



Panorama de l'actualité fiscale 2019



Jacques
DUHEM



Stéphane
PILLEYRE

Contrôle fiscal – Actualité législative	4
Réforme de la définition de l’abus de droit	5
LF 2019 art 109	5
Contrôle fiscal - Actualité jurisprudentielle.....	9
Abus de droit : majoration de 40 % ou de 80 % ?	10
CE n°399862 19/03/2018.....	10
« actualités » du site Bofip	11
CE n° 417809, 418030, 418031, 418033 26/04/2018	11
Impôt sur le revenu - Actualité législative.....	12
Obligation de payer l’impôt par voie de télépaiement ou de prélèvement	13
LF2016 art. 76	13
Imposition des revenus de 2018	14
LF 2019 art 2	14
Prorogation et aménagement du crédit d’impôt transition énergétique	17
LF2019 art. 182	17
Révocation de l’option pour l’impôt sur les sociétés	18
LF2019 art. 50	18
Souscription en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de certaines sociétés non cotées	25
LF2019 art. 119	25
Impôt sur le revenu - Actualité jurisprudentielle	27
Quotient familial partagé pour des concubins supportant a charges égales leur enfant commun	28
CE n° 397650 20/12/2017	28
Imposition séparée des époux sous le régime de la séparation de biens et ne résidant pas sous le même toit	29
CE n°409035 18/07/2018.....	29
Pas de déduction pour une prestation compensatoire versée non conformément au jugement de divorce	30
CAA Lyon n°16LY03636 29/0/2018	30
Impôt sur le revenu - Actualité doctrinale	31
Pension alimentaire ou rattachement de l’enfant majeur, quand Bercy explique comment optimiser	32
RM BOCQUET n°01932 JO Sénat 11/01/2018.....	32
Décompte de la période de 5 ans pour le quotient familial des veufs ou veuves ayant élevé des enfants	33
RM MALHURET n°00257 JO Sénat 22/02/2018	33
Prélèvement à la source - Actualité législative.....	34
Un acompte sur certaines réductions et crédits d’impôt 2017	35
LF2019 art. 12	35
Adaptation du prélèvement à la source pour les contribuables employeurs	40
Passage de la retenue à la source à l’acompte	40
Prélèvement à la source - Actualité doctrinale	41
Mesures transitoires relatives à « l’année blanche »	42
Les bénéficiaires des travailleurs indépendants	42
La rémunération des dirigeants contrôlant leur société.....	42
Pourquoi les charges déductibles et déficits imputables n’ont pas ou peu d’effet ?	42
Les cotisations PERP en 2019.....	42
Les travaux en matière de revenus fonciers	42
Rentes issues de PERP, Madelin et article 83 : retenue à la source.....	42
Le choix du taux	54
Le « taux de droit commun »	54
Le taux individualisé.....	54
Le taux par défaut (neutre).....	54
Récapitulatif	54
La modulation	54
L’espace personnel du site impots.gouv.fr	54
Le changement de situation.....	54
Le changement de taux.....	54
La modulation des acomptes.....	54
Traitements et salaires - Actualité doctrinale	80
Précisions sur la limite d’exonération applicable aux salaires versés aux apprentis	81
MàJ BOFIP 26/01/2018 BOI-RSA-CHAMP-20-50-50.....	81
Pensions et rentes - Actualité jurisprudentielle	82
L’exonération des seules rentes viagères judiciaires pour préjudice corporel est inconstitutionnelle	83
QPC n° 2018-747 23/11/2018.....	83
Revenus fonciers - Actualité jurisprudentielle	84

Jouissance de l'immeuble social et déduction de charges	85
CAA PARIS n°17PA02070 28/06/2018.....	85
Une SCI non tenue de tenir une comptabilité commerciale ne peut procéder à une réévaluation libre de ses actifs ..	86
CE n°409864 19/09/2018.....	86
Revenus fonciers : la répartition des charges entre propriétaire et locataire peut être forfaitaire	88
CE n°405911 26/09/2018.....	88
La location nue d'un immeuble nu à une société d'exploitation qui sous-loue est une activité assujettie à CFE	89
CE n°402897 04/05/2018.....	89
L'usufruitier peut déduire de ses revenus la part du déficit correspondant à ses droits dans une société de personnes	90
CE n°408029 28/09/2018.....	90
Revenus fonciers - Actualité doctrinale	91
Charges financières : Avance sur un contrat d'assurance-vie	92
RM DELPON n°11053 18/12/2018 JOAN	92
BIC location meublée - Actualité jurisprudentielle	93
Loueur en meublé professionnel : la condition d'inscription au RCS jugée inconstitutionnelle	94
QPC n°2017-689 08/02/2018.....	94
LMP : désinscription ou modification du RCS	95
Rapport du CCRC 18/07/2018.....	95
Plus-value : requalification de LMNP en LMP mais application de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI	96
CAA BORDEAUX n°16BX00844 09/02/2018.....	96
Option pour un régime réel d'imposition : pas de séance de rattrapage dans le délai de réclamation	97
CE n°417630 26/11/2018.....	97
BIC location meublée - Actualité doctrinale	98
TVA, RBnB avec ou sans prestations para hôtelières	99
RM MASSON n°02344 JO Sénat 22/02/2018	99
LMP : Prise en compte uniquement des revenus imposables en France	102
RM FRASSA n°01406 JO Sénat 17/05/2018	102
Location saisonnière : Pas de cotisations sociales (ex RSI) en cas de location par le biais d'une agence professionnelle avec mandat de gestion	103
RM PELLOIS n° 3619 JOAN 10/07/2018	103
Fiscalité des services d'hébergement touristique (rappel des régimes applicables aux meublés de tourisme et autres)	106
RM Lecocq n°5652 JOAN 13/11/2018.....	106
Défiscalisation immobilière - Actualité législative	107
Rallongement du délai de première mise en location pour les investissements réalisés en outre-mer	108
LF2019 art. 31	108
Prorogation du dispositif Pinel en zone B2 et zone C	109
LF2019 art. 187	109
Dispositif Pinel et transfert du domicile hors de France	110
LF2019 art. 188	110
Précisions sur le plafonnement des frais et commission dans le cadre du dispositif Pinel	111
LF2019 art. 189	111
Éligibilité au dispositif Pinel de l'ancien rénové et de l'ancien transformé dans certaines communes	113
LF2019 art. 226	113
Enième prorogation du dispositif Censi-Bouvard	114
LF2019 art. 226	114
Amende pour la délivrance irrégulière de document ouvrant droit à un avantage fiscal	115
LF2019 art. 203	115
Le dispositif « Cosse ancien » est étendu à la zone C	116
Loi ELAN art. 162.....	116
Défiscalisation immobilière - Actualité jurisprudentielle	117
Les charges afférentes à un monument historiques sont partiellement déductibles du revenu global	118
CE n°405509 06/04/2018.....	118
Bien acquis en défiscalisation - démembrement pendant la période d'engagement	119
CA ANGERS n°16/01099 03/07/2018.....	119
Dispositif de défiscalisation : le vendeur a le devoir de rappeler à l'acquéreur ses obligations	120
Cass. 3ème civ. n°17-21096 06/09/2018	120
Défiscalisation immobilière - Actualité doctrinale	121
Délai d'achèvement des logements éligibles au dispositif Pinel	122
BOI-IR-RICI-360-10-10 ; BOI-RES-000005 13/07/2018.....	122

Plus-values immobilières - Actualité jurisprudentielle.....	123
Seuls les travaux justifiés sont pris en compte au réel dans le prix d'acquisition.....	124
CAA NANCY n°15NC01868 22/06/2017	124
Seuls les travaux supportés par le vendeur sont pris en compte au réel dans le prix d'acquisition.....	125
CAA BORDEAUX n°17BX03843 15/01/2018.....	125
Seuls les travaux réalisés par une entreprise sont pris en compte au réel dans le prix d'acquisition	126
CAA NANCY n°15NC01499 et n°15NC01500 06/07/2017.....	126
Les dépenses de matériaux payées séparément et les frais d'installation payés à une autre entreprise sont déductibles	127
CAA BORDEAUX n°15BX03667 08/02/2018.....	127
Plus-value immobilière et location-vente : les modalités de règlement du prix sont sans influence sur le montant du prix de cession	128
CAA PARIS n°17PA03163 24/05/2018.....	128
Les travaux de remplacement complet de l'installation électrique peuvent venir en majoration du prix d'acquisition	129
CAA Lyon n°17LY00770 14/06/2018	129
Plus-value immobilière : faute du Notaire qui s'abstient d'informer le vendeur de l'existence d'un régime d'exonération	130
CA Saint-Denis de la Réunion n°16/01354 25/07/2018.....	130
Réclamation en vue d'une exonération	131
CA Aix en Provence n°17/12926 20/09/2018	131
Modalités de calcul d'une plus-value d'un bien acquis en nue-propiété moyennant rente viagère	132
CAA Bordeaux n°16BX02162 06/11/2018.....	132
Cession de la résidence principale : délai entre la mise en vente et l'usage du bien jusqu'à la vente.....	133
CAA Nantes n°17NT01395 15/11/2018	133
Exonération de la résidence principale : occupation de l'immeuble de la SCI par son associé	134
CE n° 405887 28/12/2017	134
Plus-value immobilière : une occupation de six mois est suffisante pour bénéficier de l'exonération résidence principale.....	135
CAA DOUAI n°16DA01692 06/02/2018.....	135
Exonération des plus-values de la résidence principale : Une brève occupation suffit (8,5 mois)	136
CAA PARIS n°17PA00527 21/02/2018.....	136
Dépenses immédiates et nécessaires de la Résidence principale	137
CA BORDEAUX n°16BX00014 08/02/2018	137
Exonération de la résidence principale et occupation effective	138
CAA Marseille N° 17MA00121 06/12/2018	138
Résidence principale : délai normal entre la libération et la vente.....	139
CA DOUAI n°16DA01239 10/04/2018	139
L'intention de faire d'un bien son habitation principale ne peut être prise en compte pour bénéficier de l'exonération de plus-value.....	140
CAA NANTES n°17NT01109 28/06/2018.....	140
Plus-values immobilières - Actualité doctrinale	141
Pas de compensation entre plus-value et moins-value immobilière en cas de cession en bloc de deux immeubles acquis avant le PACS	142
RM MAUREY n°02821 JOSénat 06/12/2018	142
Résidence secondaire et résidence principale bis	143
RM MASSON n°06220 JOSénat 20/09/2018	143
Plus-values sur titres - Actualité législative	144
Aménagement de la taxation forfaitaire sur les plus-values sur titres.....	145
LF2019 art. 44	145
Réduction du délai de dégrèvement de l'exit tax concernant les plus values latentes.....	146
LF2019 art. 112	146
Apport cession et article 150 0 B ter du CGI.....	147
LF2019 art. 115	147
Modification des règles de remploi pour maintien du report d'imposition au titre de l'article 150-0 B ter.....	148
LF2019 art. 115	148
Plus-values sur titres - Actualité jurisprudentielle	149
Lieu d'imposition des levées d'option par un PDG : Suisse ou France ?	150
CAA Versailles n°15VE02635 26/09/2017	150
Gain de levée d'option lieu d'imposition et double imposition	151
CAA Versailles n°17VE02696 et 17VE01170 06/11/2018	151
Cession de titres après un « coup d'accordéon » : effets sur la plus-value	152

CAA VERSAILLES n° 17VE00081 07/12/2017.....	152
Société dont les titres étaient inscrits dans un PEA mais qui n'avait aucune substance économique et administrative	153
CAA PARIS n°14PA01656 21/12/2017.....	153
Apport-cession : annulation des commentaires Bofip refusant le maintien des reports avant 2000.....	154
CE n°404689 25/06/2018.....	154
Le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur le partage successoral	155
QPC n°2018-719 13/07/2018.....	155
Plus-values mobilières : Définition du prix effectif d'acquisition	156
CE n°399399 07/02/2018.....	156
Holding animatrice.....	157
CE n°395495 13/06/2018.....	157
Donation avant cession d'actions : la date du transfert de propriété est celle de l'inscription en compte	160
CAA Paris n°17PA02703 25/10/2018	160
Apport de titres avec soulte : le comité confirme l'abus de droit dans 12 affaires.....	161
CADF 28/09/2018.....	161
Donation au conjoint pour écraser la plus-value, attention à l'abus de droit	162
Séance du CAD 09/03/2018 Affaire n°2017-37.....	162
Donation aux enfants et réappropriation des capitaux par le donateur : fictivité et abus de droit	163
Séance du CAD 09/03/2018 Affaire n°2017-37.....	163
Plus-values sur titres - Actualité doctrinale.....	164
L'opération d'apport de titres entrant dans le champ d'application du 150-0 B ter met fin au sursis d'imposition, détermination de la +V en report	165
RM VASPARD JO Sénat n°05059 27/12/2018	165
DMTG - Actualité législative	166
Baux à long terme : Relèvement du seuil d'exonération partiel des DMTG	167
LF2019 art. 46	167
Le pacte Dutreil transmission	168
Principales caractéristiques	168
Rappel des effets	168
Nouvelle possibilité d'apport à holding pendant l'engagement de conservation collectif du PACTE DUTREIL.....	168
Rappel des engagements de conservation et de la fonction de direction.....	168
Seuils de détention	168
L'engagement collectif peut être pris seul !	168
Nouvelle possibilité d'apport à holding pendant l'engagement de conservation collectif du PACTE DUTREIL.....	168
Les raisons d'un apport à holding pendant le pacte Dutreil	168
Nouvelle possibilité d'apport à holding pendant l'engagement de conservation collectif du PACTE DUTREIL.....	168
Remise en cause partielle en cas de cession partielle des titres	168
Suppression de l'attestation annuelle	168
Participations en cas de sociétés interposées	168
Engagement réputé acquis	168
Paiement différé et/ou fractionné : taux 2019	184
Avis du 26 décembre 2018 JO 2712/2018	184
DMTG - Actualité jurisprudentielle	186
Condition pour bénéficier de l'abattement supplémentaire de 159 325 € en faveur des handicapés	187
CA AIX EN PROVENCE n°15/21441 27/06/2017.....	187
Le solde du prix de vente d'un immeuble cédé par le défunt à son unique héritier fait partie de l'actif successoral taxable.....	188
Cass. com. n°16-14869 05/07/2017.....	188
La dation de titres en règlement d'une soulte successorale met fin aux sursis et reports d'imposition	189
CE n°392290 04/12/2017.....	189
Emprunter de l'argent pour le donner - risque d'abus de droit	190
CE n°409718 05/02/2018.....	190
Un prêt d'une grand-mère à son petit-fils n'est pas forcément une donation indirecte sanctionnée des pénalités de 40%.....	191
Cass. Com. n°16-26690 07/03/2018	191
Succession entre frères et sœurs : appréciation de la domiciliation commune.....	192
CA PARIS n°16-20843 14/05/2018	192
Le partage suivi de la cession de biens ruraux loués à long terme ne remet en cause l'exonération partielle que pour les parcelles cédées.....	193
Cass. Com. n°16-26083 10/07/2018	193
Donation au conjoint qui donne à son enfant : abus de droit	194

Séance du CAD 01/02/2018 Affaire n°2017-31.....	194
Requalification d'une cession en donation par les donateur/Donataire pour privilégier les DMTG à l'impôt de plus-value : abus de droit.....	195
Séance du CAD 28/09/2018 Affaire n°2018-07.....	195
Holding animatrice et prépondérance de l'activité civile	196
CA PARIS n°16/08688 05/03/2018.....	196
DMTO - Actualité législative	197
Adoption d'un régime communautaire : fin de l'exonération des droits d'enregistrement sur les mutations de droits réels immobiliers	198
LF2019 art. 122	198
DMTO - Actualité jurisprudentielle	199
Partage verbal soumis au droit de partage	200
CAA VERSAILLES n°15VE04911 22/09/2017	200
Usufruit acquis par une personne morale : temporaire ou viager ?.....	201
Cass. com. n°16-26503 26/09/2018.....	201
En cas de liquidation de société, le remboursement du capital social échappe au droit de partage	203
Cass. com. n°16-24070 26/09/2018.....	203
DMTO - Actualité doctrinale.....	204
Paiement du dividende par attribution d'un actif social (bien immobilier par exemple) non soumis au DMTO	205
RM GRAU n°3508 JOAN 15/05/2018	205
ISF / IFI - Actualité législative	207
Statistiques IFI /ISF	208
IFI et passif déductible : clause anti-abus	209
LF2019 art. 48	209
IFI et réduction d'impôt pour dons.....	212
Comparaison ISF / IFI détention directe / IFI détention indirecte.....	213
Exemple 1.....	213
Exemple 2.....	213
Exemple 3.....	213
Exemple 4.....	213
IFI et règles contentieuses.....	217
Transposition aux engagements Dutreil ISF en cours en 2019 des dispositions applicables au Dutreil transmission.218	218
LF2019 art. 49	218
ISF / IFI - Actualité jurisprudentielle	220
Biens professionnels et parts de sociétés : les dividendes ne constituent pas une rémunération de l'activité du dirigeant	221
CA COLMAR n°15/05971 06/04/2018.....	221
Annulation des commentaires administratifs relatifs aux comptes-courants détenus par les non-résidents dans les sociétés immobilières	222
CE n°421693 19/09/2018.....	222
Taxation de la valeur de capitalisation d'une rente issue d'un contrat exonéré d'ISF.....	223
Cass. com. n°16-22427 07/03/2018.....	223
Contrat d'assurance vie accepté par le bénéficiaire hors de l'assiette de l'ISF de l'assuré.....	224
Cass. com. n°17-29013 12/12/2018.....	224
ISF / IFI - Actualité doctrinale	225
De l'ISF à l'IFI.....	226
Prescriptions fiscales.....	227
IFI et LMP.....	229
RM Quentin n°1324 JOAN 13/11/2018.....	229
LMP IFI et location via une société : les conditions de recettes et de surpondération du BIC ne s'appliquent pas	230
RM Roseren n°10782 JOAN 13/11/2018.....	230
ISF : déductibilité au passif des avances consenties au souscripteur d'un contrat d'assurance-vie	231
MàJ BOFiP BOI-PAT-ISF-30-60-10 09/01/2018	231
Plafonnement de l'IFI : revenus à prendre en compte par les propriétaires de monuments historiques.....	232
BOI-RES-000020 22/11/2018.....	232
IFI et monuments historiques.....	233
RM Fouché n°03139 JO Sénat 08/11/2018.....	233
Situation des contribuables détenant une créance issue du « bouclier fiscal »	234
RM Darnaud n°02958 JOSénat 08/11/2018.....	234
Patrimoine professionnel - Actualité législative.....	235
Restriction du champ d'application du crédit d'impôt pour investissement en Corse	236

LF2019 art. 22	236
Patrimoine professionnel - Actualité jurisprudentielle	237
Contrôle fiscal des rémunérations excessives	238
CAA Paris n°17PA02744 20/06/2018	238
Un fort taux de marge peut justifier la forte rémunération du dirigeant	239
CAA Nantes n°16NT00077 et n°16NT00084 28/09/2017	239
Exonération de l'article 151 septies du CGI	240
CAA Nantes n°17NT00880 04/10/2018	240
Article 151 septies A : l'exonération de la plus-value placée en report d'imposition ne s'applique pas aux prélèvements sociaux	241
CE n° 401292 12/10/2018	241
Transmission de PME : appréciation de la durée d'exercice de l'activité en cas de cession d'une branche	242
CE n°401942 13/06/2018	242
Libéralités entre sociétés et revenus distribués	243
CAA Versailles n°16VE00951 25/10/2018	243
Impossibilité de déduire du résultat imposable les charges comptabilisées en loyer du siège social et requalifiées en avantage en nature	244
CE n°405127 11/07/2018	244
Apport d'un actif figurant dans une société d'acquêts et report d'imposition de l'article 151 octies du CGI	245
CAA BORDEAUX n°17BX03229 28/08/2018	245
Rachat de titres propres suivi de leur annulation : quelle incidence sur le résultat ?	246
CE n°375213 22/10/2018	246
Crédit bail auto et abus de droit	247
Séance du CAD 14/06/2018 Affaires n°2018-02 et n°2018-03	247
Patrimoine professionnel - Actualité doctrinale	248
Le régime du micro entrepreneur s'applique au gérant d'EURL si régime du micro fiscal préalable	249
RM CLEMENT n°11036 JOAN 13/11/2018	249
Assurance vie - Actualité doctrinale	250
Pas d'adaptation de l'article 757B aux évolutions démographiques et économiques	251
RM MARLIN n°2045 JOAN 20/02/2018	251
Intégration des conditions d'exonération de la réversion du PERP dans l'article 990I du CGI	252
MàJ BOFIP BOI-TCAS-AUT-60 16/05/2018	252
La non rétroactivité de la RM CIOT... Il ne fallait pas mourir avant 2016	253
RM Laqhila n°1594 JOAN 13/11/2018	253
International - Actualité législative	254
Prélèvements sociaux et non résidents	255
Aménagement des règles de retenue à la source pour les non-résidents	256
LF2019 art. 13	256
Exonération de la résidence principale pour les jeunes expatriés	258
LF2019 art. 43	258
International - Actualité jurisprudentielle	260
Résidence fiscale : détermination du centre d'intérêt par comparaison des revenus	261
CE n°400329 05/03/2018	261

PROPOS INTRODUCTIFS



Après le big bang fiscal de 2018...

Un peu de calme ? ...

Pas vraiment !

La loi de finances pour 2018 constituait une réforme globale de la fiscalité du patrimoine.

Outre la mise en place du prélèvement à la source de l'IR, la législateur a prévu pour 2018:

- le mécanisme de la flat tax pour les produits financiers;
- la réforme des régimes de faveur en cas de réalisation de plus-value sur titres;
- un aménagement profond de l'impôt sur les sociétés ;
- la mise en place de l'IFI et la suppression de l'ISF.

Bercy a publié en 2018 de lourdes instructions administratives relatives au PAS et à l'IFI. Le mécanisme de la flat tax n'est toujours pas commenté.

AMENAGEMENTS DU PAS	APPORT/CESSION
AMENAGEMENTS DU PFU	CLAUSES ANTI ABUS EN IS
CHANGEMENTS POUR L'IFI	NOUVELLE DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT
REFORME PROFONDE DU DUTREIL TRANSMISSION	MODALITES DE PASSAGE DE L'IS A L'IR
NOMBREUSES MESURES CONCERNANT LA FISCALITE INTERNATIONALE: Impatriés, Exit tax	JURISPRUDENCE
AMENAGEMENT ET PROROGATION DES DISPOSITIFS DE DEFISCALISATION IMMOBILIERE	DOCTRINE ADMINISTRATIVE
	COMITE DE L'ABUS DE DROIT

© FAC & Associés

Au cours de l'année, l'activité jurisprudentielle a été intense. Il en a été de même pour la doctrine administrative.

30 mesures dans la loi de finances pour 2019;

42 arrêts de cour d'appel ou cour administrative d'appel;

43 arrêts du conseil d'état ou de la chambre commerciale de la cour de cassation;

3 questions prioritaires de constitutionnalité;

18 affaires présentées au comité de l'abus de droit;

25 réponses ministérielles;

7 instructions fiscales majeures dont 2 sur le prélèvement à la source et 1 sur l'IFI.

CONTRÔLE FISCAL

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



REFORME DE LA DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT

LF 2019 art. 109

LF pour 2014
ART. 100

LF pour 2019



© FAC & Associés

C'était un serpent de mer... A plusieurs reprises le législateur avait eu la tentation, sous la pression de Bercy, d'élargir le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

L'objectif étant d'évoluer de la répression des montages à but **EXCLUSIVEMENT** fiscal à celle de la répression des montages à but **PRINCIPALEMENT** fiscal.

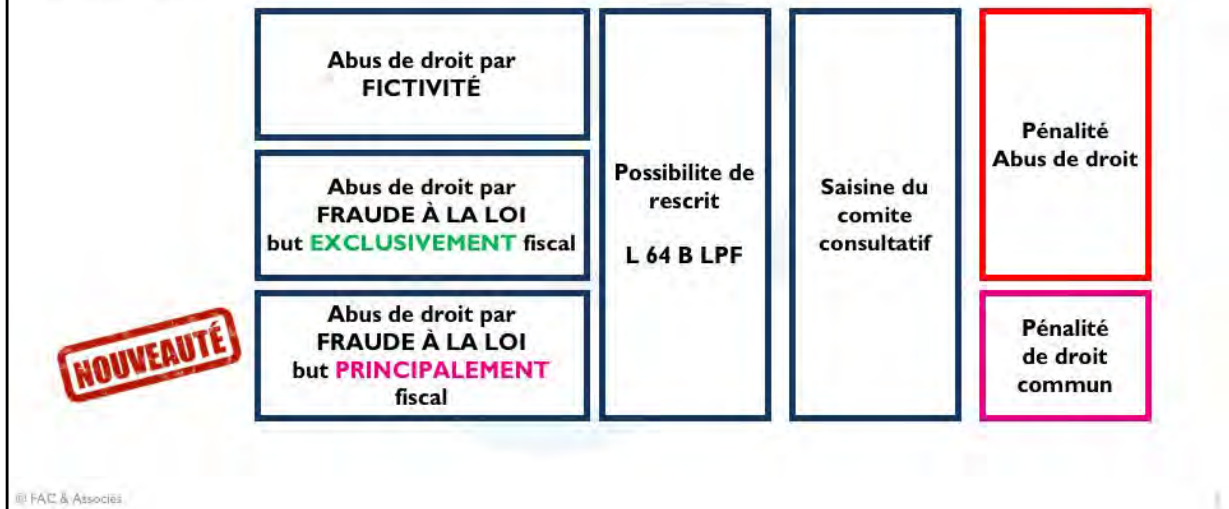
Le législateur avait déjà concrétisé cet objectif dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2013. Le texte avait fort heureusement été torpillé par les membres du Conseil Constitutionnel. (Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013). Ces derniers avaient estimé que le texte portait atteinte aux principes de légalité des délits et des peines et à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Le Conseil avait aussi constaté que la modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit « *avait pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* »

Ignorant totalement la décision des Sages, le texte a été repris par la loi de finances pour 2019 suite au dépôt d'un amendement. Le Conseil Constitutionnel n'ayant pas été saisi relativement à ce texte, il n'a pu cette fois se prononcer. Et la loi est belle et bien promulguée. Elle sera applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes réalisés à compter du premier janvier 2020.

REFORME DE LA DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT

LF2019 art. 109



On se retrouve désormais devant trois catégories d'abus de droit. Le fisc disposera de plusieurs armes :

- L'abus de droit par fictivité juridique (Une donation déguisant une vente par exemple) ;
- L'abus de droit par fraude à la loi avec un but EXCLUSIVEMENT fiscal ;
- L'abus de droit par fraude à la loi avec un but PRINCIPALEMENT fiscal. (Nouveauté)

La fraude à la loi est caractérisée par l'application littérale de la loi fiscale contraire à l'intention du législateur.

L'application de la nouvelle formule d'abus de droit accordera au contribuable les mêmes garanties qu'auparavant et notamment la saisine du comité de l'abus de droit fiscal.

En revanche les pénalités applicables seront les pénalités de droit commun à savoir 40% en cas de manquement délibéré et 80% en présence de manœuvres frauduleuses.

REFORME DE LA DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT

LF2019 art.109



Pour la LF pour 2019, le Conseil Constitutionnel n'a pas été saisi et ne s'est pas auto-saisi.

Le sujet ne pourra donc être réabordé que dans le cadre d'une QPC.

ARTICLE 108 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019**Clause anti-abus générale**
Impôt sur les sociétés

Le législateur a prévu une clause anti abus de portée générale en matière d'impôt sur les sociétés.

Il a en fait transposé la clause anti abus générale prévue à l'article 6 de la directive dite ATAD (Directive UE 2016/1164 du 12 juillet 2016/ anti tax avoidance directive).

Ainsi pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il ne serait plus tenu compte des montages ou série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du régime, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

L'application de cette clause n'emporte pas de pénalité particulière par comparaison à ce qui existe en matière d'abus de droit. La conséquence de son application consisterait dans la non prise en compte de l'avantage fiscal résultant du montage en question. Se pose notamment la question de la combinaison de cette clause avec l'abus de droit.

On attendra sur ce point les commentaires administratifs.

REFORME DE LA DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT

LF2019 art. 109

CAS D'APPLICATION ?



Donation avec réserve d'usufruit

Apport/cession avec soulte

Démembrement sur immobilier
d'entreprise

Changement de régime fiscal

Réduction de capital

...

QUESTION DE M. MALHURET 10 JANVIER 2019 SENAT

COMMUNIQUE MINISTERIEL 19 JANVIER 2019

Potentiellement de nombreux schémas patrimoniaux pourraient être visés.

Il suffit de relire les nombreux avis du comité de l'abus de droit et les nombreuses décisions jurisprudentielles pour lesquelles il n'y avait pas but exclusivement fiscal mais probablement principalement fiscal.

Question écrite n° 08407 de [M. Claude Malhuret](#) publiée dans le JO Sénat du 10/01/2019 - page 83

M. Claude Malhuret attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur les conséquences du vote de l'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, modifiant sensiblement la définition de l'abus de droit.

Cet article, codifié sous l'article L 64A du livre des procédures fiscales introduit une distinction entre les actes motivés exclusivement ou principalement par des considérations fiscales. Ne seront pas opposables à l'administration fiscale les actes qui « ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Les praticiens du conseil patrimonial s'inquiètent des conséquences de cette nouvelle disposition. Quand et comment pourra-t-on savoir qu'un acte est « principalement » motivé par des considérations fiscales ?

À tout le moins, et sans attendre l'application de cette disposition aux actes réalisés à compter du 1er janvier 2020, il lui demande de bien vouloir confirmer que, comme le pensent de nombreux praticiens (notaires, conseillers en gestion de patrimoine), toute donation contenant une réserve d'usufruit au profit du donateur, réserve qui participe de la réduction de la base taxable, ne constitue nullement un acte principalement motivé par des considérations fiscales. Il en serait également de même d'une opération d'apport de la nue-propriété à une société civile constituée par le donateur suivie de la donation de la pleine propriété des parts à ses enfants.

Ces précisions sont indispensables pour permettre aux conseillers patrimoniaux de rassurer leurs clients sur des opérations classiques qui ne peuvent certainement pas être considérées comme des schémas d'optimisation fiscale.

Communiqué ministériel 19 janvier 2019 N° 568

En prenant l'initiative d'instituer l'article L 64 A du Livre des procédures fiscales dans le cadre de la dernière loi de finances, le législateur a souhaité donner à

l'administration un nouvel outil de lutte contre la fraude permettant à cette dernière de remettre en cause une opération qui aurait pour objectif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé.

Ce nouveau texte est applicable aux actes passés à compter du 1er janvier 2020. Le législateur a prévu ce report de l'entrée en vigueur pour permettre à l'administration

d'en préciser les modalités d'application, en concertation avec les professionnels du droit concernés, afin de garantir la sécurité juridique des contribuables.

En ce qui concerne la crainte exprimée d'une remise en cause des démembrements de propriété, la nouvelle définition de l'abus de droit ne remet pas en cause les

transmissions anticipées de patrimoine, notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve bien entendu que les transmissions

concernées ne soient pas fictives.

En effet, la loi fiscale elle-même encourage les transmissions anticipées de patrimoine entre générations parce qu'elles permettent de bien préparer les successions, notamment d'entreprises, et qu'elles sont un moyen de faciliter la solidarité intergénérationnelle. L'inquiétude exprimée n'a donc pas lieu d'être.

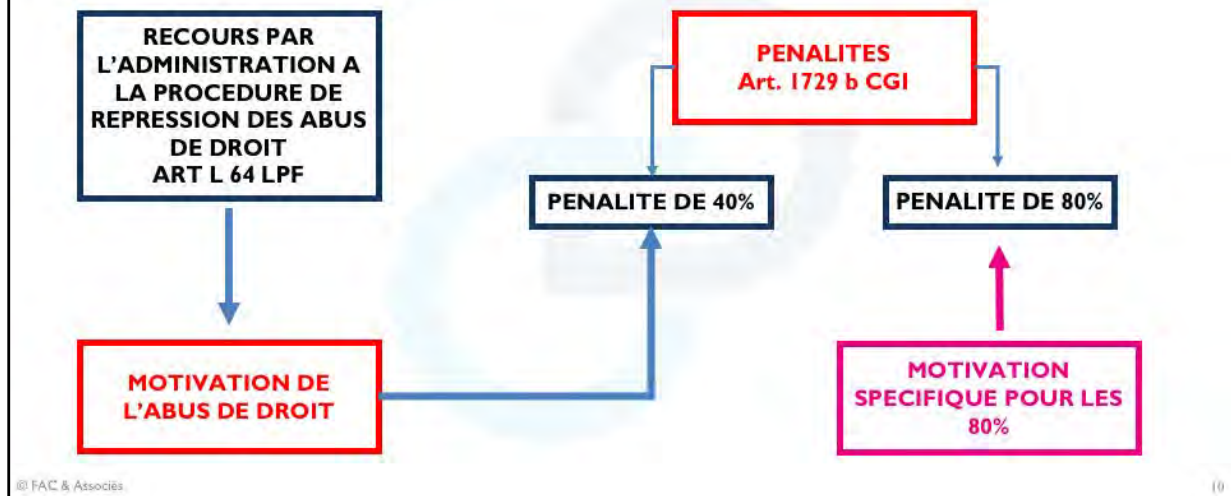
CONTRÔLE FISCAL

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



ABUS DE DROIT : MAJORATION DE 40 % OU DE 80 % ?

CE n°399862 19/03/2018



Selon les dispositions de l'article **1729 b** du CGI,

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

40 % en cas de manquement délibéré ;

80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis ».

