été étendu par la loi de finances pour 2011 aux prêts ou avances consentis par un tiers garantis directement ou indirectement par une entreprise liée. Deux exceptions sont portées à cette règle.

a) Prêts consentis à une société civile de construction-vente garantis par l'un de ses associés

Les sociétés civiles de construction-vente, dont les emprunts bancaires sont généralement garantis par la société mère, se sont trouvées concernées par le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2011 (CGI, art. 212 II, 3, 5°, mod. L. fin. 2012), sont exclus du dispositif les intérêts d'emprunts contractés par une société civile ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et garantis par l'un ou plusieurs de ses associés, à la double condition suivante :

- la quotité garantie par l'associé ne doit pas excéder, pour chaque emprunt, la proportion de ses droits dans la société ;
- les sommes empruntées ne doivent pas être mises à disposition par cette société à une autre entreprise qui lui est liée au sens de l'article 39-12 du CGI.

b) Prêt contracté en vue du remboursement d'une dette dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement judiciaire

La loi de finances pour 2010 avait exclu du champ du dispositif les intérêts versés à raison de sommes laissées ou mises à disposition de la société à la suite du remboursement d'une dette préalable rendu obligatoire par la prise de contrôle du débiteur. Le texte est complété pour ajouter l'hypothèse du remboursement d'une dette rendu obligatoire en exécution d'une procédure de sauvegarde ou d'un redressement judiciaire (CGI, art. 212 II, 3,3°, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011).

**911. – Taxation des stock-options.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *infra*, n° 638), les taux sont les suivants. Sauf option pour le régime des traitements et salaires et à condition que les titres aient été détenus au moins quatre ans, la plus-value d'acquisition est taxée, en-deçà de 152 500 €, au taux de 43,50 % (30 % + 13,50 %) et, au-delà, au taux de 54,50 % (41 % + 13,50 %) ; en cas de détention pendant deux ans supplémentaires, ces taux sont respectivement abaissés à 32,50 % (19 % + 13,50 %) et 43,50 %



(30 % + 13,50 %). La plus-value de cession est taxée dans les conditions de droit commun, au taux de 32,50 % (19 % + 13,50 %).

**912. – Taxation des attributions gratuites d’actions.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *infra*, n° 638), les taux sont les suivants. Sauf option pour le régime des traitements et salaires, le gain d’acquisition est taxé au taux global de 43,50 % (30 % + 13,50 %). La plus-value de cession est taxée dans les conditions de droit commun, au taux de 32,50 % (19 % + 13,50 %) (V. *supra*, n° 515). La contribution patronale de 14 % et la contribution salariale de 8 % s’appliquent uniquement si la valeur annuelle des actions gratuites par bénéficiaire est supérieure ou égale à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale (18 111 en 2012).

**914. – Alourdissement de la taxation des bons de souscription de parts de créateur d’entreprise.** Compte tenu de la hausse des prélèvements sociaux (V. *infra*, n° 638), les taux sont les suivants. Le gain net de cession est taxé au taux de 32,50 % (19 % + 13,50 %) ; le taux est porté à 43,50 % (30 % + 13,50 %) si le bénéficiaire exerce son activité depuis moins de trois ans à la date de la cession.

**925. – Suppression du régime du bénéfice mondial et du régime du bénéfice consolidé.** Par exception au principe de territorialité de l’impôt sur les sociétés selon lequel l’impôt est déterminé à partir des seuls résultats des entreprises exploitées en France, le régime du bénéfice consolidé permettait, sur agrément, de tenir compte des résultats des succursales et des filiales établies à l’étranger ; cinq sociétés uniquement en bénéficiaient, dont quatre cotées (Total, Vivendi, Euro Média et Énergie). Le régime du bénéfice consolidé, moins avantageux en ce qu’il permettait uniquement de tenir compte des résultats des succursales établies à l’étranger, n’était pour sa part utilisé par aucun groupe. Ces deux régimes dérogatoires ont été supprimés à compter du 6 septembre 2011 (L. *fin. rect.* 19 sept. 2011).

