

Maurice Cozian †

Florence Deboissy

Professeur à l'Université
de Bordeaux

Martial Chadeaux

Professeur à l'Université
de Bourgogne

41^e ÉDITION
2017-2018

PRÉCIS DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

MISE À JOUR AU 1^{er} JANVIER 2018

par Florence Deboissy

Professeur à l'Université de Bordeaux

et Martial Chadeaux

Professeur à l'Université de Bourgogne

*Première loi de finances rectificative pour 2017
(L. n° 2017-1640, 1^{er} déc. 2017)*

*Seconde loi de finances rectificative pour 2017
(L. n° 2017-1775, 29 déc. 2017)*

*Loi de finances pour 2018
(L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017)*



LexisNexis®

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^{er} 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, 2018

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.

9782212928648

ISSN 2117-847X

40. – Aménagement de la procédure d'information sur les comptes financiers.

Afin de s'assurer du caractère fiable et complet des échanges d'informations entre États, de nouvelles obligations sont mises à la charge des titulaires de comptes et des établissements financiers en vue de renforcer l'identification des titulaires de comptes (CGI, art. 1649 AC). Le contrôle de ces obligations est partagé entre, d'une part, l'administration fiscale, qui est chargée du contrôle du respect des délais déclaratifs, et, d'autre part, l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) et l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui sont chargées du contrôle de la mise en œuvre des diligences requises pour permettre l'échange automatique. Des sanctions sont prévues à l'encontre des titulaires de compte et des établissements financiers qui refuseraient de transmettre les informations requises.

314. – Allégement de la taxe sur les salaires. La taxation au taux de 20 % pour les rémunérations excédant 152 279 € est supprimée. Le barème pour les salaires versés à compter du 1^{er} janvier 2018 est le suivant (France métropolitaine) :

De 0 € à 7 798 €	4,25 %
De 7 798 € à 15 571 €	8,50 %
Au-delà de 15 571 €	13,60 %

316 et s. – Baisse puis suppression du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Le taux du CICE est abaissé de 7 % à 6 % ; il sera supprimé le 1^{er} janvier 2019 pour être remplacé par un allégement des charges patronales.

350. – Déclaration par voie électronique du crédit d'impôt recherche. Pour bénéficier du crédit d'impôt recherche, les entreprises sont tenues de souscrire une déclaration spécifique n° 2069-A par voie électronique.

431. – Prorogation du suramortissement exceptionnel des poids lourds non polluants. Les mesures de suramortissement exceptionnel ont disparu au 31 décembre 2017, à l'exception de l'une d'entre elles, qui est prorogée : afin d'inciter les transporteurs

à utiliser des gaz propres, la mesure de suramortissement des véhicules de 3,5 tonnes et plus qui roulent au gaz naturel s'applique aux véhicules acquis jusqu'au 31 décembre 2019 (CGI, art. 39 decies A).

533. – Taux d'imposition des plus-values à long terme. Les plus-values à long terme sont imposées au taux global de 30 % (12,8 % + 17,2 %).

588. – Limites d'application des différents régimes d'imposition (chiffre d'affaires HT).

NATURE DU RÉGIME	SECTEUR DES VENTES	SECTEUR DES PRESTATIONS DE SERVICES
Régime réel normal	CA annuel supérieur à 788 000 € (ou 869 000 € en cas de tolérance)	CA annuel supérieur à 238 000 € (ou 269 000 € en cas de tolérance)
Régime réel simplifié	CA annuel compris entre 170 000 € et 788 000 € (ou entre 90 900 € et 869 000 € en cas de tolérance)	CA annuel compris entre 70 000 € et 238 000 € (ou entre 35 100 € et 269 000 € en cas de tolérance)
Régime micro-BIC et micro-entrepreneur	CA annuel ne dépassant pas 170 000 €	CA annuel ne dépassant pas 70 000 €

594. – Régime du micro-BIC. Le domaine du régime micro-BIC est élargi. D'abord, le régime est étendu aux opérations de location de matériels et de biens de consommation durable. Ensuite, le seuil du chiffre d'affaires est relevé à 170 000 € HT pour les entreprises de vente et à 70 000 € HT pour les entreprises de services. Enfin, en cas de dépassement du seuil de chiffre d'affaires au titre de l'année précédente (N-1), qui est en principe l'année de référence, on tient compte, par exception, du chiffre d'affaires réalisé la pénultième année (N-2). Dernière précision, le régime micro-BIC est désormais totalement déconnecté du régime de la franchise de base en matière de TVA, dont les seuils n'ont pas été augmentés. Ainsi, un titulaire de BIC peut relever du régime micro-BIC tout en étant redevable de la TVA. L'option pour un régime réel d'imposition est maintenue dans les mêmes conditions.

595 et s. – Régime du micro-entrepreneur et du micro-social BIC (ex-auto-entrepreneur). Le seuil du régime du micro-entrepreneur et du micro-social est porté à 170 000 € HT pour les entreprises de vente et 70 000 € HT pour les entreprises de services.

607. – Imputation des déficits agricoles. Le seuil des revenus du contribuable au-delà duquel les déficits agricoles ne peuvent pas être imputés sur le revenu global est fixé à 108 904 € pour l'imposition des revenus de 2017 (CGI, art. 156, I, 1°).

620. – Régime du micro-BNC. Comme pour le régime micro-BIC (V. *supra*, n° 594), le seuil du régime micro-BNC est relevé à 70 000 € HT de chiffre d'affaires tandis que la période de référence prise en compte pour déterminer le montant du chiffre d'affaires est N-1 ou N-2.

621. – Régime du micro-entrepreneur et régime micro-social BNC (ex-auto-entrepreneur). Le seuil du régime du micro-entrepreneur et du micro-social est porté à 70 000 € HT.

634. – Cotisations déductibles. La CSG est déductible à concurrence de 6,8 %.

635. – Déduction forfaitaire pour frais professionnels des salariés. La déduction est au minimum de 430 €. Le maximum est fixé à 12 305 €.

637. – Indemnités de licenciement. La fraction exonérée ne peut dépasser 238 392 € pour 2018 en cas de licenciement du salarié. Pour la révocation du dirigeant, la limite est de 119 196 €. Par ailleurs, les indemnités versées dans le cadre du congé de mobilité ainsi que les indemnités versées dans le cadre d'une rupture conventionnelle collective sont exonérées d'impôt sur le revenu.

654. – Investissement locatif. La réduction d'impôt Pinel est prorogée jusqu'en 2021. Cependant, le champ d'application du dispositif est restreint. Le régime ne s'applique que dans les zones A, A bis et B1, ainsi qu'aux communes dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense.

655 et s. – Revenus de capitaux mobiliers. Le régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers est profondément modifié pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2018. Par principe, les revenus de capitaux mobiliers sont désormais soumis à un prélèvement forfaitaire unique (PFU) – la *flat tax* – au taux de 12,8 % majoré des contributions sociales au taux de 17,2 %, soit un taux global de 30 % ; sur option, les contribuables qui estiment y avoir intérêt peuvent choisir l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

1) Le principe : l'application du prélèvement forfaitaire unique au taux de 30 % (CGI, art. 200 A, 1-A-1°)

Le champ d'application du PFU est extrêmement large puisqu'il a vocation à couvrir la plupart des revenus de capitaux mobiliers, qu'il s'agisse des dividendes ou intérêts de parts sociales, des jetons de présence, des produits de placement à revenu fixe (intérêts d'obligations, comptes courants d'associés, revenus de créances, dépôts, cautionnements...), ainsi que les revenus réputés distribués. Les revenus retirés des plans épargne logement ou comptes épargne logement ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 sont soumis au PFU.

Tel est le cas également des produits des contrats de capitalisation et d'assurance-vie attachés à des primes versées depuis le 27 septembre 2017. Seuls échappent au prélèvement les revenus des livrets réglementés (Livret A...), les revenus des titres détenus dans un PEA-PME, certains produits des contrats d'assurance-vie ainsi que les revenus exonérés distribués dans le cadre du capital-risque (sociétés de capital-risque, fonds communs de placement à risque...). Les revenus de placement qui sont pris en compte pour la détermination du résultat d'une entreprise ne sont pas davantage soumis au PFU.