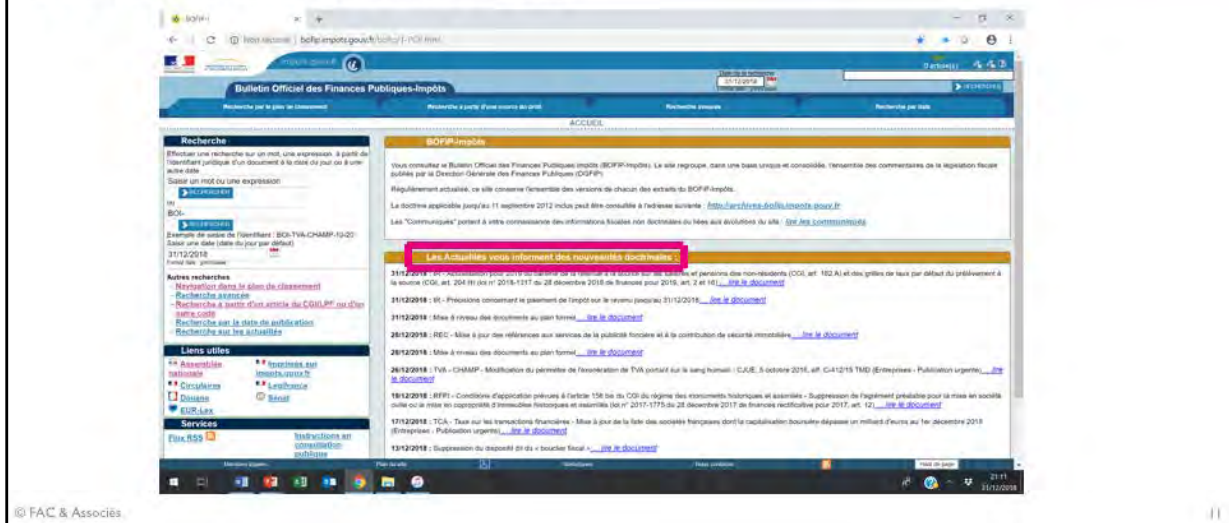
Le BOFiP précise (BOFiP-BOI-CF-INF-10-20-20 n° 80, 12-9-2012) que l'application de la majoration de 80 % nécessite une démonstration et une motivation étayées dans la proposition de rectification. Cette démonstration pourra être étayée par tous moyens, notamment par référence à des pièces saisies suite à une opération de visite et de saisie ou par référence aux fonctions et au rôle du ou des intéressés dans l'opération en cause. A défaut de cette démonstration, seule la majoration de 40 % est applicable.

Le Conseil d'Etat décide qu'il appartient au juge, alors même qu'il n'aurait pas été saisi d'une demande en ce sens, de substituer le taux de 40 % au taux de 80 % lorsque l'administration fiscale **s'est contentée de prouver l'abus de droit, sans justifier l'application du taux de 80 % par une démonstration spécifique effectuée par tout moyen.**

En cas de défaut de motivation de la pénalité de 80 %, le juge de l'impôt ne peut pas prononcer la décharge totale de la pénalité contestée et doit se limiter à y substituer la pénalité de 40 %.

« ACTUALITÉS » DU SITE BOFIP

CE n° 417809, 418030, 418031, 418033 26/04/2018



L'information donnée sous l'intitulé " **d'actualité** " sur le portail internet de la direction générale des finances publiques a pour seul objet d'informer les contribuables de modifications ou de mises à jour intervenues dans des commentaires administratifs publiés au BOFIP - impôts, dont les références sont indiquées et qui sont rendus accessibles au moyen d'un lien hypertexte.

Une telle " actualité " ne contient, par elle-même, aucune disposition impérative à caractère général et n'est pas susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

Par suite, les conclusions des requérants dirigées contre cette " actualité " sont irrecevables.

IMPÔT SUR LE REVENU

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



OBLIGATION DE PAYER L'IMPÔT PAR VOIE DE TÉLÉPAIEMENT OU DE PRÉLÈVEMENT

LF2016 art. 76

Déclaration en ligne



Télépaiement ou prélèvement obligatoire

© FAC-JACQUES-DUHEM

Déclaration en ligne

Les contribuables disposent depuis plusieurs années de la faculté de déclarer leurs revenus par voie électronique. La LF pour 2016 a rendu progressivement obligatoire la souscription en ligne de la déclaration d'ensemble des revenus et de ses annexes.

L'obligation de télé-déclarer concerne les contribuables ayant accès à Internet. Toutefois les contribuables qui disposent d'un accès à Internet mais qui indiquent à l'administration ne pas être en mesure de souscrire leur déclaration en ligne conservent la possibilité de produire une déclaration sur papier.

La télé-déclaration devient obligatoire pour l'ensemble des contribuables en mesure de souscrire en ligne à compter de 2019.

Le non-respect de l'obligation de télé-déclaration entrainera l'application d'une amende forfaitaire de 15 € par déclaration ou annexe à compter de la deuxième année au cours de laquelle un manquement est constaté.

Télépaiement ou prélèvement obligatoire

Le seuil de l'obligation de paiement dématérialisé est abaissé à 300 € à compter de 2019.

Ces dispositions concernent les règlements par prélèvements mensuels ou à l'échéance et aussi les télé-règlements.

La CFE est recouvrée par prélèvement ou télé-règlement quelque soit son montant.

En cas de non respect de cette obligation de paiement dématérialisé, une majoration de 0,2% est applicable. Le montant de cette dernière ne pourra être inférieur à 15 €. Cette majoration s'applique dès la première infraction.

IMPOSITION DES REVENUS DE 2018

Barème actualisé

Montant du QF	Taux	Formule de calcul
De 0 € à 9 964 €	0%	n.c.
De 9 964 € à 27 519 €	14%	$R \times 14\% - N \times 1\,394,96 \text{ €}$
De 27 519 € à 73 779 €	30%	$R \times 30\% - N \times 5\,798,00 \text{ €}$
De 73 779 € à 156 244 €	41%	$R \times 41\% - N \times 13\,912,69 \text{ €}$
Au-delà de 156 244 €	45%	$R \times 45\% - N \times 20\,163,45 \text{ €}$

Revenus ordinaires : Exonérés
Revenus exceptionnels : Taux Moyen

© FAC-JACQUES-DUHEM

14

Comme chaque année, la LF a actualisé le barème de l'impôt applicable aux revenus de 2018. Les taux d'imposition ne sont pas modifiés. Seules les limites de chacune de ces tranches sont relevées de 1,6 %.

La revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu entraîne la revalorisation automatique de nombreux seuils et limites dont la loi prévoit le relèvement annuel.

Exceptionnellement, pour les revenus de 2018 cette revalorisation reste sans importance. En effet, le barème ne sera pas appliqué en 2018.

Trois catégories de revenus doivent être distinguées:

Les revenus soumis à la flat tax au taux de de 12,80%;

Les revenus ordinaires qui bénéficieront du CIMR;

Les revenus exceptionnels qui seront taxés à un taux moyen d'imposition.

Application:

Célibataire imposé sur une part;

RNGI 2018 = 65 000 €

45 000 € de revenus ordinaires et 20 000 € de revenus exceptionnels.

IR sur une base de 45 000 € = 7 793 € TMI = 30% Tx moyen = 17,32%

IR sur une base de 65 000 € = 13 793 € TMI = 30% Tx moyen = 21,22%

CIMR = $13\,793 \times 45/65 = 9\,549 \text{ €}$

IR du = 4 244 €

$4\,244 \text{ €} / 20\,000 \text{ €} = 21,22\%$ de taux moyen d'imposition.

IMPOSITION DES REVENUS DE 2018

Cas pratique :

- Monsieur JEAN PEUPAS, célibataire a bénéficié en 2018
- D'une rémunération de Président de SAS de 120 000 € dont 100 000 € qualifiés d'ordinaires;
- De dividendes brut pour 100 000 €



© FAC & Associés

15

Les dividendes génèrent 12 800 € d'impôt (Flat tax)

Les revenus exceptionnels sont taxés au taux moyen (5881 €) soit 29,4%, alors que le TMI est de 41%.

Les revenus ordinaires génèrent un CIMR de 29 405 €, qui efface la totalité de l'impôt du sur les revenus ordinaires.

IMPOSITION DES REVENUS DE 2018

Seuils et plafonds actualisés

Seuils / Plafonds	IR 2018	IR 2019
Abattement 10% sur T&S	430 € mini 12 305 € maxi	430 € mini 12 305 € maxi
Abattement 10% P&R	383 € mini 3 752 € maxi	383 € mini 3 752 € maxi
Micro BNC / Micro BIC meublé	70 000 €	70 000 €
Micro BIC	170 000 €	170 000 €
PEQF classique (1/2 part)	1 527 €	1 551 €
PEQF parent isolé (1 part)	3 602 €	3 660 €
PEQF personne seule ayant élevé 1 enfant (1/2 part)	912 €	927 €
Invalidité / Ancien combattant (1/2 part)	3 050 €	3 050 €
Pension alimentaire versée à un descendant	5 795 €	5 888 €

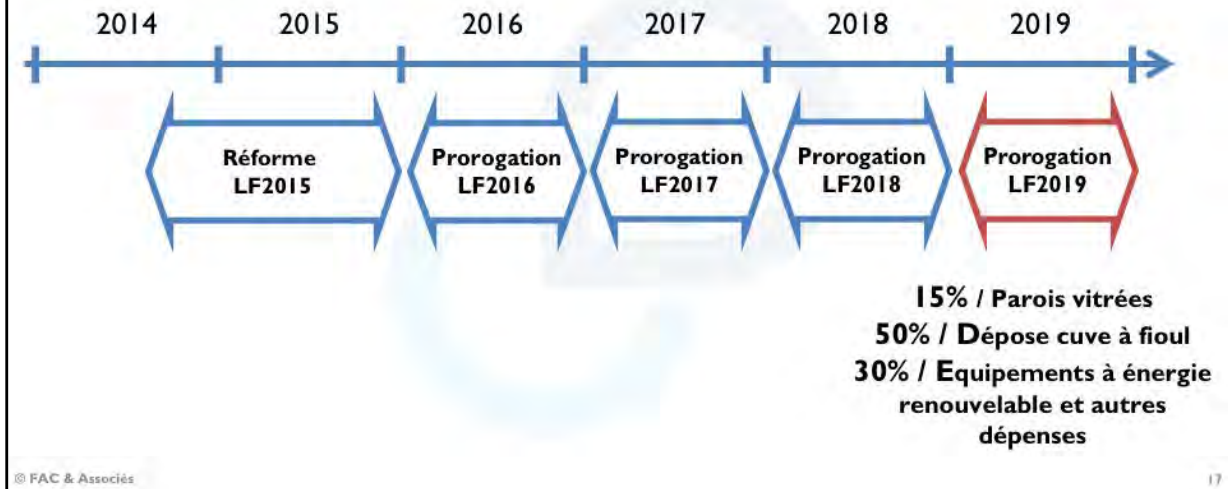
© FAC-JACQUES-DUHEM

16

Les différents plafonds et seuils ont été revalorisés de 1,6%

PROROGATION ET AMÉNAGEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT TRANSITION ÉNERGÉTIQUE

LF2019 art. 182



Le dispositif est prorogé pour la quatrième fois en quatre ans, jusqu'au 31 décembre 2019 avec quelques aménagements..

Retour des parois vitrées

Les dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées sont de nouveau éligibles au CITE à condition que les matériaux viennent en **remplacement de parois de simple vitrage**. Le crédit d'impôt relatif à ces dépenses est soumis à un plafond spécifique fixé par arrêté.

Arrivée des équipements à énergie renouvelable

Les dépenses de pose d'équipements à énergies renouvelables n'ouvraient pas droit au CITE jusqu'à présent. A compter du 1^{er} janvier 2019; les dépenses d'équipements de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable, les systèmes de fourniture d'électricité à partir de l'énergie hydraulique ou à partir de biomasse, les pompes à chaleur autres que air/air dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire, entrent dans le champ d'application du dispositif tout comme les dépenses relatives à la dépose d'une cuve à fioul.

Attention, le bénéfice du CITE pour ces dépenses est soumis à des conditions de ressources, à savoir, pour une dépense réalisée en 2019, il est nécessaire que le revenu fiscal de référence 2017 (mentionné sur l'avis d'imposition 2018) n'excède pas un plafond fixé par décret.

Les dépenses pour la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques sont déjà éligibles au CITE, sans conditions de ressources.

Mise en place de plafonds spécifique pour les chaudières

La loi prévoit la mise en place d'un plafond spécifique (fixé par arrêté) pour les dépenses d'acquisition de chaudières à très haute performance énergétique, autres que celles fonctionnant au fioul, ainsi que les chaudières à micro-génération fonctionnant au gaz.

Maintien du plafond « glissant »

En dehors des plafonds spécifiques, le plafond global des dépenses est maintenu pour un même logement et au titre d'une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2019. Le plafond demeure donc à 8 000 € pour une personne imposée seule, 16 000 € pour un couple soumis à une imposition commune. Ce plafond est majoré de 400 € par personne à charge.

3 taux de CITE

Le taux est maintenu à 30% sauf pour

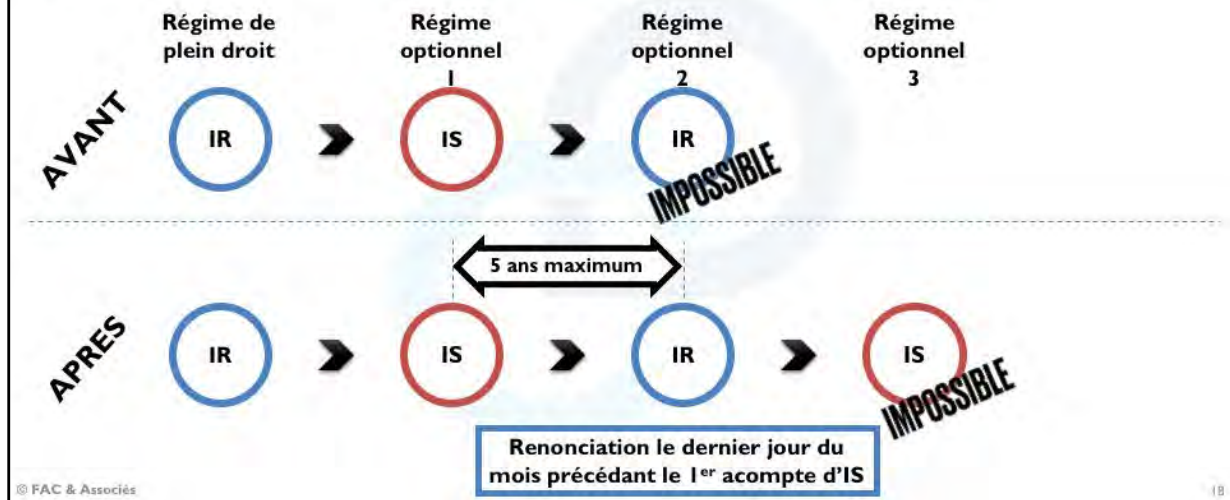
- pour les dépenses de parois vitrées visées dont le taux du CITE est de 15% ;
- pour les dépenses relatives à la dépose d'une cuve à fioul le taux du CITE est de 50%.

Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 sauf pour...

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2019 sauf pour le plafond spécifique relatif aux dépenses pour les chaudières à très haute performance énergétique, autres que celles fonctionnant au fuel, et pour les chaudières à micro-cogénération fonctionnant au gaz. Ce plafond spécifique ne s'applique pas si le contribuable justifie de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte avant le 1^{er} janvier 2019.

RÉVOCATION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

LF2019 art. 50



Jusqu'à présent l'article 239 du CGI ouvrait la possibilité pour une société relevant de l'impôt sur le revenu (translucidité fiscale prévue à l'article 8 du CGI) d'opter pour un assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés. Dans tous les cas, l'option exercée était **irrévocable**.

La loi de finances pour 2019 insère un nouvel alinéa dans lequel elle ouvre la possibilité de renoncer à l'option pour le régime des sociétés de capitaux sous condition de notifier son choix à l'administration avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation à l'option.

En cas de renonciation à l'option, les sociétés et groupements **ne peuvent plus opter à nouveau pour le régime des sociétés de capitaux**.

Attention, la **renonciation n'est possible que si elle est demandée dans les 5 années qui suivent l'option à l'IS** (avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés du cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option a été exercée). **Après ce délai, il n'est plus possible de renoncer à l'option IS.**

RÉVOCACTION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

LF2019 art. 50

Date de clôture	1 ^{er} acompte
31 janvier	15 mars
28 février	15 juin
31 mars	15 juin
30 avril	15 juin
31 mai	15 septembre
30 juin	15 septembre
31 juillet	15 septembre
31 août	15 décembre
30 septembre	15 décembre
31 octobre	15 décembre
30 novembre	15 mars
31 décembre	15 mars

Date limite de renonciation à l'option IS

- Les sociétés en nom collectif ;
- Les sociétés civiles mentionnées au 1^o de l'article 8 ;
- Les sociétés en commandite simple ;
- Les sociétés en participation ;
- Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5^o de l'article 8 ;
- Les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B ;
- Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter ;
- Les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D ;
- Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées au 7^o de l'article 8.

La révocation doit être notifiée avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation à l'option IS.

La première révocation pour l'exercice 2019 devra donc être faite avant le 28 février 2019 pour les exercices clos le 31 janvier 2019.

La révocation concerne toutes les sociétés pouvant opter pour l'impôt sur les sociétés, à savoir ;

- Les sociétés en nom collectif ;
- Les sociétés civiles mentionnées au 1^o de l'article 8 ;
- Les sociétés en commandite simple ;
- Les sociétés en participation ;
- Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5^o de l'article 8 ;
- Les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B ;
- Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter ;
- Les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D ;
- Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées au 7^o de l'article 8.

RÉVOCACTION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

LF2019 art. 50



BOI-BIC-CESS-10-20-30
§350 à 370
+
BOI-IS-CESS-20-10
§320 à 470

Cessation totale ou partielle d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés au taux normal

=

Cessation d'entreprise

EXCEPTION

CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS
Art. 239 bis AA

SARL
de famille

© FAC & Associés

2/3

Les articles 202 ter du CGI, 221 du CGI et 221 bis du CGI prévoient que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société ou un organisme change totalement ou partiellement de régime fiscal : il en est ainsi lorsqu'une personne morale cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Dispositions particulières (SARL de famille optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes)

L'article 239 bis AA du CGI prévoit que les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité individuelle commerciale ou artisanale, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du CGI.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés.

Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées.

Les modalités d'exercice de cette option sont précisées à l'article 46 terdecies A de l'annexe III au CGI, l'article 46 terdecies B de l'annexe III au CGI, l'article 46 terdecies C de l'annexe III au CGI et l'article 46 terdecies D de l'annexe III au CGI ; pour les sociétés nouvelles, par exception à la règle selon laquelle l'option doit être notifiée avant l'ouverture du premier exercice au titre duquel le régime des sociétés de personnes s'applique, l'article 46 terdecies B de l'annexe III au CGI prévoit que l'option produit immédiatement effet en matière d'imposition des bénéficiaires et des droits d'enregistrement si elle est formulée dans l'acte constatant la création.

L'article 46 terdecies B de l'annexe III au CGI étend l'effet immédiat de l'option aux sociétés déjà soumises au régime fiscal des sociétés de personnes qui se transforment, sans création d'une personne morale nouvelle, en SARL de famille ainsi qu'aux SARL dont l'associé unique cède des parts à un ou plusieurs membres de sa famille répondant aux conditions de parenté prévues à l'article 239 bis AA du CGI.

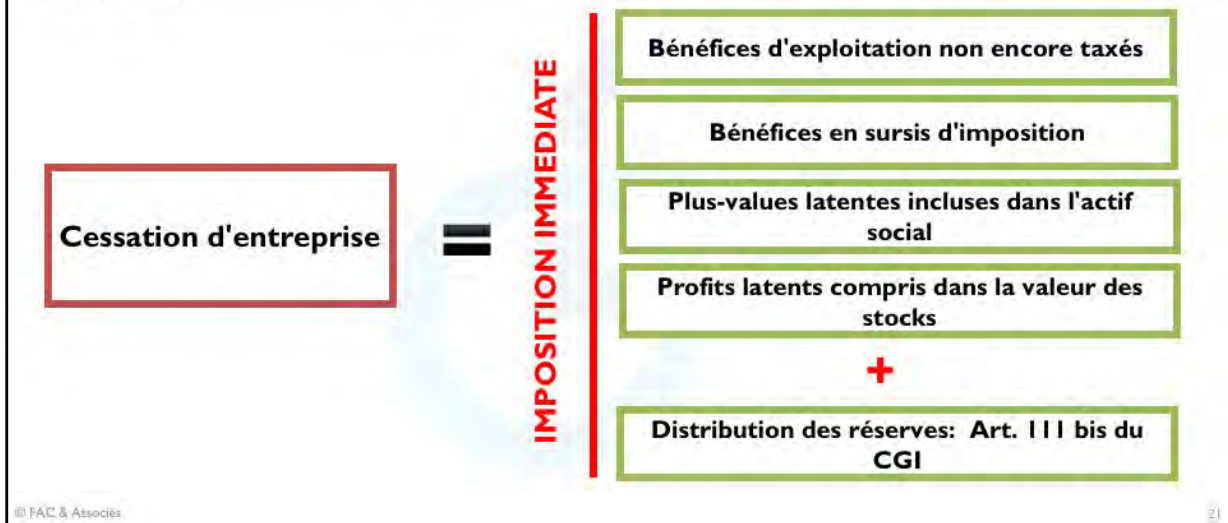
Ainsi, les conséquences de la cessation d'entreprise liées à un changement de régime fiscal sont évitées.

L'option doit être formulée dans l'acte qui constate soit la transformation de la société, soit la cession de parts par l'associé unique.

Cet acte doit également préciser les liens de parenté entre les associés et une copie doit en être adressée au service des impôts auprès duquel la déclaration de résultat doit être souscrite. La copie de l'acte est transmise dans le même délai que celui prévu pour son enregistrement, c'est-à-dire dans le délai d'un mois à compter de sa date.

RÉVOCACTION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

LF2019 art. 50



Portée de l'imposition immédiate à l'IS

Les éléments imposables

L'article 202 ter du CGI rend immédiatement imposable respectivement la société ou l'organisme et ses membres à raison :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
- des bénéfices en sursis d'imposition ;
- des plus-values latentes incluses dans l'actif social ;
- des profits latents compris dans la valeur des stocks.

1° Les bénéfices non encore taxés

Les bénéfices immédiatement taxables s'entendent, en principe, des résultats réalisés depuis la fin de la dernière période d'imposition effective jusqu'au jour de l'événement entraînant cessation d'entreprise augmentés s'il y a lieu des résultats de la période antérieure qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt.

En outre, pour les sociétés de personnes exerçant une profession non commerciale et dont les associés sont soumis à l'impôt sur le revenu, ces bénéfices comprennent les créances acquises non encore recouvrées.

2° Les bénéfices en sursis d'imposition

Les bénéfices en sursis d'imposition comprennent les provisions constituées en franchise d'impôt (provisions ordinaires ou spéciales qui peuvent être constituées en vertu de textes particuliers) ainsi que les plus-values dont l'imposition avait été différée.

D'une manière générale, ces bénéfices en sursis d'imposition doivent être rapportés au bénéfice d'exploitation et imposés dans les conditions de droit commun.

Toutefois, les provisions pour dépréciation des titres du portefeuille doivent être ajoutées aux plus-values à long terme de la période d'imposition close par la transformation, si les titres en cause demeurent dans le champ d'application du régime des plus-values à long terme compte tenu des dispositions du a bis du I de l'article 219 du CGI.

3° Plus-values latentes de l'actif social

Les plus-values incluses dans l'actif social et résultant de la différence entre la valeur réelle au jour de l'événement qui motive l'application des conséquences fiscales de la cessation, des éléments compris dans cet actif et leur valeur comptable, sont passibles de l'impôt selon le régime défini aux articles 39 duodécies et suivants du CGI ou au I de l'article 93 quater du CGI.

4° Sort des moins-values à long terme existantes au moment de la transformation

Si la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde, pour l'exercice clos par la cessation d'entreprise, par une moins-value nette à long terme, celle-ci peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de l'exercice. Il en est de même pour les moins-values des exercices antérieurs qui sont encore reportables.

Sort des déficits reportables

Les sociétés ou organismes qui sont affectés par l'un des événements prévus à l'article 202 ter du CGI ne peuvent plus reporter les déficits subis jusqu'à la date à laquelle intervient cet événement.

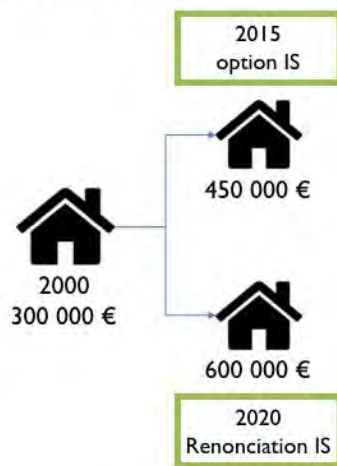
Les déficits enregistrés par ces sociétés ou organismes ont dû être pris en compte par chaque membre de la société ou de l'organisme en proportion de ses droits au fur et à mesure des exercices au cours desquels ils ont été subis conformément aux dispositions des articles 8 du CGI à 8 ter du CGI.

Imposition immédiate des résultats dans la catégorie des dividendes

Selon les dispositions de l'article 111 bis du CGI, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

RÉVOCACTION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

LF2019 art. 50



Passage à l'IS	Inscription pour la valeur de 2015 450 000	Inscription pour la valeur de 2000 300 000
Plus-value brute (avant abat)	82 500 €	0 €
Impôt de plus-value	18 119 €	0 €
VNC (1)	450 000 €	210 000 €

Passage à l'IR	Inscription pour la valeur de 2015 450 000	Inscription pour la valeur de 2000 300 000
VNC (1)	405 000 €	180 000 €
Plus-value pro	195 000 €	420 000 €
IS à 28%	54 600 €	117 600 €
Résultat après IS	140 400 €	302 400 €
Flat tax à 30%	42 120 €	90 720 €

(1) 80% amortissable sur 40 ans

© FAC & Associés

22

Prenons un exemple.

Une SCI achète en 2000 un immeuble pour une valeur de 300 000 €.

En 2015, la SCI est assujettie à l'impôt sur les sociétés par voie d'option (irrévocable à l'époque). La valeur de l'immeuble est estimée à 450 000 €. Lors de ce passage à l'IS, deux alternatives se sont présentées :

- **Inscrire l'immeuble pour sa nouvelle valeur (450 000 €)** qui conduit à une imposition immédiate de la plus-value latente dans le régime des plus-values immobilières des particuliers. :

Prix de cession : 450 000 €
 Prix d'acquisition : 300 000 €
 Frais d'acquisition (forfait 7,5%) : 22 500 €
 Travaux (forfait 15%) : 45 000 €
 Plus-value brute : 82 500 €
 Abattement IR / PSx : 60% / 16,5%
 IR : 6 270 €
 PSx : 11 849 €

- **Inscrire l'immeuble pour sa valeur d'origine.** Dans ce cas il n'y a pas de taxation de la plus-value latente, mais constatation des amortissements qui auraient dû être pratiqués depuis 2000, soit $300\,000\text{ €} \times 80\% \times 2,5\% = 6\,000\text{ €}$ par an pendant 15 ans. 90 000 € d'amortissements seront déduits au total. La valeur nette comptable sera de 210 000 €.

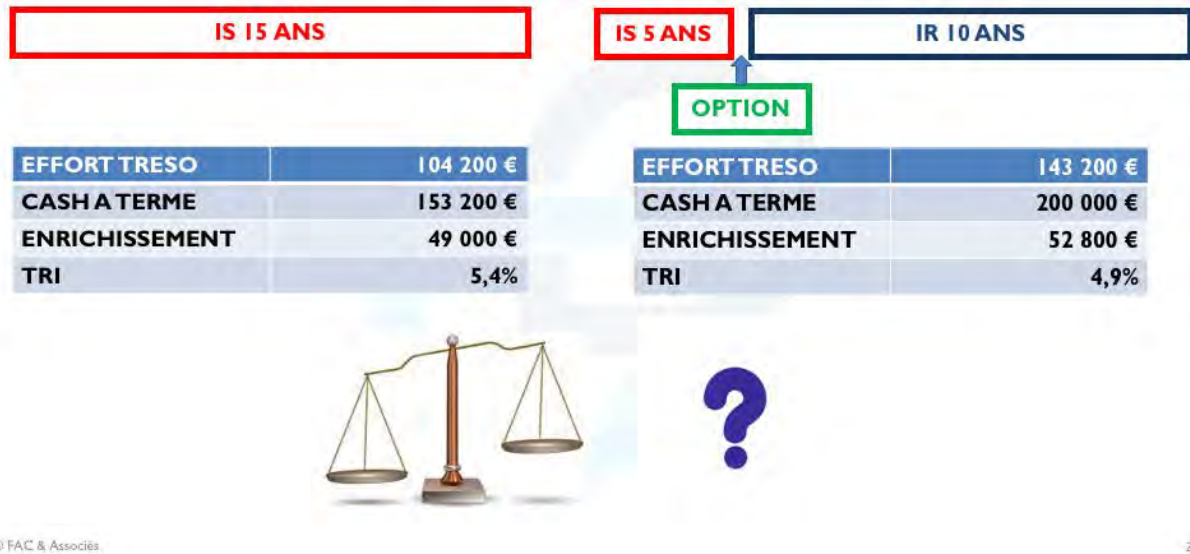
En 2020, 5 ans après l'option, la SCI renonce à l'option IS, la valeur de l'immeuble est alors estimée à 600 000 €.

La plus-value professionnelle latente est alors imposée :

- Dans l'hypothèse où l'immeuble a été inscrit en 2015 pour sa valeur vénale, l'amortissement a été constaté à concurrence de $450\,000\text{ €} \times 80\% \times 2,5\%$ soit 9 000 € par an pendant 5 ans. La VNC est donc de 405 000 € ($450\,000\text{ €} - 5 \times 9\,000\text{ €}$). La plus-value est donc de 195 000 €. L'IS est alors de 54 600 € au taux de 28%.
- Dans la seconde hypothèse d'une inscription pour la valeur d'origine, la VNC en 2020 est de 180 000 € ($300\,000\text{ €} - 20 \times 6\,000\text{ €}$). La plus-value est alors de 420 000 €. Avec un taux d'IS à 28%, l'imposition qui découle du passage à l'IR est de 117 600 €

Il convient ne pas oublier la fiscalisation des résultats, réserves et report à nouveau dans la catégorie des dividendes.

RÉVOCACTION DE L'OPTION POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS



Hypothèses:

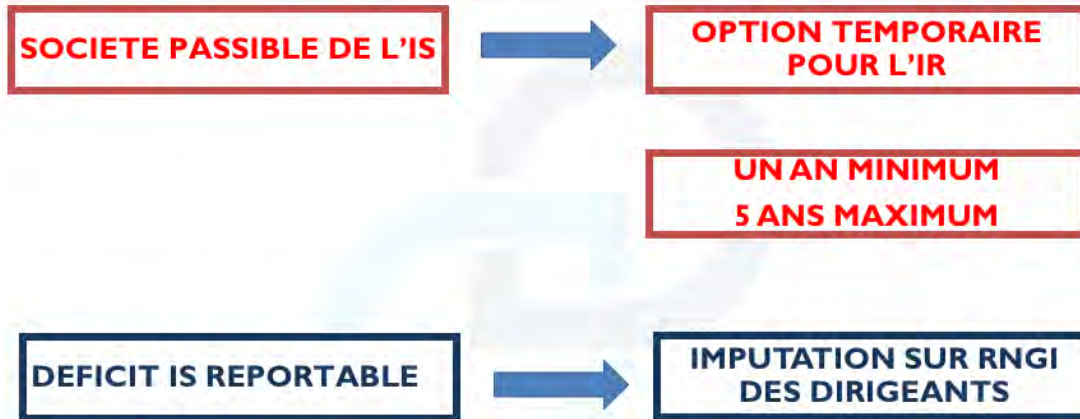
Investissement 200 000 € (dont 15 000 € de frais d'acquisition)
 Rendement brut = 5% du prix de revient de 200 000 €
 Taux de charge = 20% des loyers
 Terrain = 25%
 Amortissement du bâti = 3%
 Financement = Totalité sur 15 ans à 1,35%
 TMI = 30%
 Pas de revalorisation du bien ni des loyers.

ANNEE	Effort trésor Si SCI IS	Effort trésor si SCI IR
1	-6 736 €	-6 736 €
2	-6 736 €	-6 736 €
3	-6 736 €	-6 736 €
4	-6 736 €	-6 736 €
5	-6 736 €	-15 632 € ⁽¹⁾
6	-6 736 €	-9 672 €
7	-6 736 €	-9 755 €
8	-6 736 €	-9 839 €
9	-7 040 €	-9 925 €
10	-7 153 €	-10 011 €
11	-7 181 €	-10 099 €
12	-7 209 €	-10 188 €
13	-7 237 €	-10 278 €
14	-7 266 €	-10 369 €
15	-7 296 €	-10 462 €

Prix de cession	200 000 €
VNC	122 562 €
Plus-value Pro	77 438 €
IS	25 813 €
Cash net d'IS	174 187 €
Sortie en CCA	104 273 €
Sortie en dividende	69 915 €
PFU	8 949 €
Prélèvements sociaux	12 025 €
Cash net	153 213 €

(1) 6 587 € d'IS + 1 156 de PFU + 1 153 € de PSx – 6 736 € de trésor négative à combler

RAPPEL CGI ARTICLE 239 BIS AB

**CGI, Article 239 bis AB**

Les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le capital et les droits de vote sont détenus à hauteur de 50 % au moins par une ou des personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein desdites sociétés, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, ainsi que par les membres de leur foyer fiscal, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

L'option prévue au I est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- 1° La société exerce à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;
- 2° La société emploie moins de cinquante salariés et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice ;
- 3° La société est créée depuis moins de cinq ans.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés.

Elle doit être notifiée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats dans les trois premiers mois du premier exercice au titre duquel elle s'applique.

Elle est valable pour une période de cinq exercices, sauf renonciation notifiée dans les trois premiers mois de la date d'ouverture de l'exercice à compter duquel la renonciation s'applique.

En cas de sortie anticipée du régime fiscal des sociétés de personnes, quel qu'en soit le motif, la société ne peut plus opter à nouveau pour ce régime en application du présent article.

SOUSCRIPTION EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL INITIAL OU AUX AUGMENTATIONS DE CAPITAL DE CERTAINES SOCIÉTÉS NON COTÉES

LF2019 art. 119



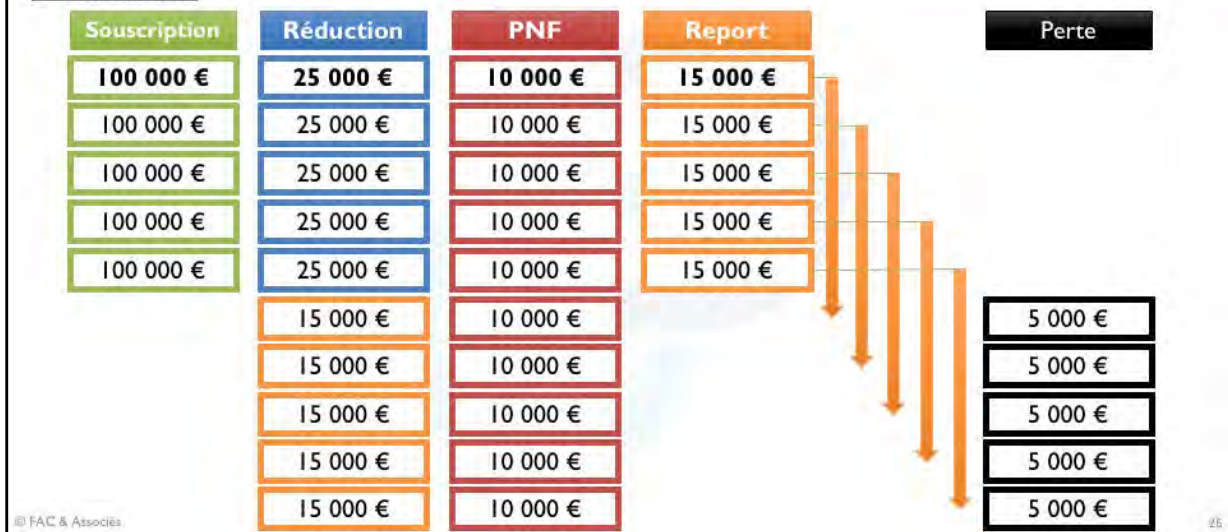
La réduction est en principe égale à **18 %** du montant des versements effectués au titre de l'ensemble des souscriptions éligibles, retenus dans la limite annuelle de 50 000 € (contribuables célibataires, veufs ou divorcés) ou de 100 000 € (contribuables mariés ou pacsés, soumis à une imposition commune). La loi de finances pour 2018 a porté le taux de la réduction d'impôt à **25 %** pour les versements effectués à compter d'une date fixée par décret et jusqu'au 31 décembre 2018. L'entrée en vigueur de ce taux majoré était conditionnée à une réponse de la Commission européenne validant la conformité au droit de l'Union européenne.