**1249. – Limites d’application des différents régimes d’imposition en matière de TVA (chiffre d’affaires HT).** Compte tenu du gel du barème de l’impôt sur le revenu (V. *infra*, n° 607), les limites de chiffres d’affaires applicables en 2012 sont les mêmes qu’en 2011.

Nature du régime	Secteur des ventes	Secteur des prestations de services
Régime du réel normal	CA annuel supérieur à 777 000 €	CA annuel supérieur à 234 000 €
Régime simplifié d’imposition	CA annuel compris entre 81 500 € et 777 000 €	CA annuel compris entre 32 600 € et 234 000 €
Régime de la franchise de base	CA annuel ne dépassant pas 81 500 €	CA annuel ne dépassant pas 32 600 €

**1070. – Exonération de TVA des chiropracteurs.** Après les soins dispensés par les ostéopathes (*L. fin. rect. 2007*), sont exonérés de TVA les soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de chiropracteur (*CGI, art. 261-4, 1<sup>o</sup>, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Ne bénéficient pas en revanche de l'exonération les iridologues, naturothérapeutes, sophrologues, rebouteux, magnétiseurs, mages et autres marabouts.

**1131. – Projet de relèvement du taux normal de TVA : TVA sociale.** Le projet de loi de finances rectificative pour 2012 prévoit un allègement de la cotisation patronnale d'allocations familiales, compensé par une hausse du taux normal de la TVA de 1,6, qui serait de 21,2 % à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012 (V. aussi *supra*, n<sup>o</sup> 638).

**1132. – Relèvement du taux réduit de TVA applicable aux produits et services autres que de première nécessité.** La directive TVA prévoit la possibilité pour les États membres, outre le taux normal, de retenir deux taux de TVA réduit, dont le pourcentage doit être au moins de 5 %. Jusqu'à présent, trois taux de TVA étaient applicables en France continentale (six, si l'on tient compte des taux applicables dans les DOM) :

- le taux normal de 19,6 % ;
- le taux réduit de 5,5 % ;
- un taux super réduit de 2,10 %, *a priori* couvert par l'article 110 de la directive TVA qui prévoit la possibilité pour les États membres de maintenir les taux réduits inférieurs au minimum de 5 % qui existaient au 1<sup>er</sup> janvier 1991.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, un second taux réduit de TVA, fixé à 7 %, s'applique à la plupart des produits et services relevant actuellement du taux de 5,5 %. Il existe donc désormais, en tenant compte des taux applicables dans les DOM, huit taux de TVA différents, avec à la clé des arbitrages parfois subtils (V. Instr. 8 févr. 2012, *BOI 3C-1-12*, 10 févr. 2012).

*a)* Opérations soumises au taux de 5,5 %

Seuls continuent de bénéficier du taux de 5,5 % les produits et services de première nécessité limitativement énumérés (*CGI, art. 278-0 bis, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011*), à savoir :

- eau et boissons non alcooliques, ainsi que les produits destinés à l'alimentation humaine, à l'exception : des produits soumis au taux normal de 19,6 % (alcools, confiserie, certains chocolats, margarines et graisses végétales, caviar) ; des ventes d'aliments à emporter ou à livrer, soumises désormais au taux de 7 % ;

- appareillages et équipements spéciaux pour handicapés ;
- hébergement et services rendus aux personnes handicapées ou âgées : sont visés le logement et la nourriture fournis dans les maisons de retraite et établissements pour handicapés, les prestations liées à l'état de dépendance ou au besoin d'aide des personnes hébergées, ainsi que les services à

domicile exclusivement liés aux gestes essentiels de la vie quotidienne (les autres services à domicile relèvent désormais du taux de 7 %) ;

- fourniture de repas par des prestataires dans les cantines scolaires (écoles maternelles, collèges, lycées) ; rappelons que les repas préparés sur place sont exonérés au titre des prestations étroitement liées à l'enseignement (CGI, art. 261-4, 4<sup>e</sup>, a) ;

- abonnement à certaines énergies.

b) Opérations soumises au taux de 7 %

Toutes les autres opérations relevant du taux réduit sont désormais taxées à 7 % au lieu de 5,5 % : notamment les livres, les travaux portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, le transport de voyageur, les jeux, spectacles et divertissements...