Le PFU se calcule sur le montant brut des revenus au taux de 30 % se décomposant en un prélèvement fiscal de 12,8 % et des prélèvements sociaux de 17,2 %. La CSG correspondante n'est pas déductible. Pour le calcul du prélèvement, il n'est pas possible de faire état de charges ou d'abattements ; ainsi l'abattement de 40 % qui s'appliquait pour les dividendes d'actions disparaît dans le cadre du PFU.

Au plan pratique, les revenus mobiliers continuent, comme par le passé, d'être soumis au moment de leur versement au prélèvement forfaitaire obligatoire non libératoire, sauf si le contribuable en est dispensé compte tenu de son revenu fiscal de référence. Ce prélèvement est toutefois calculé au taux de 12,8 % (au lieu des taux de 21 % et 24 % applicables jusque-là) afin de s'aligner sur le taux fiscal du prélèvement forfaitaire unique. Le prélèvement forfaitaire obligatoire non libératoire s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année.

2) L'option : l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu

S'ils estiment y avoir intérêt, les contribuables peuvent renoncer au PFU et demander l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, en fonction des règles applicables jusque-là. Il faut prendre garde toutefois au fait que l'option exercée est expresse, globale et irrévocable. L'option doit être exercée chaque année lors du dépôt de la déclaration de revenus ; elle s'applique à l'ensemble des revenus entrant dans le champ d'application du PFU. L'option a pour effet de permettre l'application de l'abattement de 40 % sur les dividendes d'actions, de faire état des frais et charges engagés pour acquérir et conserver ces revenus, d'imputer sur le revenu global la fraction de la CSG qui est déductible et, le cas échéant, d'obtenir la restitution de l'excédent du prélèvement forfaitaire obligatoire non libératoire si son montant excède le montant de l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal.

659. – Produits des bons anonymes. Le régime de l'anonymat est supprimé. Par voie de conséquence, le prélèvement au taux de 60 % n'a plus lieu d'être. Les revenus correspondant à ces placements sont imposés dans les conditions de droit commun.

666. – Prélèvement forfaitaire non libératoire. Son taux est abaissé à 12,8 %.

673. – Taux d'imposition des plus-values immobilières. Compte tenu de la hausse de la CSG, les plus-values immobilières sont soumises à un prélèvement fiscal de 19 % et à des prélèvements sociaux calculés au taux de 17,2 %, soit un taux global de 36,2 %.

676. – Exonération des plus-values immobilières. Les plus-values immobilières réalisées par des particuliers ayant exercé un droit de délaissement (C. urb., art. L. 230-1) sont exonérées dans les mêmes conditions que les plus-values consécutives à une expropriation pour cause d'utilité publique.

678. – Exonération temporaire des plus-values immobilières. L'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un droit de surélévation d'un immeuble en vue de construire des locaux d'habitation est prorogée jusqu'au 31 décembre 2020. Il en est de même du régime d'exonération des plus-values constatées lors de la cession d'un immeuble à un organisme spécialisé dans le logement social.

687. – Abattement exceptionnel à caractère temporaire. Est instauré un abattement exceptionnel de 70 % sur les plus-values constatées lors de la cession d'un terrain à bâtir, d'un bien immobilier bâti ou de droits immobiliers situés en zone « tendue » (immeubles classés en zones A et A bis). Deux conditions doivent être satisfaites : d'une part, la cession doit avoir été précédée d'une promesse de vente signée avant le 31 décembre 2020 et, d'autre part, l'acquéreur doit s'engager dans l'acte d'acquisition à construire dans un délai de quatre ans un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs. L'abattement exceptionnel de 70 % s'applique après l'abattement pour durée de détention. Cet abattement est porté à 85 % si le programme immobilier prévoit que la moitié au moins de la surface de construction est dédiée à des logements sociaux ou intermédiaires.

702 et s. – Plus-values sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux. Les plus-values sur valeurs mobilières réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018 sont soumises au PFU (CGI, art. 200 A, 1-A-2°).

1) Le principe : l'application du PFU

Les plus-values réalisées par des particuliers dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé en cas de cession de droits sociaux et valeurs mobilières sont soumises par principe au PFU de 12,8 % majoré des contributions sociales de 17,2 %, soit un taux global de 30 %. Contrairement au régime en vigueur jusque-là, aucun abattement pour durée de détention n'est susceptible de s'appliquer, exception faite de l'abattement en cas de départ à la retraite du dirigeant.

2) L'option : l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu

S'ils estiment y avoir intérêt, les contribuables peuvent opter pour l'imposition des plus-values au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Comme pour les revenus de capitaux mobiliers, l'option est globale et irrévocable et est exercée chaque année au moment du dépôt de la déclaration de revenus (V. *supra*, n°s 655 et s.).

L'option a pour contrepartie la possibilité pour le contribuable cédant de bénéficier des abattements proportionnels, mais uniquement si les titres cédés ont été acquis

avant le 1^{er} janvier 2018. Dans ce cas de figure, l'abattement proportionnel de 50 % (pour les titres détenus entre deux et huit ans) ou 65 % (pour les titres détenus depuis plus de huit ans) est applicable. S'agissant des abattements proportionnels majorés, seul trouve à s'appliquer l'abattement en cas de cession de titres de PME de moins de dix ans. L'abattement proportionnel majoré au titre des cessions intrafamiliales ou au titre du départ en retraite de l'associé dirigeant est en effet supprimé (seul subsiste dans ce dernier cas l'abattement fixe de 500 000 €).

719. – L'abattement applicable aux dirigeants qui prennent leur retraite. Quel que soit le régime d'imposition des plus-values, PFU ou barème progressif, et quelle que soit la date d'acquisition des titres, les dirigeants qui prennent leur retraite et qui cèdent leur participation dans la société peuvent, jusqu'au 31 décembre 2022, bénéficier d'un abattement fixe de 500 000 € (CGI, art. 150 D ter). Il s'agit du seul véritable abattement qui subsiste de façon générale en matière de plus-values sur cession de titres. Les titres cédés doivent être détenus depuis au moins un an.

En revanche, et contrairement au régime antérieur, l'abattement fixe de 500 000 € ne peut en aucun cas se cumuler avec un abattement proportionnel. Ainsi, le dirigeant retraité qui cède des titres acquis avant 2018 a trois choix possibles : l'application de l'abattement fixe de 500 000 € et le PFU, l'application de l'abattement proportionnel (de 50 % ou 65 %) et le barème progressif ou, enfin, l'application de l'abattement fixe de 500 000 € et le barème progressif.

723. – Imposition des plus-values mobilières. La plus-value nette d'ensemble est soumise au PFU au taux global de 30 % ou, sur option, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

724. – Imputation des moins-values mobilières. Les moins-values réalisées au cours de l'année s'imputent prioritairement sur les plus-values de l'année (CGI, art. 150-0 D, 11). Si le solde est positif (plus-value nette), cette plus-value peut être compensée avec les moins-values de même nature réalisées au titre des dix années précédentes. Si le solde est négatif (moins-value nette), la moins-value est reportable sur les plus-values de même nature réalisées au titre des dix années suivantes.

732 et 733. – PEA et PEA « PME ETI ». L'instauration du PFU ne modifie pas le régime applicable au PEA et au PEA « PME ETI ».

734. – Compte PME innovation. Les sommes qui deviennent imposables dans le cadre d'un compte PME innovation sont soumises au PFU ou, sur option, au régime du barème progressif de l'impôt sur le revenu.

738. – Régime des apports cessions. Dans l'hypothèse où les titres placés sous le régime de l'apport-cession avaient fait l'objet d'échanges antérieurs ayant donné

lieu à un report d'imposition sur option du contribuable, la loi précise désormais que l'opération d'apport-cession n'a pas pour effet d'entraîner la déchéance des reports antérieurs. Par ailleurs, la loi précise que le réinvestissement du produit de la cession dans des activités commerciales doit s'entendre des activités commerciales au sens des articles 34 et 35 du Code général des impôts.

743. – Plus-values de cession de droits sociaux : règles de territorialité. Lorsque le cédant est domicilié hors de France, le taux d'imposition est de 12,8 % pour les plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018.

745. – Exit tax. Les plus-values latentes ou en report des contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France à compter du 1^{er} janvier 2018 sont soumises au PFU au taux de 12,8 % ou, sur option, au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Lorsque le contribuable demande le bénéfice du sursis de paiement, le montant des garanties à constituer est abaissé de 30 % à 12,8 %.