Or le Gouvernement n'a jamais reçu cette réponse, **le taux majoré de la réduction d'impôt n'a donc jamais pu s'appliquer.**

Il résulte de ce retard une prorogation du bénéfice du taux majoré de 25% jusqu'au 31 décembre 2019, mais encore une fois, une réponse de la Commission européenne permettant de considérer la mesure comme étant conforme au droit de l'Union européenne est nécessaire pour la mise en place de cette mesure...

SOUSCRIPTION EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL INITIAL OU AUX AUGMENTATIONS DE CAPITAL DE CERTAINES SOCIÉTÉS NON COTÉES

LF2019 art. 119



Il convient d'être extrêmement prudent dans le cadre du dispositif « Madelin » lorsque le taux de 25% trouve à s'appliquer.

En effet, le plafond de souscription est de 100 000 € pour un couple soumis à imposition commune et 50 000 € pour une personne imposée seule. Cela signifie donc que la réduction maximale est de 25 000 € pour un couple et 12 500 € pour un célibataire. Or cette réduction d'impôt est toujours confrontée au plafonnement global des niches fiscales dont le montant est de 10 000 €. (sauf pour les réductions d'impôt outre mer et SOFICA pour lesquelles, il est possible d'atteindre un plafond de 18 000 €).

La réduction d'impôt Madelin est donc soumise au plafond de 10 000 €. Pour pallier les effets de ce plafond, le II de l'article 199 terdecies-0 A du CGI prévoit un report de la réduction d'impôt sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

Si nous reprenons l'exemple ci-dessus :

- En N, la souscription de 100 000 € ouvre droit à une réduction de 25 000 € plafonnée à 10 000 € et reportée 5 ans à concurrence de l'excédent soit 15 000 €
- En N+1, une nouvelle souscription de 100 000 € ouvre de nouveau droit à une réduction de 25 000 € plafonnée à 10 000 € et reportée 5 ans à concurrence de l'excédent soit 15 000 € (le report de 15 000 € de N n'est pas utilisable)
- En N+2, une nouvelle souscription de 100 000 € ouvre droit à une réduction de 25 000 € plafonnée à 10 000 € et reportée 5 ans à concurrence de l'excédent soit 15 000 € (les deux reports de 15 000 € de N et N+1 ne sont toujours pas utilisables)
- En N+3, une nouvelle souscription de 100 000 € ouvre droit à une réduction de 25 000 € plafonnée à 10 000 € et reportée 5 ans à concurrence de l'excédent soit 15 000 € (les trois reports de 15 000 € de N, N+1 et N+2 ne sont toujours pas utilisables)
- En N+4, une nouvelle souscription de 100 000 € ouvre droit à une réduction de 25 000 € plafonnée à 10 000 € et reportée 5 ans à concurrence de l'excédent soit 15 000 € (les quatre reports de 15 000 € de N, N+1, N+2 et N+3 ne sont toujours pas utilisables)
- En N+5, en l'absence d'une nouvelle souscription, il est possible d'utiliser les réductions en report en utilisant la plus ancienne, celle issue de l'année N. Le report est de 15 000 € mais le plafonnement des niches fiscales limite à 10 000 €, les 5 000 € excédentaires sont perdus !
- Il en va de même pour les années N+6 à N+9.

Au total, sur 500 000 € de souscription, les réductions d'impôt « utiles » sont de 100 000 € soit 20% de la souscription.

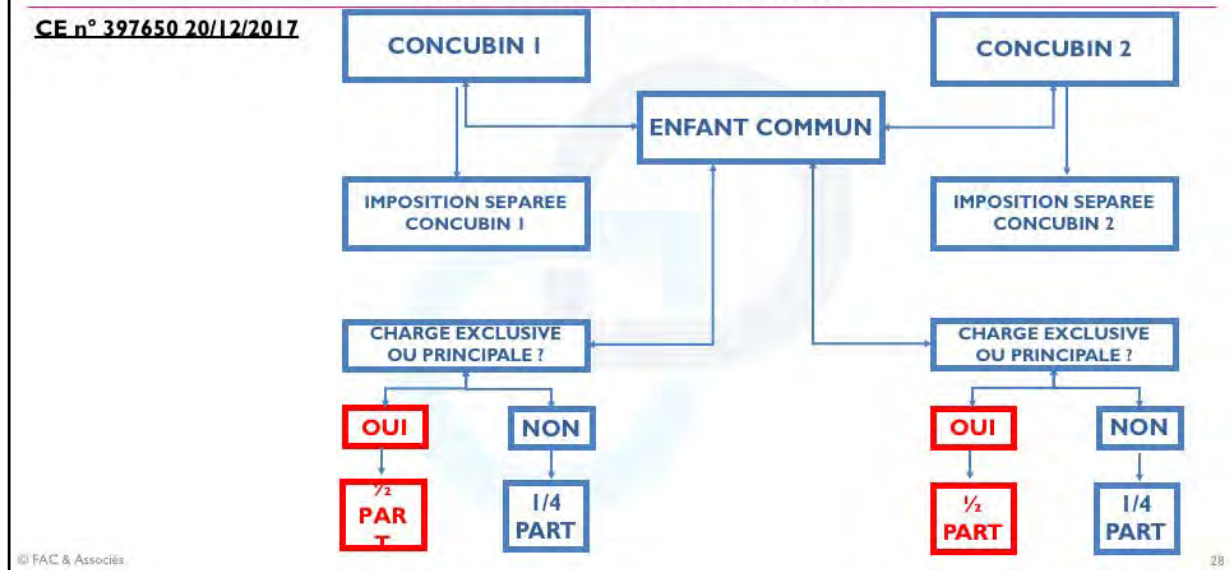
IMPÔT SUR LE REVENU

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



QUOTIENT FAMILIAL PARTAGÉ POUR DES CONCUBINS SUPPORTANT A CHARGES ÉGALES LEUR ENFANT COMMUN

CE n° 397650 20/12/2017



L'administration a remis en cause la demie-part de quotient familial déclarée par le contribuable au titre de son enfant, qu'il estimait être à sa charge exclusive ou principale.

CGI, Article 196 Sont considérés comme étant à la charge du contribuable, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier : / 1° Ses enfants âgés de moins de 18 ans ou infirmes (...) ".

En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants. / Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à une majoration de : / a) 0,25 part pour chacun des deux premiers (...), lorsque par ailleurs le contribuable n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant (...)

Les parents qui vivent en concubinage et qui ont un ou plusieurs enfants communs sont imposables séparément à l'impôt sur le revenu et bénéficient chacun d'un nombre de parts de quotient familial déterminé en fonction des enfants dont ils assument, le cas échéant, la charge d'entretien à titre exclusif ou principal.

Dans le cas où la charge d'entretien d'un enfant mineur est partagée et qu'aucun des deux parents ne justifie en avoir la charge principale, cette charge est réputée être également partagée et ouvre par conséquent droit, pour chaque parent, à une majoration du nombre de parts de quotient familial égale à la moitié de celle à laquelle ouvrirait droit un enfant dont ce parent assumerait la charge d'entretien à titre exclusif ou principal.

IMPOSITION SÉPARÉE DES ÉPOUX SOUS LE RÉGIME DE LA SÉPARATION DE BIENS ET NE RÉSIDANT PAS SOUS LE MÊME TOIT

CE n°409035 18/07/2018



Art 4 B DU CGI

Art 6-4 DU CGI

Territorialité de l'IR

Imposition séparée
OBLIGATOIRE
des époux séparés
de biens et ne vivant
pas sous le même
toit

I. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

- a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

© FAC & Associés

29

Les époux soutenaient devant la cour qu'ils auraient dû faire l'objet d'une imposition séparée, en faisant valoir, d'une part et sans être contredits sur ce point, qu'ils s'étaient mariés le 21 juillet 2000 à Jersey sous le régime de la séparation de biens et, d'autre part, qu'ils ne vivaient pas sous le même toit au sens du a) du 4 de l'article 6 du code général des impôts. En effet, Monsieur résidait habituellement à Jersey où il exerçait un emploi salarié et son épouse résidait habituellement en France, dans l'immeuble dont le couple est propriétaire.

En écartant cette argumentation au seul motif que M. B...avait son foyer fiscal en France au sens des dispositions du a) du I de l'article 4 B du CGI, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit.

Aux termes de l'article 4 B du code général des impôts : " I. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4

A : /a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; / b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; / c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. (...) ". Aux termes de l'article 6 du même code : " I. (...) Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention "Monsieur ou Madame". / (...)

4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes : /a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit (...) ". En application de ces dernières dispositions, des époux mariés sous le régime de séparation de biens et qui résident dans deux endroits différents doivent faire l'objet d'une imposition distincte dès lors que cette résidence séparée n'a pas un caractère temporaire.

La circonstance que, du fait de la résidence habituelle en France du conjoint séparé de biens du contribuable et de ses enfants, ce dernier aurait en France son domicile fiscal au sens du a) du I de l'article 4 B du code général des impôts est, par elle-même, sans incidence sur l'appréciation à porter sur la question de savoir si celui-ci vit en France sous le même toit que son conjoint au sens des dispositions rappelées au a) du 4 de l'article 6 du même code.

PAS DE DÉDUCTION POUR UNE PRESTATION COMPENSATOIRE VERSEE NON CONFORMÉMENT AU JUGEMENT DE DIVORCE

CAA Lyon n°16LY03636 29/03/2018



Dans le cadre d'un divorce contentieux, le jugement a mis à la charge du contribuable une prestation compensatoire d'un montant de 240 000 euros, et jugé qu'il n'y avait pas lieu que ce capital fasse l'objet d'un paiement fractionné. Le débiteur a versé ce capital en trois temps, à concurrence de 88 439,42 euros le 25 août 2010, de 88 811 euros le 31 août 2010 et de 62 750 euros le 18 mai 2011. Il a déduit de son revenu global de l'année 2010, la somme de 177 250 euros correspondant aux deux premiers de ces versements. L'administration a estimé que ces versements ne pouvaient faire l'objet que de la réduction d'impôt, pour un montant de 5 632 euros.

La cour estime que les versements de la prestation compensatoire effectués sur une durée supérieure à douze mois au sens de l'article 156 du code général des impôts ne peuvent s'entendre que de **ceux qui l'ont été conformément aux modalités de paiement fixées par le juge.**

En l'espèce il n'y avait pas lieu que la prestation compensatoire fasse l'objet d'un paiement fractionné. Ainsi, en admettant même que cette prestation compensatoire ait été effectivement versée sur une durée de plus de douze mois l'intéressé n'était pas fondé à en demander la déduction de son revenu global.

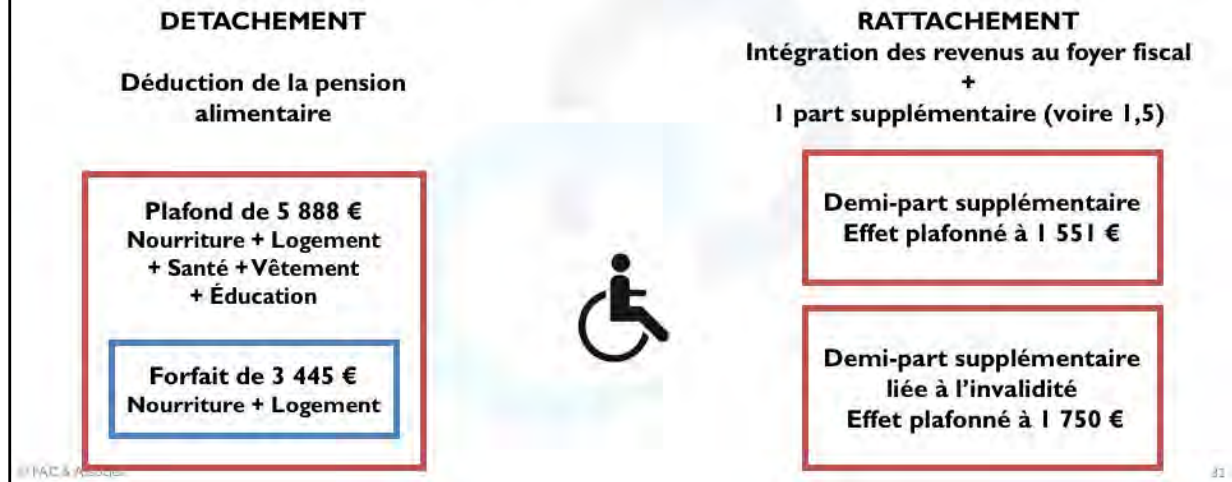
IMPÔT SUR LE REVENU

ACTUALITÉ DOCTRINALE



PENSION ALIMENTAIRE OU RATTACHEMENT DE L'ENFANT MAJEUR, QUAND BERCY EXPLIQUE COMMENT OPTIMISER...

RM BOCOQUET n°01932 JO Sénat 11/01/2018



Question

M. Éric Bocquet a interrogé le Ministre sur la **pension alimentaire octroyée à un enfant majeur déclaré séparément**. Pour les parents, cette pension est déduite fiscalement jusqu'à 5 738 euros si l'enfant ne réside pas chez eux mais dans son propre logement. Dans le cas d'un **enfant majeur handicapé avec une carte d'invalidité à plus de 80 %**, il souhaitait savoir si ce plafond était supérieur et de quel montant.

D'autre part, il souhaitait connaître les conditions dans lesquelles l'enfant majeur n'est pas imposé sur la pension alimentaire reçue.

Réponse

La pension alimentaire versée à un enfant majeur imposé séparément est déductible du revenu global du foyer de ses parents dans la limite de 5 738 € (revenus de l'année 2016). La pension est déductible dès lors que l'enfant fait l'objet d'une imposition séparée, qu'il soit hébergé sous le toit de ses parents ou qu'il réside dans son propre logement.

Si l'enfant est hébergé au domicile de ses parents, l'avantage en nature correspondant à la nourriture et au logement peut être évalué de façon forfaitaire à 3 411 € (revenus de l'année 2016). Cette somme est comprise dans la limite de déduction de 5 738 €.

Le bénéficiaire de la pension alimentaire doit déclarer le montant perçu, dans la limite du montant déductible pour ses parents.

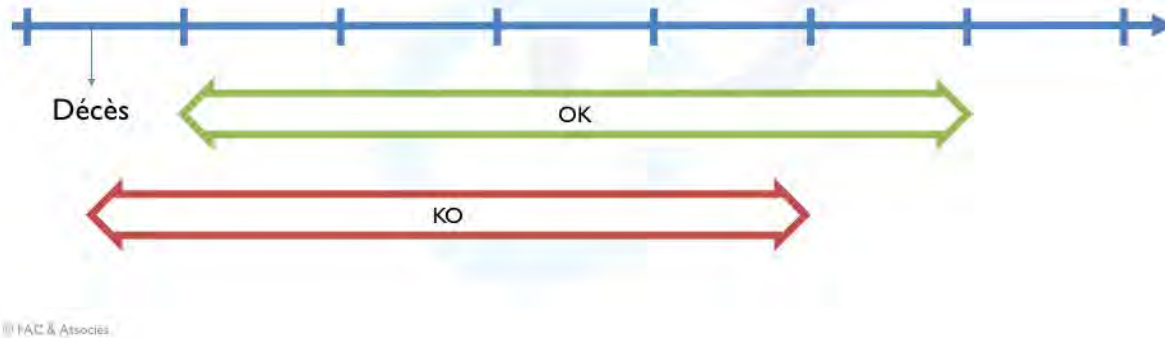
Ces dispositions sont également applicables, sans modification de plafond, lorsque la pension est versée au profit d'un enfant majeur handicapé.

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu établi à son nom, l'enfant handicapé bénéficie d'une demi-part supplémentaire de quotient familial, dès lors qu'il est titulaire de la carte d'invalidité. Au lieu de l'imposition séparée, si cela est plus avantageux, les parents peuvent choisir de rattacher l'enfant majeur handicapé à leur propre foyer fiscal quel que soit l'âge de l'enfant. Ils bénéficient ainsi d'une majoration de leur quotient familial : une demi-part au titre de l'enfant compté à charge (ou une part entière si le foyer compte déjà deux autres enfants à charge) et une demi-part au titre de la carte d'invalidité de l'enfant.

DÉCOMPTE DE LA PÉRIODE DE 5 ANS POUR LE QUOTIENT FAMILIAL DES VEUF(S) OU VEUVES AYANT ÉLEVÉ DES ENFANTS

RM MALHURET n°00257 JO Sénat 22/02/2018

Contribuables qui « vivent seuls et ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ».



Question :

M. Claude Malhuret attire l'attention du Ministre sur la situation fiscale des **personnes veuves ayant élevé des enfants suite au décès de leur conjoint**.

L'article 195 du code général des impôts a restreint le bénéfice de la demi-part supplémentaire aux seuls contribuables qui « vivent seuls et ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ».

Le calcul de ces cinq années n'est pas précisé : l'année du décès est-elle prise en compte, suivie de quatre années civiles ?

Cette analyse est cohérente car l'année du décès, la personne veuve est contribuable à part entière, de la date du décès au 31 décembre, et elle réalise une déclaration spécifique sur ses propres revenus.

En ce qui concerne la condition de « vivre seul », l'administration admet en outre expressément qu'en cas de modification du foyer fiscal (le décès en est une), cette condition s'apprécie au 1er janvier ou au 31 décembre (au plus favorable). Dès lors, cette condition est bien remplie au 31 décembre de l'année civile pour la personne veuve.

Une position contraire, alors que le texte est muet sur cette question, induirait en effet un trouble puisqu'elle aurait pour conséquence d'allonger artificiellement la durée imposée au conjoint survivant, pour la porter dans les cas les plus extrêmes à presque six ans, si le conjoint décédait en début d'année civile, ce qui semble contraire à l'esprit du législateur.

C'est pourquoi il lui est demandé de préciser sa position sur ce point et de confirmer que l'année civile de décès est bien prise en compte comme une année pleine pour l'appréciation des cinq années requises par le texte.

Réponse :

Conformément aux dispositions combinées du 8 de l'article 6 et de l'article 196 bis du code général des impôts, **une personne veuve au cours d'une année d'imposition est imposée selon sa situation personnelle et familiale appréciée au 1er janvier de la même année**. Ainsi, l'année du décès de son conjoint, le conjoint survivant est imposé en tenant compte de sa situation de personne mariée ou pacsée au 1er janvier et conserve pour son imposition personnelle postérieure au décès l'ensemble des majorations de quotient familial retenu pour l'imposition commune sur la période antérieure au décès. Par suite, pour l'octroi du bénéfice de la demi-part prévue au a du I de l'article 195 du code général des impôts, **le décompte des cinq années pendant lesquelles le contribuable veuf doit avoir supporté seul, à titre exclusif ou principal, la charge d'un enfant s'effectue à compter de l'année civile suivant celle du décès du conjoint.**

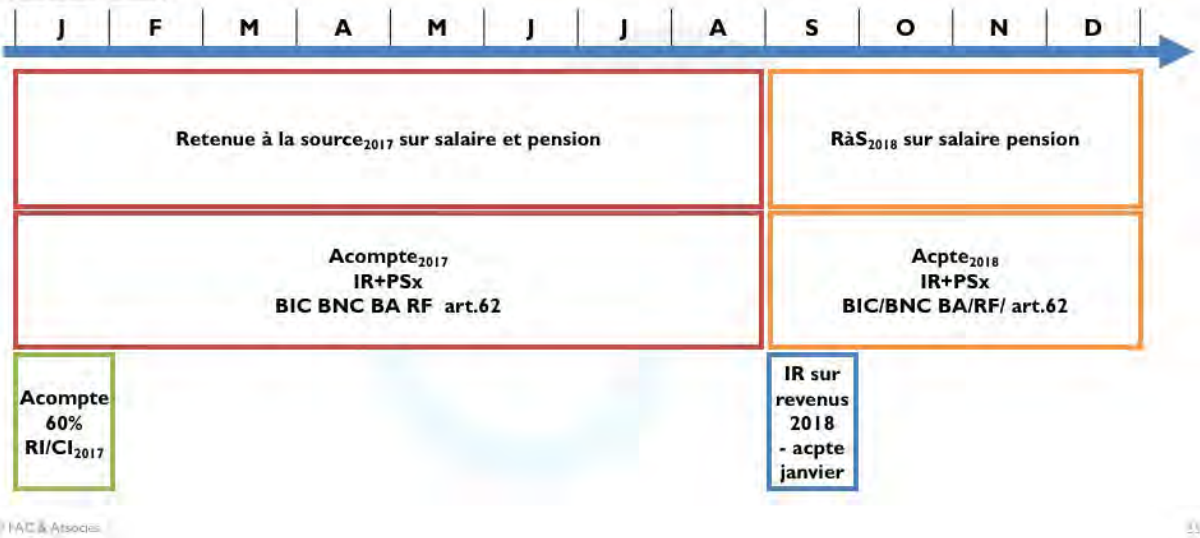
PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



UN ACOMPTE SUR CERTAINES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT 2017

LF2019 art. 12



Le taux de la retenue à la source et le montant de l'acompte pour 2019 sont basés sur l'imposition des revenus de 2017 déclarés en 2018.

Dans le cadre de la loi de finances pour 2017, mettant en place le prélèvement à la source, il était prévu que le taux de la retenue ou le montant de l'acompte ne tiennent pas compte des réductions et crédits d'impôt obtenus la pénultième année (contrairement à la mensualisation ou au tiers provisionnel). Cela signifie donc que les contribuables français ayant des réductions et crédits d'impôt devraient faire l'avance d'impôt brut pendant toute l'année considérée pour obtenir une restitution des réductions et crédits d'impôts l'année suivante, une fois les revenus déclarés et l'avis d'imposition émis.

Dans le cadre de la loi de finances pour 2018, il a été prévu la mise en place d'un acompte sur certaines réductions et crédits d'impôt. En effet, dès janvier N+1, l'Etat devait restituer 30% des crédits d'impôts obtenus en N-1 au titre des frais de garde d'enfant de moins de 6 ans et dépenses engagées pour l'emploi d'un salarié à domicile uniquement.

Attention, il ne s'agit d'un acompte au titre des réductions et crédits d'impôt de l'année N+1 (année du versement de l'acompte), mais au titre de l'année N (année qui précède), acompte calculé sur les réductions et crédits d'impôts obtenus au titre de l'année N-1).

En d'autres termes, en janvier 2019, un acompte de 30% des réductions et crédits d'impôts obtenus en 2017 est versé au titre des réductions et crédits d'impôt à valoir sur les revenus de l'année 2018.

La loi de finances pour 2019, a augmenté le taux de l'acompte de 30% à 60% et a étendu la base de calcul de l'acompte.

Ainsi, en janvier 2019, **un acompte de 60% des réductions et crédits d'impôts obtenus en 2017 est versé au titre des réductions et crédits d'impôt à valoir sur les revenus de l'année 2018.**

Cette situation va certainement créer un étonnement chez certains contribuables qui vont se voir en janvier 2019 prélever un acompte au titre des revenus de 2019 et recevoir un virement au titre des réductions et crédits d'impôt 2018...

Second point de vigilance, l'acompte versé en janvier fera l'objet d'une régularisation en septembre 2019, une fois les revenus de 2018 déclarés. Cette régularisation pourra conduire à un complément d'acompte en raison de réduction et crédit d'impôt plus important que ce qui a été versé en janvier. A l'inverse, cela peut conduire à une restitution, si les réductions et crédits d'impôt de 2017 ayant servi de base de calcul ne se sont pas renouvelés en 2018.

UN ACOMPTE SUR CERTAINES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT 2017

LF2019 art. 12

Dons 200	66% à 75% du don
Cotisations syndicales 199 quater C	66% de la cotisation
Pinel métropole/outre mer 199 novovicies	2% du prix de revient
Duflot métropole/outre mer 199 novovicies	2% du prix de revient
Scellier métropole/outre mer 199 septvicies	De 1,44% à 2,77% du prix de revient
Censi-Bouvard 199 sexvicies	De 1,22 % à 2,77% du prix de revient
Employé à domicile 199 sexdecies	50% de la dépense
Locatif outre mer b à e du 2 de l'article 199 undecies A	De 2% à 4,3% du prix de revient
Dépense liée à dépendance 199 quindecies	25% de la dépense
Garde enfants < 6ans 200 quater B	50% de la dépense

x 60%



Même si la réduction ou le crédit d'impôt ne se renouvelle pas en 2018 (Scellier 2009, Garde d'enfant, dons, employé à domicile...)

La loi de finances a donc étendu l'acompte de janvier 2019 :

- Aux dons réalisés en 2017
- Aux cotisations syndicales versées en 2017;
- Aux investissements dans le cadre du dispositif Duflot/Pinel ayant ouvert droit à un réduction d'impôt en 2017;
- Aux investissements dans le cadre du dispositif Scellier ayant ouvert droit à un réduction d'impôt en 2017;
- Aux investissements dans le cadre du dispositif Censi-Bouvard ayant ouvert droit à un réduction d'impôt en 2017;
- Aux investissements immobiliers outre-mer ayant ouvert droit à un réduction d'impôt en 2017;
- Aux dépenses réalisées en 2017 dans le cadre d'un employé à domicile;
- Aux dépenses réalisées en 2017 dans le cadre de la dépendance;
- Aux dépenses réalisées en 2017 dans le cadre de la garde d'enfants de moins de 6 ans.

Cet acompte est versé alors même que la dépense ouvrant droit à l'avantage fiscal ne se renouvèle pas en 2018.

A titre d'exemple :

- Un investissement Scellier achevé en 2009 cesse de produire un avantage fiscale en 2017;
- Un investissement Censi-Bouvard achevé en 2009 cesse de produire un avantage fiscale en 2017;
- Les dépenses faites en 2017 pour la garde d'un enfant qui a 5 ans n'ouvrent plus droit à l'avantage fiscal en 2018 car l'enfant a dépassé la limite d'âge
- Les dons faits en 2017 ne sont pas forcément d'un montant identique à ceux de 2018;
- Etc.

UN ACOMPTE SUR CERTAINES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT 2017

Un acompte perçu en janvier 2019, qu'il faudra peut-être restituer en septembre 2019...

- 84 000 € de salaires (habituels) avant frais professionnels
- Célibataire sans enfant à charge
- 4 000 € de réduction d'impôt Pinel (2017 à 2029)
- $RNGI_{2017} = 75\ 600\ €$ $RNGI_{2018} = 75\ 600\ €$
- $IR_{2017}\text{ brut} = 17\ 301\ €$ $IR_{2018}\text{ brut} = 17\ 082\ €$
- $IR_{2017}\text{ net} = 13\ 301\ €$ $IR_{2018}\text{ net} = -4\ 000\ €$
- Taux 1 $PAS_{2019} = 20,6\%$ Taux 2 $PAS_{2019} = 20,3\%$

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000
	- 1442	- 1442	- 1442	- 1442	- 1442	- 1442	- 1442	- 1442	- 1421	- 1421	- 1421	- 1421
	= 5558	= 5558	= 5558	= 5558	= 5558	= 5558	= 5558	= 5558	= 5579	= 5579	= 5579	= 5579
	+ 2400								+ 1600			
	= 7958								= 7179			

Exemple I :

Un célibataire perçoit chaque année un salaire imposable de 84 000 € (7 000 € par mois).
Ce contribuable bénéficie d'une réduction d'impôt de 4 000 € depuis 2017 au titre d'un investissement Pinel.

Sur les revenus perçus en 2017 :

- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le RNGI a été de 75 600 € (84 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 17 301 €
- La réduction d'impôt Pinel ramène l'impôt dû à 13 301 €.
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit $17\ 301\ € / 84\ 000\ € = 20,596\%$ arrondi à 20,6%

Sur les revenus perçus en 2018 :

- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le RNGI a été de 75 600 € (84 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 17 082 €
- La réduction d'impôt Pinel ramène l'impôt dû à 13 301 €.
- Le CIMR de 17 082 € (100% de revenus ordinaires) porte l'impôt net à - 4 000 € (restitution au contribuable)
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit $17\ 082\ € / 84\ 000\ € = 20,335\%$ arrondi à 20,3%

Concrètement, en 2019, le prélèvement à la source se traduira ainsi :

- Janvier : retenue à la source de 20,6% et acompte de 2 400 € au titre des réductions d'impôt 2018 (60% de la réduction d'impôt Pinel obtenue en 2017)
- Février à Août : retenue à la source de 20,6%
- Septembre : retenue à la source de 20,3% et régularisation de l'imposition de 2018 (- 4 000 € net de CIMR diminués des 2 400 € d'acompte versé en janvier)
- Octobre à Décembre : retenue à la source de 20,3%.

UN ACOMPTE SUR CERTAINES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT 2017

LF2019 art. 12

- 84 000 € de salaires avant frais professionnels plus 6 000 € exceptionnels uniquement en 2018
- Couple avec un enfant à charge
- 1 800 € de réduction d'impôt FIP₂₀₁₇ non renouvelé en 2018
- 1 750 € de crédit d'impôt Frais de Garde d'enfant₂₀₁₇ non renouvelé en 2018
- R_{NGI}₂₀₁₇ = 75 600 € R_{NGI}₂₀₁₈ = 81 000 €
- IR₂₀₁₇ brut = 9 740 € IR₂₀₁₉ brut = 11 153 €
- IR₂₀₁₇ net = 6 190 € IR₂₀₁₈ net = 744 €
- Taux 1 PAS₂₀₁₉ = 11,6% Taux 2 PAS₂₀₁₉ = 12,4%

J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000	+ 7000
- 812	- 812	- 812	- 812	- 812	- 812	- 812	- 812	- 868	- 868	- 868	- 868
= 6188	= 6188	= 6188	= 6188	= 6188	= 6188	= 6188	= 6188	= 6132	= 6132	= 6132	= 6132
+ 1050								- 1794			
= 7238								= 4338			

Exemple 2 :

Un couple avec un enfant à charge perçoit globalement chaque année un salaire imposable de 84 000 € (7 000 € par mois). En 2018, le couple a perçu un complément de revenu de 6 000 € considéré comme exceptionnel au titre du CIMR.

Ce couple a bénéficié d'une réduction d'impôt de 1 800 € en 2017 au titre d'un investissement dans des FIP, ainsi qu'un crédit d'impôt de 1 750 € toujours en 2017 au titre des frais de garde d'enfant. Aucune de ces deux défiscalisations n'est renouvelée en 2018.

Sur les revenus perçus en 2017 :

- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le R_{NGI} a été de 75 600 € (84 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 9 740 € en tenant compte du plafonnement des effets du quotient familial
- La réduction d'impôt FIP et le crédit d'impôt garde d'enfant ont ramené l'impôt dû à 6 190 €.
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit 9 740 € / 84 000 € = 11,595% arrondi à 11,6%

Sur les revenus perçus en 2018 :

- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le R_{NGI} a été de 81 600 € (90 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 11 153 €
- Il n'y a aucune réduction d'impôt ni crédit d'impôt.
- Le CIMR de 10 409 € (93,33% de revenus ordinaires) porte l'impôt net à 744 € (complément d'imposition)
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit 11 153 € / 90 000 € = 12,392% arrondi à 12,4%

Concrètement, en 2019, le prélèvement à la source se traduira ainsi :

- Janvier : retenue à la source de 11,6% et acompte de 1 050 € au titre du crédit d'impôt garde d'enfant 2018 (60% du crédit d'impôt obtenu en 2017)
- Février à Août : retenue à la source de 11,6%
- Septembre : retenue à la source de 12,4% et régularisation de l'imposition de 2018 (744 € net de CIMR majorés des 1 050 € d'acompte versé à tort en janvier)
- Octobre à Décembre : retenue à la source de 12,4%

UN ACOMPTE SUR CERTAINES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT 2017

Un acompte perçu en janvier 2019, qu'il faudra peut-être restituer en septembre 2019...

- 120 000 € de salaires avant frais professionnels (pas de exceptionnels uniquement en 2018)
- Couple avec un enfant à charge
- 18 000 € de réduction d'impôt Girardin industriel renouvelé en 2018
- $RNGI_{2017} = 108\ 000\ €$ $RNGI_{2018} = 108\ 000\ €$
- $IR_{2017}\text{ brut} = 19\ 460\ €$ $IR_{2018}\text{ brut} = 19\ 253\ €$
- $IR_{2017}\text{ net} = 1\ 460\ €$ $IR_{2018}\text{ net} = -18\ 000\ €$
- Taux 1 PAS₂₀₁₉ = 16,2% Taux 2 PAS₂₀₁₉ = 16,0%

J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000	+ 10000
- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620	- 1620
= 8380	= 8380	= 8380	= 8380	= 8380	= 8380	= 8380	= 8380	= 8420	= 8420	= 8420	= 8420
+ 0								+ 18000			
= 8380								= 26420			

Exemple 3 :

Un couple sans enfant à charge perçoit globalement chaque année un salaire imposable de 120 000 € (10 000 € par mois). En 2018, le couple n'a pas perçu de revenu considéré comme exceptionnel au titre du CIMR.

Ce contribuable a bénéficié d'une réduction d'impôt de 18 000 € en 2017 au titre d'un investissement dans le cadre du dispositif Girardin industriel. Le couple a renouvelé cette défiscalisation en 2018.