**1132-1. – Taux réduit de TVA applicable aux activités équestres.** L'assujettissement des activités équestres (exploitation de chevaux de course et prestations de services effectuées par les centres équestres) au taux réduit procédait jusqu'à présent d'une simple tolérance administrative. La règle est désormais reprise dans la loi. Sont soumises au taux réduit les prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet, ainsi qu'aux prestations accessoires (CGI, art. 279 n, créé L. fin. 28 déc. 2011). Le problème est que la directive TVA réserve l'application du taux aux opérations relatives aux animaux, en l'occurrence les équidés, « destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole », ce qui est évidemment beaucoup plus restrictif. Il n'y a donc aucune chance que le texte trouve grâce aux yeux de la Cour de justice de l'Union européenne, saisie d'un recours en manquement le 16 décembre 2010 par la Commission contre la France, et qui a déjà censuré à plusieurs reprises la législation d'États membres soumettant au taux réduit l'ensemble de leur filière équine (CJUE, 3 mars 2011, aff. C-441/09, Commission c/ Pays-Bas. – CJUE, 12 mai 2011, aff. C-453/09, Commission c/ Allemagne).

**1250. – Déclaration et paiement de la TVA par voie électronique.** L'obligation de télédéclaration et de télérèglement est étendue en trois temps (CGI, art. 1649 quater B, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011) :

- à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012, toutes les entreprises soumises à l'IS, quel que soit leur chiffre d'affaires, seront tenues de déclarer et de payer la TVA par voie électronique ;

- à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2013, les entreprises non soumises à l'IS et ne relevant pas de la DGE devront remplir leurs obligations déclaratives et de paiement par voie électronique lorsque leur chiffre d'affaires de l'exercice précédent est supérieur à 80 000 € hors taxes.

**1385. – CFE : cotisation minimum.** Les redevables de la CFE sont assujettis à une cotisation minimale. Cette cotisation est établie en appliquant le taux de

la CFE à une base minimum fixée par le conseil municipal à l'intérieur d'une fourchette légale. Pour 2012, cette base minimum est comprise :

- entre 206 € et 2 065 € pour les contribuables dont le chiffre d'affaires au titre de la période de référence (N-2) est inférieur à 100 000 € ;
- entre 206 € et 6 000 € pour les contribuables dont le chiffre d'affaires au titre de la période de référence (N-2) est supérieur ou égal à 100 000 €.

Le conseil municipal peut réduire le montant de la base minimum, au plus de 50 %, dans deux cas :

- pour les assujettis n'exerçant leur activité professionnelle qu'à temps partiel ou pendant une fraction de l'année (moins de neuf mois) ;
- à compter des impositions dues en 2013, pour les assujettis dont le montant du chiffre d'affaires est inférieur à 10 000 € (*CGI, art. 1647 D, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**1387. – Interdiction de payer la CFE et l'IFER par virement.** Il est désormais interdit de payer par virement la cotisation foncière des entreprises et l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux recouvrées par voie de rôle (*CGI, art. 1681 sexies 4, créé L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Cette interdiction est sanctionnée par une majoration de 0,2 %.

**1395. – Déclaration de la CVAE.** La CVAE doit être déclarée dans les soixante jours en cas de transmission universelle du patrimoine, de cession ou de cessation d'entreprise, de décès du contribuable ou, à compter du 30 décembre 2011, en cas d'ouverture d'une procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaires) (*CGI, art. 1586 octies, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

Également, l'obligation de télédéclaration est étendue en deux temps à toutes les entreprises (*CGI, art. 1649 quater B, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*) :

- à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, aux entreprises soumises à l'IS, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires ;
- à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, à toutes les entreprises.

On rappellera que le téléversement de la CVAE est obligatoire (*CGI, art. 1681 septies, 3*).