750. – Taxe sur les métaux précieux. Le taux de la taxe sur les métaux précieux est porté de 10 % à 11 %.

758. – Imputation des déficits agricoles. Le montant des revenus du contribuable au-delà duquel les déficits agricoles ne peuvent être imputés sur le revenu global est fixé à 108 904 €.

773. – Pensions alimentaires aux enfants majeurs. Le plafond de déductibilité pour l'imposition des revenus de 2017 est fixé à 5 795 €.

778. – PACS et fiscalité. En cas de concubinage notoire, l'IFI (V. *infra*, n^{os} 1983 et s.) est calculé sur le patrimoine immobilier du foyer. Il en est de même en matière de PACS.

780. – Étudiants de l'enseignement supérieur. La limite de déductibilité des pensions alimentaires est de 5 795 € pour l'imposition des revenus de 2017.

783. – Déclaration en ligne. Pour les revenus de 2017, la déclaration en ligne est obligatoire pour les foyers fiscaux dont le revenu fiscal de référence excède 15 000 €.

789. – Plafonnement du quotient familial. Pour l'imposition des revenus de 2017, l'avantage en impôt procuré par une demi-part supplémentaire de quotient familial est plafonné à 1 527 € (763,5 € par quart de part).

791. – Barème de l'impôt sur le revenu. Le barème de l'impôt sur le revenu pour une part de quotient familial pour l'imposition des revenus de 2017 s'établit comme suit :

FRACTION DE REVENU	TAUX
Jusqu'à 9 807 €	0 %
De 9 807 € à 27 086 €	14 %
De 27 086 € à 72 617 €	30 %
De 72 617 € à 153 783 €	41 %
Au-delà de 153 783 €	45 %

792. – Décote. Lorsque la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure à 1 569 € pour une personne seule (ou 2 585 € pour des contribuables faisant l'objet d'une imposition commune), une décote est appliquée. Elle est égale à la différence entre 1 177 € (ou 1 939 € pour un couple) et les trois quarts de cet impôt.

795. – Réfaction d'impôt en faveur des contribuables modestes. Sont concernés les contribuables dont le revenu fiscal de référence ne dépasse pas 20 705 € pour un contribuable seul (ou 41 410 € pour un contribuable marié ou pacsé). Ces limites sont majorées en fonction du quotient familial. Lorsque les conditions sont satisfaites, la réfaction est de 20 % du montant de l'impôt sur le revenu pour les contribuables dont le revenu est inférieur à 18 685 € pour la première part de quotient familial, limite portée à 37 370 € pour les contribuables mariés ou les partenaires pacsés.

807. – Prélèvement à la source. Le prélèvement à la source dont le principe avait été adopté dans la loi de finances pour 2017 aurait dû entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2018. Toutefois, un moratoire d'un an a été décidé (Ord. n° 2017-1390, 22 sept. 2017). Le dispositif entrera donc en vigueur au 1^{er} janvier 2019. Le législateur a procédé à quelques ajustements techniques. Ainsi, les rémunérations des dirigeants qui relèvent de l'article 62 du Code général des impôts, des agents d'assurance et des écrivains, compositeurs et artistes sont soumis au même régime que les travailleurs indépendants (régime de l'acompte) et non au régime de la retenue à la source. En outre, les sanctions applicables aux collecteurs de la retenue à la source (autrement dit les employeurs) qui auraient diffusé des informations confidentielles sur les taux de prélèvement communiqués à l'administration ou qui auraient été défaillants dans leurs obligations vis-à-vis de l'administration (non-communication des taux de retenue à la source ou défaut de reversement de la retenue) sont allégées.

814. – Application du taux par défaut. La possibilité de demander l'application d'un taux neutre, dit « taux par défaut » est simplifiée pour les salariés à temps partiel. Le taux est déterminé par référence à la périodicité usuelle de versement et non en fonction de la période de travail effective.

816. – Année de transition : année blanche. Plusieurs mesures techniques ont été adoptées pour éviter des effets d'aubaine au titre de l'année de transition, dite « année blanche » (revenus de 2018). Il en est ainsi en matière de déduction des charges des revenus fonciers ou encore des versements au titre de l'épargne retraite (PERP...). Pour le reste, l'impôt dû au titre des revenus non exceptionnels perçus en 2018 sera annulé par l'application d'un crédit d'impôt tandis que les revenus exceptionnels perçus en 2018 seront imposés en 2019 selon les modalités habituelles. L'employeur aura la possibilité de déposer un rescrit quant au traitement fiscal des revenus perçus au titre de l'année de transition.

837. – Prélèvement à la source des profits immobiliers et plus-values de cession des non-résidents. Le taux du prélèvement de 33,33 % applicable aux profits immobiliers visés à l'article 35 du Code général des impôts est abaissé progressivement. Il sera de 31 % en 2019 pour atteindre 25 % en 2022.

Les plus-values de cession ou de rachat de droits sociaux réalisées par des non-résidents sont soumises pour leur part à un prélèvement de 12,8 % à compter du 1^{er} janvier 2018.

850. – Taux de la CSG pour les salariés. Le taux de la CSG est porté à 9,2 % pour les salariés.

851. – CSG déductible. La CSG est déductible à concurrence de 6,8 % pour les revenus d'activité.

853. – Taux de la CSG pour les retraités et les chômeurs. Le taux de la CSG est porté de 6,6 % à 8,3 % pour les retraités. Pour les chômeurs, le taux de la CSG demeure inchangé à 6,6 %.

854. – Contributions sociales sur les revenus du patrimoine et les gains en capital. Les contributions sociales sur les revenus du patrimoine s'établissent désormais de la manière suivante :

CSG.....	9,9 %
CRDS	0,5 %
Prélèvement social	4,5 %
Contribution additionnelle au prélèvement social	0,3 %
Prélèvement de solidarité	2,0 %
Total	17,2 %

855. – Taux d'imposition des plus-values. Le prélèvement sur les revenus du patrimoine et les gains en capital est de 17,2 %. Pour l'imposition des plus-values professionnelles des entreprises ou des plus-values mobilières des particuliers, le taux global du prélèvement est de 30 % (12,8 % d'imposition et 17,2 % de contributions sociales).

Les plus-values immobilières des particuliers sont soumises aux contributions sociales au taux de 17,2 %, soit un prélèvement global de 36,2 %.

856. – CSG déductible sur les revenus du patrimoine et les produits de placement. La CSG est déductible du revenu global à hauteur de 6,8 % mais uniquement lorsque les revenus ont été imposés selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu. La CSG applicable aux revenus soumis au PFU n'est pas déductible.

910. – Déclaration à la charge des sociétés de personnes donnant des immeubles en location. Les sociétés de personnes qui ont pour objet la gestion de leur propre patrimoine et qui, donnant des immeubles en location, sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (locations non meublées, locations d'immeubles équipés, location de terrains nus) doivent souscrire une déclaration n° 2072. Lorsque certaines conditions sont remplies, cette déclaration doit être souscrite par voie électronique.

981 et s. – Réduction du domaine d'application de la limitation de la déductibilité des charges financières liées à l'acquisition de titres de participation (« amendement Carrez »). Afin de mettre la loi en conformité avec le droit de l'Union européenne, le dispositif anti-abus limitant la déductibilité des charges financières liées à l'acquisition par une filiale française de titres de participation d'une société étrangère (CGI, art. 209, IX) ne s'applique plus lorsque la société contrôlant effectivement la société étrangère dont les titres sont acquis est établie dans l'EEE (UE, Norvège, Islande et Liechtenstein). Ainsi, la limitation de la déductibilité des charges financières ne s'applique qu'aux acquisitions de titres d'une société contrôlée par une société établie dans un État tiers à l'EEE.

1024. – Prorogation et aménagement du taux réduit d'IS sur les plus-values de cession d'immeubles professionnels en vue de leur transformation en logement. Ce régime de faveur est prorogé jusqu'en 2020 et étendu.