Sur les revenus perçus en 2017 :

- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le RNGI a été de 108 000 € (120 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 19 460 €
- La réduction d'impôt Girardin industriel a ramené l'impôt dû à 1 460 €.
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit $19\ 460\ € / 120\ 000\ € = 16,217\%$ arrondi à 16,2%

Sur les revenus perçus en 2018 :

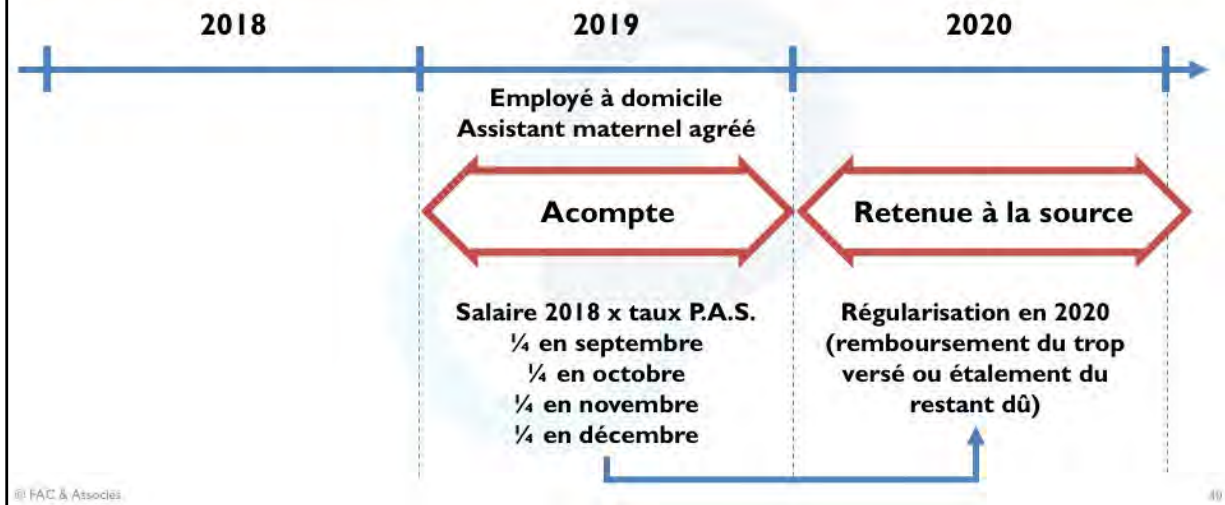
- Les salaires ont été minorés d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels
- Le RNGI a été de 108 000 € (120 000 € -10%)
- L'impôt résultant du barème est de 19 253 €
- La réduction d'impôt Girardin industriel ramène l'impôt dû à 1 253 €.
- Le CIMR de 19 253 € (100% de revenus ordinaires) porte l'impôt net à - 18 000 € (restitution au contribuable)
- De cette imposition, le taux du PAS a été déterminé en faisant le rapport entre l'IR brut et le salaire avant frais professionnels soit $19\ 253\ € / 90\ 000\ € = 16,044\%$ arrondi à 16,0%

Concrètement, en 2019, le prélèvement à la source se traduira ainsi :

- Janvier : retenue à la source de 16,2% et aucun acompte car la réduction Girardin industriel n'entre pas dans le champ d'application de l'acompte en janvier
- Février à Août : retenue à la source de 16,2%
- Septembre : retenue à la source de 16,0% et régularisation de l'imposition de 2018 (- 18 000 € net de CIMR)
- Octobre à Décembre : retenue à la source de 16,0%

ADAPTATION DU PRÉLEVEMENT À LA SOURCE POUR LES CONTRIBUABLES EMPLOYEURS

Passage de la retenue à la source à l'acompte



Le prélèvement à la source pour les employeurs particuliers ne va entrer en vigueur qu'à compter du 1er janvier 2020 (via des dispositifs spécifiques sur les sites Cesu et Pajemploi)

La loi de finances pour 2019 instaure donc un régime transitoire pour l'année 2019. Au titre de 2019 uniquement, les rémunérations versées par les particuliers employeurs seront soumises à un acompte (comme les bénéficiaires de BIC, BNC, BA, rémunération de gérant majoritaire) et non d'une retenue à la source.

Sont concernés les salaires versés :

- Aux employés à domicile pour des travaux familiaux et ménagers ;
- Aux assistants maternels agréés ;
- Aux gardes-chasse, gardes-pêche, jardiniers, employés de maison d'un exploitant agricole.

Il n'y aura pas d'acompte jusqu'en août basé sur les salaires 2017. Il sera prélevé un acompte sur les 4 derniers mois de l'année en retenant le montant net imposable des salaires versés en 2018 (déclarés en mai 2019 et apparaissant sur l'avis d'imposition) auquel sera appliqué un taux du PAS du foyer fiscal (taux commun, taux neutre, taux individualisé ou taux modulé).

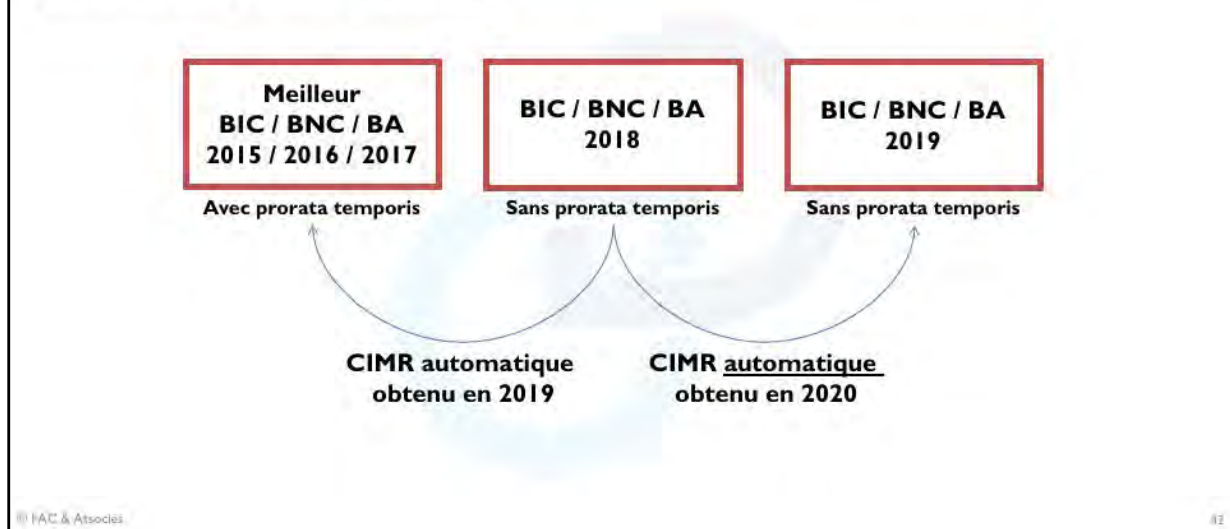
PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE

ACTUALITÉ DOCTRINALE



MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

Les bénéfices des travailleurs indépendants



Compte tenu du mode de formation des bénéfices réalisés par les travailleurs indépendants, le caractère non exceptionnel des BIC, BNC et BA est apprécié en comparant les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2018 à ceux réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, celui de 2019

Le montant du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 est qualifié de bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du plus élevé des bénéfices réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, au titre de 2019.

Seul le surplus éventuel du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 par rapport au plus élevé des bénéfices réalisés au titre de ces années est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, sauf justification d'un surcroît d'activité.

En pratique, il s'agit de retenir, pour chacune des années, le bénéfice réalisé sous déduction des revenus exceptionnels que sont notamment les revenus pour lesquels a été appliqué le système dit « du quotient » prévu à l'article 163-0 A du CGI, les plus et moins-values, les subventions d'équipement et les indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, .

Conformément au 4 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, si le bénéfice imposable au titre des années 2015, 2016 et 2017 s'étend sur une période de moins de douze mois, il y a lieu de l'ajuster prorata temporis sur une année.

En revanche, lorsque l'exercice clos en 2018 s'écoule sur une période de moins de douze mois, le montant du bénéfice retenu n'est pas ajusté prorata temporis sur l'année.

Le contribuable bénéficie automatiquement d'un CIMR complémentaire lorsque le bénéfice imposable au titre de l'année 2019, déterminé selon les règles exposées au III-B § 80 et 90, est supérieur ou égal au bénéfice imposable au titre de l'année 2018, déterminé selon les mêmes règles. Toutefois, lorsque l'exercice clos en 2019 s'écoule sur une période de moins de douze mois le montant du bénéfice retenu n'est pas ajusté prorata temporis sur l'année.

Pour plus de détails, se reporter au BOI-IR-PAS-50-10-20-20 §I à 150.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

Les bénéfices des travailleurs indépendants



Surcroît d'activité en 2018 :

Lorsqu'une partie du bénéfice imposable de l'année 2018 est considéré comme un revenu exceptionnel et que le contribuable n'a pas pu bénéficier de la totalité du CIMR ou du CIMR complémentaire, il peut, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, bénéficier d'un CIMR complémentaire égal à la fraction du crédit d'impôt dont il n'a pas pu bénéficier en application de la règle de plafonnement, s'il justifie que la hausse de son bénéfice déclaré en 2018 par rapport aux trois années précédentes et à l'année 2019 résulte uniquement d'un surcroît d'activité ponctuel en 2018.

Le surcroît d'activité ponctuel en 2018 peut notamment résulter de l'exécution d'une commande ou d'une prestation occasionnelle spécifiquement négociée au titre de cette année.

L'entreprise est également fondée à formuler une telle réclamation lorsque la variation de l'activité a pour origine une évolution de sa politique commerciale.

La justification de ces situations doit être apportée par tous moyens. Le contribuable ne pourra pas bénéficier de la restitution de la fraction de CIMR en l'absence d'éléments tangibles permettant de démontrer le caractère objectif du ou des événements invoqués à titre de justification du surcroît d'activité.

Régime « zoné »

Pour établir la comparaison des bénéfices, il convient de déterminer ces bénéfices avant éventuelle application des dispositifs d'exonération partielle ou temporaire de l'impôt sur les bénéfices.

Début d'activité en 2018

Le dispositif pluriannuel d'appréciation des bénéfices ne s'applique pas en cas de création d'une activité en 2018. Dans ce cas, la totalité du bénéfice réalisé en 2018 est considérée comme un revenu non exceptionnel. Le CIMR est déterminé en retenant le bénéfice déclaré au titre de l'exercice clos en 2018.

Toutefois, en 2020, lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de l'année 2019, le CIMR initialement accordé peut être remis en cause.

Ainsi, lorsque le bénéfice réalisé en 2019 par le membre concerné du foyer, majoré le cas échéant des traitements et salaires, des bénéfices relevant des catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux qu'il a réalisés et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CG imposables au titre de la même année 2019, est inférieur à la somme des bénéfices et des revenus de même nature réalisés en 2018, le CIMR sera remis en cause à hauteur de la différence constatée, dans la limite de la différence, lorsqu'elle est positive, entre le bénéfice réalisé en 2018 et celui réalisé en 2019.

Néanmoins, si le contribuable justifie, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, que la baisse de son bénéfice en 2019 résulte uniquement de la variation de son activité par rapport à 2018, le crédit d'impôt ne sera pas remis en cause.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

La rémunération des dirigeants contrôlant leur société

Majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices

Pouvoir de décision



- Dirigeant
- Conjoint/Partenaire
- Ascendants
- Descendant
- Frères/Sœurs
- Autres



© FAC & Associés

44

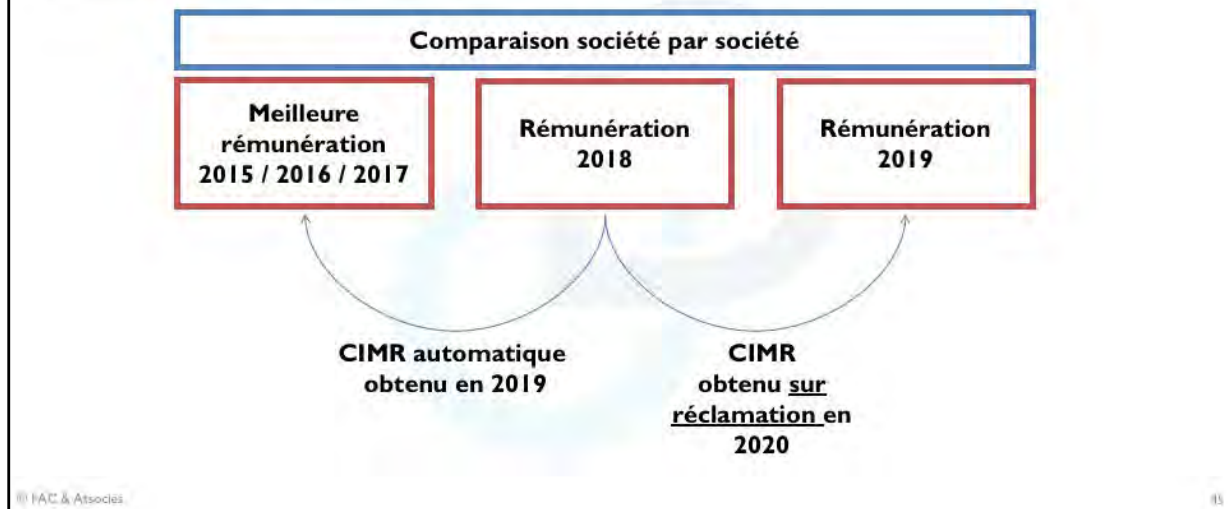
Pour l'application de ces dispositions, une société est regardée comme contrôlée par le contribuable ou par sa famille si sont remplies les conditions prévues aux a et c du 2° du III l'article 150-0 B ter du code général des impôts (CGI).

À cet égard, le contribuable est considéré comme exerçant le contrôle de la société en 2018 dont lui ou son conjoint (époux ou partenaire lié par un PACS), ses ascendants, descendants ou frères et sœurs perçoivent des rémunérations :

- lorsqu'il détient la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société considérée. Pour l'appréciation de cette condition, il est fait masse des droits de vote ou des droits dans les bénéfices de la société concernée détenus, directement ou indirectement, par le contribuable, son conjoint (ou partenaire lié par un PACS), leurs ascendants, leurs descendants et leurs frères et sœurs ;
- ou lorsqu'il exerce en fait le pouvoir de décision.

Le contrôle de la société qui verse les rémunérations est établi dès lors **que l'une de ces deux conditions est remplie** à un moment quelconque de l'année 2018.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

La rémunération des dirigeants contrôlant leur société

Dans l'hypothèse où un contribuable perçoit des rémunérations provenant de plusieurs sociétés contrôlées, il convient d'apprécier le caractère non exceptionnel des rémunérations perçues en 2018 par société.

Le montant de la rémunération perçue en 2018 est qualifié de rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables, au titre des années 2015, 2016 ou 2017, de cette même rémunération.

Le surplus éventuel de la rémunération perçue en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre de ces années est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR. À la demande du contribuable, cette qualification peut, dans certaines situations, être partiellement ou totalement reconsidérée.

La comparaison s'effectue au titre des années au cours desquelles le contribuable a effectivement perçu des rémunérations de la société contrôlée.

Ainsi :

- en l'absence de rémunérations perçues en 2015, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours des années 2016 et 2017 ;
- en l'absence de rémunérations perçues en 2015 et 2016, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2017 ;
- en l'absence de rémunérations perçues en 2015 et 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2016 ;
- en l'absence de rémunérations perçues en 2016, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2015 et 2017 ;
- en l'absence de rémunérations perçues en 2016 et 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2015 ;
- en l'absence de rémunérations perçues en 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours des années 2015 et 2016 ;

Lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, le contribuable peut demander, par voie de réclamation contentieuse, la restitution de tout ou partie de la fraction du CIMR dont il n'a pu bénéficier en application du plafonnement, dans les cas suivants :

- Lorsque le montant net imposable au titre de l'année 2019 des rémunérations perçues de la société contrôlée est supérieur ou égal au montant net imposable au titre de l'année 2018. Dans cette situation, la restitution porte sur la fraction du CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé en l'absence de plafonnement et le CIMR accordé en raison du plafonnement. La totalité des rémunérations perçues en 2018 est ainsi considérée comme un revenu non exceptionnel.
- Lorsque le montant net imposable, au titre de l'année 2019, des rémunérations perçues de la société contrôlée est inférieur au montant net imposable au titre de l'année 2018, mais supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017. Dans cette situation, la restitution porte sur la fraction de CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé, en l'absence de plafonnement, si le montant net imposable des salaires perçus au titre de l'année 2018 avait été égal au montant net imposable au titre de l'année 2019 et le CIMR accordé en raison du plafonnement.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

La rémunération des dirigeants contrôlant leur société

**Hausse de la
rémunération
en 2018
seulement**

Evolution objective
des responsabilités
ou une
rémunération
normale de ses
performances
exceptionnelles en
2018

**Début d'activité
en 2018**

Non exceptionnel
dans la limite de
« l'ensemble des
revenus
d'activité » 2019

Lorsque le contribuable est en mesure de justifier de la hausse des rémunérations perçues pour la seule année 2018

Le contribuable peut demander par voie de réclamation contentieuse, la restitution de la fraction de CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé en l'absence de plafonnement et le CIMR accordé en raison du plafonnement ou accordé, le cas échéant, après application de la règle prévue au III-2-b § 120 à condition de justifier :

- d'une part, que la hausse des rémunérations perçues en 2018 par rapport à celles perçues de la même société les trois années précédentes correspond à une évolution objective des responsabilités exercées ou à la rémunération normale de performances au sein de la société en 2018 ;
- et, d'autre part, que la diminution de cette même rémunération en 2019 est également justifiée.

Pour l'application de ces dispositions, il importe de fournir des éléments de preuves pertinents résultant de circonstances objectives, aussi bien en 2018 qu'en 2019.

Ces événements peuvent être liés, par exemple, à un changement de fonctions ou de responsabilités exercées au sein de la société concernée sur la période considérée ou encore à une variation du résultat du fait de circonstances économiques particulières.

La justification de ces situations doit être apportée par tous moyens. Il peut notamment s'agir, selon le cas, d'un avenant au contrat de travail ou au mandat social, d'une décision ou d'un procès-verbal d'assemblée générale, ou de documents comptables ou contractuels.

En l'absence d'éléments tangibles permettant de démontrer le caractère objectif du surcroît de rémunération en 2018 par rapport à 2019 et aux années 2015 à 2017, le contribuable ne pourra pas bénéficier de la restitution de la fraction de CIMR

Dispositions relatives aux personnes pour lesquelles l'année 2018 constitue la 1^{ère} année au titre de laquelle elles reçoivent les rémunérations de sociétés qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par leur famille

Lorsque l'année 2018 constitue la première année au titre de laquelle le contribuable perçoit une rémunération d'une société contrôlée, la totalité de cette rémunération perçue en 2018 est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Il est rappelé que, dans l'hypothèse où un contribuable perçoit des rémunérations provenant de plusieurs sociétés contrôlées, il convient d'apprécier le caractère non exceptionnel des rémunérations perçues en 2018 par société.

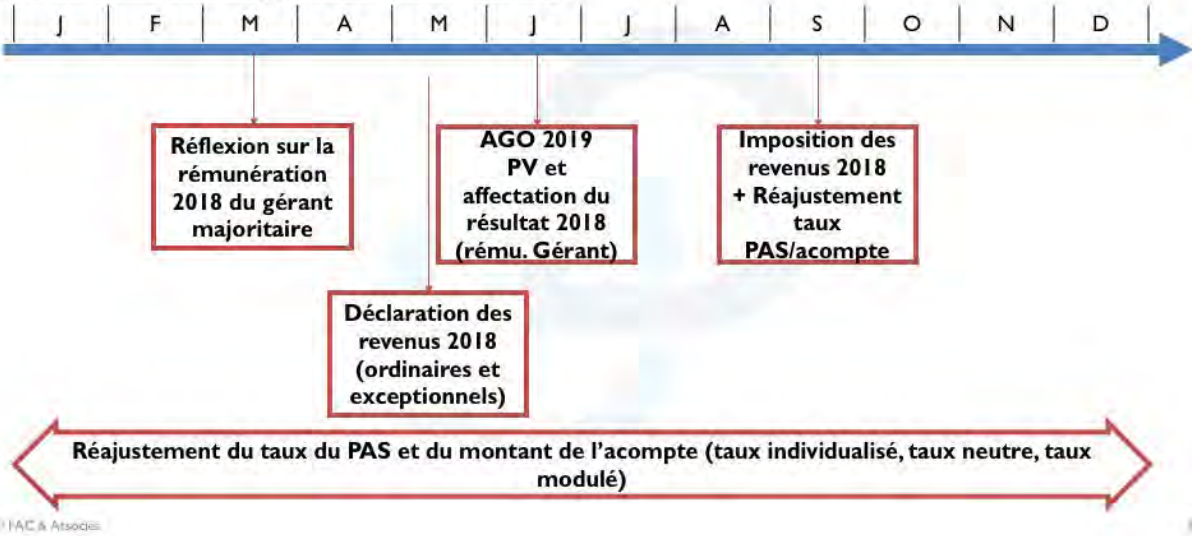
Si, lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, l'ensemble des revenus d'activité déclarés au titre de l'année 2019 est supérieur ou égal à l'ensemble des revenus d'activité déclarés au titre de l'année 2018, le bénéfice du CIMR est définitivement acquis. L'« ensemble des revenus d'activité » comprend outre des rémunérations des sociétés contrôlées :

- des autres rémunérations imposables selon les règles des salaires ;
- des bénéfices relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux ;
- des autres revenus de gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Toutefois, si, lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, l'ensemble des revenus d'activité déclarés par la personne concernée au titre de l'année 2019 est inférieur à l'ensemble des revenus d'activité déclarés par cette même personne au titre de l'année 2018, la différence entre le CIMR accordé et celui qui aurait été accordé si l'ensemble de ces rémunérations perçues de la société contrôlée au titre de l'année 2018 avait été égal à celles perçues au titre de l'année 2019 sera remise en cause, dans la limite de la différence constatée entre ces rémunérations, si elle est positive.

Il est admis que ce cas de remise en cause ne s'applique pas lorsque le contribuable peut justifier de la diminution, entre 2018 et 2019, de la rémunération perçue par la société qu'il contrôle par une évolution objective des responsabilités qu'il a exercées ou une rémunération normale de ses performances au sein de cette société en 2018 et que la diminution de cette même rémunération en 2019 est justifiée.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

La rémunération du dirigeant contrôlant sa société

Quel sera le timing pour 2019 ?

Jusqu'à la date d'arrêté des comptes, la rémunération du gérant majoritaire reste modulable.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

La rémunération du dirigeant contrôlant sa société

	2018	2019	Cumul
Primes	0 €	50 000 €	50 000 €
IR (Tml 45%/TMI 30%)	0 €	- 22 500 € (MARG)	22 500 €
Disponible	0 €	27 500 €	27 500 €
	2018	2019	Cumul
Primes	50 000 €	0 €	50 000 €
IR (Tml 45%/TMI 30%)	- 15 000 € (MOY)	0 €	15 000 €
Restitution IR sur revenu exceptionnel. 2018	-	-	-
Disponible	35 000 €	0 €	35 000 €
	2018	2019	Cumul
Primes	25 000 €	25 000 €	50 000 €
IR (Tml 45%/TMI 25%)	7 500 € (MOY)	- 11 250 € (MARG)	- 18 750 €
Restitution IR sur revenu exceptionnel. 2018	-	+ 7 500 €	+ 7 500 €
Disponible	17 500 €	21 250 €	38 750 €

Prenons l'exemple d'un dirigeant d'une société passible de l'IS ou d'un entrepreneur individuel. Ce dernier voit sa rémunération de 2018 (ou bénéfice 2018 s'il est entrepreneur individuel) exonérée dans le cadre de l'année blanche dans la limite de la meilleure rémunération des 3 années passées (2015 à 2017).

La rémunération 2018 (ou son bénéfice 2018) peut être ajustée à concurrence de 50 000 €. Plusieurs possibilités s'offrent au dirigeant :

1. Retarder la rémunération ou le bénéfice en 2019

Si la rémunération est retardée en 2019, elle sera imposée selon le principe du taux marginal d'imposition supposé dans notre exemple à 45%. Ainsi, l'imposition qui découle des 50 000 € supplémentaires sera de 22 500 €. Le net perçu sera donc de 27 500 €.

A noter : que si la rémunération n'est pas encaissée en 2018, le résultat de la société IS ne sera pas minoré à concurrence de ce complément de rémunération ainsi que des charges sociales qui en découle. Sur la base d'une rémunération de 50 000 € et un taux de cotisation TNS de 20%, le résultat 2018 sera accru de 60 000 € générant un IS de 16 800 €.

2. Encaisser la rémunération (ou constater le bénéfice) en 2018

Si le complément de rémunération est entièrement affecté en 2018, il constitue un revenu exceptionnel dans son intégralité et sera alors taxé au taux moyen d'imposition ici supposé de 30%. L'impôt qui découle de ce revenu exceptionnel 2018 est donc de 15 000 €, le net encaissé est donc de 35 000 €.

A noter : toute la rémunération est passée en charge en 2018, elle constitue donc une charge déductible de l'IS à concurrence du montant versé majoré des cotisations sociales.

3. Etaler la rémunération (ou le bénéfice) sur 2018 et 2019

Cette dernière solution a pour mérite de rendre la moitié du complément de rémunération exceptionnel en 2018, mais cette moitié redeviendra ordinaire l'année suivante puisque le même complément de revenu sera constaté en 2019. Ainsi, les 25 000 € actés en 2018 sont exceptionnels et sont taxés à 30% soit 7 500 € d'impôt. Les 25 000 € de 2019 seront taxés au taux marginal d'imposition, soit 45%, l'impôt est alors de 11 250 €. En 2020, il sera possible de demander le remboursement des 7 500 € payés en 2019 sur les revenus exceptionnels de 2018. Au final, l'imposition aura été de 11 250 € (les 7 500 € étant remboursés). Le net encaissé sera de 38 750 € pour un taux d'imposition de 22,5% (au lieu de 45% dans l'hypothèse 1 et 30% dans l'hypothèse 2).

A noter : ici encore les 25 000 € non versés en 2018 ne constituent pas une charge, l'IS sera donc accru de 8 400 € sur 2018.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

Pourquoi les charges déductibles et déficits imputables n'ont pas ou peu d'effet ?

IR BRUT sur revenus 2018 (prise en compte des déficits, charges déductibles)	Revenus ordinaires	100 000	90 000	90 000	50 000	50 000
	Revenus exceptionnels	0	10 000	10 000	50 000	50 000
Revenus « ordinaires » 2018	Charges déd. Déficit imput.	- 20 000	- 20 000	- 0	- 20 000	- 0
	RNGI	80 000	80 000	100 000	80 000	100 000
Revenu net imposable 2018 hors déficit/charges/abatt. déductibles du revenu global	IR Brut	12 404	12 404	18 404	12 404	18 404
	CIMR	12 404	11 164	16 564	6 202	9 202
	Effet de levier	0%	3%	15%		

Calculs de l'effet de levier :

- 0% : $\frac{12\,404 \times 100\,000}{100\,000} = 12\,404$
- 3% : $\frac{12\,404 \times 90\,000}{100\,000} = 11\,164$
- 15% : $\frac{18\,404 \times 90\,000}{100\,000} = 16\,564$

Avant d'aborder les clauses anti-abus relatives aux cotisations PERP et aux travaux déductibles dans le cadre des revenus fonciers, il convient de revenir sur l'impact des charges déductibles (telles que les cotisations PERP, la CSG déductible, les pensions alimentaires) et les déficits imputables sur le revenu imposable (tels que le déficit foncier issu des charges non financière imputable dans la limite de 10 700 €).

La formule de calcul du CIMR :

- Tient compte des charges déductibles et déficits imputables pour calculer l'impôt brut
- Ne tient pas compte des charges déductibles et déficits imputables pour calculer la quote-part d'impôt brut annulée par les revenus ordinaires.

Pour appréhender les effets de cette mesure, prenons 5 exemples.

Exemple 1 :

Le revenu imposable est exclusivement composé de revenus ordinaires, les charges déductibles ont permis de minorer l'impôt brut de 18 404 € à 12 404 €. Mais si les charges déductibles ont eu un impact sur l'impôt brut, elle n'ont aucun impact sur le CIMR. L'IR net de CIMR est nul, il l'aurait été aussi sans charges déductibles.

En présence de revenus ordinaires uniquement, les charges déductibles n'ont aucun effet.

Exemples 2 et 3 :

Le revenu imposable est constitué à 90% de revenus ordinaires et 10% de revenus exceptionnels. Les charges déductibles de 20 000 € vont donc venir annuler 90% du revenu ordinaire et 10% du revenu exceptionnel. Ici encore, l'impôt brut est ramené de 18 404 € à 12 404 € grâce aux charges déductibles. Mais le CIMR vient annuler dans tous les cas 90% de l'impôt brut. Seuls 10% restent dû. L'impôt restant dû est donc de 1 240 € avec les charges déductibles au lieu de 1 840 € sans les charges déductibles. Avec 20 000 €, l'économie d'impôt est donc de 600 € (1 840 € - 1 240 €). 600 € de gain fiscal pour 20 000 € de cotisation, l'effet de levier fiscal est de 3%...

En présence de faibles revenus exceptionnels, l'effet des charges déductibles existe mais est quasi nul.

Exemples 4 et 5 :

Le revenu imposable est constitué à 50% de revenus ordinaires et 50% de revenus exceptionnels. Les charges déductibles de 20 000 € vont donc venir annuler 50% du revenu ordinaire et 50% du revenu exceptionnel. Comme toujours, l'impôt brut est ramené de 18 404 € à 12 404 € grâce aux charges déductibles. Mais le CIMR vient annuler dans tous les cas 50% de l'impôt brut. 50% restent encore dus. L'impôt restant dû est donc de 6 202 € avec les charges déductibles au lieu de 9 202 € sans les charges déductibles. Avec 20 000 €, l'économie d'impôt est donc de 200 € (9 202 € - 6 202 €). 3 000 € de gain fiscal pour 20 000 € de cotisation, l'effet de levier fiscal est de 15%...

En présence de revenus exceptionnels importants, l'effet des charges déductibles existe mais est nettement inférieur au taux marginal d'imposition.

Fort de ce constat, on peut considérer qu'il était inutile (ou quasi-inutile) de minorer son revenu imposable en 2018 via des charges déductibles ou des déficits imputables.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »**Les cotisations PERP en 2019**

Année	2017	2018	2019
Cotisation PERP	2 000	2 500	2 000
Cotisation PREFON/CHR/COREM	2 000	0	4 000
Déductible	4 000	2 500	4 250 (1)

Cette personne, qui verse, en 2018, un montant total de cotisations (2 500 €) inférieur à celui versé en 2017 (4 000 €) et à celui versé en 2019 (6 000 €) sera concernée par le dispositif

Année	2017	2018	2019
Cotisation PERP	1 500	2 500	1 000
Cotisation PREFON/CHR/COREM	3 000	0	1 000
Déductible	4 500	2 500	2 000

Cette personne, qui verse, en 2018, un montant total de cotisations (2 500 €) supérieur à celui versé en 2019 (2 000 €) ne sera pas concernée par le dispositif

La loi de finances pour 2018 a mis en place un dispositif anti-abus qui limite le montant des cotisations ou primes d'épargne retraite versées en 2019 déductible du revenu net global lorsque le montant des mêmes cotisations ou primes versé en 2018 est inférieur à celui versé en 2017 et à celui versé en 2019.

Le dispositif ne s'applique pas lorsque le montant des cotisations ou primes d'épargne retraite versé en 2018 est supérieur ou égal à celui versé en 2017. Il en va de même lorsque le montant des cotisations ou primes versé en 2018 est supérieur ou égal à celui versé en 2019.

Le dispositif ne s'applique pas aux personnes qui n'ont pas versé de cotisations ou primes d'épargne retraite en 2017 (exemple : primo-cotisants en 2018) ou en 2019 (exemple : personnes qui ont liquidé leur régime de retraite supplémentaire en 2018).

Sont concernées, les cotisations et primes d'épargne retraite déductibles du revenu net global en application du I du I de l'article 163 quater viciés du code général des impôts (CGI).

Il s'agit des cotisations ou primes versées :

- aux plans d'épargne retraite populaire (PERP) ;
- à titre individuel et facultatif aux contrats souscrits dans le cadre de régimes de retraite supplémentaire obligatoire mis en place par un employeur ou un groupement d'employeurs ;
- au régime complémentaire de retraite de la caisse nationale de prévoyance de la fonction publique (PREFON), des hospitaliers (CRH) et mutualiste (COREM).

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

Les travaux en matière de revenus fonciers



Charges récurrentes :

Il s'agit des charges de la propriété que le bailleur doit chaque année à raison du bien loué et sur l'échéance desquelles il ne peut en principe pas influencer, soit en raison du caractère périodique de ces charges (impositions, primes d'assurances, etc.), soit parce qu'il ne maîtrise pas la date d'échéance de la dette qui en découle:

- primes d'assurances ;
- provisions pour dépenses, comprises ou non dans le budget prévisionnel de la copropriété supportées par le propriétaire, diminuées du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges non déductibles ;
- impositions, autres que celles incombant normalement à l'occupant ;
- intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés ;
- frais de rémunération des gardes et concierges, des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles ;

La règle conduit à écarter, lorsqu'elle est distincte de celle de son échéance normale, la date de paiement effectif de la dette correspondante pour apprécier l'année au cours de laquelle la dépense peut être admise en déduction.

Ainsi, une charge foncière afférente à une dette dont l'échéance normale intervient au cours de l'année 2018 ne peut être déduite que pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018, quand bien même son paiement effectif a été anticipé avant le 1er janvier 2018 ou reporté après le 31 décembre 2018.

Charges pilotables :

Il s'agit des dépenses de travaux dont le bailleur maîtrise le calendrier de réalisation et, partant, l'année d'imputation:

- dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire ;
- dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;

Les dispositions légales consistent, sous réserve d'exceptions, à apprécier globalement le montant des charges, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, en retenant la moyenne des montants respectivement supportés au titre de ces mêmes dépenses au cours des années 2018 et 2019.

Les dépenses de travaux et payées au cours de l'année 2018, font l'objet d'une déduction intégrale pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2018. L'éventuel déficit foncier constaté en 2018 peut, en outre, s'imputer sur le revenu global de l'année 2018 et sur les revenus de même nature des dix années suivantes dans les conditions de droit commun.

Travaux d'urgence

Pour tenir compte de la situation des contribuables contraints de réaliser des travaux au cours des années 2018 ou 2019, les dispositions dérogatoires visant à retenir, pour la détermination du revenu net foncier imposable de l'année 2019, la moyenne de ces mêmes dépenses respectivement supportées au cours des années 2018 et 2019, ne s'appliquent pas aux dépenses afférentes à des travaux d'urgence :

- rendus nécessaires par l'effet de la force majeure ;
- ou décidés d'office par le syndic de copropriété en application de l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.

Les travaux d'urgence rendus nécessaires par l'effet de la force majeure s'entendent des travaux que le contribuable a dû réaliser en 2018 ou en 2019 dans des circonstances exceptionnelles et indépendantes de sa volonté.

Sans qu'il puisse en être donné une liste exhaustive, constituent des travaux d'urgence rendus nécessaires par l'effet de la force majeure des travaux consécutifs à la réparation des dégâts occasionnés par une catastrophe naturelle (réparation d'une toiture par exemple), par des actes de vandalisme (réparation d'une porte ou d'une fenêtre à la suite d'un cambriolage par exemple). Constituent également des dépenses de l'espèce les dépenses afférentes au remplacement d'appareils dont les dysfonctionnements ne permettent plus la poursuite de la location dans les conditions prévues par le bail ou par la loi (panne d'une chaudière par exemple).