**1410 et 1434. – Réduction à un mois du délai de la formalité fusionnée.** À compter du 1<sup>er</sup> novembre 2011, le délai imparti pour accomplir la formalité fusionnée (formalité de l'enregistrement et formalité de la publicité foncière) est réduit de deux mois à un mois (*CGI, art. 647 III, mod. L. fin. rect. 19 sept. 2011*), sauf en cas d'adjudication.

**1413. – Pérennisation de la procédure de contrôle sur demande des droits de mutation à titre gratuit.** La procédure de contrôle sur demande des droits de mutation à titre gratuit (*LPF, art. L. 21 B*), qui devait prendre fin le 31 décembre 2011, est pérennisée (*L. fin. rect. 28 déc. 2012*).

**1453. – Alourdissement des droits dus sur les cessions d'actions.** Jusqu'à présent, les cessions d'actions étaient soumises à un droit de 3 %, plafonné à 5 000 € par mutation. Ce régime, plus favorable que celui applicable aux cessions de parts sociales, a été sensiblement alourdi. Cependant, il est prévu que les règles en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012 soient (...) rétablies à

compter du 1<sup>er</sup> août 2012 pour tenir compte du projet de taxation des transactions financières (Projet L. fin. rect. 2012, 8 févr. 2012). Seraient en effet taxées les acquisitions d'actions des grandes sociétés françaises, le trading à haute fréquence et les achats de CDS.

#### a) Suppression du plafonnement de l'imposition

Pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le plafond de 5 000 € est supprimé (CGI, art. 726 I-1<sup>o</sup>, mod. L. fin. 2012). Corrélativement, le barème proportionnel devient progressif :

- de 0 à 200 000 € : 3 % ;
- entre 200 000 € et 5 000 000 € : 0,5 % ;
- au-delà de 5 000 000 € : 0,25 %.

Comme auparavant, ces droits sont applicables aux cessions d'actions non cotées, qu'elles soient ou non constatées par un acte, ainsi qu'aux cessions d'actions cotées lorsque la cession est constatée dans un acte.

#### b) Modification des règles de territorialité

Pour éviter que l'acte ne soit passé à l'étranger pour échapper au paiement des droits, la loi étend le champ d'application du droit d'enregistrement aux cessions d'actions réalisées par acte passé à l'étranger lorsqu'elles portent sur des titres de sociétés ayant leur siège en France. Pour éviter une double imposition, les éventuels droits d'enregistrement acquittés à cette occasion à l'étranger ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur les droits dus en France, dans la limite de ceux-ci ; cela signifie que l'éventuel excédent n'est ni remboursable, ni imputable (règle du butoir).

#### c) Exonérations

La loi a prévu des mesures d'exonération, qui concernent tant les cessions d'actions (CGI, art. 726 I-1<sup>o</sup>) que les cessions de parts sociales (CGI, art. 726 I, 1<sup>o</sup> bis *nouv.*), mais pas les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière. Sont exonérées :

- les acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société ou d'une augmentation de capital ;
- les acquisitions de titres de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire ; il s'agit ici de favoriser les restructurations nécessaires à la survie de l'entreprise ;
- les acquisitions de droits sociaux lorsque la société cédante fait partie du même groupe fiscal intégré que la société cessionnaire ; ainsi les cessions de titres sociaux entre des sociétés membres d'un groupe intégré peuvent s'opérer en pleine franchise fiscale, en matière de droits de mutation à titre onéreux comme en matière de plus-values de cession (V. *supra*, n<sup>o</sup> 817), ce qui est de nature à faciliter les reclassements de titres au sein du groupe ;
- les opérations d'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité entrant dans le champ du régime de faveur en matière d'IS (CGI, art. 210 B).