1042 et s. – Baisse programmée du taux de l'IS. Le taux de l'IS est ramené progressivement de 33,1/3 % à 25 % pour toutes les sociétés au 1^{er} janvier 2022. La réduction du taux est aménagée à compter du 1^{er} janvier 2019.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, il faut distinguer deux catégories de sociétés :

- pour les sociétés entrant dans le champ d'application du taux réduit de 15 % (CA inférieur à 7 630 000), le taux est de 15 % jusqu'à 38 120 € de CA, de 28 % entre 38 120 € et 500 000 € de CA et de 31 % au-delà ;
- pour les autres sociétés, le taux est de 28 % jusqu'à 500 000 € de CA et de 31 % au-delà.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020, le taux est de 28 %, sous réserve de l'application du taux allégé de 15 % pour les PME.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, le taux est de 26,5 %, sous réserve de l'application du taux allégé de 15 % pour les PME.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, le taux est de 25 %, sous réserve de l'application du taux allégé de 15 % pour les PME.

1052. – Suppression de la contribution de 3 % sur les revenus distribués. Parachevant l'œuvre de démolition initiée par la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil constitutionnel a jugé que la contribution de 3 % sur les dividendes était inconstitutionnelle (Cons. const., 8 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI : Dr. fisc.* 2017, n° 41, comm. 501, note N. Jacquot et P. Mispelon). Le législateur a tiré les conséquences de cette décision en abrogeant la contribution de 3 % à compter du 1^{er} janvier 2018.

1052-1. – Création de deux contributions exceptionnelles assises sur l'IS. Le Conseil constitutionnel n'ayant pas limité dans le temps les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité de la taxe de 3 % (*V. supra*, n° 1052), elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement au 8 octobre 2017, et notamment aux distributions antérieures au 1^{er} janvier 2018. Ceci aboutit à mettre à la charge de l'État un montant de remboursement de près de 10 milliards d'euros (intérêts moratoires compris), risquant de mettre la France en délicatesse avec les règles européennes d'encadrement des déficits.

Afin de compenser partiellement le coût de ces remboursements ont été instaurées deux contributions assises sur l'IS dû sur le résultat de l'exercice clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018 :

- une contribution exceptionnelle de 15 % de l'IS à la charge des sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros (ce qui concerne 320 entreprises) ; soit un taux effectif d'imposition de 39,2 % (en tenant compte de la contribution sociale sur l'IS) ;
- une contribution additionnelle à la contribution exceptionnelle, s'ajoutant donc à cette dernière, de 15 % de l'IS à la charge des sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 3 milliards d'euros (ce qui concerne 110 entreprises) ; soit un taux effectif d'imposition de 44,4 % (en tenant compte de la contribution sociale sur l'IS).

Le Conseil constitutionnel a jugé que ces deux contributions exceptionnelles et temporaires ne portaient pas une atteinte excessive aux principes d'égalité devant l'impôt et d'égalité devant les charges publiques (Cons. const., 29 nov. 2017, n° 2017-755 DC) ; en effet, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises en créant une sorte de progressivité de l'IS. À cet égard, le critère du montant du chiffre d'affaires, qui est objectif et rationnel, caractérise une différence de situation entre les redevables de l'IS de nature à justifier une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi.

1218. – Exclusion des charges déductibles des impôts étrangers prélevés conformément à une convention fiscale. Au rebours de la jurisprudence du Conseil d'État, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2017, la déduction de l'impôt acquitté dans un État étranger conformément à une convention fiscale internationale est interdite, que cette convention exclue ou non expressément une telle déduction.

1266 et s. – Modification du régime fiscal et social des attributions d'actions gratuites. Suite à l'instauration du prélèvement forfaitaire unique (V. *supra*, n^{os} 655 et s.), le régime fiscal des attributions d'actions gratuites est modifié s'agissant de la fraction du gain d'acquisition inférieure à 300 000 € : le gain continue d'être soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, mais les abattements pour durée de détention sont remplacés par un abattement spécifique de 50 % ; l'abattement de 500 000 € applicable aux dirigeants partant à la retraite continue à s'appliquer.

Par ailleurs, le taux de la cotisation patronale est ramené à 20 % (au lieu de 30 %).

1269. – Aménagement du régime des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE). Pour tenir compte de l'instauration du prélèvement forfaitaire unique (PFU) (V. *supra*, n^{os} 655 et s.), le régime fiscal des gains de cession réalisés lors de l'attribution d'un BSPCE est aménagé à compter du 1^{er} janvier 2018 (CGI, art. 163 bis G, I) :

- *lorsque la condition d'exercice de l'activité pendant trois ans est respectée*, les gains sont imposés selon les règles applicables aux plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers, au taux forfaitaire de 12,8 % ; toutefois, le contribuable peut opter pour l'imposition au barème progressif de ces gains comme de l'ensemble de ses autres revenus mobiliers ; quelles que soient les modalités d'imposition, les gains peuvent bénéficier de l'abattement fixe de 500 000 € (CGI, art. 150-0 D ter) ;

- *lorsque la condition d'exercice de l'activité pendant trois ans n'est pas respectée*, les gains sont imposés selon les règles applicables aux plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers, au taux forfaitaire majoré de 30 % ; le gain est alors exclu du champ de l'abattement fixe.

1289. – Aménagement de la retenue à la source applicable aux bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE). Lorsque le contribuable est domicilié fiscalement hors de France, une retenue libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique au taux de 12,8 % lorsque l'activité a été exercée depuis au moins trois ans et de 30 % dans le cas contraire.

1349. – Refonte du contenu de la documentation sur les prix de transfert. La documentation sur les prix de transfert, qui doit être produite à l'occasion d'une vérification de comptabilité par les plus grandes entreprises, est refondue, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018, afin d'être alignée sur le standard international prévu par l'action 13 des travaux BEPS (LPF, art. L. 13 AA). Le document doit comporter deux parties :

- un fichier principal (*master file*), qui donne une vue d'ensemble des activités du groupe avec des indications sur la politique globale en matière de prix de transfert, ainsi que la répartition des bénéfices et des activités au niveau mondial, en mettant notamment l'accent sur les actifs incorporels, les activités financières interentreprises et la situation financière et fiscale ;

– un fichier local (*local file*), qui donne des informations plus précises sur les transactions intragroupe effectuées par l'entité locale (analyse de comparabilité, informations financières, choix des méthodes retenues...).

1391. – Modification de l'article 123 bis. Lorsqu'une personne fiscalement domiciliée en France détient, directement ou indirectement, 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France qui est soumise à un régime fiscal privilégié et lorsque l'actif ou les biens de cette entité sont principalement constitués de valeurs mobilières, créances, dépôts ou comptes courants, les bénéfices de cette entité sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable entre les mains de la personne physique, à hauteur de sa participation dans l'entité (CGI, art. 123 bis).

Cette présomption comporte toutefois une clause de sauvegarde, qui oblige l'administration, pour pouvoir faire jouer la présomption, à établir que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des titres est constitutive d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française. Le Conseil constitutionnel avait estimé, dans une décision du 1^{er} mars 2017, qu'en réservant le jeu de cette clause de sauvegarde au seul cas où l'entité est établie dans un État de l'UE, le législateur avait porté une atteinte excessive au principe d'égalité devant les charges publiques.

Le législateur en a tiré les conséquences en distinguant deux zones géographiques. L'administration supporte la charge de la preuve lorsque l'entité est établie dans un État membre de l'UE, mais également un État ayant conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement. En cas d'implantation dans un ETNC, la charge de la preuve repose sur le contribuable domicilié en France, qui doit démontrer que la détention des titres ou droits dans l'entité a un objet autre que la localisation des bénéfices et des revenus dans un pays à fiscalité privilégiée.

1392. – Déclaration électronique de la taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles. La déclaration doit être souscrite par voie électronique.

1564. – Taux réduit de TVA de 5,5 %. Les tests de dépistage du SIDA sont soumis à la TVA au taux réduit de 5,5 % jusqu'au 31 décembre 2018 (CGI, art. 278-0 bis, K). Bénéficient également du taux réduit de 5,5 % les droits d'entrée dans les parcs zoologiques (CGI, art. 278-0 bis, L).

1567. – Taux réduit de TVA de 2,1 %. Le taux réduit de TVA de 2,1 % appliqué par la France à la presse en ligne est contraire au droit de l'Union européenne. La mise en demeure d'y mettre fin par la Commission européenne est cependant restée sans suite dans l'attente de la modification de la directive TVA. Cette modification, qui suppose l'unanimité des États membres, est actuellement bloquée par la République tchèque.