Il en est également ainsi des travaux que le contribuable a été contraint de réaliser à la suite d'une décision de justice ou d'une injonction administrative.

MESURES TRANSITOIRES RELATIVES À « L'ANNÉE BLANCHE »

Les travaux en matière de revenus fonciers

2018	IMMEUBLE 1	IMMEUBLE 2	TOTAL
Loyers bruts	+ 40 000	+ 50 000	+ 90 000
Charges récurrentes	- 5 000	- 8 000	- 13 000
Charges pilotables	- 15 000	- 5 000	- 20 000
Revenus fonciers nets	+ 20 000	+ 37 000	+ 57 000
2019	IMMEUBLE 1	IMMEUBLE 2	TOTAL
Loyers bruts	+ 40 000	+ 50 000	+ 90 000
Charges récurrentes	- 5 000	- 8 000	- 13 000
Charges pilotables réelles	- 5 000	- 50 000	- 55 000
Charges pilotables déduc.	- 10 000	- 27 500	- 37 500
Revenus fonciers nets	+ 25 000	+ 14 500	+ 39 500

(1) Moyenne de 2018/2019 = $(15\ 000\ € + 5\ 000\ €) / 2 = 20\ 000\ € / 2 = 10\ 000\ €$ (2) Moyenne de 2018/2019 = $(5\ 000\ € + 50\ 000\ €) / 2 = 55\ 000\ € / 2 = 27\ 500\ €$

En 2018, les charges pilotables pour chacun des immeubles sont respectivement de 15 000 € et 5 000 €. Ces charges sont déductibles en totalité ramenant le revenu foncier net pour chaque immeuble à 20 000 € et 37 000 €.

En 2019, les charges pilotables sont de 5 000 € et 50 000 €. Il convient alors de faire la moyenne des charges pilotables sur 2018 et 2019, immeuble par immeuble :

- La moyenne immeuble pour l'immeuble 1 est de 10 000 € (moyenne de 15 000 € en 2018 et 5 000 € en 2019).
- La moyenne immeuble pour l'immeuble 2 est de 27 500 € (moyenne de 5 000 € en 2018 et 50 000 € en 2019).

La clause anti-abus a permis ici de ramener les charges pilotables déductibles en 2019 de 55 000 € à 37 500 €. Cette mesure sanctionne celui qui a voulu retarder la réalisation des travaux de 2018 en 2019...

RENTES ISSUES DE PERP, MADELIN ET ARTICLE 83 : RETENUE À LA SOURCE

Rentes à titre onéreux imposées dans la catégorie des rentes à titre gratuit



L'article 204 B du CGI dispose :

« Sous réserve de la dérogation prévue à l'article 204 C, donnent lieu à l'application de la **retenue à la source** prévue au 1° du 2 de l'article 204 A les revenus soumis à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires, **aux pensions ou aux rentes viagères à titre gratuit.** »

Le BOFiP précise au paragraphe 70 du BOI-IR-PAS-10-10-10 :

« Sauf disposition contraire, l'ensemble des revenus soumis à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux pensions ou aux rentes viagères à titre gratuit donne lieu à l'application de la retenue à la source. Ces revenus sont définis au BOI-RSA-PENS, auquel il convient de se reporter. »

Toutefois au paragraphe 80, il y a la remarque suivante :

« Remarque : Les **rentes issues d'un plan d'épargne pour la retraite collective (PERCO)** sont imposables dans la catégorie des rentes viagères acquises à titre onéreux et donnent lieu, à ce titre, au paiement de l'**acompte** (BOI-IR-PAS-10-10-20). »

L'article 204 C du même code dispose quant à lui :

« Donnent lieu au paiement de l'**acompte** prévu au 2° du 2 de l'article 204 A les revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires non commerciaux et des revenus fonciers, **les rentes viagères à titre onéreux** ainsi que, par dérogation à l'article 204 B, les pensions alimentaires, les revenus mentionnés à l'article 62, les revenus mentionnés aux I bis, I ter et I quater de l'article 93 lorsqu'ils sont imposés suivant les règles prévues en matière de traitements et salaires et, lorsqu'ils sont versés par un débiteur établi hors de France, les revenus de source étrangère imposables en France suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères. »

Le **5 a de l'article 158 du CGI** impose les **rentes issues de l'article 83** dans la catégorie des **rentes viagères à titre gratuit**.

Le **5 b bis de l'article 158 du CGI** impose les **rentes issues du Madelin** dans la catégorie des **rentes viagères à titre gratuit**.

Le **5 b quater de l'article 158 du CGI** impose les **rentes issues du PERP** dans la catégorie des **rentes viagères à titre gratuit**.

Fort de ces éléments, il apparaît que les rentes issues de PERP, Madelin article 83 relèvent de la retenue à la source, ce qui implique que c'est l'assureur qui à la charge de collecter l'impôt pour le compte de ses clients en fonction d'un taux qui lui est communiqué par l'administration.

LE CHOIX DU TAUX

Le « taux de droit commun »

Revenus 2017 déclarés en 2018	Partenaire 1	Partenaire 2
Salaires	30 000 €	
Rémunération art. 62		50 000 €
Dividendes bruts		50 000 €
Intérêts livrets	500 €	400 €
Revenus fonciers nets	10 000 €	25 000 €

RNGI 2017	Foyer fiscal
Salaires	27 000 €
Rémunération art. 62	45 000 €
Dividendes bruts	30 000 €
Intérêts livrets	900 €
Revenus fonciers nets	35 000 €
RNGI	137 900 €

Prenons l'exemple d'un couple de partenaires soumis à imposition commune et ayant deux enfants à charge.

Le premier partenaire a déclaré en 2018 ses revenus 2017, à savoir :

- 30 000 € de salaires ;
- 500 € d'intérêts de livrets soumis à l'acompte non libératoire de 24% ;
- 10 000 € de revenus fonciers nets.

Le second partenaire a, quant à lui, déclaré :

- 50 000 € de rémunération de gérance ;
- 50 000 € de dividendes soumis à l'acompte non libératoire de 21% ;
- 400 € d'intérêts de livrets soumis à l'acompte non libératoire de 24% ;
- 25 000 € de revenus fonciers nets.

Le revenu net imposable tient compte :

- des salaires et de la rémunération après un abattement de 10% au titre des frais professionnels.
- Des dividendes après déduction d'un abattement de 40%
- Des intérêts de livrets sans abattement
- Des revenus fonciers nets.

Le RNGI s'élève donc à 137 900 €.

LE CHOIX DU TAUX**Le « taux de droit commun »**

IR 2018	Foyer fiscal
RGNI	137 900 €
Nombre de parts	2 + 0,5 +0,5 (2 enfants à charge)
IR résultant du barème	26 903 €
Acompte 21%	- 10 500 €
Acompte 24%	- 216 €
Réductions d'impôt diverses	- 3 500 €
IR net	12 687 €

© FAC & Associés

55

Sur la base d'un RGNI de 137 900 € et trois parts fiscales en raison des deux enfants rattachés au foyer fiscal, l'impôt résultant du barème s'élève à 26 903 €. De cet impôt, il convient de déduire les acomptes versés au titres des dividendes et intérêts de livrets ainsi que des réductions d'impôt diverses pour 3 500 €.

L'impôt sur le revenu net du couple en 2018 sur les revenus de 2017 s'élève donc à 12 687 €.

LE CHOIX DU TAUX

Le « taux de droit commun »

Taux de droit commun	Foyer fiscal
IR résultant du barème	26 903 €
Revenus hors P.A.S.	30 900 € (RCM)
% de revenus hors P.A.S	22,41%
IR résultat du barème / rev. du P.A.S.	20 874 € (26 903 € x 77,59%)
Base calcul taux (Salaires)	30 000 € (salaire sans frais pro)
Base calcul taux (Rémunération)	45 000 € (net imposable)
Base calcul taux (Revenus fonciers)	35 000 € (net imposable)
TAUX du P.A.S.	19,0% (20 874 / 110 000 €)

© FAC & Associés

31

Les salaires perçus en 2017 vont déclencher un retenue à la source pour le partenaire n° 1.

Les rémunérations de gérant majoritaire perçues en 2017 vont engendrer un acompte pour le partenaire n°2.

Enfin, les revenus fonciers vont générer un acompte tant au titre de l'impôt sur le revenu que des prélèvements sociaux.

Pour déterminer le taux de la retenue du foyer fiscal, il convient :

- De déterminer la quantité d'impôt dû sur la base exclusivement des revenus entrant dans le champ d'application du P.A.S.
 Les 26 903 € d'impôt brut tiennent compte des dividendes et intérêts de livrets hors champ du P.A.S.
 Ces dividendes et intérêts représentent 30 900 € de revenus imposables (50 000 € - 40% + 900 €)
 Les revenus entrant dans le champ d'application du P.A.S. représentent 107 000 € (27 000 € + 45 000€ + 35 000 €)
 Il y a donc 77,59% de l'impôt brut attaché aux revenus entrant dans le champ d'application du P.A.S. soit 20 874 € sur les 26 903 €.
- Faire le rapport entre cette imposition et les revenus qui en sont à l'origine
 Cet impôt de 20 874 € doit être divisé par les revenus qui en sont à l'origine avec pour particularité que les salaires sont pris en compte avant la déduction des frais professionnels soit 30 000 € (et non 27 000 €)
 Le taux du P.A.S. est donc de 19,0% en faisant le rapport entre 20 874 € et 110 000 €.

Il s'agit du taux dit « de droit commun »

LE CHOIX DU TAUX

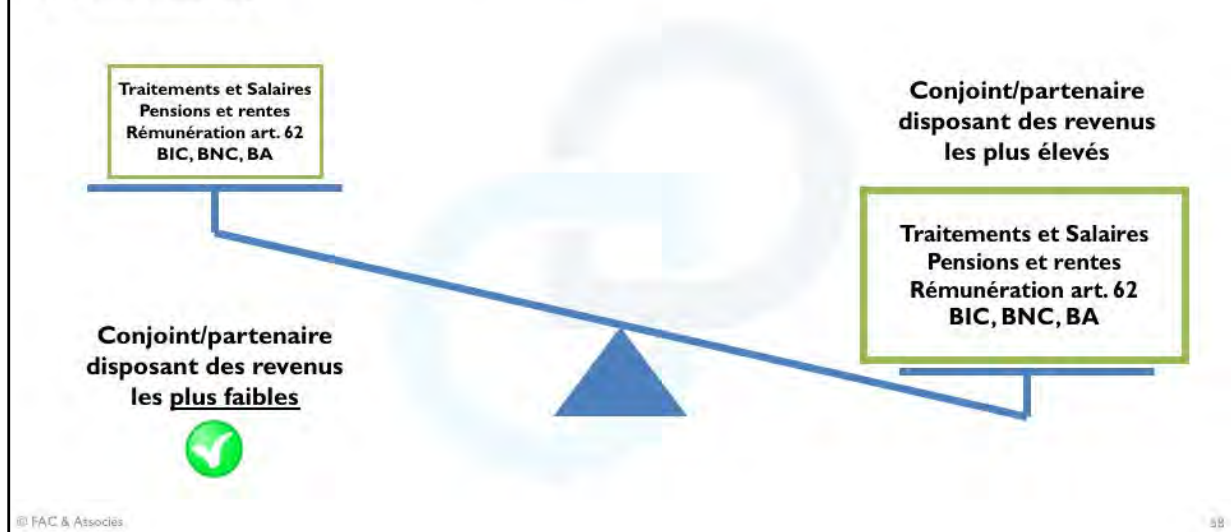
Le « taux de droit commun »

Taux de droit commun	Retenue à la Source	Acompte
Salaires	19,0%	-
Rémunération art. 62	-	713 € (19,0% x 45 000 € / 12)
Dividendes bruts	-	-
Intérêts livrets	-	-
Revenus fonciers nets	-	1 056 € [(19,0% + 17,2%) x 35 000 € / 12]

Concrètement, l'année 2019 va se traduire par :

- Une retenue à la source sur les salaires du partenaire I au taux de 19,0%;
- Un acompte prélevé sur le compte bancaire (mentionné dans la dernière déclaration de revenu) pour un montant global de 1 769 € décomposé en :
 - 713 € d'acompte sur la rémunération de gérance (19,0% de taux du P.A.S. multiplié par la rémunération nette imposable de 2017 soit 45 000 €, le tout étalé sur 12 mois)
 - 1 056 € d'acompte sur les revenus fonciers (19,0% de taux du P.A.S. majoré de 17,2% de prélèvements sociaux multiplié par le revenu foncier net de 2017 soit 35 000 €, le tout étalé sur 12 mois)

LE CHOIX DU TAUX

Le taux individualisé

Il est possible pour un couple soumis à imposition commune de demander un taux individualisé.

La mécanique consiste à appliquer un taux au partenaire/conjoint ayant les plus faibles revenus personnels et de compenser en augmentant le taux de l'autre.

Pour déterminer le membre du foyer fiscal ayant le plus faible revenu, il convient de tenir compte uniquement des revenus d'activité imposés dans la catégories des :

- Traitements et Salaires
- Pensions et rentes
- Rémunération art. 62
- BIC
- BNC
- BA

Les autres revenus patrimoniaux ne sont pas pris en compte. Ainsi, les revenus de capitaux mobiliers, les plus-values sur titres et les revenus fonciers sont considérés comme communs alors même que le foyer fiscal est constitué de partenaires de PACS ou d'époux séparés de biens (en effet, l'administration est dans l'incapacité de savoir si les revenus proviennent de biens personnels, propres, communs ou indivis).

Dans notre cas, c'est le partenaire n°1 qui dispose des revenus personnels les plus faibles avec 27 000 € de salaires nets imposables (contre 45 000 € de rémunération nette imposable pour le partenaire n°2).

Nota : il n'est jamais tenu compte des revenus des personnes à charge.

LE CHOIX DU TAUX

Le taux individualisé

Revenus 2017 déclarés en 2018	Partenaire 1	Partenaire 2
Salaires	30 000 €	
Rémunération art. 62		50 000 €
Dividendes bruts		50 000 €
Intérêts livrets	500 €	400 €
Revenus fonciers nets	10 000 €	25 000 €

RNGI 2017	Partenaire aux rev. les plus faibles	Partenaire aux rev. les plus élevés
Salaires	27 000 € (rev. « perso »)	-
Rémunération art. 62	-	-
Dividendes bruts	15 000 € (50% rev. « communs »)	-
Intérêts livrets	450 € (50% rev. « communs »)	-
Revenus fonciers nets	17 500 € (50% rev. « communs »)	-
RNGI	59 950 €	-

Il convient ensuite de calculer l'imposition du partenaire ayant les revenus les plus faibles comme s'il était imposé seul avec la moitié des parts fiscales supplémentaires.

Pour déterminer le niveau d'imposition du partenaire n°1, il est tenu compte :

- De la totalité de ses salaires soit 30 000 € déclarés et 27 000 € retenus après déduction des frais professionnels;
- De la moitié des dividendes soit 25 000 € déclarés et 15 000 € retenus après abattement de 40% (le partenaire se voit imposé sur la base des dividendes perçus par le partenaire n°2);
- De la moitié des intérêts de livrets soit 540 € déclarés et le même montant retenu;
- De la moitié des revenus fonciers soit 17 500 € déclarés et le même montant retenu (ici encore, le partenaire se voit imposé sur la base de la moitié des revenus fonciers perçus par le partenaire n°2);

Le RNGI du partenaire n°1 est donc de 59 950 € (contre 137 900 € en cas d'imposition commune).

LE CHOIX DU TAUX

Le taux individualisé

IR 2018	Partenaire aux rev. les plus faibles	Partenaire aux rev. les plus élevés
RGNI	59 950 €	-
Nombre de parts	1 + 0,25 +0,25 (2 enfants à charge)	-
IR résultant du barème	10 751 €	-
Revenus hors P.A.S. (perso/communs)	15 450 € (RCM)	-
% de revenus hors P.A.S	25,77%	-
IR résultat du barème / rev. du P.A.S.	7 980 € (10 751 € x 74,23%)	-
Base calcul taux (Salaires + RF)	47 500 €	-
Taux du P.A.S.	16,8%	-

© FAC & Associés

60

Sur la base d'un RGNI de 59 950 € et de 1,5 parts (moitié des parts applicables à l'imposition commune), l'impôt issu du barème est de 10 751 €.

Sur les 59 950 € de RGNI, 15 450 € sont issus de revenus hors du champ d'application du P.A.S. (dividendes et intérêts de livrets). Il y a donc 74,23% de revenus entrant dans le champ d'application du P.A.S. à l'origine d'une imposition de 7 980 € (10 751 € x 74,23%).

Le taux du partenaire n°1 est donc égal au rapport entre 7 980 € et 47 500 € (salaires et revenus fonciers), soit 16,8% au lieu de 19,0% pour le taux de droit commun.

LE CHOIX DU TAUX

Le taux individualisé

IR 2018	
P.A.S. commun escompté	20 874 €
P.A.S. rev perso du plus faible	5 040 € (1)
P.A.S. rev commun	6 650 € (2)
Reliquat de P.A.S.	9 184 € (3)
Revenus P.A.S. perso du plus élevé	45 000 €
Taux du P.A.S. du plus élevé	20,4% (9 184 € / 45 000 €)

(1) $30\,000\text{ €} \times 16,8\% = 5\,040\text{ €}$

(2) $35\,000\text{ € (RF)} \times 19,0\% = 6\,650\text{ €}$

(3) $20\,874\text{ €} - 5\,040\text{ €} - 6\,650\text{ €} = 9\,184\text{ €}$

Pour calculer le taux du partenaire ayant les revenus personnels les plus élevés, il faut partir du montant du P.A.S. commun escompté à savoir 19,0% multiplié par 110 000 € soit 20 874 €.

De cette imposition escomptée, sont enlevées :

- l'imposition personnelle du partenaire n°1 soit 16,8% (taux individualisé) x 30 000 € (revenus personnels avant déduction des frais professionnels) = 5 040 €;
- l'imposition sur les revenus communs soit 19,0% (taux commun) x 35 000 € (revenus fonciers nets communs) = 6 650 €

Il reste donc 9 184 € à collecter sur les revenus personnels du partenaire n°2. Ce dernier ayant 45 000 € de rémunération nette de gérance majoritaire, le taux qui lui sera appliqué sera donc de 20,4%.

LE CHOIX DU TAUX

Le taux individualisé

	Taux de droit commun		Taux individualisé	
	Retenue à la Source	Acompte	Retenue à la Source	Acompte
Salaires	19,0%	-	16,8%	-
Rémunération art. 62	-	713 € (19,0% x 45 000 € / 12)	-	765 € (20,4% x 45 000 € / 12)
Dividendes bruts	-	-	-	-
Intérêts livrets	-	-	-	-
Revenus fonciers nets	-	1 056 € [(19,0%+17,2%)x35 000€/12]	-	1 056 € [(19,0%+17,2%)x35 000€/12]

En résumé, le taux individualisé conduit :

- Le partenaire n°1 a avoir un taux de retenue à la source de 16,8% au lieu de 19,0%
- Le partenaire n°2 a devoir faire face à un acompte de 765 € chaque mois au lieu de 713 €
- Le couple a supporté le même montant d'acompte sur les revenus patrimoniaux considérés fiscalement comme communs.

LE CHOIX DU TAUX

Le taux par défaut (neutre)

Revenus catégoriels	Taux commun	Taux individualisé	Taux par défaut
T&S	OUI	OUI	OUI
Art 62	OUI	OUI	NON
P&R	OUI	OUI	NON
BIC	OUI	OUI	NON
BNC	OUI	OUI	NON
BA	OUI	OUI	NON
RF	OUI	NON	NON
PA	OUI	NON	NON
RVTO	OUI	NON	NON
RCM	NON	NON	NON
PVVM	NON	NON	NON

Le taux par défaut résultant de l'option s'applique aux revenus imposés selon les règles des salaires entrant dans le champ d'application de la retenue à la source.

Nous pouvons constater que le champ d'application du taux neutre est plus que réduit.

LE CHOIX DU TAUX

Le taux par défaut (neutre)

L'administration n'a pas mis à la disposition du débiteur (employeur) le taux calculé pour le contribuable

Le contribuable opte pour le taux par défaut

Le contribuable n'a pas eu de revenus en N-2

Le contribuable était à charge ou rattaché au foyer fiscal en N-2

L'administration n'a pas mis à disposition le taux calculé :

Le taux par défaut s'applique tant que l'administration n'a pas mis à la disposition du débiteur du revenu le taux calculé pour le contribuable. C'est notamment le cas lors d'un changement professionnel (début de contrat, changement ou cessation d'activité), dans l'attente de la transmission d'un taux au débiteur du revenu et de son application par ce dernier. Cela peut concerner aussi des versements ponctuels. Les personnes tenues d'effectuer la retenue à la source et qui versent pour la première fois un revenu (embauche, première liquidation de prestations de retraite ou d'allocations ou d'indemnités) peuvent demander à l'administration fiscale, par anticipation et sans attendre le mois suivant le premier versement du revenu, la mise à disposition du taux propre au contribuable si ce contribuable a un taux et si ce dernier est communicable.

Il résulte du 2 de l'article 1671 du CGI que le débiteur ne peut appliquer un taux transmis par l'administration au-delà du dernier jour du deuxième mois qui suit celui de sa mise à disposition (BOI-IR-PAS-30-10-20). Passé ce délai, ce taux n'est plus valide et le débiteur a l'obligation d'appliquer le taux par défaut tant qu'un nouveau taux ne lui a pas été transmis. Il résulte de ces règles qu'un taux mis à disposition au cours du mois M doit être appliqué au plus tard aux revenus versés au cours du mois M+2, mais ne peut plus être utilisé pour les revenus versés au cours du mois M+3 (déclaration déposée en M+4).

Le taux par défaut peut donc s'appliquer lorsque l'administration n'a pu mettre le taux à disposition du débiteur (en raison, notamment, du retard ou de la défaillance déclarative du débiteur, de l'échec d'identification, etc.) ou lorsque ce dernier dispose uniquement d'un taux transmis par l'administration qui n'est plus applicable.

Le contribuable opte pour le taux par défaut :

Lorsque le contribuable opte pour l'application de la grille de taux par défaut à ses traitements et ses salaires, l'administration ne transmet pas ou cesse de transmettre un taux à son employeur. Ce dernier doit alors appliquer le taux par défaut. S'il dispose d'un taux transmis précédemment, le débiteur cesse de l'appliquer au plus tard à compter du premier jour du troisième mois qui suit celui de sa mise à disposition.

L'administration fiscale n'a pas déterminé le taux propre au bénéficiaire du revenu :

L'administration fiscale ne détermine pas le taux propre au foyer du contribuable :

- quand elle ne dispose pas d'informations déclarées par ce dernier, par exemple pour un contribuable qui n'a jamais souscrit de déclaration d'ensemble des revenus ;
- ou quand les dernières informations déclarées à l'administration sont afférentes à une année d'imposition antérieure à l'antépénultième année par rapport à l'année de prélèvement

En outre, le 2 du III de l'article 204 H du CGI prévoit l'application obligatoire du taux par défaut aux revenus des personnes à charge, au sens de l'article 196 du CGI et de l'article 196 A bis du CGI, ou rattachées au foyer fiscal, au sens des 2° et 3° du 3 de l'article 6 du CGI, au titre de la dernière année pour laquelle l'impôt a été établi.

Par conséquent, le taux propre au foyer de rattachement n'est pas applicable pour ces personnes et aucun taux spécifique n'est calculé pour elles.

LE CHOIX DU TAUX**Le taux par défaut (neutre)****Tacite reconduction de l'option (sauf dénonciation)****Option possible par l'un des conjoints/partenaires ou l'un d'eux****Sans incidence sur le montant de l'acompte**

L'option pour le taux par défaut peut être exercée à tout moment par le contribuable auprès de l'administration fiscale, dès lors qu'il perçoit ou va percevoir des revenus placés dans le champ de la retenue à la source.

Pour les couples mariés ou liés par un pacte civil de solidarité (PACS) soumis à une imposition commune, l'option peut être exercée par l'un des conjoints ou partenaires ou par les deux.

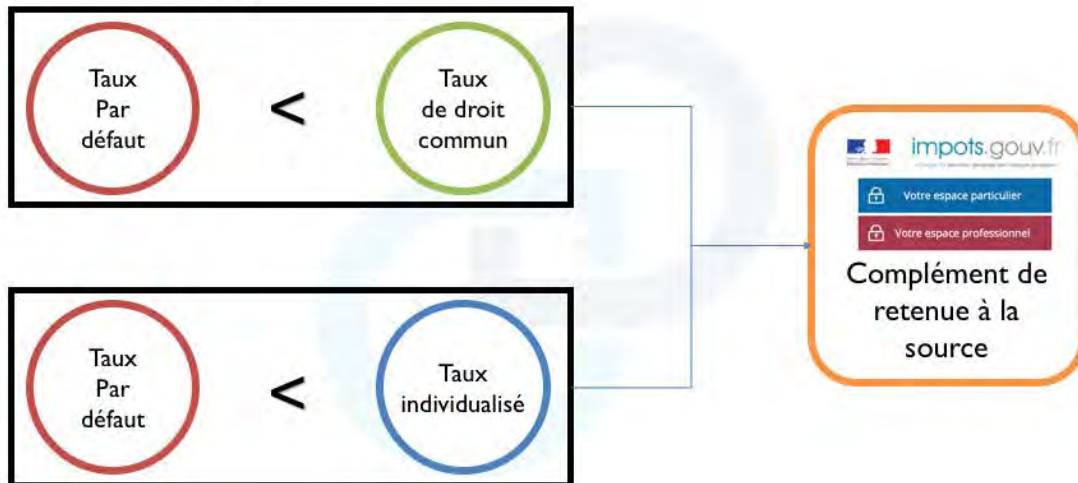
L'option est prise en compte au plus tard le troisième mois qui suit celui de la demande.

Dans ce cas, l'administration ne transmet pas ou cesse de transmettre un taux au débiteur du revenu. Ce dernier doit alors appliquer le taux par défaut

L'option pour le taux par défaut n'a pas d'incidence sur le montant de l'acompte éventuellement dû par le contribuable au titre de ses autres revenus dans le champ du prélèvement (revenus des travailleurs indépendants, revenus fonciers, etc.).

L'option pour le taux par défaut est tacitement reconduite, sauf dénonciation (à tout moment).

LE CHOIX DU TAUX

Le taux par défaut (neutre)

Lorsque le montant de la retenue à la source résultant de l'application du **taux par défaut est inférieur** à celui qui aurait résulté de l'application du taux propre calculé par l'administration fiscale, **le contribuable acquitte un complément de retenue à la source** égal à la différence entre ces deux montants (CGI, art. 204 H, IV-2).

Le taux propre du contribuable peut être :

- le taux propre à son foyer, le cas échéant modifié à la suite d'un changement de situation ou à la suite d'une modulation ;
- ou, lorsque le contribuable a opté pour l'individualisation, son taux individualisé.

Lorsque le montant de la retenue à la source résultant de l'application du **taux par défaut est supérieur** à celui qui aurait résulté de l'application du taux propre à son foyer ou du taux individualisé, **le contribuable n'a pas à acquitter de complément** de retenue à la source.

La différence entre la retenue à la source effectuée par un débiteur et celle qui aurait été effectuée en l'absence d'option pour le taux par défaut est restituée, le cas échéant, lors de la liquidation de l'impôt afférent aux revenus de l'année considérée. Aucune restitution n'est opérée avant cette date.

Le complément de retenue à la source est calculé en appliquant à l'assiette de la retenue à la source, c'est-à-dire au montant imposable du revenu, le taux résultant de la différence entre le taux de prélèvement propre au contribuable et le taux par défaut appliqué par son employeur.

Le montant du complément ainsi déterminé est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,5 est comptée pour 1.

Aucun versement n'est attendu lorsque le complément dû au titre du mois est inférieur à 5 euros.

Le complément de retenue à la source est **versé au plus tard le dernier jour du mois suivant la perception du revenu**.

Le complément de retenue à la source est déclaré et calculé sur la base de la rémunération du contribuable au plus tard le dernier jour de chaque mois qui suit sa perception, sur son espace personnel accessible sur le site www.impots.gouv.fr. Le paiement du complément déclaré est effectué par prélèvement sur le compte bancaire communiqué par le contribuable.

Pour le complément de retenue à la source dû au titre des traitements et salaires versés au mois de décembre, le complément est déclaré par le contribuable au plus tard le 31 janvier de l'année suivante.

L'insuffisance de versement du complément donne lieu à l'application de la sanction prévue au I de l'article 1729 G du CGI (majoration de 10%).

LE CHOIX DU TAUX

Le taux par défaut (neutre)

Mois 2019	Salaire imposable	Taux neutre	RaS	Réajustement taux commun	Réajustement taux indiv.	Base mensuelle de P.A.S	Taux
						X < 1 404 €	0%
Janvier	2240	7,50%	168	258	208	1 404 € ≤ X < 1 457 €	0,50%
Février	2240	7,50%	168	258	208	1 457 € ≤ X < 1 551 €	1,50%
Mars	2240	7,50%	168	258	208	1 551 € ≤ X < 1 656 €	2,50%
Avril	2240	7,50%	168	258	208	1 656 € ≤ X < 1 769 €	3,50%
Mai	4800	18%	864	48	0	1 769 € ≤ X < 1 864 €	4,50%
Jun	2800	10,50%	294	238	176	1 864 € ≤ X < 1 988 €	6%
Juillet	2240	7,50%	168	258	208	1 988 € ≤ X < 2 578 €	7,50%
Août	2240	7,50%	168	258	208	2 578 € ≤ X < 2 797 €	9%
Septembre	2240	7,50%	168	258	208	2 797 € ≤ X < 3 067 €	10,50%
Octobre	2240	7,50%	168	258	208	3 067 € ≤ X < 3 452 €	12%
Novembre	2240	7,50%	168	258	208	3 452 € ≤ X < 4 029 €	14%
Décembre	2240	7,50%	168	258	208	4 029 € ≤ X < 4 830 €	16%
						4 830 € ≤ X < 6 043 €	18%
						6 043 € ≤ X < 7 780 €	20%
						7 780 € ≤ X < 10 562 €	24%
						10 562 € ≤ X < 14 795 €	28%
						14 795 € ≤ X < 22 620 €	33%
						22 620 € ≤ X < 47 717 €	38%

Reprenons notre exemple précédent avec nos deux partenaires. Le couple soumis à imposition commune a deux enfants à charge.

Le premier partenaire perçoit 30 000 € de salaires (montant imposable avant déduction des frais professionnels).

Le second partenaire, quant à lui, perçoit 50 000 € de rémunération de gérance majoritaire (montant imposable avant déduction des frais professionnels).

Le taux de droit commun est de 19,0%. En demandant le taux individualisé, le partenaire n°1 aurait un taux de retenue à la source de 16,8%.

Le partenaire n°1 ne souhaite pas que son employeur connaisse son taux réel de prélèvement car son taux d'imposition même individualisé permet de savoir qu'il dispose d'autres revenus important (le taux de prélèvement avec uniquement 30 000 € de salaire et deux quarts de parts supplémentaire est de 5,6%).

Le partenaire n°1 va donc demander l'application du taux par défaut plus communément appelé « taux neutre ».

Chaque mois, le salaire imposable sera confronté au barème, ainsi :

- De janvier à avril, avec 2 240 € de salaire imposable, le taux par défaut est de 7,50%, la retenue à la source est de 168 € (2 240 € x 7,5%). Mais le taux par défaut est plus faible que le taux réel, il va donc falloir déclarer le salaire au plus tard le dernier jour du mois suivant la perception du revenu le salaire et verser un complément d'imposition. Si le couple a maintenu le taux de droit commun de 19,0%, le complément sera de 258 € chaque mois [2 240 € x (19,0% - 7,5%)]. Si le couple a demandé le taux individualisé, le complément sera de 208 € [2 240 € x (16,8% - 7,5%)].
- En mai, le salaire imposable est de 4 800 €, le taux neutre est de 18%, la retenue à la source est de 864 €. Ici encore, le taux par défaut est plus faible que le taux réel de droit commun (et non pour le taux individualisé), il va donc falloir déclarer le salaire au plus tard le dernier jour du mois suivant la perception du revenu le salaire et verser un complément d'imposition. Si le couple a maintenu le taux de droit commun de 19,0%, le complément sera de 48 € chaque mois [4 800 € x (19,0% - 18,0%)]. Il n'y aura pas de régularisation si le taux individualisé a été demandé.
- En juin, le salaire imposable sera de 2 800 € de salaire imposable, le taux par défaut est de 10,50%, la retenue à la source est de 294 € (2 800 € x 10,5%). Mais le taux par défaut est plus faible que le taux réel, il va donc falloir déclarer le salaire au plus tard le dernier jour du mois suivant la perception du revenu le salaire et verser un complément d'imposition. Si le couple a maintenu le taux de droit commun de 19,0%, le complément sera de 238 € chaque mois [2 800 € x (19,0% - 10,5%)]. Si le couple a demandé le taux individualisé, le complément sera de 176 € [2 240 € x (16,8% - 10,5%)].
- De juillet à Décembre, la régularisation est la même que de janvier à avril.

Au final :

- Le taux de droit commun conduirait à un prélèvement cumulé sur 2019 de 5 700 €
- Le taux individualisé conduirait à un prélèvement cumulé sur 2019 de 5 040 €
- Le taux neutre conduirait à un prélèvement cumulé de 2 838 € complété par une imposition supplémentaire :
 - de 2 866 € en cas de réajustement sur la base du taux de droit commun soit un total de 5 704 €
 - de 2 256 € en cas de réajustement sur la base du taux individualisé soit un total de 5 094 €

LE CHOIX DU TAUX

Récapitulatif

	Taux de droit commun	Taux individualisé	Taux neutre
Applicable aux personnes imposées seules	OUI	NON	OUI
Applicable aux personnes imposées en couple	OUI	OUI	OUI
Tient compte des demi-parts supplémentaires	OUI	OUI	NON
S'applique automatiquement	OUI	NON	NON
S'applique aux contribuables relevant de l'acompte	OUI	OUI	NON
Tient compte des revenus professionnels de chacun	NON	OUI	OUI
Tient compte des revenus patrimoniaux de chacun	NON	NON	NON
Option individuelle (si imposition commune)	NON	NON	OUI

© FAC & Associés

68

Voici un tableau de synthèse de l'impact des différents taux applicables.