**1457. – Durcissement du régime des droits dus à raison des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière.** Les droits d'enregistrement

dus à raison des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière ont fait l'objet d'un double durcissement en vue de lutter contre certaines pratiques d'optimisation fiscale.

a) Nécessité d'un acte notarié en cas de cession à l'étranger des titres d'une société à prépondérance immobilière propriétaire d'immeubles en France

Mettant fin à une divergence d'interprétation entre l'administration et plusieurs juges du fond, l'article 718 *bis* du CGI, issu de la loi de finances rectificative pour 2009, dispose que les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière détenant des immeubles en France sont soumises au droit d'enregistrement de 5 % quand l'acte de cession est passé à l'étranger. Encore fallait-il pour que cette mesure soit effective, qu'un acte soit passé. Ainsi, lorsqu'elles étaient réalisées à l'étranger, les cessions de titres de sociétés immobilières propriétaires d'immeubles situés en France n'étaient pas, en l'absence d'acte, soumises au droit d'enregistrement de 5 %. Le législateur a comblé cette brèche (*L. fin. rect. 19 sept. 2011*). À compter du 1<sup>er</sup> novembre 2011, ces cessions devront obligatoirement être constatées par un acte notarié en France dans un délai d'un mois (*CGI, art. 726-I-2°*), et être enregistrées dans le même délai, quelle que soit la nationalité des parties (*CGI, art. 635-2-7° bis*). On relèvera que la loi rend obligatoire l'intervention d'un notaire, alors même que la cession de titres sociaux est une cession de biens meubles ; le but est de favoriser la mise en œuvre du dispositif TRACFIN, dont les notaires, sur lesquels pèse une obligation de vigilance, sont des correspondants légaux.

b) Réforme de l'assiette des droits

En matière de cession de titres sociaux, les droits de mutation à titre onéreux sont en principe assis sur le prix figurant dans l'acte augmenté des charges, ou sur la valeur vénale si elle est supérieure (*LPF, art. L. 17*). La valeur vénale correspond à la valeur nette des titres cédés, laquelle tient compte du passif social, et notamment des emprunts contractés par la société et des comptes courants d'associés. Il suffit donc, préalablement à la cession, que le cédant consente un apport en compte courant à la société pour voir diminuer l'assiette des droits dus par le cessionnaire, étant précisé que la cession des titres n'emporte pas, sauf clause contraire, cession de la créance de compte-courant (*M. Cozian, A. Viandier et Fl. Deboissy, Droit des sociétés*, 24<sup>e</sup> éd., n° 252). Selon l'exposé des motifs, la pratique s'est semble-t-il surtout développée dans les sociétés à prépondérance immobilière en vue de minorer l'assiette du droit de 5 % dû en cas de cession des titres.

De nouvelles règles de détermination de l'assiette ont donc été posées pour les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Le droit de 5 % est désormais calculé, à concurrence de la fraction des titres cédés, sur la valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus directement (ou indirectement, au travers d'autres personnes morales à prépondérance immobilière) par la société, après déduction du seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers, ainsi que sur la valeur réelle des autres éléments d'actifs bruts. Il s'ensuit que

l'assiette des droits ne tient compte que du passif afférent à l'acquisition des biens immobiliers, ce qui exclut les autres éléments de passif, notamment le passif fiscal ou les emprunts destinés à financer des dépenses d'entretien, de réparation ou d'amélioration du bien immobilier. Par exception, la règle est écartée pour les cessions des titres de sociétés civiles de placement immobilier offerts au public.

**1479. – Tarif des droits de mutation à titre gratuit et abattements.** Compte tenu du gel des tarifs et abattements applicables aux droits de donation et de succession, les taux et montants applicables en 2011 sont inchangés en 2012.

**1482 et 1495. – Aménagement du régime de la dation en paiement des droits de mutation à titre gratuit.** La procédure de dation en paiement des droits de mutation à titre gratuit est aménagée et simplifiée, tandis que de nouvelles conditions de recevabilité sont posées (*CGI, art. 1716 bis, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*) : le montant des droits acquittés par dation doit être au moins égal à 10 000 € ; les biens proposés en dation ne doivent pas avoir précédemment donné lieu à deux refus d'agrément et doivent être détenus depuis au moins cinq ans par l'intéressé, sauf s'ils ont été acquis à titre gratuit.