1582. – Restriction du domaine de l'obligation de certification des logiciels de comptabilité et de gestion ainsi que des logiciels de caisse. L'obligation de certification, qui entre en vigueur au 1^{er} janvier 2018, est recentrée sur les seuls logiciels de caisse et s'impose uniquement aux assujettis pour lesquels existe un risque de fraude à la TVA (CGI, art. 286, I, 3^o bis) ; sont ainsi dispensés de cette certification les assujettis exonérés ou ceux qui effectuent exclusivement des opérations avec des professionnels, pour lesquelles une facture est obligatoirement émise.

1850. – Calcul de la CVAE dans les groupes de sociétés. Pour lutter contre le fractionnement artificiel du chiffre d'affaires d'un groupe en vue d'échapper à la CVAE, un mécanisme de consolidation du chiffre d'affaires avait été mis en place au sein des groupes intégrés fiscalement lorsque le chiffre d'affaires global du groupe est supérieur à 7 630 000 €. Cette disposition a été censurée par le Conseil constitutionnel, car elle conduisait à imposer plus lourdement les sociétés faisant partie d'un groupe fiscalement intégré (Cons. const., 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC : Dr. fisc. 2017, n° 26, comm. 375). Nouvelle victoire à la Pyrrhus des contribuables, pour mettre fin à cette rupture d'égalité, le législateur a étendu le mécanisme de consolidation à tous les groupes, qu'ils aient ou non opté pour l'intégration fiscale, dès lors que la société qui en est membre remplit les conditions légales de participation pour être membre d'une intégration fiscale (CGI, art. 1586 quater, I bis).

1852. – Révision des valeurs locatives des locaux professionnels. La révision des valeurs locatives des locaux professionnels, sur lesquelles sont assises les taxes foncières et la cotisation foncière des entreprises, est codifiée dans le Code général des impôts. Le nouveau système d'évaluation repose sur une grille tarifaire mise à jour annuellement en fonction de l'évolution des loyers constatée pour des locaux de la même catégorie situés dans le même secteur géographique.

1855. – Dégrèvement de la taxe d'habitation sur la résidence principale. À compter de 2018, un nouveau dégrèvement de taxe d'habitation s'ajoute aux exonérations existantes, permettant aux foyers disposant de ressources ne dépassant pas certaines limites d'être dispensés du paiement de la taxe d'habitation au titre de leur résidence principale en 2020, ce qui concerne près de 80 % des foyers.

Sont concernés les foyers dont les revenus :

- n'excèdent pas 28 000 € de revenu fiscal de référence pour une part ;
- majorés de 8 500 € pour les deux demi-parts suivantes, soit 45 000 € pour un couple ;
- puis 6 000 € par demi-part supplémentaire.

Les foyers concernés bénéficieront d'un dégrèvement de 30 % de leur cotisation de taxe d'habitation en 2018, de 65 % en 2019 et de 100 % en 2020.

1983 et s. – Suppression de l'ISF et remplacement par l'impôt sur la fortune immobilière. À compter du 1^{er} janvier 2018, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est abrogé pour être remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Ce nouvel

impôt a une assiette beaucoup plus étroite que l'ISF puisque ne sont imposables que les immeubles et droits immobiliers détenus par le foyer fiscal, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une société. Le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution la quasi-totalité des nouvelles règles (Cons. const., 28 déc. 2017, n° 2017-758 DC, *Loi de finances pour 2018*, § 33 à 87).

1) Champ d'application

a) Personnes redevables

L'IFI ne concerne que les personnes physiques. L'imposition est établie au niveau du foyer fiscal, qui comprend les conjoints, les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, les concubins notoire, ainsi que leurs enfants mineurs lorsque les parents ont l'administration légale des biens ; toutes ces personnes font l'objet d'une imposition commune (CGI, art. 964). Par exception, sont imposés séparément, d'une part, les époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit et, d'autre part, les époux en instance de séparation de corps ou de divorce autorisés à avoir des résidences séparées.

b) Règles de territorialité

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales, il faut distinguer selon que les contribuables sont ou non domiciliés fiscalement en France au sens de l'article 4 b du Code général des impôts.

Les contribuables domiciliés en France sont imposables à raison de leurs actifs immobiliers situés en France et hors de France ; pour éviter tout phénomène de double imposition, ils peuvent imputer sur l'impôt dû en France les impôts sur la fortune acquittés à l'étranger à raison des biens situés à l'étranger (CGI, art. 980). Toutefois, ce qui témoigne du régime fiscal favorable réservé aux impatriés, les personnes qui transfèrent leur domicile fiscal en France après avoir été fiscalement domiciliées à l'étranger pendant les cinq années civiles précédentes ne sont imposables que sur leurs biens situés en France, cela pendant cinq ans.

Les contribuables non domiciliés en France ne sont imposables qu'à raison des biens imposables situés en France (CGI, art. 964, 2°). Les personnes possédant des actifs imposables situés en France sans y avoir leur domicile fiscal peuvent être invitées par le service des impôts à désigner un représentant fiscal en France (CGI, art. 983).

2) Règles de détermination de l'assiette

a) Règles générales

La loi a reconduit certaines exonérations : biens professionnels, bois et forêts, biens ruraux (CGI, art. 975 et 976).

Pour le reste, l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière est constituée par la valeur nette, au jour du fait générateur de l'impôt, à savoir le 1^{er} janvier de l'année, des immeubles et droits immobiliers dont sont propriétaires, directement ou indirectement, les membres du foyer fiscal. Le législateur a en effet souhaité préserver la neutralité fiscale des différents modes de détention des actifs immobiliers, directement ou par l'intermédiaire d'une société.

S'agissant des biens ou droits immobiliers détenus directement, en l'absence de définition particulière dans le Code général des impôts, il convient de se référer aux définitions du droit civil (C. civ., art. 517 et s.).

S'agissant des immeubles et droits immobiliers détenus indirectement, sont comprises dans l'assiette de l'IFI les parts ou actions de sociétés à hauteur de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits immobiliers dont ces dernières sont propriétaires. Il convient donc de calculer un ratio, ou dit autrement un coefficient de taxation, correspondant à la valeur réelle des actifs immobiliers imposables détenus directement ou indirectement par la société sur la valeur réelle de l'ensemble des actifs sociaux :

Valeur des parts ou actions de la société $\times$ (Valeur réelle des actifs immobiliers imposables détenus directement ou indirectement / Valeur de l'ensemble des actifs sociaux).

Prenons l'exemple d'une société, détenue à 100 % par un contribuable, qui est propriétaire d'un immeuble d'une valeur de 10 M€ tandis que les autres actifs ont une valeur de 70 M€. Le passif admis en déduction est de 50.

La valeur de la participation est de : $(10 + 70) - 50 = 30$.

La valeur de la participation à comprendre dans l'assiette de l'IFI est de : $30 \times 10/80 = 3,75$ M€.

Le législateur a prévu deux séries d'exclusions.

La première série d'exclusions vise à tenir compte de la *situation particulière des associés minoritaires*. Sont exclues de l'assiette de l'IFI les parts ou actions de sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dont le redevable détient, directement ou indirectement, seul ou conjointement avec les autres personnes de son foyer, moins de 10 % du capital et des droits de vote (CGI, art. 965, 2°) ; cette tolérance ne s'applique pas aux biens et droits immobiliers détenus directement par une société que le contribuable contrôle, seul ou avec les membres du foyer fiscal, au sens de l'article 150-0 B ter, III, 2° du Code général des impôts. Afin de tenir compte des difficultés pratiques auxquelles peuvent être confrontés les associés minoritaires pour déterminer la valeur imposable de leurs titres, aucun rehaussement n'est effectué à l'encontre du redevable de bonne foi pouvant démontrer qu'il n'était pas en mesure de disposer des informations nécessaires pour estimer la fraction de la valeur des parts ou actions représentative de l'immobilier dont est propriétaire la société détenue (CGI, art. 965, 3°). Une exclusion identique est prévue pour les investissements réalisés dans un organisme de placement collectif (CGI, art. 972 bis). De la même façon, ne sont pas comprises dans l'assiette de l'IFI les actions de sociétés de SIIC lorsque le redevable détient, directement ou indirectement, seul ou conjointement avec les autres membres de son foyer, moins de 5 % du capital et des droits de vote de la société (CGI, art. 972 ter).