On notera :

- Que le **taux individualisé**
 - N'est possible que pour les personnes qui sont pas imposées en couple en raison d'un mariage ou d'un PACS;
 - Est le seul qui tient compte des revenus professionnels de chaque époux/partenaire;
 - Ne permet pas de dissocier les revenus du patrimoine même en régime séparatiste;
 - Est une option qui s'applique aux deux époux/partenaires.
- Que les trois taux s'appliquent en revanche aux personnes imposées en couple
- Que le **taux neutre**
 - Ne tient pas compte des demi-parts supplémentaires, mais avec la régularisation si le taux neutre est plus faible que le taux « réel », le complément d'imposition tient compte des demi-parts supplémentaires
 - N'est possible que si le contribuable qui le demande perçoit des salaires soumis à la retenue à la source?
 - Est une option individuelle qui peut être prise par un seul des deux époux/partenaires soumis à imposition commune (si tant est que chacun puisse y prétendre)
- Que le **taux de droit commun** s'applique de plein droit, les deux autres doivent être demandés.

LE CHOIX DU TAUX

La modulation

Changement de situation	Modification du foyer fiscal	Naissance, décès, union, rupture	Impact sur l'acompte et sur le taux commun ou les deux taux individualisés
Modulation du prélèvement	Modification d'un revenu personnel	T&S / P&R	Impact sur le taux commun et l'acompte ou uniquement le taux individualisé du bénéficiaire du revenu
		Art. 62 / BIC / BNC / BA	Impact sur le taux commun et l'acompte ou uniquement sur l'acompte du bénéficiaire du revenu si taux individualisé
	Modification d'un revenu commun	RF / RVTO / PA	Impact sur l'acompte et sur le taux commun ou les deux taux individualisés

Les changements de situation :

Les changements de situation, qui sont déclarés dans un délai de soixante jours à l'administration fiscale, entraînent une modification du taux du prélèvement et, le cas échéant, du montant de l'acompte ainsi que de leurs conditions de mise en œuvre.

Les changements de situation concernés sont :

- le mariage ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) ;
 - l'augmentation des charges de famille résultant d'une naissance, d'une adoption ou du recueil d'un enfant mineur dans les conditions prévues à l'article 196 du CGI ;
 - le décès de l'un des conjoints ou partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune ;
 - le divorce, la rupture du PACS et les événements énumérés à l'article 6 du CGI qui entraînent une imposition distincte des époux.
- L'actualisation du prélèvement qui en découle est calculée automatiquement par l'administration sur la base de la déclaration du contribuable.

La modulation :

L'article 204 J du code général des impôts (CGI) prévoit que le montant du prélèvement peut être modulé à la hausse ou à la baisse, sur demande du contribuable, pour tenir compte de l'évolution de ses revenus ou de sa situation au titre de l'année en cours.

La modulation à la baisse est subordonnée à l'existence d'un écart de plus de 10 % et de plus de 200 € entre, d'une part, le montant du prélèvement résultant de la situation et des revenus estimés par le contribuable pour l'année en cours et, d'autre part, le montant du prélèvement qu'il supporterait en l'absence de modulation. Le respect de cette condition est vérifié par l'administration sur la base des déclarations effectuées par le contribuable.

La modulation à la hausse n'est pas subordonnée à cette condition d'écart.

Modulation à la hausse :

L'instruction prévoit que le contribuable peut librement choisir de moduler à la hausse le niveau de son prélèvement.

A cette fin, il peut choisir d'augmenter :

- soit le taux du prélèvement à la source de son foyer. En ce cas, le taux augmenté a vocation à s'appliquer aux revenus soumis à une retenue à la source, ainsi qu'à l'assiette des acomptes ;
- soit l'assiette du seul acompte. En ce cas, la modulation ne s'applique qu'à ce dernier, le taux de prélèvement restant inchangé pour tous les revenus, y compris ceux soumis, le cas échéant, à une retenue à la source ;
- soit le taux de retenue à la source appliquée à son foyer et l'assiette de son acompte.

Le contribuable détermine librement le taux et/ou l'acompte sous réserve que ce taux ou cet acompte soit supérieur à celui calculé sur la base de la dernière déclaration des revenus connue de l'administration.

Modulation à la baisse :

La modulation à la baisse est subordonnée à l'existence d'un écart de plus de 10 % et de plus de 200 € entre :

- le montant du prélèvement résultant de la situation et des revenus de l'année en cours estimés par le contribuable (« prélèvement estimé ») ;
- et le montant du prélèvement qu'il supporterait au cours de cette année en l'absence de modulation.

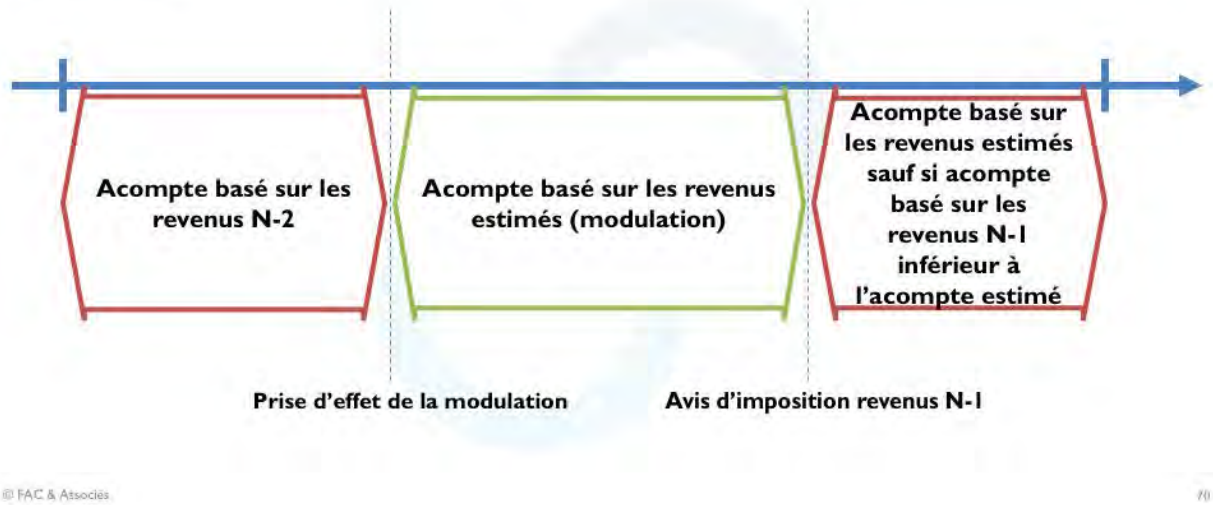
Afin de vérifier que la condition d'écart est remplie, le contribuable doit déclarer, sous sa responsabilité, sa situation à la date de la demande et l'estimation de l'ensemble des revenus qu'il percevra ou réalisera in fine au cours de l'année en cours (N), ainsi :

- Les revenus qui doivent être déclarés sont tous les revenus de l'année en cours, quelle que soit leur nature, y compris s'ils ne sont pas dans le champ du prélèvement, dès lors qu'ils sont susceptibles d'avoir un impact sur le taux ou l'assiette de prélèvement.
- La situation à la date de la demande concerne notamment les éléments susceptibles de modifier le quotient familial du foyer comprenant

ceux qui doivent être déclarés.

- Lorsque l'administration fiscale n'en a pas encore la disposition à la date de la demande de modulation, le contribuable déclare également sa situation au 31 décembre de l'année précédente et l'ensemble des revenus réalisés ou perçus par son foyer fiscal au cours de cette année (N-1) pour permettre le calcul du prélèvement qui serait supporté en l'absence de modulation à compter du mois de septembre de l'année N.

LE CHOIX DU TAUX

La modulation

Si elle constate que les conditions exigées pour l'exercice du droit à modulation sont réunies, l'administration :

- détermine, puis transmet le taux de prélèvement modifié au débiteur pour les revenus qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source. Ce nouveau taux s'applique pour l'avenir et n'implique aucune régularisation au titre des périodes antérieures ;
- établit un nouvel échéancier de versements des acomptes ; les acomptes résultant de la modulation et restant à verser au titre de l'année en cours sont déterminés en tenant compte de ceux déjà acquittés depuis le 1er janvier de cette année. **En cas de versement excédentaire, aucun acompte n'est dû à compter de la demande de modulation. L'excédent de versement éventuellement constaté depuis le début de l'année est restitué lors de l'établissement définitif de l'impôt afférent aux revenus de l'année en cours, l'année suivante.**

Le prélèvement à la source résultant de la demande de modulation est mis en œuvre au plus tard le troisième mois qui suit celui de la demande, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court.

Il s'applique jusqu'au 31 décembre de l'année de la demande.

À compter du 1er janvier de l'année suivante, le taux et/ou l'acompte sont à nouveau déterminés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire en tenant compte de la dernière déclaration des revenus déposée par le contribuable auprès de l'administration fiscale.

Le cas échéant, le contribuable pourra néanmoins demander une nouvelle modulation de son prélèvement à la source sur la base de l'estimation de ses revenus et de sa situation au titre de cette nouvelle année.

Remarque : Le taux ou le montant de l'acompte résultant d'une modulation à la hausse sont applicables en principe jusqu'au 31 décembre de l'année de la demande. Toutefois, lorsque le taux ou le montant de l'acompte issus de la modulation à la hausse effectuée en début d'année sont inférieurs respectivement au taux ou au montant de l'acompte calculés par l'administration en tenant compte des revenus de l'année précédente (N-1) et de l'impôt y afférent, ces derniers se substituent respectivement au taux ou au montant de l'acompte résultant de la modulation (CGI, art. 204 J, II).

LE CHOIX DU TAUX

La modulation

Exemple	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3
Acompte annuel sur revenus N-2	12 000 €/an	12 000 €/an	6 000 €/an
Acompte mensuel sur revenus N-2	1 000 €/an	1 000 €/mois	500 €/mois
Prise d'effet de la modulation	Juillet	Avril	Juin
Nouvel acompte annuel sur revenus estimés	5 000 €/an	21 000 €/an	4 600 €
Acompte déjà acquitté	6 000 € sur 6 mois	3 000 € sur 3 mois	2 500 € sur 5 mois
Réajustement 1	0 € sur 6 mois	18 000 € sur 9 mois	2 100 € sur 7 mois
Nouvel acompte mensuel réajusté	0 €/mois	2 000 €/mois	300 €/mois
Acompte annuel sur revenus N-1	4 000 €/an	24 000 €/an	5 200 €/ an
Acompte déjà acquitté	-	15 000 € sur 9 mois	3 700 € sur 9 mois
Réajustement 2	-	9 000 € sur 3 mois	1 500 € sur 3 mois
Acompte à compter de septembre	0 €/mois	3 000 €/mois	500 €/mois

© FAC & Associés

71

Exemple 1 :

- Suite à la déclaration des revenus de N-2 :

L'acompte sur la base des revenus de N-2 est de 12 000 € étalé sur 12 mois soit 1 000 € par mois.

- Suite à la modulation :

La modulation prend effet en juillet N. L'acompte annuel recalculé sur la base des revenus estimés par le contribuable est de 5 000 € (au lieu de 12 000 €), il s'agit donc d'une modulation à la baisse.

Le cumul des acomptes déjà acquittés est de 6 000 € (6 mois à 1 000 €). L'acompte annuel estimé étant inférieur au cumul des acomptes déjà versés, les prélèvements cessent. L'Administration ne restitue pour autant les 1 000 € trop versés.

- Suite à la déclaration des revenus de N-1 :

L'acompte annuel sur la base des revenus de N-1 est de 4 000 €. Etant donné, qu'il est inférieur à l'acompte estimé (5 000 €), l'administration ne procède pas à un réajustement à la hausse.

Exemple 2 :

- Suite à la déclaration des revenus de N-2 :

L'acompte annuel sur la base des revenus de N-2 est de 12 000 € étalé sur 12 mois soit 1 000 € par mois.

- Suite à la modulation :

La modulation prend effet en avril N. L'acompte annuel recalculé sur la base des revenus estimés par le contribuable est de 21 000 € (au lieu de 12 000 €), il s'agit donc d'une modulation à la hausse.

Le cumul des acomptes déjà acquittés est de 3 000 € (3 mois à 1 000 €). L'acompte annuel estimé étant supérieur au cumul des acomptes déjà versés, l'administration étale le solde dû sur la durée restante soit 21 000 € estimé diminués de 3 000 € déjà acquittés, 18 000 € sur 9 mois, d'où un acompte réajusté de 2 000 € par mois.

- Suite à la déclaration des revenus de N-1 :

L'acompte annuel sur la base des revenus de N-1 est de 24 000 €. Etant donné, qu'il est supérieur à l'acompte estimé (21 000 €), l'Administration procède à un réajustement à la hausse automatique. Les acomptes déjà acquittés sont de 3 x 1 000 € + 6 x 2 000 € soit 15 000 €. Il reste donc 9 000 € d'acompte à verser (24 000 € - 15 000 € déjà acquittés). L'administration va donc réajuster les acomptes à raison de 3 000 € par mois.

Exemple 3 :

- Suite à la déclaration des revenus de N-2 :

L'acompte annuel sur la base des revenus de N-2 est de 6 000 € étalé sur 12 mois soit 500 € par mois.

- Suite à la modulation :

La modulation prend effet en juin N. L'acompte annuel recalculé sur la base des revenus estimés par le contribuable est de 4 600 € (au lieu de 6 000 €), il s'agit donc d'une modulation à la hausse.

Le cumul des acomptes déjà acquittés est de 2 500 € (5 mois à 500 €). L'acompte annuel estimé étant supérieur au cumul des acomptes déjà versés, l'administration étale le solde dû sur la durée restante soit 4 600 € estimé diminués de 2 500 € déjà acquittés, 2 100 € sur 7 mois, d'où un acompte réajusté de 300 € par mois.

- Suite à la déclaration des revenus de N-1 :

L'acompte annuel sur la base des revenus de N-1 est de 5 200 €. Etant donné, qu'il est inférieur à l'acompte estimé (4 600 €), l'Administration procède à un réajustement à la hausse automatique. Les acomptes déjà acquittés sont de 5 x 500 € + 4 x 300 € soit 3 700 €. Il reste donc 1 500 € d'acompte à verser (5 200 € - 3 700 € déjà acquittés). L'administration va donc réajuster les acomptes à raison de 500 € par mois.

LE CHOIX DU TAUX

L'espace personnel du site impots.gouv.fr

Ci-dessus une copie d'écran de l'espace particulier: on peut apercevoir sur la zone de gauche :

- La situation familiale avec la possibilité de déclarer un changement (naissance, décès, union, rupture)
- Le taux de la retenue à la source avec la possibilité d'actualiser
- Le montant de l'acompte avec également la possibilité de le moduler

Sur la zone de droite, trois options sont ouvertes :

- La demande de taux individualisé
- La demande du taux par défaut (neutre)
- La trimestrialisation des acomptes (mais à compter de janvier 2020 uniquement sous condition que l'option soit prise au plus tard le 1^{er} octobre 2019).

LE CHOIX DU TAUX

Le changement de situation

Déclarer un changement de situation de famille

Événement

Votre dernière situation connue est **marié(e)**.

Veillez sélectionner le changement de situation de famille qui vous concerne :

- ✓ Sélectionnez une situation...
- Divorce ou séparation
- Décès
- Naissance
- Divorce ou séparation + Naissance
- Décès + Naissance

Retour à l'étape précédente

En cas de mariage ou conclusion d'un PACS :

En application du 1^o du 3 de l'article 204 I du CGI, le taux de prélèvement du foyer fiscal résultant du mariage ou du PACS est déterminé dans les conditions prévues au I du I de l'article 204 H du CGI en additionnant les revenus déclarés de chaque nouveau conjoint. L'impôt correspondant est calculé en tenant compte de l'addition de ces revenus et du quotient familial de ce nouveau foyer fiscal.

le taux modifié à la suite de la déclaration d'un mariage ou de la conclusion d'un PACS s'applique :

- au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court ;
- ou, sur option du contribuable, à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle du mariage ou du PACS.

En cas de divorce ou de séparation :

En application du 3^o du 3 de l'article 204 I du CGI, le taux de prélèvement de chaque ex-conjoint est déterminé en retenant leurs revenus respectifs propres estimés, sous leur responsabilité, pour l'année en cours.

A la différence des autres changements de situation, **la déclaration du changement de situation implique donc de déclarer ses revenus et sa situation estimés**. Ainsi, le montant des revenus estimés pour l'année en cours tient notamment compte des pensions alimentaires éventuellement versées.

L'impôt correspondant est également calculé en tenant compte du quotient familial correspondant à la situation déclarée par chacun des ex-conjoints, notamment en fonction des modalités d'attribution de la garde effective des enfants, le cas échéant, de façon alternée.

En cas de décès :

Le nouveau taux s'applique au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration du décès, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court, et jusqu'au 31 décembre de l'année du décès.

Le nouveau taux est calculé en retenant les revenus et bénéfices figurant sur la dernière déclaration des revenus que le conjoint survivant a perçus ou réalisés personnellement ou en commun, réduits prorata temporis à compter du décès et en déterminant l'impôt correspondant avec le nombre de parts de quotient familial dont bénéficiait le foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année du décès.

Dans l'hypothèse où aucun revenu imposable n'a été déclaré pour le foyer fiscal antérieurement au décès de l'un des deux conjoints, le taux par défaut s'applique aux revenus perçus par le conjoint survivant. Il peut toutefois demander la modulation de son prélèvement.

En cas de naissance :

En application du 4^o du 3 de l'article 204 I du CGI, le taux de prélèvement du foyer fiscal après la naissance est déterminé, en tenant compte du quotient familial résultant de l'augmentation des charges de famille.

LE CHOIX DU TAUX

Le changement de taux

Actualiser mon prélèvement à la source ⓘ

Événement Situation 2019 Nouveau taux, nouveaux acomptes

Lieu de résidence

En 2019, vous résidez en métropole

Situations particulières

Situations pouvant donner droit à une demi-part supplémentaire

1. Titulaire d'une pension (militaire, accident du travail) pour invalidité d'au moins 40 % ou d'une carte d'invalidité d'au moins 80 %

Vous remplissez ces conditions

Votre conjoint remplit ces conditions, ou votre conjoint, décédé en 2018, remplissait ces conditions

2. Titulaire de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre :

Vous êtes mariés ou liés par un Pacs et l'un des deux déclarants, âgé de plus de 74 ans, remplit ces conditions

Personnes à charge ou rattachées

Nombre d'enfants non mariés de moins de 18 ans ou handicapés quel que soit leur âge

Dont enfants titulaires de la carte d'invalidité

Nombre d'enfants non mariés en résidence alternée de moins de 18 ans ou handicapés quel que soit l'âge

Dont enfants en résidence alternée titulaires de la carte d'invalidité

Nombre de personnes (autres que vos enfants) vivant sous votre toit et titulaires de la carte d'invalidité d'au moins 80 %

Nombre d'enfants majeurs célibataires (ou veufs ou divorcés) sans enfant qui demandent leur rattachement

Nombre d'enfants mariés / pacsés et d'enfants non mariés chargés de famille (y compris le conjoint et les enfants)

Nombre de petits enfants en résidence alternée

Votre taux personnalisé est actuellement de :

TAUX %

Le taux de votre covenant est de 8,6 %

Actualiser suite à une hausse ou une baisse de vos revenus

© FAC & Associés 74

La modulation du taux (voire l'acompte) implique au préalable d'actualiser sa situation familiale.

C'est donc l'occasion de de déclarer :

- Le bénéfice d'une demi-part supplémentaire au titre d'une invalidité;
- Une modification du nombre d'enfants mineurs rattachés au foyer fiscal (en garde principale ou alternée);
- L'invalidité d'un enfant.

LE CHOIX DU TAUX

Le changement de taux

VOTRE DÉCLARATION

Pour l'ensemble de l'année 2019, indiquez vos revenus et charges prévisionnels :

Traitements, salaires, pensions, rentes

Salaires - Déclarant 2

1BJ

Revenus donnant lieu à acomptes - Déclarant 1

1GB

Revenus des valeurs et capitaux mobiliers

Revenus ZTR déjà soumis aux prél. soc. avec CSG déductible

2BH

RCM - Frais à déduire

2CA

Crédits d'impôt prélèvement forfait. déjà versé

2CK

Dividendes ouvrant droit à abattement

2DC

Revenus fonciers

Revenus fonciers

4BA

Déficits fonciers antérieurs non encore imputés

4BD

Charges déductibles

Cotisations 2019 - Déclarant 2 - PERP et assimilés

6RT 

MOTEUR DE RECHERCHE

Vous pouvez ajouter un revenu ou une charge à votre déclaration à partir du moteur de recherche ci-dessous :

Ajouter un revenu / une charge

Une fois cette actualisation faite, il est possible d'indiquer les revenus sur lesquels le contribuable souhaite que le taux de la retenue à la source soit calculé.

Pour cela, le site propose d'indiquer les montants sur les postes qui ont fait l'objet d'une déclaration en 2018 (au titre des revenus 2017)

Il est, tout à fait possible de rajouter un revenu ou une charge via le moteur de recherche en bas de page.

LE CHOIX DU TAUX

La modulation des acomptes

Gérer vos acomptes ⓘ

Revenus sans tiers collecteur Créer un acompte

Mes acomptes catégoriels

Trimestrialiser vos acomptes sur vos revenus fonciers, indépendants (BIC, BNC, BA) ⓘ
 J'opte pour un prélèvement trimestriel de mes acomptes à compter de janvier 2020

< Mois précédent Mois suivant >

Acomptes catégoriels correspondant aux :	janv. 2019	févr. 2019	mars 2019	avr. 2019	mai 2019	Actions
Revenus autres que les salaires imposés comme des salaires Monsieur PRENOM NOM	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	Supprimer Augmenter Reporter
Total <i>Les échéances mensuelles inférieures à 5 € ne seront pas prélevées</i>	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	XXX €	

Vos acomptes mensuels sur vos revenus fonciers, indépendants, pensions alimentaires... sont de :

MONTANT €

Gérer vos acomptes

Supprimer

Augmenter

Reporter

Retour à l'étape précédente

© FAC & Associés 76

Lorsque l'on clique sur « Gérer vos acomptes », la liste des acomptes existant apparaît.

Tout d'abord, il est possible de **créer un nouvel acompte** issu d'un revenu catégoriel inexistant sur les revenus de 2017 déclarés en 2018. Pour cela, il faut cliquer sur le bouton en haut à droite de la page.

Pour mémoire, les revenus à l'origine d'un acompte sont :

- Les rémunérations de gérance majoritaire.
- Les BIC, BNC et BA;
- Les revenus fonciers;
- Les pensions alimentaires perçues;
- Les rentes viagères à titre onéreux.

Ensuite, il est possible d'apporter des modifications à des acomptes existants, il est possible :

- De les **supprimer**;
- Des les **augmenter** (ou diminuer) ;
- Des les **reporter** conformément à l'article 1663 C du CGI, les titulaires de BIC, BNC et BA peuvent, sous certaines conditions, modifier la cadence de ces prélèvements en demandant à reporter certaines échéances sur la suivante. Cette faculté de report ne peut toutefois excéder trois échéances par an en cas de paiement mensuel et une seule en cas de paiement trimestriel ni aboutir à reporter sur l'année suivante les paiements dus au titre de l'année civile en cours. La loi de finances pour 2019 a étendu cette faculté de report aux fonctionnaires chercheurs, agents généraux d'assurances, écrivains, compositeurs et artistes.

LE CHOIX DU TAUX

La modulation

Créer un acompte

Choisissez le type de revenus auquel se rapporte votre acompte, et indiquez le montant mensuel de revenus.
Le montant de l'acompte mensuel sera calculé automatiquement en fonction de votre taux de prélèvement à la source.

✓ Type de revenus

- Rentes viagères à titre onéreux (RVTO)
- Revenus fonciers
- Bénéfices industriels et commerciaux
- Bénéfices non commerciaux
- Bénéfices agricoles**
- Pensions alimentaires, Revenus de source étrangère (taxés comme les salaires)
- Prélèvements sociaux sur revenus profession non salariée
- Versement libre de prélèvement à la source

Gérer mon acompte

Créer un acompte

© FAC & Associés 77

Lorsque l'on veut créer un nouvel acompte, une fenêtre apparaît avec un menu déroulant dans lequel on retrouve tous les revenus catégoriels soumis à acompte (à exception de ceux déjà soumis à acompte).

Il existe également deux possibilités supplémentaires :

- Le versement de prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine (au taux de 17,2%), pour cela, il convient d'indiquer le montant escompter de revenus soumis à prélèvements sociaux, et l'acompte est générer automatiquement.
- Le versement libre de prélèvement à la source, le contribuable choisit le montant complémentaire qu'il souhaite verser ponctuellement dans sa « cagnotte ».

LE CHOIX DU TAUX

La modulation

Créer un acompte

Choisissez le type de revenus auquel se rapporte votre acompte, et indiquez le montant mensuel de revenus.
Le montant de l'acompte mensuel sera calculé automatiquement en fonction de votre taux de prélèvement à la source.

Revenus fonciers

	Montant mensuel des revenus	Montant mensuel de l'acompte
Montant mensuel imposable de mon revenu ⓘ	<input type="text" value="Saisir un montant"/>	<input type="text"/>
Prélèvements sociaux	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Voici un exemple, lorsque l'on crée un acompte au titre des prélèvements sociaux.

A noter : le montant à indiquer est le **montant mensuel** et non le montant annuel.

LE CHOIX DU TAUX

La modulation des acomptes

Augmenter un acompte

Vous allez augmenter l'acompte : **Revenus autres que les salaires imposés comme des salaires**

Montant actuel : €

Indiquez le montant mensuel des revenus. Le montant de l'acompte mensuel sera calculé automatiquement en fonction de votre taux de prélèvement à la source.

	Montant mensuel des revenus	Montant mensuel de l'acompte
Montant mensuel imposable de mon revenu ?	<input type="text" value="Saisir un montant"/>	<input type="text"/>
	<input type="button" value="Annuler"/>	<input type="button" value="Confirmer la modification de mon acompte"/>



Augmenter

Dans le cadre de la modulation d'un acompte existant, seul le bouton « Augmenter » est présent. Pour autant, en cliquant sur ce bouton, il est possible d'indiquer le montant de son choix qui peut être plus faible.

TRAITEMENTS ET SALAIRES

ACTUALITÉ DOCTRINALE



PRÉCISIONS SUR LA LIMITE D'EXONÉRATION APPLICABLE AUX SALAIRES VERSÉS AUX APPRENTIS

Màj BOFiP 26/01/2018 BOI-RSA-CHAMP-20-50-50

Apprentissage	Stage	Emploi « extra-universitaire » d'un étudiant de 25 ans au plus
CGI, art. 81 bis BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 §380 à 430	CGI, art. 81 bis BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 §200 à 205	CGI, art. 81 36° BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 §160 à 370
SMIC annuel brut	SMIC annuel brut	Abattement de 3 SMIC mensuels bruts

La limite d'exonération des salaires versés aux apprentis prévue à l'article 81 bis du code général des impôts n'est pas proratisée en fonction de la durée de la période d'apprentissage dans l'année.

L'ancienne doctrine n'est plus applicable à compter de l'imposition des revenus de 2017. Elle n'est plus non plus applicable aux litiges en cours ou à naître.

Le paragraphe 430 du BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 est rapporté, l'administration considérait jusqu'alors :
« 430

De même, en cas d'entrée en apprentissage ou de fin d'apprentissage en cours d'année, la limite d'exonération doit être ajustée en fonction de la durée de la période d'apprentissage.

Il est admis que la limite d'exonération soit ajustée par un prorata calculé en nombre de mois. »

PENSIONS ET RENTES

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



L'EXONÉRATION DES SEULES RENTES VIAGÈRES JUDICIAIRES POUR PRÉJUDICE CORPOREL EST INCONSTITUTIONNELLE

QPC n° 2018-747 23/11/2018



Le Conseil constitutionnel est saisi du 9° bis de l'article 81 du code général des impôts selon lequel sont affranchies de l'impôt sur le revenu : « Les rentes viagères servies en représentation de dommages-intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie ».

Cette exonération en concerne pas les rentes viagères (pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie) versées en application d'une transaction.

Le contribuable estime que ce traitement fiscal différencié serait contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques découlant respectivement des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Pour le Conseil constitutionnel, les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel. Cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale.

Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.

Les mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9° bis de l'article 81 du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

La déclaration d'inconstitutionnalité prend effet à compter du 23 novembre 2018.

REVENUS FONCIERS

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



JOUISSANCE DE L'IMMEUBLE SOCIAL ET DEDUCTION DE CHARGES**CAA Paris n°17PA02070 28/06/2018**

Deux personnes sont associées à hauteur de 30 % d'une société civile immobilière.

Les contribuables soutiennent que les travaux qu'ils ont réalisés dans l'immeuble litigieux, dont l'état était particulièrement défraîchi, consistant en l'aménagement du toit, de la voirie et des clôtures, ainsi qu'en la réfection de la salle de bain, des radiateurs et de la cheminée, étaient nécessaires à sa mise en location.

Mais il est jugé qu'ils n'établissent pas, par les documents qu'ils produisent et, notamment, des factures établies entre 2007 et 2011 pour divers travaux, que l'état de l'immeuble litigieux ne permettait pas sa mise en location avant l'année 2012.

Il est en outre relevé que certaines factures n'étaient pas établies au nom de la SCI, et la plupart des factures n'indiquaient pas l'adresse à laquelle étaient effectués les travaux ou étaient très imprécises.

Par ailleurs les contribuables n'ont pas plus produit d'éléments de nature à démontrer que la SCI aurait accompli les diligences nécessaires afin d'assurer la mise en location de cet immeuble.

Dès lors, la SCI doit être regardée comme s'étant réservée la jouissance de l'immeuble en cause pendant les années 2009, 2010 et 2011. Pour les mêmes motifs, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les intérêts de l'emprunt qui aurait été contracté pour l'acquisition de ce bien seraient déductibles.

Redressement effectué sur la base de l'article 15 du CGI.

CAA Marseille n°17MA03659 07/11/2018

Dans le même sens:

M. et Mme B... sont propriétaires d'un appartement qui était vacant au cours des années 2012 et 2013. Si les requérants produisent trois attestations de personnes qui déclarent avoir visité l'appartement en cause en vue de sa location en juin 2013, en septembre 2014 et à une date qui n'est pas précisée, les affirmations contenues dans ces attestations, rédigées dans le cadre de l'instance, ne sont ni précisées, ni corroborées par des éléments complémentaires. Ainsi, M. et Mme B..., qui ne justifient pas de leur volonté réelle de louer cet appartement par l'accomplissement de diligences en ce sens, doivent être regardés comme s'étant réservé la jouissance de l'immeuble en cause pendant la période en litige. L'administration était, dès lors, fondée à remettre en cause le caractère déductible des dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration déduites par M. et Mme B... à raison de cet appartement.

UNE SCI NON TENUE DE TENIR UNE COMPTABILITÉ COMMERCIALE NE PEUT PROCÉDER À UNE RÉÉVALUATION LIBRE DE SES ACTIFS

CE n°409864 19/09/2018



CE
19/09/2018
N°409864

2010

SCI IR + écart de réévaluation = 2 326 134 €

2011

Mise en réserve de l'écart de réévaluation = 2 326 134 €

Intégration des réserves au capital social

2011

Vente à une SCI IS de la SCI IR

2013

Contestation de la base amortissable (valeur réévaluée)

Pas de comptabilité dans la SCI IR, pas de réévaluation autorisée

Le Conseil d'Etat vient de confirmer qu'une SCI qui n'était pas soumise à l'obligation de tenir une comptabilité commerciale pour la détermination des revenus imposables de ses associés ne pouvait procéder à une réévaluation libre de ses actifs immobiliers.

Les faits

La SCI N détenue par M. et Mme A et leurs deux filles et qui exerce une activité civile de location d'immeubles nus, a procédé, au titre de l'exercice 2010, à une réévaluation libre de ses actifs, se traduisant par un écart positif de 2 326 134 € inscrit dans un compte " écart de réévaluation " de ses capitaux propres.

Le 2 décembre 2011, la SCI N a décidé d'intégrer cet écart de réévaluation en réserve, de diviser chacune de ses 100 parts sociales par 10 et de porter le capital social de la société de 1 524 € à 2 325 000 € par prélèvement sur la réserve.

Le 7 décembre 2011, la SCI J, créée par M. et Mme A, leurs deux filles et une autre SCI leur appartenant, a fait l'acquisition de l'intégralité des parts sociales de la SCI N. Ayant opté pour le régime des sociétés de capitaux, la SCI J a été imposée, à la clôture de son premier exercice, le 31 décembre 2012, à l'IS à raison des résultats de la SCI N.

Par une proposition de rectification du 12 juillet 2013, l'administration fiscale a rectifié le bénéfice imposable de la société J au titre de l'exercice 2012, en remettant notamment en cause les amortissements pratiqués par la SCI N sur la base de la valeur réévaluée de ses actifs à hauteur de 115 367 € en 2011 et 107 381 € en 2012 et a mis à la charge de la société J une cotisation d'IS d'un montant de 37 583 €, dont 18 151 € correspondant aux amortissements non admis en déduction.

Par un jugement du 23 juin 2015, le TA d'Orléans a rejeté la demande de la société J tendant à la réduction de cette imposition supplémentaire.

Par un arrêt n° 15NT02314 du 16 février 2017, la CAA de Nantes a rejeté l'appel formé par la société J contre ce jugement.

La SCI J s'est pourvue en cassation.

Article L123-18 du code de commerce

« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.

Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.

Les biens fongibles sont évalués soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan. »

La SCI N qui n'avait pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et dont aucun des associés n'était soumis à l'impôt sur les bénéfices, n'était pas soumise, au cours de l'exercice 2010 au titre duquel elle a procédé à une réévaluation de ses actifs, à l'obligation de tenir une comptabilité commerciale pour la détermination des revenus imposables de ses associés.

« Par suite, la cour a pu, sans commettre d'erreur de droit, juger que cette société ne pouvait se prévaloir des dispositions précitées de l'article L. 123-18 du code de commerce...le surplus des amortissements dû à cette réévaluation ne pouvait être déductible des résultats constatés en 2011 et 2012 »

Selon le Conseil d'Etat, en application de l'article 238 bis K, la SCI J « pouvait seulement déduire des amortissements calculés sur la base de la valeur d'origine des immeubles, et non sur la base de la valeur résultant de la réévaluation effectuée en 2010 »

en 2010 »

UNE SCI NON TENUE DE TENIR UNE COMPTABILITÉ COMMERCIALE NE PEUT PROCÉDER À UNE RÉÉVALUATION LIBRE DE SES ACTIFS

CE n°409864 19/09/2018

RAPPEL



CE
12/07/2013
n°338278

Inscription de l'écart de réévaluation

Transfert de l'écart de réévaluation sur le CCA

Intégration du CCA au capital social

Vente de la SCI IR à une SARL IS

RAPPEL

L'inscription en CCA est prohibée, mais elle conduit à une taxation des plus-values latentes au jour du transfert en CCA donc entre les mains des associés personnes physique et non de la SARL IS

Profitions de cet arrêt de 2018 pour revenir sur l'arrêt de 2013 portant sur la prohibition de distribuer un écart de réévaluation, mais les conséquences fiscales qui résulte de sa mise en place « forcée ».