**1520. – Gel du barème de l'ISF.** Le barème de l'ISF pour 2012 reste identique à celui fixé par la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 du 29 juillet 2011 :

- n'excédant pas 1 300 000 € : 0 % ;
- de 1 300 000 à 3 000 000 € : 0,25 % ;
- à partir de 3 000 000 € : 0,50 %.

**1522. – Nouveaux aménagements apportés à la réduction d'ISF pour souscription au capital d'une PME.** Lorsque certaines conditions sont remplies, le contribuable qui souscrit au capital d'une société bénéficie d'une réduction d'ISF de 50 % (*CGI, art. 885-0 V bis*). Cette avantage fiscal est soumis aux règles d'encadrement communautaire du capital investissement (*V. infra, n° 1572*). Une nouvelle exception est apportée à l'obligation de conservation des titres pendant cinq ans : la réduction d'impôt n'est pas remise en cause lorsque les titres font l'objet d'une OPE (*CGI, art. 885-0 V bis, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

**1572. – Nouveaux aménagements apportés à la réduction d'impôt sur le revenu pour souscription au capital d'une PME.** Lorsque certaines conditions sont remplies, le contribuable qui souscrit au capital d'une société bénéficie d'une réduction d'impôt sur le revenu de 18 % compte tenu du « raboutage » des niches fiscales (*V. supra, n° 25*). Ce dispositif, particulièrement volatil et complexe, a encore été modifié (*CGI, art. 199 terdecies-0A, I, 1° g, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

a) Recentrage de la réduction d'impôt sur le revenu

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le dispositif est réservé aux souscriptions au capital de sociétés en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion (au sens des lignes directrices européennes concernant les aides d'État), respectant notamment des conditions de chiffre d'affaires et de masse salariale ;

cette condition n'est pas exigée en cas d'investissement dans une entreprise solidaire. En contrepartie, les plafonds annuels de versements ouvrant droit à réduction d'impôt sont désormais de 50 000 € pour les célibataires, veufs ou divorcés et de 100 000 € pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

*b) Règles d'encadrement communautaire du capital investissement*

Depuis le 13 octobre 2010, les réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF sont soumises au respect des règles d'encadrement communautaire du capital investissement. Le montant global des versements bénéficiant à la PME ne doit pas excéder un plafond fixé à 2,5 M€ si la PME est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion. À défaut, on applique le plafond relatif aux aides *de minimis* (V. *supra*, n° 36). Par dérogation, aucun plafond n'est applicable aux investissements effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 dans des entreprises solidaires immobilières à vocation sociale (par exemple une entreprise construisant des logements à destination de personnes défavorisées qui emploie des salariés dans le cadre de contrats aidés).

*c) Investissement par le biais d'une holding*

Lorsque l'investissement est réalisé par l'intermédiaire d'une holding, la condition selon laquelle la holding ne doit pas compter plus de cinquante associés ou actionnaires est écartée lorsque la holding investit dans des sociétés dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une coopérative.

**1579. – Prorogation du régime d'exonération bénéficiant aux entreprises implantées dans les zones franches urbaines.** Les exonérations fiscales et sociales en faveur des entreprises qui s'implantent dans une ZFU sont prorogées jusqu'au 31 décembre 2014.

L'entreprise bénéficie d'une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pendant cinq ans, puis d'une exonération dégressive : 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des sixième à dixième années, 40 % pour les bénéfices réalisés la onzième et la douzième année, 20 % pour les bénéfices réalisés la treizième et la quatorzième année (CGI, art. 44 *octies* A). Pour bénéficier de cette exonération, les contribuables créant une activité à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 qui emploie au moins un salarié doivent remplir les conditions leur permettant d'être exonérés de cotisations sociales patronales.

L'entreprise bénéficie en outre d'une exonération pendant cinq ans de contribution économique territoriale (CGI, art. 1466 A, I *sexies*) et de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1383 C *bis*).