La seconde série d'exclusions vise l'hypothèse dans laquelle les actifs immobiliers sont *affectés à une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale*, exercée par la société elle-même (CGI, art. 965, 2°, a) ou par une autre société détenue

majoritairement par le contribuable (CGI, art. 965, 2°, b), ce qui permet de neutraliser les mises à disposition intragroupe d'actifs immobiliers imposables.

La loi précise la définition de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (CGI, art. 966) : est exclu l'exercice par une société ou un organisme d'une activité de gestion de son propre patrimoine immobilier ; sont en revanche considérées comme des activités commerciales les activités mentionnées aux articles 34 et 35 du Code général des impôts, sous réserve de l'exclusion précitée des activités de gestion de patrimoine immobilier ; sont également considérées comme des activités commerciales les activités de sociétés qui, outre la gestion d'un portefeuille-titres, participent activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, ce qui renvoie à la notion de holding animatrice de groupe.

b) Règles particulières

Aux règles générales de détermination de la composition de l'assiette s'ajoutent des règles particulières.

S'agissant des biens grevés d'un droit d'usufruit, d'un droit d'usage ou d'un droit d'habitation accordé à titre personnel, est reconduit le principe d'imposition de la valeur en pleine propriété des actifs immobiliers entre les mains de l'usufruitier ou du titulaire du droit (CGI, art. 968). Par exception, les actifs grevés d'un usufruit ou d'un droit d'usage ou d'habitation sont compris respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier ou du nu-propriétaire suivant les proportions fixées par le barème de l'article 669 du Code général des impôts (CGI, art. 968) : sont visés certains usufruits légaux (mais pas conventionnels) au bénéfice du conjoint survivant ; le démembrement de propriété résultant de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, le droit d'usage ou d'habitation lorsque l'acquéreur n'est pas un héritier, légataire ou donataire du redevable ou leurs descendants ; l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation réservé par le donateur d'un bien au profit de l'État, d'une collectivité publique, d'un établissement public national à caractère administratif ou d'une association reconnue d'utilité publique.

Les immeubles faisant l'objet d'une tontine, qui est un contrat d'acquisition en commun selon lequel la part du ou des premiers décédés accroît celle des survivants, sont inclus dans le patrimoine de chacun des contractants au prorata des sommes investies par chacun des survivants dans le contrat (CGI, art. 968 bis).

Les immeubles affectés à un patrimoine fiduciaire ou à un trust sont compris dans le patrimoine du constituant pour leur valeur vénale nette (CGI, art. 969 et 970). L'imposition ne concerne toutefois pas les immeubles affectés à des trusts « caritatifs », qui sont soumis à un prélèvement spécifique (CGI, art. 990 J).

Les droits afférents à un contrat de crédit-bail, de même que ceux afférents à un contrat de location-accession portant sur des biens imposables, sont compris dans le patrimoine du preneur ou de l'accédant (CGI, art. 971, I et II). Afin de tenir compte de ces contrats, dans lesquels la propriété du bien n'est susceptible d'être acquise qu'à l'issue de l'opération, le texte prévoit que la valeur des biens n'entre dans l'assiette de IFI qu'après

déduction du montant des loyers ou redevances ou du montant de l'option d'achat restant à courir jusqu'au terme du contrat.

La valeur de rachat d'un *contrat d'assurance rachetable* ou d'un *contrat de capitalisation exprimé en unités de compte* est incluse dans le patrimoine du souscripteur à hauteur de la fraction de sa valeur représentative des actifs immobiliers imposables (CGI, art. 972). Le législateur a ainsi entendu que les personnes qui recueillent le produit des actifs immobiliers constituant le sous-jacent des unités de compte du contrat d'assurance-vie ou de capitalisation soient traitées de la même manière que celles percevant les fruits de parts de sociétés immobilières.

3) Règles d'évaluation de l'assiette

a) Évaluation de l'actif

Règles générales. La valeur des biens composant l'actif est déterminée par renvoi aux règles des droits de mutation par décès. Doit donc être déclarée la valeur vénale réelle des biens au jour du fait générateur, à savoir le 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 973).

Règles particulières. Plusieurs règles particulières d'évaluation trouvent à s'appliquer.

D'abord, comme en matière d'ISF, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire ; en cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement ; la règle ne joue pas lorsque la résidence principale est détenue par le biais d'une société.

Ensuite, les valeurs mobilières cotées sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition.

Enfin, pour déterminer la valeur de titres sociaux, laquelle dépend de la valeur de la société, il faut tenir compte du passif social. À cet égard, la loi institue une clause anti-abus spéciale par laquelle certaines dettes contractées par la société sont présumées abusives eu égard à leur objet ou à la personne du prêteur ; par suite, elles ne peuvent pas être prises en compte pour la valorisation des titres sociaux, sauf au contribuable à démontrer que le prêt n'a pas été contracté par la société dans un objectif principalement fiscal. Sont visées les dettes contractées par la société :

- pour l'acquisition d'un actif imposable auprès du redevable ou d'un membre de son foyer fiscal qui contrôle la société (« vente à soi-même ») ; tel est le cas lorsqu'un contribuable (ou un membre de son foyer fiscal) cède un actif imposable à une société qu'il contrôle tout en accordant un prêt à la société pour financer l'acquisition (CGI, art. 973, II, 1^o) ;

- pour l'acquisition d'un actif imposable auprès du redevable ou d'un membre de son foyer fiscal, ou pour le financement des dépenses afférentes à un tel actif, s'il est associé de la société ; aucune condition de contrôle de la société par le cédant n'est ici posée ; la dette n'est écartée qu'à proportion de la participation du cédant au capital de la société (CGI, art. 973, II, 2^o) ;

- pour l'acquisition d'un actif imposable auprès d'une société contrôlée, directement ou par l'intermédiaire de plusieurs sociétés interposées, par le redevable ou un

membre de son groupe familial, ou pour le financement des dépenses afférentes à un tel actif ; là aussi, l'exclusion de la dette ne joue qu'à proportion de la participation au capital de la société (CGI, art. 973, II, 4°) ;

– est enfin exclue la prise en compte des dettes contractées directement ou indirectement par une société auprès d'un membre du groupe familial d'un redevable (autre que son conjoint et ses enfants mineurs) pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses afférentes à un tel actif ; l'exclusion de la dette ne joue qu'à proportion de la participation au capital de la société (CGI, art. 973, II, 3°) ; pour obtenir la déduction de la dette, le contribuable doit justifier du caractère normal des conditions du prêt (par ex., terme des échéances, montant), ainsi que du caractère effectif des remboursements.

b) Évaluation du passif

Règles générales. Peuvent être déduites les dettes afférentes à des actifs imposables limitativement énumérées par la loi : les dettes doivent exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, avoir été contractées par le redevable et avoir été effectivement supportées par lui. Les dettes sont déductibles à proportion de la fraction de la valeur imposable du bien auquel elle se rapporte (CGI, art. 974, I) :

- dépenses d'acquisition de biens ou droits immobiliers ;
- dépenses de réparation et d'entretien ;
- dépenses d'amélioration, de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;
- impositions, autres que celles incombant normalement à l'occupant, dues à raison des immeubles, telles la taxe foncière ou l'IFI ; il est en revanche impossible de déduire les impositions afférentes aux revenus dégagés par les actifs imposables, par exemple l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus locatifs ;
- dépenses d'acquisition des parts ou actions imposables, au prorata de leur valeur imposable.

Règles particulières. Afin de prévenir d'éventuels abus, des règles particulières sont posées pour certains prêts.

Pour les prêts *in fine*, dans lesquels le remboursement de l'intégralité du capital intervient au terme du contrat, les dettes sont déduites de façon linéaire sur la durée du prêt ; pour les prêts conclus pour une durée indéterminée, les dettes sont déduites sur une période de vingt ans (CGI, art. 974, II).

Certaines dettes contractées par le contribuable sont interdites de déduction, sans possibilité de preuve contraire (CGI, art. 974, II). Il s'agit des mêmes dettes que celles contractées par la société s'agissant de déterminer la valeur des droits sociaux (*V. supra*).

Est enfin institué un dispositif spécial de plafonnement de la déduction des dettes lorsque l'importance du patrimoine comme de l'endettement peut laisser craindre qu'il s'agit d'une simple manœuvre d'optimisation fiscale. Ainsi, lorsque la valeur vénale du patrimoine taxable excède 5 M€, et que le montant total des dettes admises en déduction excède 60 % de cette valeur, le montant des dettes excédant ce seuil n'est admis en déduction qu'à hauteur de 50 % . Il s'agit d'une présomption simple d'abus que le contribuable peut renverser en démontrant que la dette n'a pas été contractée dans un objectif principalement fiscal (CGI, art. 974, IV).