Une société civile immobilière relevant de l'article 8 du CGI, dont le capital social n'a été que très partiellement libéré, procède à une réévaluation libre d'immeubles qu'elle a acquis. Elle crédite le compte de passif « écart de réévaluation libre » par le débit du compte d'actif « constructions ». Les associés prélèvent ultérieurement une somme sur le compte « écart de réévaluation » dont ils créditent leurs comptes courants d'associés, puis libèrent la fraction non libérée du capital social par compensation avec leurs comptes courants d'associés.

1° La plus-value dégagée par une société relevant de l'article 8 du CGI à l'occasion de la réévaluation de ses immeubles ne constitue pas un élément du résultat et doit être portée au compte de capitaux propres « écart de réévaluation ». Elle présente le caractère d'une plus-value latente qui n'est pas imposable tant que l'immobilisation ainsi réévaluée n'a pas été cédée.

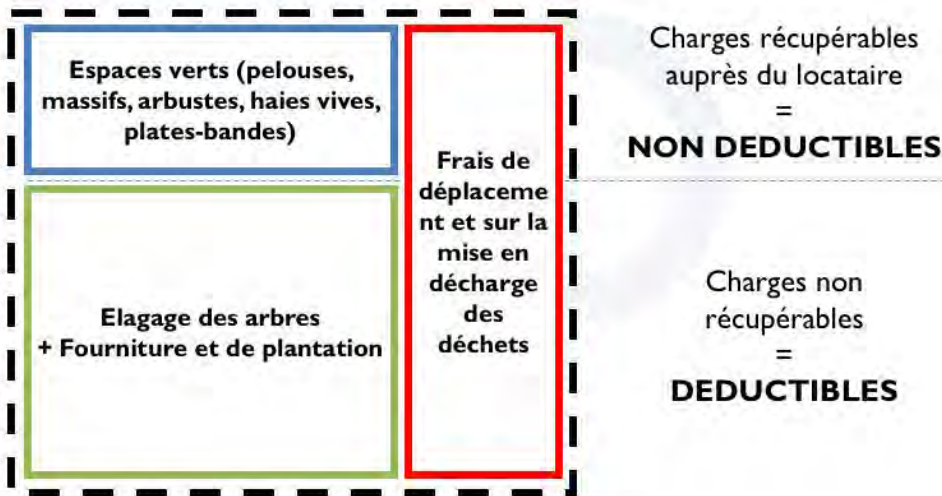
2° Le transfert d'une partie des sommes inscrites au compte « écart de réévaluation » sur des comptes courants d'associés, alors que les immobilisations correspondantes n'ont pas été cédées, revêt le caractère d'une répartition entre les associés des sommes concernées, prohibée par les dispositions de l'article L 232-11 du Code de commerce. Une telle opération a pour effet, dans la mesure de ce transfert, de faire perdre à la plus value correspondant à l'écart de réévaluation son caractère latent et rendre celle-ci immédiatement imposable.

3° L'administration est en droit de taxer la plus-value à la date où elle perd son caractère latent, qui constitue le fait générateur de l'impôt, et d'en tirer les conséquences quant à son imposition au nom des associés présents à cette date.

4° En revanche, l'administration n'est pas fondée à imposer un nouvel associé qui ne l'est devenu que postérieurement à la date à laquelle la plus-value a perdu son caractère latent, en acquérant d'ailleurs les parts pour une valeur correspondant à l'actif de la société civile immobilière après réévaluation.

REVENUS FONCIERS : LA RÉPARTITION DES CHARGES ENTRE PROPRIÉTAIRE ET LOCATAIRE PEUT ÊTRE FORFAITAIRE

CE n°405911 26/09/2018



Les faits :

Monsieur D et Madame B sont associés, à hauteur de 50 % chacun, de une SCI à l'IR.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a notamment réintégré dans le bénéfice foncier de l'année 2009 de cette société une somme de 14 400 € correspondant à une facture du 27 novembre 2009 relative à des travaux de jardinage réalisés dans une de ses propriétés.

Par deux jugements du 4 mars 2015, le tribunal administratif de Paris confirme la position de l'administration fiscale en confirmant la non déduction des travaux.

Par deux arrêts, la Cour administrative d'appel de Paris accorde la déduction partielle des travaux à raison de dépenses d'élagage des arbres ainsi que de fourniture et de plantation d'un montant total de 8 453 €. En revanche, la CAA rejette la déduction des dépenses portant sur le traitement des coupes d'arbres, sur des frais de déplacement et sur la mise en décharge des déchets.

La décision :

Aux termes, d'une part, de l'article 31 du CGI :

« I. Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent :

1° Pour les propriétés urbaines :

a) Les dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire (...) ».

Il résulte de ces dispositions que seules les dépenses incombant au propriétaire et effectivement supportées par celui-ci sont admises en déduction des revenus fonciers à l'exclusion des charges récupérables auprès du locataire. Dans le cas où la dissociation des charges incombant au propriétaire et des charges récupérables auprès du locataire n'est pas possible, il est recouru à une répartition forfaitaire en fonction des données disponibles.

Aux termes, d'autre part, du V de l'annexe au décret du 26 août 1987, les charges récupérables concernant les " espaces extérieurs au bâtiment ou à l'ensemble des bâtiments d'habitation (voies de circulation, aires de stationnement, abords et espaces verts, aires et équipements de jeux) " comprennent dans la rubrique " Exploitation et entretien courant ", s'agissant des " allées, aires de stationnement et abords " ainsi que des " espaces verts (pelouses, massifs, arbustes, haies vives, plates-bandes) ", les " opérations de coupe, désherbage, sarclage, ratissage, nettoyage et arrosage ". Il résulte, en revanche, d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation que les dépenses d'élagage des arbres ne sont pas au nombre des charges récupérables.

Parmi les charges mentionnées sur la facture, la cour a regardé comme incombant au propriétaire celles qui étaient liées à l'élagage des arbres ainsi qu'à la fourniture et à la mise en oeuvre de plantations, elle a implicitement mais nécessairement regardé comme récupérables sur le locataire les charges relatives aux prestations restant en litige, c'est-à-dire aux frais de déplacement et à la mise en décharge des déchets.

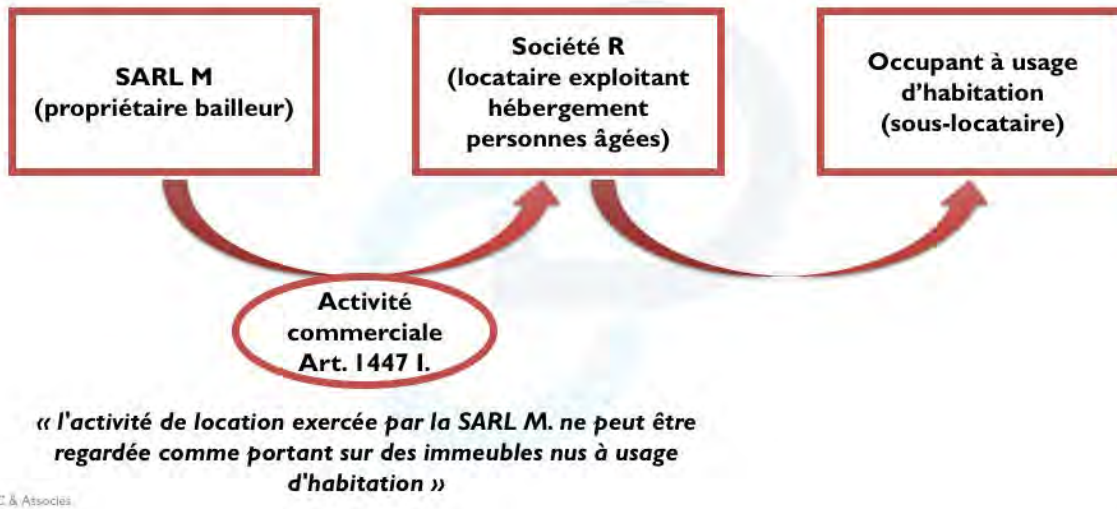
Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les charges relatives aux frais de déplacement et à la mise en décharge des déchets étaient, au moins pour partie, directement liées à celles qui ont été regardées comme incombant au propriétaire (charges liées à l'élagage des arbres ainsi qu'à la fourniture et à la mise en oeuvre de plantations),.

Dès lors, la cour administrative d'appel, devait déterminer la proportion dans laquelle ces charges étaient déductibles.

En l'absence d'autres données disponibles, il y a lieu de considérer, dans les circonstances de l'espèce, que les charges litigieuses relatives aux frais de déplacement et à la mise en décharge des déchets incombait au propriétaire à proportion de la part, dans le total des autres charges, de celles qui incombait aussi au propriétaire, c'est-à-dire à hauteur de 67,56 %.

LA LOCATION NUE D'UN IMMEUBLE NU À UNE SOCIÉTÉ D'EXPLOITATION QUI SOUS-LOUE EST UNE ACTIVITÉ ASSUJETTIE À CFE

CE n°402897 04/05/2018



Les faits :

La SARL M (bailleur) a été assujettie à la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2011 pour son activité de location, à la société R (locataire), des murs de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées. La SARL M (bailleur), a vainement contesté devant l'administration devoir être assujettie à la cotisation foncière des entreprises (CFE), au motif que son activité consistait à louer des locaux nus à usage d'habitation et ne revêtait de ce fait pas un caractère professionnel au sens du I de l'article 1447 du code général des impôts. L'administration lui a toutefois accordé un dégrèvement partiel, ramenant la cotisation litigieuse à un montant de 213 euros correspondant à la cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du même code.

Par un jugement du 28 mars 2014, le tribunal administratif a fait droit à la demande de décharge. Par un arrêt du 6 juillet 2016, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté le recours du ministre des finances et des comptes publics contre ce jugement. Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

La décision :

Aux termes du I de l'article 1447 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige :

« La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales (...) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. / Pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises, les activités de location ou de sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation, sont réputées exercées à titre professionnel [...] ».

Il résulte des dispositions du I de l'article 1447 précité, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 dont elles sont issues, que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation s'entendent de celles consistant, pour le propriétaire ou le locataire d'un bien immobilier, à le louer ou le sous-louer nu à, respectivement, un preneur ou un sous-locataire dans le cadre d'un bail d'habitation.

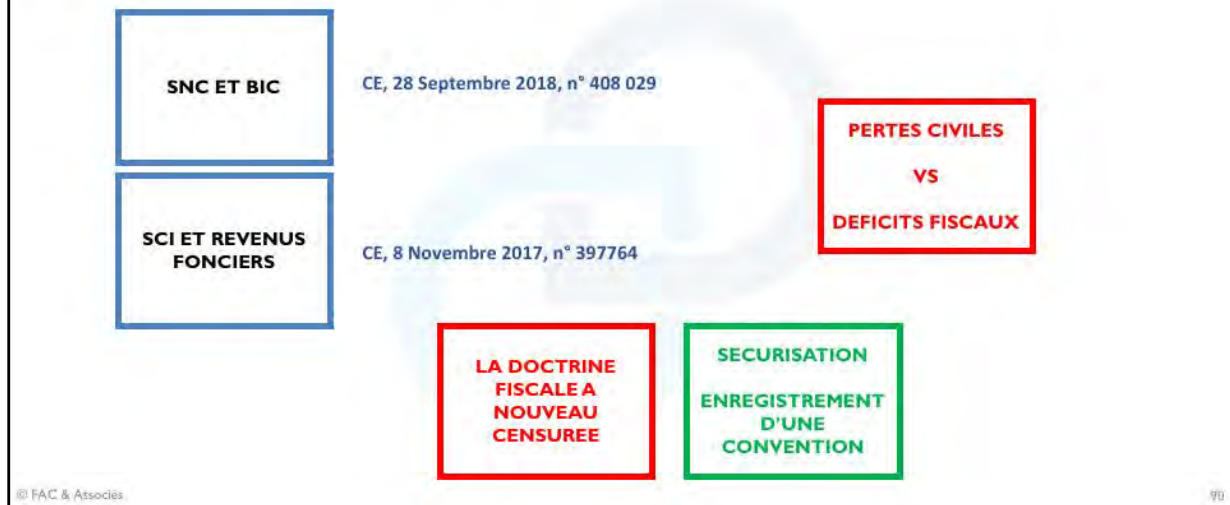
Le Conseil d'Etat considère qu'il convenait de se référer à l'utilisation des locaux par le preneur pour déterminer s'ils étaient loués par le bailleur à usage d'habitation (et non aux modalités effectives d'utilisation des locaux en cause par les personnes âgées qui les occupaient en qualité de locataires de l'exploitant de l'établissement d'hébergement).

Il résulte de l'instruction que la SARL M. a donné à bail à la société R un ensemble immobilier aux fins d'être exploité commercialement en tant qu'établissement d'hébergement pour personnes âgées. Compte tenu de l'usage commercial auquel cet ensemble immobilier a été destiné par le preneur, conformément aux termes du bail consenti par la SARL M., il résulte que l'activité de location exercée par la SARL M. ne peut être regardée comme portant sur des immeubles nus à usage d'habitation.

Est sans incidence à cet égard la circonstance que l'exploitant exerce une activité d'hébergement de personnes âgées dans les locaux en cause. Par suite, l'activité de la SARL M. est réputée revêtir un caractère professionnel, au sens du I de l'article 1447 du code général des impôts. Dès lors, c'est à tort que le tribunal administratif de Nice s'est fondé sur l'absence de caractère professionnel de l'activité de la société M pour accorder à la société Foncière GSP, venant aux droits de celle-ci, la décharge de l'imposition litigieuse.

L'USUFRUITIER PEUT DÉDUIRE DE SES REVENUS LA PART DU DÉFICIT CORRESPONDANT À SES DROITS DANS UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

CE n°408029 28/09/2018



A la suite d'une vérification de comptabilité d'une SNC, ayant une activité de loueur en meublé, dont ils détiennent des parts en usufruit, M. et Mme X ont été assujettis, au titre de ces années, à des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu. Les usufruitiers ayant le statut de LMP avaient imputé sur leur revenu global le déficit issu de l'activité de la SNC.

La décision

Aux termes de l'article 8 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " Sous réserve des dispositions de l'article 6, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier.

Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. / (...). "

Il résulte de ces dispositions qu'en cas de démembrement de la propriété des parts d'une société de personnes détenant un immeuble, qui n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, l'usufruitier de ces parts est soumis à l'impôt sur le revenu à raison de la quote-part des revenus fonciers correspondant aux droits dans les résultats de cette société que lui confère sa qualité.

Lorsque le résultat de cette société de personnes est déficitaire, l'usufruitier peut déduire de ses revenus la part du déficit correspondant à ses droits.

En jugeant que l'article 8 du code général des impôts ne permettait pas à M. X en l'absence de convention régulièrement conclue avec l'usufruitier, d'imputer sur ses revenus la fraction des déficits correspondant aux parts sociales qu'il détenait en usufruit dans le capital de la SNC, la cour administrative d'appel de Marseille a entaché son arrêt d'une erreur de droit.

REVENUS FONCIERS

ACTUALITÉ DOCTRINALE



CHARGES FINANCIERES: AVANCE SUR UN CONTRAT D'ASSURANCE-VIE**RM DELPON n°11053 JOAN 18/12/2018**

© FAC & Associés

92

La question portait sur le traitement des intérêts d'une avance consentie sur un contrat d'assurance vie en matière de revenus fonciers.

Un contribuable qui utilise une avance pour acquérir un immeuble donné en location nue peut-il déduire de ses revenus fonciers les intérêts de l'avance consentie ?

Les intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés données en location sont déductibles pour la détermination du revenu foncier net imposable à l'impôt sur le revenu.

Dès lors que l'avance consentie sur un contrat d'assurance-vie dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article L. 132-21 du code des assurances appelle un remboursement à échéance du capital avancé et le paiement d'intérêts à l'organisme créditeur, les intérêts payés à cette occasion, qui s'attachent au remboursement d'une dette, peuvent, à condition que l'avance soit effectivement remboursée à l'assureur au terme du prêt, être admis en déduction pour la détermination du revenu net foncier, dans les conditions prévues aux articles 13 et 31 du CGI.

Dans ces conditions, et dès lors que la dette a été contractée pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration d'immeubles donnés en location, les intérêts y afférents, dont le contribuable peut justifier le paiement au cours de l'année d'imposition, sont déductibles pour la détermination du revenu foncier net imposable à l'impôt sur le revenu.

BIC LOCATION MEUBLÉE

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



LOUEUR EN MEUBLÉ PROFESSIONNEL : LA CONDITION D'INSCRIPTION AU RCS JUGÉE INCONSTITUTIONNELLE**QPC n°2017-689 08/02/2018****QPC n° 2017-689 du 8 février 2018**

« [...] alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du même code, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé [...] »

© FAC & Associés

91

Dans une QPC, le conseil constitutionnel a eu à statuer sur le critère du RCS pour bénéficier du statut de LMP au sens de l'article 151 septies dans sa version en vigueur du 31 décembre 2005 au 1^{er} février 2009.

A ce titre, le conseil a considéré que cet critère n'était pas objectif étant donné que la location meublée n'est pas un acte de commerce.

La décision du Conseil ne peut pas à l'heure actuelle être étendue aux dispositions de l'article 155 du CGI. Mais tout peut laisser croire qu'une prochaine QPC ou une loi de finances rectificative puisse retirer le critère du RCS pour déterminer le statut de loueur en meublé professionnel.

Plusieurs hypothèses peuvent être envisagées :

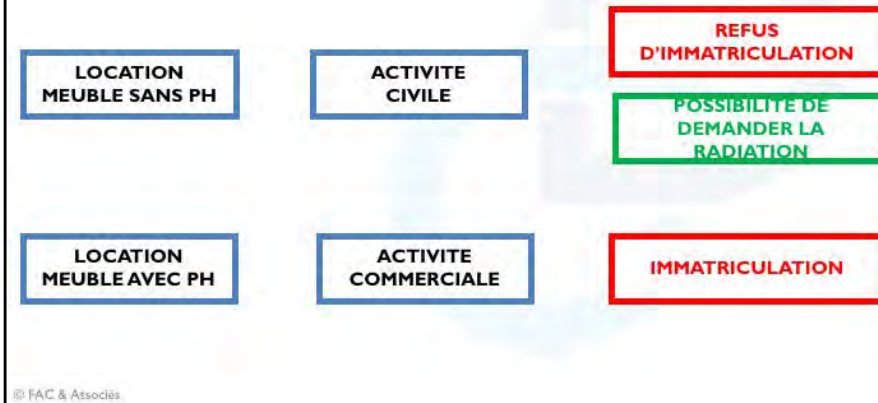
- Un nouveau critère est introduit ;
- Seuls les deux critères cumulatifs actuels seraient maintenus.

NB: Cette condition d'inscription au RCS n'a pas été reprise par la LF pour 2018 en matière d'IFI.

LMP : DÉINSRIPTION OU MODIFICATION DU RCS

Rapport du CCRCS 18/07/2018

Avis publié fin juillet 2018, par le Comité de coordination du registre du commerce et des sociétés (CCRCS – Avis 2018-05)



Nature de l'activité de loueur en meublé

Il en est de longue date qu'en soi, l'activité de loueur en meublé ne confère pas à celui qui s'y livre la qualité de commerçant, tenu à ce titre à immatriculation au RCS (CCRCS, avis n° 04-35 du 1^{er} avril 2008), la location de meubles n'étant en principe qu'accessoire à celle d'immeuble qui conserve un caractère prédominant. Toutefois, dans la pratique, la location de logements meublés peut s'accompagner, de prestations s'apparentant à celles d'hôtellerie.

Cette circonstance est alors susceptible de lui conférer un caractère commercial. En effet, la loi répute acte de commerce « toute entreprise de fournitures » (art. précité L. 110-16°), disposition incluant la fourniture de prestations de service (Cass. com., 5 déc. 2006, n° 04-20039).

Rôle du greffier

D'une manière générale, c'est au demandeur à l'immatriculation au RCS qu'il appartient, au stade de cette formalité, d'apprécier si l'activité qu'il se propose ou vient d'entreprendre lui confère la qualité de commerçant.

N'est prévue, toujours à ce stade, qu'une vérification limitée du bien-fondé de cette appréciation, à l'initiative du greffier, même s'il doit s'assurer de « la régularité de la demande » (C. com., art. R. 123-94), et notamment que ses « énonciations sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires » et « correspondent aux pièces justificatives » (C. com., art. R. 123-95).

En effet, s'agissant de l'activité, les pièces justificatives devant être produites portent essentiellement sur la capacité de la personne concernée à être commerçante et, en cas d'activité soumise à une réglementation particulière, à la justification des déclarations, autorisations, titres ou diplômes requis pour son exercice (C. com. art. L. 123-2, R. 123-95, R. 123-166 1°, A. 123-45 et annexe I-1, et A. 123-51)

Pour le surplus, la réalité et la nature de l'activité ne donnent lieu à la production d'aucune pièce. Dans l'exercice de son contrôle de légalité, le greffier doit s'en tenir aux énonciations de la demande. Il ne peut refuser l'immatriculation que lorsque l'activité déclarée est, soit interdite par la loi soit réservée à certaines catégories de personnes, soit totalement incompatible avec la qualité de commerçant (CCRCS, avis n° 2016-014 du 5 juillet 2016, n° 2016-018 du 18 octobre 2016 et n° 2017-006 du 30 mai 2017).

C'est dans ces conditions que l'immatriculation des personnes déclarant exercer l'activité de loueur en meublé a été jusqu'ici largement admise, y inclus par le CCRCS (cf : avis précité n° 04-35 du 1^{er} avril 2008), en l'absence d'incompatibilité estimée totale avec la qualité de commerçant, dès lors que la location peut s'accompagner de prestations para-hôtelières. Encore doit-il être relevé que, dans la pratique, certains greffiers ne partageaient pas cette approche et, s'en tenant à la lettre de l'activité déclarée, refusaient l'immatriculation.

AVIS

La location d'immeuble n'est pas constitutive d'un acte de commerce, tandis que l'est en revanche toute entreprise de location de meubles.

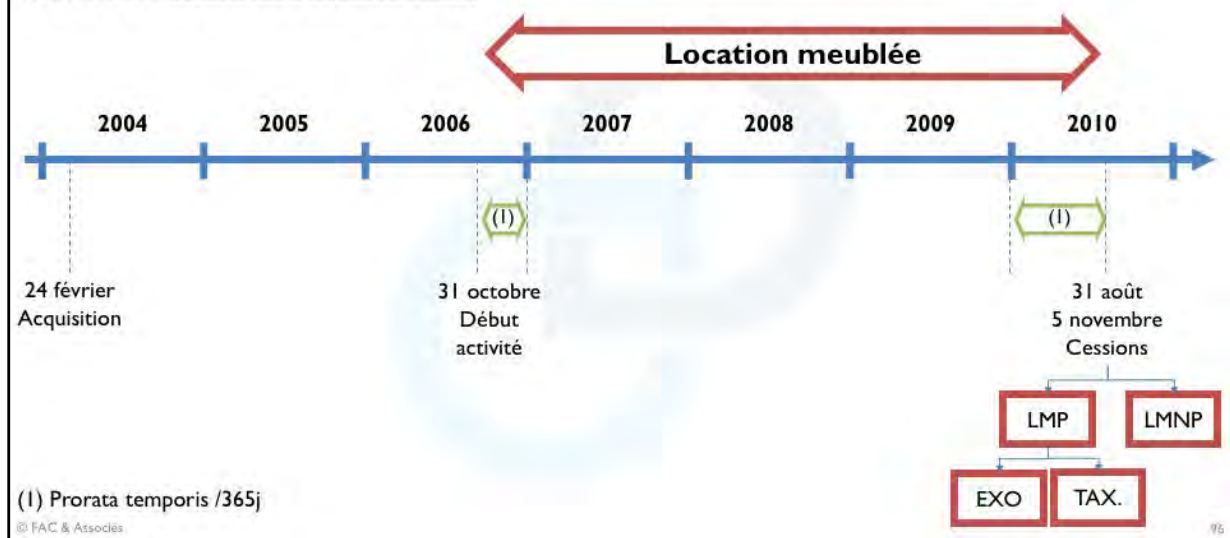
Il en est de longue date déduit que l'activité de loueur de logements meublés ne confère pas la qualité de commerçant à celui qui s'y livre à titre de profession habituelle, la location de meuble n'étant en principe qu'accessoire à celle d'immeuble qui conserve un caractère prédominant.

Toutefois, dans la pratique, la location de logements meublés peut s'accompagner, tout au long du séjour du locataire, de prestations de services s'apparentant à celle d'hôtellerie. Dans l'exercice de son contrôle de légalité des énonciations de l'activité déclarée dans la demande, le greffier doit donc refuser l'immatriculation d'une personne indiquant exercer l'activité de « loueur en meublé » ou « loueur professionnel en meublé », sans autre précision. Il doit en revanche l'accepter lorsque l'énoncé de cette activité est suivie d'une mention afférente à la fourniture de prestations de services.

Les personnes physiques ayant requis leur immatriculation au RCS en qualité de loueur en meublé ou de loueur professionnel en meublé, sans autre précision, doivent être admises à solliciter leur radiation dudit registre. Le formulaire de déclaration à employer est le « P2 » s'ils poursuivent leur activité, le « P4 » en cas de cessation totale d'activité.

PLUS-VALUE : REQUALIFICATION DE LMNP EN LMP MAIS APPLICATION DE L'EXONÉRATION PRÉVUE À L'ARTICLE 151 SEPTIES DU CGI

CAA Bordeaux n°16BX00844 09/02/2018



Les faits :

Monsieur et Madame C ont cédé deux appartements les 13 août 2010 et 5 novembre 2010 et ont demandé à bénéficier du régime des plus-values immobilières des particuliers en raison de son statut de loueur en meublé non professionnel.

A l'issue du contrôle sur pièces, le service a considéré que cette plus-value devait être soumise au régime des plus-values professionnelles et qu'elle n'entrait pas dans les prévisions de l'exonération de l'article 151 septies du code général des impôts.

La décision :

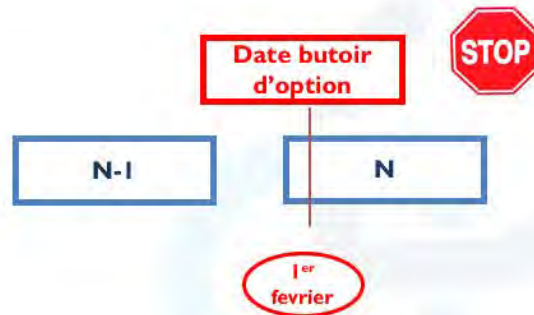
L'article 151 septies du CGI dispose : " I.- Sous réserve des dispositions du VII, les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel. L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. (...) / II.- Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindécies, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées (...)" .

Il résulte de ces dispositions que le bénéfice de l'exonération qu'elles prévoient est, notamment, subordonné à la condition que le bien, dont la cession a dégagé une plus-value, ait été affecté à l'une des activités qu'elles visent, et que celle-ci ait été exercée par le cédant pendant une période d'au moins cinq années précédant la cession.

Les biens cédés ont été acquis par Monsieur C le 23 février 2004 et inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle de location d'appartements meublés créée le 2 octobre 2006 avec une date de début d'activité au 31 octobre 2006.

Le fait que l'activité de loueur en meublé a été interrompue du mois de février 2004 au mois d'octobre 2006, durant les travaux de rénovation réalisés sur l'ensemble immobilier comprenant les deux appartements vendus en 2010, ne fait pas obstacle au bénéfice des dispositions de l'article 151 septies du CGI, dès lors que, par ailleurs, la durée cumulée d'exercice de leur activité dépasse le délai de 5 ans prévu par ces mêmes dispositions.

C'est donc à compter du 5 octobre 2006 que court le délai de 5 ans de participation continue de Monsieur C à l'activité professionnelle de loueur en meublé, prévu par les dispositions précitées de l'article 151 septies du code général des impôts. Par suite, à la date de cession des deux appartements litigieux, en 2010, les requérants ne remplissaient pas la condition de durée minimale d'activité nécessaire pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue au II de l'article 151 septies du code général des impôts.

**OPTION POUR UN RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION :
PAS DE SÉANCE DE RATTRAPAGE DANS LE DÉLAI DE RÉCLAMATION****CE n°417630 26/11/2018**

© FAC & Associés

97

Un contribuable relevant de plein droit au régime micro-BIC qui n'a pas exercé une option pour un régime réel d'imposition dans le délai légal ne peut pas en demander le bénéfice dans le cadre d'une réclamation contentieuse. Après l'heure, ce n'est plus l'heure !

L'option pour un régime réel d'imposition exercée par un contribuable soumis de plein droit au régime micro-BIC doit être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle il souhaite bénéficier du régime réel.

La haute cour censure la jurisprudence de la cour administrative d'appel de Lyon (CAA Lyon 30-11-2017 n° 15LY02884). Cette dernière avait admis le principe de l'option tardive exercée par voie de réclamation.

Cette solution devrait être transposable aux autres revenus catégoriels (BIC, BNC, BA, Revenus fonciers)

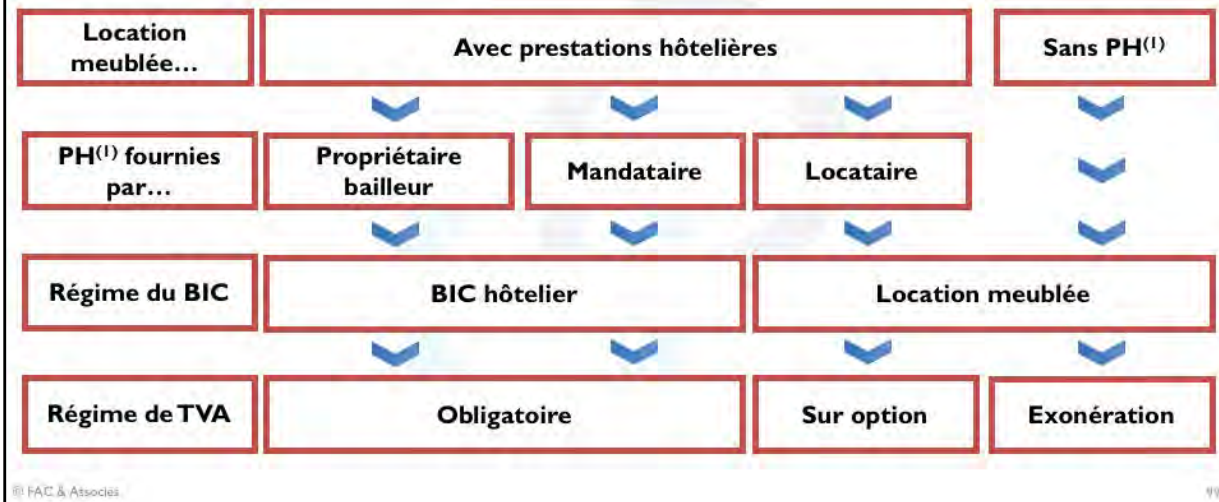
BIC LOCATION MEUBLÉE

ACTUALITÉ DOCTRINALE



TVA, RBNB AVEC OU SANS PRESTATIONS PARA HÔTELIÈRES

RM MASSON n°02344 JO Sénat 22/02/2018

**Question :**

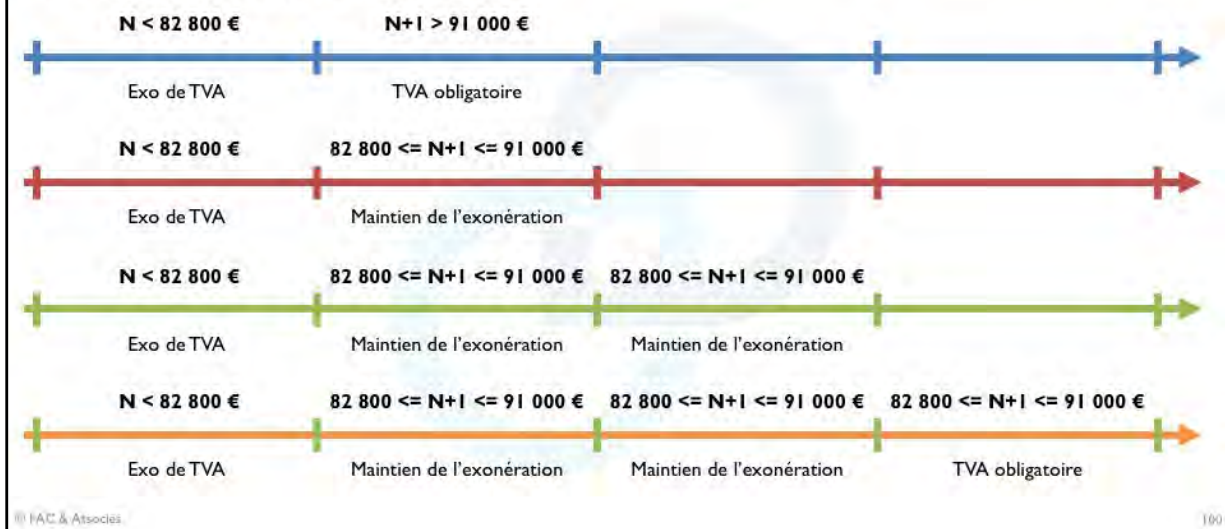
M. Jean Louis Masson attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur la concurrence que subissent les hôteliers de la part des services de location d'appartements privés en ligne, tels que le site « Airbnb ». Il lui demande si les locations transitant par ces sites en ligne sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Plus généralement, il souhaiterait connaître les mesures qu'envisage le Gouvernement pour remédier aux distorsions de concurrence résultant de la fiscalité.

Réponse :

Les sites collaboratifs de location d'appartements en ligne ont vocation à mettre en relation des particuliers souhaitant louer un bien immobilier et des locataires désirant y séjourner. En application des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts (CGI), les personnes qui exploitent un bien corporel, en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence, exercent une activité économique leur conférant la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il en va ainsi des particuliers qui louent, à titre onéreux, un bien immobilier dont la disponibilité est affichée sur les sites collaboratifs. La location nue ou meublée de locaux à usage d'habitation bénéficie cependant d'une exonération de la TVA, conformément aux 2° et 4° de l'article 261 D du CGI. Toutefois, si cette activité d'hébergement s'accompagne d'au moins trois prestations para-hôtelières parmi celles mentionnées au b du 4° de l'article 261 D, à savoir le petit-déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception de la clientèle, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par des hôtels exploités à titre professionnel, ces opérations doivent, à l'instar des prestations fournies par les professionnels de l'hôtellerie, être taxées à la TVA, sous réserve du bénéfice de la franchise en base (CGI, article 293 B). Ces dispositions sont de nature à garantir que les prestations d'hébergement, fournies par les particuliers contre rémunération sur des sites collaboratifs, soient soumises à la TVA dans des conditions comparables à celles fournies par les professionnels de l'hôtellerie.