**1613. – Aménagement du régime d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises.** Pour apprécier les seuils de chiffres d'affaires qui conditionnent l'accès au régime de faveur, on tient compte de la moyenne des recettes hors taxes réalisées au titre des exercices clos au cours des deux années civiles « qui précèdent la date de clôture » (et non plus la date d'ouverture) de l'exercice de réalisation de la plus-value (CGI, art. 151 *septies*, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011). La règle a une incidence lorsque l'exercice comptable



ne coïncide pas avec l'année civile. Ainsi, un contribuable dont l'exercice est clôturé au 30 avril, cède son fonds de commerce en juin 2012, donc au titre de l'exercice allant du 1<sup>er</sup> mai 2012 au 30 avril 2013. Pour savoir si la plus-value est exonérée au titre de l'exercice clos le 30 avril 2013, il faut tenir compte du chiffre d'affaires réalisé en 2011 et 2012 (et non pas comme auparavant du chiffre d'affaires réalisé en 2010 et 2011). La nouvelle règle est donc intéressante pour le contribuable en cas de diminution du chiffre d'affaires, mais pas en cas d'augmentation de celui-ci.

**1860 et 1863. – Allongement du délai de reprise à l'ensemble des avoirs détenus à l'étranger non déclarés.** En matière d'impôt sur le revenu et d'IS, le droit de reprise de l'administration s'exerce en principe jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (*LPF, art. L. 169*). Ce principe comporte un certain nombre d'exceptions, soit que le délai soit raccourci, soit, ce qui est plus fréquent, qu'il soit allongé à dix ans. Il en est notamment ainsi en cas de non-respect de certaines obligations déclaratives relatives aux avoirs détenus hors de France (*LPF, art. L. 169, al. 5*) : bénéfiques ou revenus provenant de structures établies dans un pays à régime fiscal privilégié (*CGI, art. 209 B et 123 bis*), comptes détenus à l'étranger, sauf si le contribuable établit que les soldes créditeurs sont inférieurs à 50 000 € (*CGI, art. 1649 A*), contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger (*CGI, art. 1649 AA*), trusts dont l'un au moins des constituants est domicilié en France (*CGI, art. 1649 AB*). L'allongement du délai de reprise, qui concernait jusqu'à présent uniquement les avoirs détenus dans un État ou un territoire non coopératif est étendu à l'ensemble des avoirs détenus à l'étranger (*LPF, art. L. 169, al. 5, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*).

Le projet de loi de finances rectificative pour 2012 prévoit un renforcement des sanctions en cas de non déclaration des comptes bancaires et contrats d'assurance-vie détenus à l'étranger.

**1873. – Aménagement de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.** La procédure judiciaire d'enquête fiscale permet à l'administration de saisir la commission des infractions fiscales sans que le contribuable en soit avisé et soit informé de l'avis rendu. Cette procédure exceptionnelle ne peut être utilisée qu'en cas de risque de dépérissement des preuves, lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que la fraude fiscale procède notamment de l'utilisation de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes situés dans un État ou territoire non coopératif, ou lorsqu'une personne physique ou une entité est interposée dans un tel État. Sont désormais visés les États et territoires qui ont conclu une telle convention depuis moins de trois ans au moment des faits (*LPF, art. L. 228-1<sup>o</sup>, mod. L. fin. rect. 28 déc. 2011*). Il s'avère en effet que la France a conclu un certain nombre de conventions d'assistance administrative qui sont à l'occasion restées lettre morte, faute de réponse satisfaisante des États ou territoires concernés (notamment, la Suisse, le Liechtenstein, Malte ou Jersey).

**1899. – Projet de renforcement des sanctions de la fraude fiscale.** Le projet de loi de finances rectificative pour 2012 prévoit un renforcement des

sanctions encourues en cas de fraude fiscale (*CGI, art. 1741*) : amende de 500 000 €, portée à 750 000 € en cas de circonstances aggravantes (fausses factures notamment) et à 1 000 000 € en cas de fraude en lien avec un État non coopératif ; dans ce dernier cas la peine d'emprisonnement maximale serait portée à 7 ans.



Photocomposition Nord Compo Multimédia  
59650 Villeneuve-d'Ascq

457005  
G90241

978-2-7110-1694-5  
2117-847X

mise à jour gratuite  
ne peut être vendu