EXEMPLE

Un contribuable est propriétaire de biens immobiliers taxables d'une valeur brute de 10 M€ ; il a contracté des dettes pour leur acquisition d'un montant de 7 M€, représentant donc plus de 60 % de la valeur des biens (6 M€). L'excédent de 1 M€ n'est déductible qu'à hauteur de 50 %, soit 500 000 €. Le montant des dettes déductibles est plafonné à 6,5 M€.

4) Calcul de l'impôt

L'IFI reprend à la fois le barème et le système de décote de l'ISF. Le tarif de l'impôt est le suivant (CGI, art. 977) :

FRACTION DE LA VALEUR NETTE TAXABLE DU PATRIMOINE	TARIF APPLICABLE (EN %)
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000	0,70
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,50

Pour les redevables dont le patrimoine imposable a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif ci-dessus est réduit d'une somme égale à :

$17\,500\,€ - 1,25\% \times P$, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.

Seule a été maintenue la réduction d'impôt pour dons à un organisme d'intérêt général (CGI, art. 978).

Le mécanisme de plafonnement de l'ISF est reconduit à l'identique pour l'IFI (CGI, art. 979), de même que la clause anti-abus concernant les holdings de type *cash box* instaurée par la loi de finances pour 2017 afin de lutter contre le détournement des règles du plafonnement.

5) Déclaration, paiement et contrôle*a) Déclaration*

Contrairement à l'ISF, l'IFI ne fait pas l'objet d'une déclaration spécifique (CGI, art. 982). Les redevables mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable des actifs imposables sur la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu, en joignant à celle-ci des annexes. Les conjoints et les partenaires liés par un PACS signent conjointement leur déclaration, sauf lorsqu'ils font l'objet d'une imposition séparée. Aucune signature conjointe n'est en revanche prévue pour les concubins notoires ; la valeur brute et la

valeur nette taxable des actifs imposables des concubins notoires sont donc portées sur la déclaration de l'un ou l'autre des concubins. Un décret doit venir préciser ces modalités déclaratives, et notamment les obligations incombant aux redevables et aux sociétés ou organismes dont les parts figurent dans l'assiette imposable du redevable.

b) Paiement

Conséquence du choix d'intégrer la déclaration de l'IFI à celle de l'impôt sur le revenu, l'IFI est recouvré selon les modalités prévues pour l'impôt sur le revenu et acquitté dans les mêmes conditions et sous les mêmes sûretés, privilèges, garanties et sanctions que l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1679 ter).

c) Contrôle

L'IFI est contrôlé comme les droits d'enregistrement, le contentieux relevant de la compétence des tribunaux judiciaires.

2082. – Mise en société de l'entreprise individuelle. Lorsque la société est soumise à l'IS, les bénéfices qui sont distribués sous forme de dividendes à l'associé personne physique supportent le PFU au taux de 30 % (12,8 % + 17,2 %) ou, sur option, l'impôt sur le revenu au barème progressif avec abattement de 40 %, majoré des contributions sociales au taux de 17,2 %.

2100. – Taux d'imposition des plus-values à long terme. Les plus-values à long terme sont imposées au taux global de 30 % (12,8 % + 17,2 %).

2121. – Application du régime de l'exploitant retraité. Les contributions sociales sont dues au taux de 17,2 %.

2123. – Transmission à titre gratuit de l'entreprise individuelle. La plus-value à long terme est imposée au taux global de 30 % (contributions sociales comprises).

2175. – Réduction d'impôt pour souscription au capital d'une PME. Le taux de la réduction d'impôt est porté à 25 % pour les souscriptions réalisées jusqu'au 31 décembre 2018.

2205. – L'application du régime des plus-values de particuliers. Les plus-values sont en principe soumises au PFU au taux global de 30 %. Sur option, elles peuvent être soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu avec abattement pour durée de détention si la cession porte sur des titres acquis avant le 1^{er} janvier 2018. Quel que soit le régime retenu, si la cession est réalisée à l'occasion du départ en retraite de l'associé cédant, un abattement fixe de 500 000 € est applicable (V. *supra*, n° 702).

2303. – Clause anti-abus et rescrit. La définition des opérations de restructuration pouvant bénéficier du régime spécial des fusions (CGI, art. 210-0 A) est complétée par l'introduction dans la loi fiscale d'une clause anti-abus. Le texte prévoit que ne peuvent bénéficier de ce régime les opérations qui ont comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. Sont en particulier visées les opérations n'étant pas effectuées pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des sociétés participant à l'opération. Afin de sécuriser les opérations qu'elles réalisent, l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales introduit une nouvelle procédure de rescrit spécifiquement dédiée aux opérations de restructurations. Par cette procédure, les entreprises qui participent à des opérations de fusions, scissions ou apports partiels d'actifs pourront interroger l'administration fiscale pour s'assurer que l'opération projetée n'est pas exposée à la mise en œuvre de la clause anti-abus. L'administration dispose d'un délai de six mois pour répondre sur la base d'une présentation écrite, précise et complète de l'opération par la société. La demande est nécessairement préalable (LPF, art. L. 80 B, 9°).

2333. – Fusions transfrontalières. Les opérations de restructurations transfrontalières étaient jusque-là soumises à une procédure d'agrément préalable prévue par l'article 210 C, 2 du Code général des impôts. Cette procédure a été jugée non conforme au droit de l'Union européenne par une décision de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 mars 2017 (CJUE, 1^{re} ch., 8 mars 2017, aff. C-14/16, *Euro Park Service : Dr. fisc.* 2017, n° 20, comm. 306, note N. de Boynes). Cette disposition est en effet contraire à la liberté d'établissement et à l'article 15, 1-a de la directive Fusions n° 2009/133 du 19 octobre 2009. Le législateur en a tiré les conséquences en supprimant la procédure d'agrément préalable lorsque les éléments apportés sont rattachés à un établissement stable en France de la personne morale étrangère. Cette condition s'accompagne de l'obligation pour la société apporteuse de souscrire une déclaration spéciale devant permettre à l'administration d'apprécier les motifs et conséquences de l'opération.

2340. – Définition des apports partiels d'actifs. L'article 210-0 A du Code général des impôts donne la définition des opérations susceptibles de bénéficier du régime fiscal de faveur des fusions. Ce texte ne comportait pas jusqu'à présent de définition des apports partiels d'actifs. La seconde loi de finances rectificative pour 2018 vient compléter le texte en introduisant dans la loi une définition qui reprend la définition figurant dans la directive fusions. Les apports partiels d'actifs sont définis comme étant « les opérations par lesquelles une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches complètes de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport ».

2344. – Application de plein droit du régime de faveur des fusions aux opérations d'apport partiel d'actif. Les opérations d'apport partiel d'actif qui portent sur une branche complète et autonome d'activité pouvaient jusqu'alors bénéficier de plein

droit du régime fiscal de faveur des fusions si la société apporteuse prenait l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant une durée au moins égale à trois ans. Cette condition de conservation des titres pendant trois ans est supprimée. La suppression s'étend également aux opérations d'apport partiel d'actif qui portent sur des éléments assimilés à une branche complète et autonome d'activité, autrement dit des apports de participations (V. *infra*, n° 2355). En revanche, la condition tenant aux modalités de calcul des plus-values de cession ultérieure des titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient dans les écritures de la société apporteuse demeure inchangée.

2347. – Application sur agrément du régime de faveur des fusions aux apports d'apports partiels d'actif. Les opérations d'apport partiel d'actif qui ne peuvent pas bénéficier de plein droit du régime de faveur des fusions parce qu'elles ne portent pas sur une branche complète et autonome d'activité ou un élément assimilé à une branche complète et autonome d'activité, restent soumises à l'engagement de conservation pendant trois ans des titres reçus en contrepartie de l'apport.

2348. – Conditions d'obtention de l'agrément administratif. La rédaction de l'article 210 B du CGI prévoyant l'accès sur agrément au régime de faveur des opérations d'apport partiel d'actifs (V. *supra*, n° 2347) a été modifiée. Les critères portant sur l'exercice d'une activité autonome et l'amélioration des structures sont désormais des critères cumulatifs. En outre, la notion d'association entre les parties se traduit par l'engagement de conservation des titres reçus en contrepartie de l'apport partiel pendant une durée au moins égale à trois ans.

2353. – Régime des scissions partielles. En principe, l'opération d'apport partiel d'actif est dépourvue d'incidence sur la situation des associés de la société apporteuse. Si la société apporteuse décide d'attribuer à ses associés les titres reçus en contrepartie de l'apport, cette distribution est imposée comme une distribution de revenus mobiliers. Cependant, cette distribution est exonérée si elle intervient dans l'année qui suit la réalisation de l'opération d'apport partiel d'actif (CGI, art. 115, 2), opération dite de « scission partielle » ou de « quasi-scission ». Jusqu'à présent, cette disposition ne pouvait s'appliquer que si l'opération de répartition des titres avait bénéficié préalablement de deux agréments administratifs : un premier agrément au titre du non-respect de l'engagement de conservation des titres reçus pendant trois ans ; un second agrément portant sur la répartition des titres entre les associés. La suppression de l'engagement de conservation pendant trois ans entraîne la modification du régime des scissions partielles.

La procédure d'agrément en cas de répartition des titres reçus en rémunération de l'apport d'une branche complète et autonome d'activité entre les associés de la société apporteuse est supprimée. Pour que l'opération puisse être réalisée sans agrément, il est nécessaire que l'opération d'apport partiel d'actif de départ ait été placée sous le

régime fiscal de faveur des fusions, que la société apporteuse détienne après l'opération d'apport encore une branche complète et autonome d'activité et que la répartition des titres reçus entre les associés se fasse proportionnellement aux parts détenues dans le capital de la société apporteuse dans le délai d'un an après l'apport.

En revanche, lorsque l'apport partiel initial ne porte pas sur une branche complète et autonome d'activité ou lorsque, après l'apport, la société apporteuse ne dispose plus d'au moins une branche complète et autonome d'activité, la répartition des titres entre les associés doit faire l'objet d'un agrément (CGI, art. 115, 2 bis). L'obtention de cet agrément suppose que l'opération d'apport partiel d'actif comme la répartition des titres soient justifiées par un motif économique et que les associés de la société apporteuse prennent l'engagement de conserver les titres reçus pendant un délai de trois ans. Cet engagement de conservation n'est toutefois exigé que des associés qui détiennent au moins 5 % des droits de vote ou qui exercent (ou ont exercé) des fonctions de direction dans les six mois qui précèdent la date de l'apport et détenant au moins 0,1 % des droits de vote.

2355. – Éléments assimilés à une branche complète et autonome d'activité. Les apports de participations entre sociétés peuvent être assimilés sous certaines conditions à l'apport d'une branche complète et autonome d'activité et bénéficier ainsi du régime de faveur des fusions. Trois cas étaient déjà visés par la loi fiscale : l'apport d'une participation majoritaire, l'apport de titres qui ont pour effet de porter au-delà de 30 % la participation de la société bénéficiaire et qui lui permettent de devenir l'associé détenant la participation la plus élevée et, enfin, l'apport de titres qui a pour effet de permettre à la société bénéficiaire de détenir la participation la plus élevée au sein de la société dont les titres sont apportés, le seuil de 30 % étant déjà dépassé avant l'apport. Le législateur vient ajouter un quatrième cas en ajoutant les apports de participations qui ont pour effet de renforcer une participation majoritaire.

2358. – Apport partiel d'actif à une société étrangère. Jusqu'à présent, l'article 210 C, 2 du Code général des impôts soumettait l'opération d'apport partiel d'actif au profit d'une société étrangère à une procédure d'agrément préalable. Or, cette procédure a été jugée incompatible avec le droit de l'Union européenne au regard du principe de la liberté d'établissement, mais également contraire aux dispositions de l'article 15, 1-a de la directive Fusions (V. *supra*, n° 2333). En conséquence, le législateur supprime cette procédure et prévoit que l'application du régime de faveur des fusions est possible dès lors que les éléments compris dans la branche complète d'activité apportée sont rattachés à un établissement stable de la personne morale étrangère situé en France. Le texte ne vise que l'apport de branche complète et autonome d'activité, mais l'administration fiscale ne devrait pas s'opposer à son application aux apports de participation qui sont assimilés à une branche complète et autonome d'activité (V. *supra*, n° 2355). Est mise à la charge de la société apporteuse l'obligation de souscrire une déclaration nouvelle décrivant les motifs et conséquences de cette opération.

2360. – Scissions de sociétés. En cas d'application de plein droit du régime fiscal de faveur aux opérations de scission, les associés de la société scindée avaient jusqu'à présent l'obligation de conserver pendant trois ans les titres reçus de chacune des sociétés issues de la scission. La seconde loi de finances rectificative pour 2017 supprime cet engagement de conservation qui demeure en revanche applicable aux opérations de scissions qui ont bénéficié d'un agrément. En revanche, les modalités de calcul des plus-values ultérieures de cession demeurent inchangées. Lorsqu'il s'applique, l'engagement de conservation des titres ne concerne que les associés ayant 5 % des droits de vote au sein de la société scindée ou ceux qui exercent ou ont exercé dans les six mois qui précèdent des fonctions de direction en détenant au moins 0,1 % des droits de vote.

2403. – Renforcement du droit de communication de l'administration fiscale. Afin de transposer la directive n° 2016/2258/UE du 8 décembre 2016, un nouveau droit de communication est créé, à compter du 1^{er} janvier 2018, au profit de l'administration fiscale à l'égard des personnes soumises à des obligations de vigilance en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. Par ailleurs, le montant de l'amende encourue en cas d'opposition au droit de communication est porté à 10 000 €.

2422. – Réduction de moitié du taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires. Toute créance de nature fiscale qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au paiement d'intérêts de retard au profit de l'État. Inversement, lorsque le contribuable détient une créance fiscale contre l'État qui n'a pas été acquittée dans le délai légal, l'État doit lui verser des intérêts moratoires, par exemple en cas de restitution d'impositions indûment perçues. Le taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires est abaissé à 0,20 % par mois, soit 2,40 % par an (au lieu de 0,40 par mois et 4,80 % par an), pour les intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2018 jusqu'au 31 décembre 2020.

2441. – Durcissement des sanctions de la fraude fiscale en cas de circonstances aggravantes. Les sanctions ont été triplement durcies en cas de fraude fiscale commise en bande organisée ou réalisée par certains moyens (CGI, art. 1741).

En premier lieu, l'amende est portée de 2 M€ à 3 M€.

En deuxième lieu, des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille sont automatiquement prononcées, sauf décision contraire motivée ; ces peines complémentaires s'étendent désormais au recel et au blanchiment de fraude fiscale ; elles sont prononcées pour une durée maximale de cinq ans, portée à dix ans pour les membres du gouvernement ou les élus publics.

En troisième lieu, la condamnation à l'inéligibilité est mentionnée au casier judiciaire pendant toute sa durée.

2565 et s. – Aménagement de la fiscalité de l'assurance-vie. Les revenus capitalisés pendant la période d'épargne sont soumis aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine au taux de 17,2 %.

Suite à l'instauration du prélèvement forfaitaire unique (V. *supra*, n^{os} 655 et s.), le régime fiscal des produits des bons et contrats de capitalisation et d'assurance-vie est modifié pour les produits attachés à des primes versées à compter du 27 septembre 2017. Sauf option pour l'imposition au barème progressif, ces produits sont soumis au prélèvement forfaitaire unique au taux global de 30 % au même titre que les autres revenus mobiliers et supportent, lors de leur encaissement, un prélèvement forfaitaire obligatoire non libératoire de l'impôt sur le revenu d'un montant de 12,8 %. L'abattement annuel de 4 600 € ou 9 200 € est maintenu pour les produits des bons ou contrats d'une durée d'au moins six ou huit ans, quelle que soit la date des versements auxquels ils se rattachent, en organisant toutefois un ordre d'imputation.

Les produits attachés à des primes versées avant le 27 septembre 2017 continuent de bénéficier des règles anciennes.

Photocomposition Nord Compo Multimédia
59650 Villeneuve-d'Ascq

9782212928648



381301
G0092864

Mise à jour du Précis de fiscalité des entreprises
2017-2018
9782711027682

mise à jour gratuite
ne peut être vendue