TVA, RBNB AVEC OU SANS PRESTATIONS PARA HÔTELIÈRES

RM MASSON n°02344 JO Sénat 22/02/2018



Le bénéfice de la franchise au titre d'une année N (chiffre d'affaires de l'année N-1 n'ayant pas excédé 82 800 €) est maintenu :

- l'année de dépassement du seuil (N) si le chiffre d'affaires réalisé au cours de cette année (N) n'excède pas 91 000 €;
- l'année suivant celle du dépassement de seuil (N+1) si :
 - le chiffre d'affaires de l'année précédente (année de dépassement N) n'a pas excédé 91 000 €,
 - et le chiffre d'affaires de la pénultième année (N-1) n'a pas excédé 82 800 €.

La franchise en base demeure applicable en N+1 tant que le chiffre d'affaires de l'année en cours (N+1) n'excède pas 91 000 €.

Afin de déterminer si le bénéfice de la franchise en base s'applique au titre d'une année N, il convient d'apprécier le chiffre d'affaires réalisé au titre des années N, N-1 et N-2 si nécessaire, par rapport aux seuils en vigueur l'année N.

TVA, RBNB AVEC OU SANS PRESTATIONS PARAHOTELIÈRES

RM MASSON n°02344 JO Sénat 22/02/2018

Année	Chiffre d'affaires de l'année	Régime d'imposition de la TVA
N	70 000	Franchise tout au long de l'année N
N+1	71 000	Franchise tout au long de l'année N+1 car CA N (année précédente) \leq 82 800 € et CA N+1 (année en cours) \leq 91 000 €
N+2	83 000 (année du dépassement)	Franchise tout au long de l'année N+2 car CA N+1 (année précédente) \leq 82 800 € et CA N+2 (année en cours) \leq 91 000 €
N+3	83 000 (année suivant celle du dépassement)	Franchise tout au long de l'année N+3 car CA N+2 (année précédente) compris entre 82 800 € et 91 000 € et CA N+1 (pénultième année) \leq 82 800 € et CA N+3 (année en cours) \leq 91 000 €
N+4	87 000 (année du dépassement)	Franchise tout au long de l'année N+4 car CA N+3 (année précédente) \leq 81 200 € (nouveaux seuils) et CA N+4 (année en cours) $<$ ou = 91 000 € (nouveaux seuils)
N+5	92 000 (année suivant celle du dépassement)	Franchise jusqu'au dernier jour du mois de l'année en cours (N+5) précédant celui au cours duquel le seuil de 81 400 € est dépassé car CA N+4 (année précédente) compris entre 74 000 € et 81 400 € et CA N+3 (pénultième année) $<$ ou = 74 000 €
N+6	83 000 (année suivant celle du dépassement)	Pas de franchise : régime simplifié d'imposition (RSI) tout au long de l'année N+6 car CA N+5 (année précédente) $>$ 81 400 €
N+7	75 000	Pas de franchise : régime simplifié d'imposition (RSI) tout au long de l'année N+7 car CA N+6 (année précédente) compris entre 76 200 € et 84 800 € mais CA N+5 (pénultième année) $>$ 76 200 €

Explications :

N+1 = Franchise tout au long de l'année N+1, car CA N (année précédente) \leq 82 800 € et CA N+1 (année en cours) \leq 91 000 €

N+2 = Franchise tout au long de l'année N+2, car CA N+1 (année précédente) \leq 82 800 € et CA N+2 (année en cours) \leq 91 000 €

N+3 = Franchise tout au long de l'année N+3, car CA N+2 (année précédente) compris entre 82 800 € et 91 000 € et CA N+1 (pénultième année) \leq 82 800 € et CA N+3 (année en cours) \leq 91 000 €

N+4 = Franchise tout au long de l'année N+4, car CA N+3 (année précédente) \leq 81 200 € (nouveaux seuils) et CA N+4 (année en cours) $<$ ou = 91 000 € (nouveaux seuils)

N+5 = Franchise jusqu'au dernier jour du mois de l'année en cours (N+5) précédant celui au cours duquel le seuil de 81 400 € est dépassé car CA N+4 (année précédente) compris entre 74 000 € et 81 400 € et CA N+3 (pénultième année) $<$ ou = 74 000 €

N+6 = Pas de franchise : régime simplifié d'imposition (RSI) tout au long de l'année N+6, car CA N+5 (année précédente) $>$ 81 400 €

N+7 = Pas de franchise : régime simplifié d'imposition (RSI) tout au long de l'année N+7 car CA N+6 (année précédente) compris entre 76 200 € et 84 800 € mais CA N+5 (pénultième année) $>$ 76 200 €

LMP : PRISE EN COMPTE UNIQUEMENT DES REVENUS IMPOSABLE EN FRANCE**RM FRASSA n°01406 JO Sénat 17/05/2018**

	LMP IR (art. 155 du CGI)	Commentaires
Condition 1	Membre du foyer fiscal inscrit au RCS	L'inscription d'un des membres du foyer fiscal profite à tous les autres
Condition 2	Générer 23 000 € de recettes TTC	Ensemble des loyers acquis quel que soit le lieu de situation des immeubles
Condition 3	Recettes HT > autres revenus pro (T&S, P&R, BIC, BNC et BA)	Les autres revenus (T&S, P&R, BIC, BNC, BA, art. 62) ne sont pas pris en compte si imposables uniquement à l'étranger

© FAC & Associés

102

Question :

M. Christophe-André Frassa attire l'attention de M. le ministre de l'action et des comptes publics sur le régime du loueur meublé professionnel lorsque le contribuable est un non résident fiscal. Le régime du loueur en meublé professionnel régi par l'article 155 du code général des impôts implique un certain nombre de conditions parmi lesquelles celle prévue au 3° du 2 du IV à savoir « ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 ». Dans l'hypothèse où le loueur en meublé n'est pas un résident fiscal au sens de l'article 4B du code général des impôts, il lui demande quels revenus professionnels doivent être pris en compte en comparaison avec les recettes issues de la location meublée.

Transmise au Ministère de l'économie et des finances

Réponse :

Conformément aux dispositions du IV de l'article 155 du code général des impôts actuellement en vigueur, l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque deux conditions sont cumulativement remplies : les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € et ces recettes excèdent les autres revenus d'activité du foyer fiscal. À cet égard, les autres revenus d'activité s'entendent de ceux soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés. La doctrine administrative publiée précise les modalités d'appréciation de cette dernière condition (§ 165 du BOI-BIC-CHAMP-40-10 consultable sur le site : bofip.impots.gouv.fr). Ainsi, la prépondérance des recettes s'apprécie en tenant compte de l'ensemble des revenus des contribuables et, plus largement, du foyer fiscal sous réserve que ces revenus soient imposables en France en application de la législation française et, le cas échéant, des conventions fiscales internationales. Il s'ensuit que seuls les revenus imposables en France perçus par les non-résidents sont retenus pour l'appréciation de la condition tenant à la prépondérance des recettes tirées de l'activité de location meublée. Les revenus imposables uniquement à l'étranger qu'ils perçoivent par ailleurs ne sont pas retenus.

Nota :

Cette position a été reprise dans le BOFiP lors d'une mise à jour du 05/04/2017 (BOI-BIC-CHAMP-40-10 §165)

LOCATION SAISONNIÈRE : PAS DE COTISATIONS SOCIALES (EX RSI) EN CAS DE LOCATION PAR LE BIAIS D'UNE AGENCE PROFESSIONNELLE AVEC MANDAT DE GESTION

RM PELLOIS n° 3619 JOAN 10/07/2018

2017
LOI DE
FINANCEMENT
DE LA SÉCURITÉ
SOCIALE

L611-I

Code sécurité sociale

Activité de location de locaux d'habitation meublés dont les recettes sont supérieures à 23 000 €...

+

...à une clientèle y effectuant un séjour à la journée, à la semaine ou au mois et n'y élisant pas domicile

OU

Activité de location de locaux d'habitation meublés dont les recettes sont supérieures à 23 000 €...

+

...lorsque un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au RCS en qualité de loueur professionnel

« [...] une incertitude quant à savoir si les propriétaires qui donnent leurs biens en location via les services des professionnels de l'immobilier y sont assujettis. Pour les propriétaires qui mandatent un professionnel de l'immobilier pour gérer leur bien meublé, le travail de gestion réalisé est déjà soumis aux cotisations sociales. »

« [...] cette mesure vise spécifiquement les personnes qui mettent un bien en location pour une courte durée à une clientèle n'y élisant pas domicile. L'activité s'entend de la mise à disposition des biens par leur propriétaire et ne s'applique donc pas aux situations de mise en location par le biais d'une agence professionnelle bénéficiaire d'un mandat de gestion et soumise à la loi no 70-9 du 2 janvier 1970, dite 'loi Hoguet'. »

FAC Associés

101

Question :

M. Hervé Pellois interroge M. le ministre de l'économie et des finances sur l'application de l'article L. 613-I du code de la sécurité sociale qui prévoit que « sont obligatoirement affiliés au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles : [...] Les personnes, autres que celles mentionnées au 7° du présent article, exerçant une activité de location de locaux d'habitation meublés dont les recettes sont supérieures au seuil mentionné au 2° du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts, lorsque ces locaux sont loués à une clientèle y effectuant un séjour à la journée, à la semaine ou au mois et n'y élisant pas domicile, sauf option contraire de ces personnes lors de l'affiliation pour relever du régime général dans les conditions prévues au 35° de l'article L. 311-3 du présent code, ou lorsque ces personnes remplissent les conditions mentionnées au 1° du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts ». Les loueurs de meublés de tourisme sont donc désormais tenus, au-delà de 23 000 euros de chiffre d'affaires, de s'affilier à une caisse d'assurance sociale (RSI ou régime général) et donc de payer des cotisations sociales au titre des revenus locatifs générés depuis le 1er janvier 2017. Or subsiste une incertitude quant à savoir si les propriétaires qui donnent leurs biens en location via les services des professionnels de l'immobilier y sont assujettis. Pour les propriétaires qui mandatent un professionnel de l'immobilier pour gérer leur bien meublé, le travail de gestion réalisé est déjà soumis aux cotisations sociales. Il aimerait donc obtenir une clarification quant aux professionnels assujettis à cette obligation d'affiliation.

Réponse :

L'article 18 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 a clarifié les obligations sociales des particuliers tirant un certain niveau de revenus d'activités de location de logements d'habitation meublés ou de biens meubles. Cette mesure s'inscrit dans la démarche du Gouvernement, engagée depuis quelques années, de clarification et de simplification du droit de la sécurité sociale applicable dans des domaines désormais largement investis par les plateformes numériques, afin d'offrir aux acteurs économiques une information sécurisante de leurs obligations sociales et de promouvoir un développement de l'économie numérique qui ne se fasse pas au détriment de la protection sociale ou de l'économie traditionnelle. Concernant la location de logements meublés, cette mesure vise spécifiquement les personnes qui mettent un bien en location pour une courte durée à une clientèle n'y élisant pas domicile. L'activité s'entend de la mise à disposition des biens par leur propriétaire et ne s'applique donc pas aux situations de mise en location par le biais d'une agence professionnelle bénéficiaire d'un mandat de gestion et soumise à la loi no 70-9 du 2 janvier 1970, dite « loi Hoguet ». Cette exclusion s'entend au sens strict et ne s'étend pas aux mandats que peuvent obtenir des plateformes numériques pour recouvrer l'ensemble des cotisations à partir des transactions effectuées par leur intermédiaire. Les revenus tirés d'une mise en location par le biais d'une agence professionnelle bénéficiaire d'un mandat de gestion relèvent toutefois de la gestion du patrimoine privé et doivent à ce titre être déclarés à l'administration fiscale dans le cadre de la déclaration de revenus afin d'être assujettis aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital au taux de 17,2%.

LOCATION SAISONNIERE : PAS DE COTISATIONS SOCIALES (EX RSI) EN CAS DE LOCATION PAR LE BIAIS D'UNE AGENCE PROFESSIONNELLE AVEC MANDAT DE GESTION

RM PELLOIS n° 3619 JOAN 10/07/2018



L80A du LPE

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.

BOI-SJ-RES-10-10-10 §70

*La garantie prévue par le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires. Cela étant, les commentaires de portée générale et les prises de position doctrinales de l'administration fiscale ne sont opposables que s'ils caractérisent une réelle interprétation des **textes fiscaux** et sont publiés.*

On peut très légitimement s'interroger sur l'opposabilité de cette réponse ministérielle. En effet, Bercy est interrogé sur une question d'ordre social. Or, dans ses commentaires relatifs à l'application des dispositions de l'article L80 A du Livre des procédures fiscales, le BOFiP précise que la doctrine est opposable lorsqu'elle constitue « une réelle interprétation des textes fiscaux ». Malheureusement, ici, Bercy commente les dispositions d'un article du Code de la sécurité sociale.

LOCATION SAISONNIÈRE : PAS DE COTISATIONS SOCIALES (EX RSI) EN CAS DE LOCATION PAR LE BIAIS D'UNE AGENCE PROFESSIONNELLE AVEC MANDAT DE GESTION

RM PELLOIS n° 3619 JOAN 10/07/2018

2017 PROJET DE LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

Revenus du patrimoine

PSx

Revenus d'activité

RSI

Location régulière de meublés pour de courtes durées à destination d'une clientèle de passage
[...] La durée de la location constitue un critère objectif, et ainsi clair et sécurisant pour les personnes mettant en location des meublés

Lorsque l'on reprend les motivations ayant conduit à la modification de l'article L611-I du CSS, on peut lire :

« Le développement de l'économie numérique a permis l'émergence de nombreuses plateformes collaboratives aux modèles économiques multiples dont la caractéristique commune est de faciliter une relation de pair à pair en vue de la mise à disposition ou l'échange de biens ou de services.

Certaines plateformes s'inscrivent dans le cadre des activités de l'économie du partage entre particuliers, sans que l'échange des biens ou des services qu'elles permettent puisse être considérée comme une activité de nature professionnelle. D'autres plateformes, en revanche, peuvent accueillir des personnes réalisant des activités à but lucratif de nature professionnelle dans le cadre d'un échange commercial ou d'une prestation de service.

Si le développement de l'économie numérique pose avec une acuité renforcée la question des frontières, le seul fait de réaliser des activités par le biais d'une plateforme numérique ne modifie pas la nature même de l'activité et ne doit donc pas conduire à un régime juridique différent, dans un souci d'équité avec les activités comparables au sein de l'économie traditionnelle.

Ainsi, les activités lucratives réalisées sur des plateformes (achat/revente ou prestations de service) n'étant pas différentes de celles des mêmes activités réalisées dans le cadre de l'économie plus traditionnelle, il n'y a pas lieu de prendre des dispositions législatives venant préciser leur cadre juridique applicable ni de créer un nouveau régime d'affiliation ou d'assujettissement pour ces activités numériques.

Le développement très dynamique des plateformes numériques permettant la location de biens meubles ou immeubles impose en revanche de définir dans la loi une frontière claire entre les revenus du patrimoine et les revenus d'activité, afin de distinguer la situation des personnes qui gèrent leur capital de celles qui exploitent leur bien en vue d'en tirer un profit, notamment en fournissant certaines prestations complémentaires à des fins professionnelles.

La présente mesure prévoit que la location régulière de meublés pour de courtes durées à destination d'une clientèle de passage est considérée, au-delà d'un certain seuil de recettes, comme une activité professionnelle conduisant à l'affiliation au RSI comme travailleur indépendant. Les locations sur des courtes durées sont généralement associées à la fourniture de services (fourniture et remplacement du linge de maison ou fourniture d'une prestation de ménage, mise à disposition de connexions internet sans fil...), qui s'ajoutent généralement à la mise à disposition du seul logement, allant donc au-delà de la simple gestion d'un patrimoine personnel pour s'apparenter à une prestation commerciale. La durée de la location constitue un critère objectif, et ainsi clair et sécurisant pour les personnes mettant en location des meublés. Pour ces activités, le seuil d'affiliation serait fixé, par similitude avec le seuil retenu pour identifier les activités professionnelles de locations de meublés, à 23 000 de recettes ou chiffre d'affaires au titre de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal.

Selon la même logique, le seuil d'affiliation s'agissant des activités de locations de biens (voiture, notamment) serait quant à lui fixé par décret à 10 % du plafond annuel de la sécurité sociale de recettes ou de chiffre d'affaires (3 860 euros).

Afin d'accompagner les travailleurs indépendants dans l'application du droit social, le second volet de la mesure vise à faciliter leurs démarches administratives et sociales permettant l'affiliation, l'assujettissement et le recouvrement des cotisations sociales, pour les travailleurs indépendants ayant recours à ces plateformes d'intermédiation pour des activités de faible volume. Ainsi, la possibilité sera offerte pour les plateformes d'assurer pour le compte des utilisateurs, à leur demande, les démarches d'affiliation, de déclaration sociale et de paiement des cotisations et contributions sociales.

FISCALITÉ DES SERVICES D'HÉBERGEMENT TOURISTIQUE (RAPPEL DES RÉGIMES APPLICABLES AUX MEUBLÉS DE TOURISME ET AUTRES)

RM LECOCOQ n°5652 JOAN 13/11/2018



92 700
Meublés de tourisme classé
L324-1 code du tourisme

61 767
Gîtes labellisés
L324-1 code du tourisme

26 700
Chambre d'hôtes
L324-3 Code du tourisme

Impôt sur le revenu (réel ou micro)

Prélèvements sociaux ou RSI

Taxe d'habitation ou Contribution économique territoriale

Taxe de séjour

« Ainsi, à compter du 1er janvier 2019, les plateformes d'intermédiation devront collecter la taxe de séjour pour le compte des hébergeurs et déclarer à l'administration fiscale les revenus de leurs utilisateurs. »

Question :

Mme Charlotte Lecocq attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur la distorsion de concurrence entre les chambres d'hôtes labellisées et l'hébergement collaboratif. En effet, un certain nombre de règles fiscales créent un désavantage pour les chambres d'hôtes labellisées. Notamment, en-deçà d'un revenu annuel de 23 000 euros, les particuliers louant des biens via des plateformes collaboratives ne sont pas redevables de cotisations sociales. Les gîtes labellisés participent pourtant de l'attractivité touristique de la France et répondent à une demande d'hébergement de qualité certifiée, par exemple grâce à une certification HACCP. Autant de critères qui permettent de garantir la qualité de l'offre. Fréquentées par une clientèle dont 25 % provient de pays étrangers, les chambres d'hôtes sont ainsi l'une des vitrines du tourisme en France et vecteur d'un afflux de touristes étrangers considérables. De plus, les gîtes labellisés de par leur démarche de transparence sont aisément identifiables par les services de l'administration fiscale, ce qui n'est pas le cas des plateformes collaboratives, qui ne donnent pas, dans un certain nombre de cas, les informations permettant d'identifier les hébergements. Aussi, elle souhaiterait connaître les mesures envisagées par le Gouvernement pour résoudre cette distorsion et favoriser une offre qualitative d'hébergements touristiques.

Réponse :

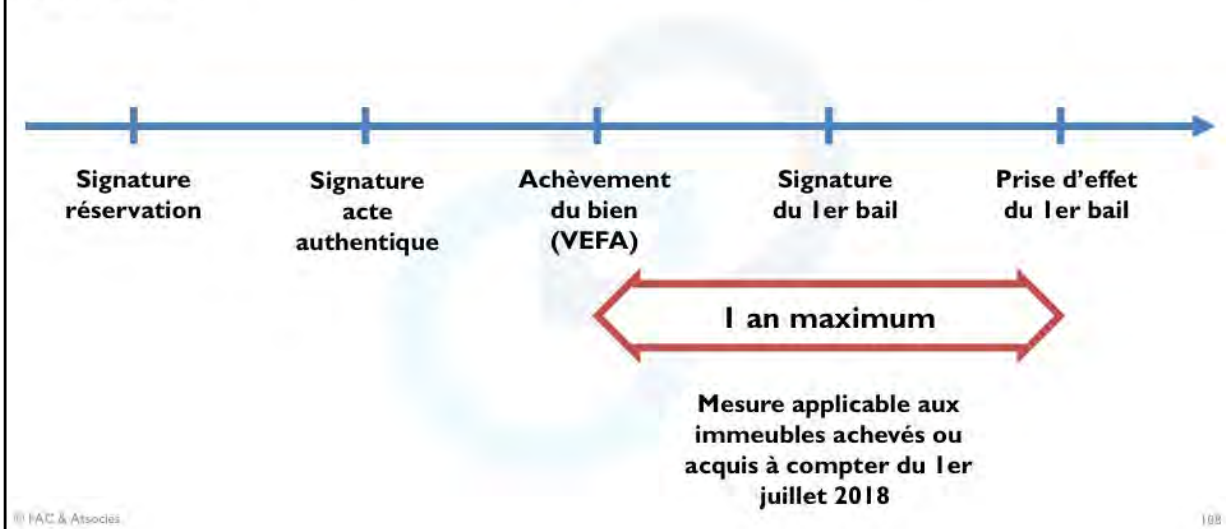
L'objectif du Gouvernement est de parvenir à la plus grande homogénéité possible dans la réglementation fiscale et sociale applicable aux services d'hébergement marchands chez les particuliers, quelles que soient leurs modalités de commercialisation, et ce en recherchant la plus grande simplification administrative. Les chambres d'hôtes sont définies et régies par le code du tourisme dans une section distincte de celle des meublés de tourisme. Au 1er janvier 2017, on dénombrait en France 26 700 chambres d'hôtes (cf. mémento du tourisme 2017). Ce dénombrement recense les chambres d'hôtes adhérentes des réseaux labellisés (Gîtes de France, Clévacances, Fleurs de soleil, Accueil Paysan). De nombreux exploitants des chambres d'hôtes recourent aux services des agences de voyage en ligne, ce qui assure une visibilité internationale à leur offre. Par ailleurs, la définition générale des meublés de tourisme est prévue au §1. de l'article D. 324-1 du code du tourisme. Les gîtes labellisés en zone rurale se rattachent à cette catégorie réglementaire en qualité de résidences secondaires proposées à la location touristique. Pour mémoire, le nombre de meublés labellisés (Gîtes de France, Clévacances, Fleurs de Soleil, Bienvenue à la ferme, etc.), était de 61 767 au 1er janvier 2017. Pour leur part, les meublés classés étaient au nombre de 92 700 environ au 1er janvier 2017 (cf. mémento du tourisme 2017). Les chambres d'hôtes offrent ainsi un service hôtelier dans le cadre d'un accueil chez l'habitant. Les meublés de tourisme sont généralement proposés à l'usage exclusif du locataire. Nombre d'entre eux sont aussi loués via des plateformes numériques d'intermédiation. Même si l'on note certaines convergences, ces deux catégories d'hébergement présentent des différences dans les services offerts, ce qui peut motiver des différences dans les réglementations applicables. La première préoccupation du Gouvernement est d'encourager l'initiative entrepreneuriale. C'est la raison pour laquelle chambres d'hôtes et meublés (les gîtes en zone rurale notamment) relèvent d'un simple régime déclaratif de droit commun. Ce régime permet d'ailleurs aux communes d'avoir une meilleure connaissance de leur parc de logements à vocation touristique et de mieux recouvrer la taxe de séjour. Sur le plan fiscal, les activités de loueur de chambres d'hôtes et de loueur en meublés relèvent d'un régime fiscal assez homogène, et cela indépendamment des modalités de commercialisation de l'hébergement. En matière fiscale, les deux activités relèvent du régime des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC). Les recettes locatives sont prises en compte au titre de l'impôt sur le revenu, et ce dès le premier euro, sous le statut de loueur en meublé non professionnel (LMNP) ou du loueur en meublé professionnel (LMP). Une grande part des loueurs de meublés ou de chambres d'hôtes optent en outre pour le régime simplifié du « micro-bic », avec un seuil d'abattement plus élevé (71 %) au lieu de 50 %, pour les loueurs de chambres d'hôtes et les meublés classés. En termes de seuil, les plafonds pour ce régime ont été relevés par la loi de finances 2018 à 70 000 € pour les loueurs en meublé et à 170 000 € pour les loueurs en chambres d'hôtes et pour les meublés classés. Les loueurs tirant des revenus de la location meublée sont également assujettis aux taxes locales : taxe foncière et selon les cas : taxe d'habitation ou contribution économique territoriale, et doivent également percevoir la taxe de séjour. Ainsi, à compter du 1er janvier 2019, les plateformes d'intermédiation devront collecter la taxe de séjour pour le compte des hébergeurs et déclarer à l'administration fiscale les revenus de leurs utilisateurs. Au plan des prélèvements sociaux, les revenus tirés de la location des chambres d'hôtes ou des meublés de tourisme sont assujettis aux prélèvements sociaux, soit un

taux de prélèvement de 17,2 % et cela, dès le premier euro. Les loueurs contribuent donc au financement des régimes sociaux dans des conditions très homogènes. Toutefois on note une différence de seuil entre loueurs en meublés et chambres d'hôtes en matière de cotisations obligatoires à la sécurité sociale. En effet, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 a institué une obligation d'affiliation au régime social des travailleurs indépendants (RSI) au-delà de 23 000 € de recettes annuelles pour la location de meublés de courte durée. Or, le seuil de revenu annuel au-delà duquel l'activité de location est considérée comme professionnelle et qui impose une adhésion au RSI est de 5 100 € pour les chambres d'hôtes. Ces seuils différenciés sont restés en vigueur à la suite de la récente suppression du RSI et s'appliquent donc actuellement aux loueurs en meublés et aux loueurs de chambres d'hôtes pour leur cotisation au régime général de Sécurité sociale. Ces seuils de cotisation peuvent toutefois apparaître comme relativement bas pour les loueurs en meublés et a fortiori pour les loueurs de chambres d'hôtes. Néanmoins, ces seuils sont déclencheurs d'une reconnaissance de droits sociaux en contrepartie d'une activité économique d'hébergement touristique marchand. En définitive, au regard de l'examen des régimes fiscaux et sociaux applicables, on ne peut conclure à de réelles distorsions de concurrence entre meublés et chambres d'hôtes, quel que soit leur mode de commercialisation. Le Gouvernement veille en effet tout particulièrement à éviter toute forme de distorsion de concurrence entre les services d'hébergements touristiques marchands, et l'on pourra observer par ailleurs que la régulation des plateformes de location en ligne a été significativement renforcée au cours des dernières années.

DÉFISCALISATION IMMOBILIÈRE

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



RALLONGEMENT DU DÉLAI DE PREMIÈRE MISE EN LOCATION POUR LES INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN OUTRE-MER**LF2019 art. 31**

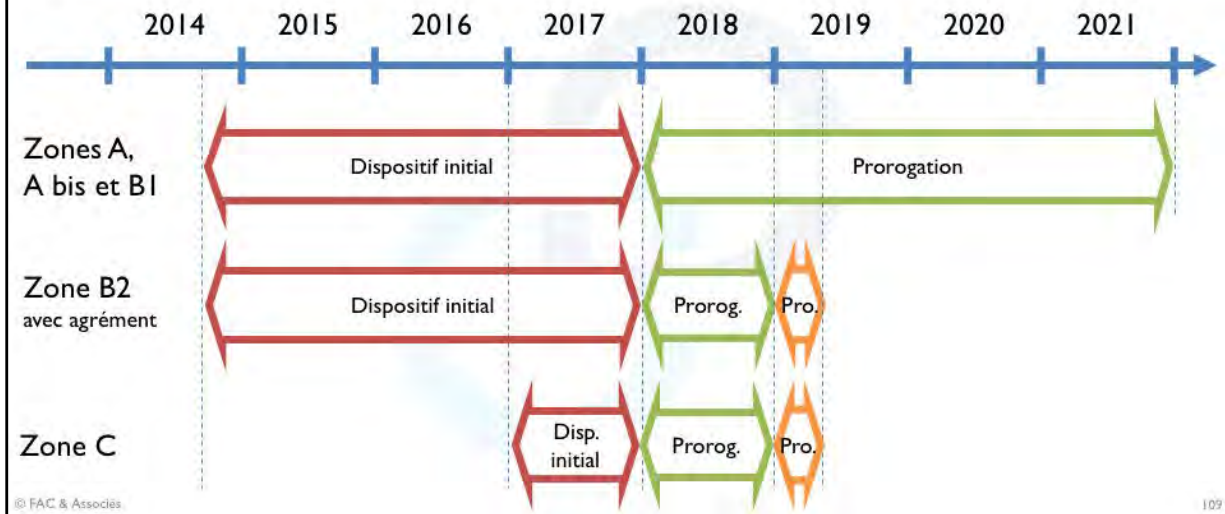
Jusqu'à présent la réduction d'impôt était conditionnée à la mise en location des logements dans un délai de **6 mois** à compter de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure et pour une durée au moins égale à cinq ans, à un organisme HLM (à l'exception des sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété), à une SEM exerçant une activité immobilière outre-mer, à un organisme mentionné à l'article [L. 365-1](#) du même code ou, dans les collectivités d'outre-mer, à tout organisme de logement social agréé conformément à la réglementation locale par l'autorité publique compétente. L'opération peut prendre la forme d'un crédit-bail immobilier

Ce délai est désormais porté à **12 mois**.

Cette mesure concerne tant le dispositif ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu, que d'impôt sur les sociétés.

PROROGATION DU DISPOSITIF PINEL EN ZONE B2 ET ZONE C

LF2019 art. 187



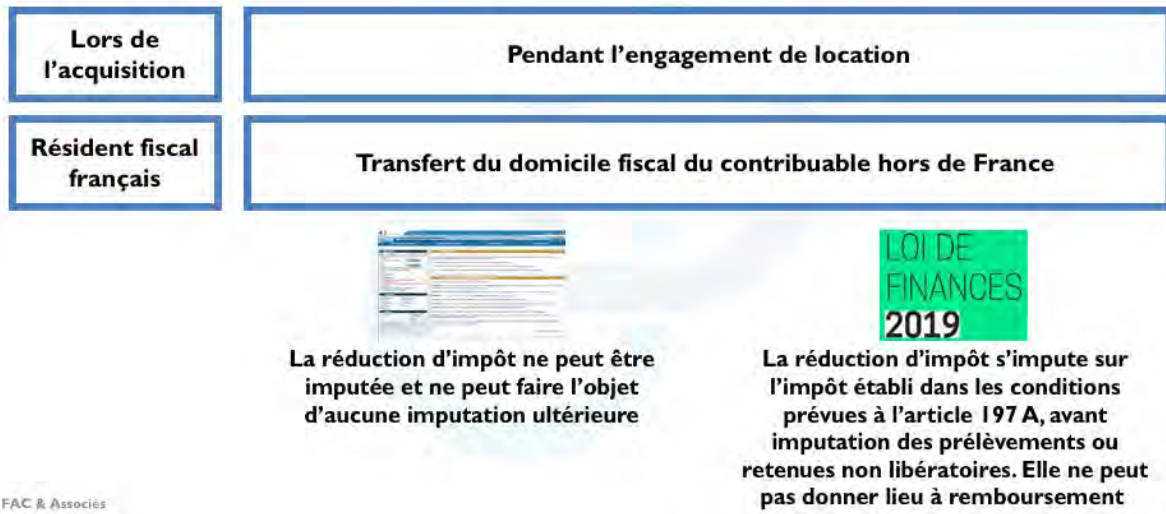
Le second alinéa du III de l'article 68 de la loi de finances pour 2018, les acquisitions de logements réalisées dans les communes de les zones B2 et C, ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire au plus tard le 31 décembre 2017, demeurent éligibles au dispositif « Pinel », à la condition que cette acquisition soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2018.

Ces dispositions transitoires ne concernent que les communes de la zone B2 ayant fait l'objet d'un agrément du représentant de l'État dans la région au plus tard le 31 décembre 2017.

L'article 187 de la loi de finances pour 2018 proroge la date limite d'acquisition au 31 mars 2019.

DISPOSITIF PINEL ET TRANSFERT DU DOMICILE HORS DE FRANCE

LF2019 art. 188



Jusqu'à présent, le dispositif était réservés aux contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4B du CGI.

En effet, la circonstance que le contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt « Duflot » ou « Pinel » transfère son domicile fiscal hors de France, que ce soit au cours de la période de l'engagement initial de location ou au cours d'une période triennale de prorogation de cet engagement (dispositif « Pinel ») n'est pas de nature à entraîner la remise en cause de l'avantage fiscal obtenu jusqu'à la date de ce transfert. Cela étant, **pendant les périodes** d'imposition au cours desquelles le contribuable n'est **pas considéré comme fiscalement domicilié en France** au sens de l'article 4 B du CGI, **la réduction d'impôt ne peut être imputée et ne peut faire l'objet d'aucune imputation ultérieure.**

Ainsi, lorsque le contribuable rétablit son domicile fiscal en France après la période d'engagement de location, l'impôt sur le revenu dû au titre des années postérieures à cet engagement ne peut pas être diminué des fractions de réduction d'impôt non imputées.

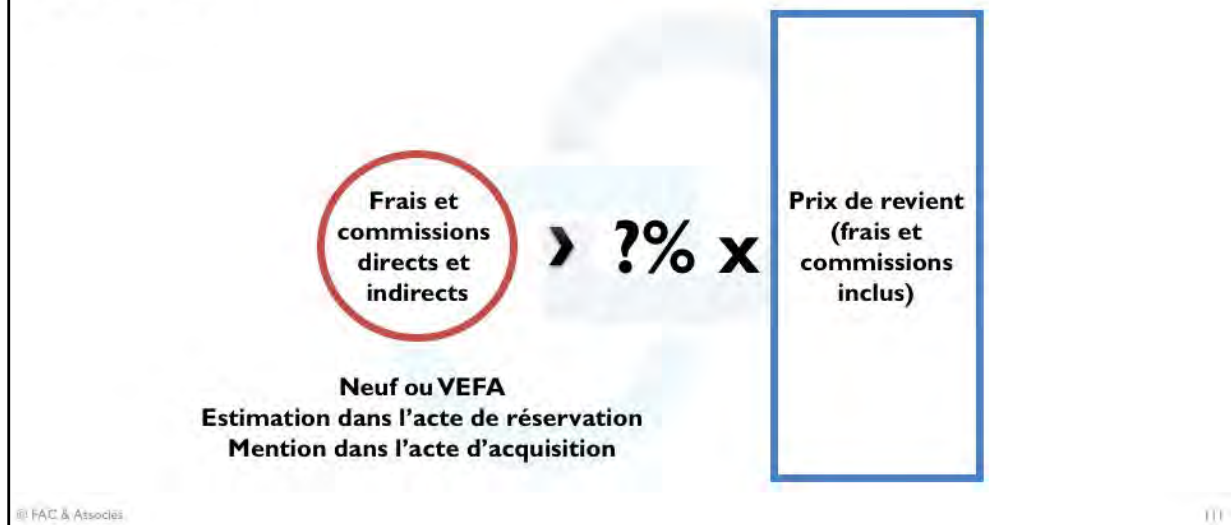
La loi de finances permet désormais aux contribuables qui ont réalisé leur investissement alors qu'ils étaient domiciliés fiscalement en France de **conserver le bénéfice de l'avantage fiscal pour les périodes de non résidence fiscale française.**

La réduction d'impôt s'impute alors sur l'impôt sur le revenu français (qui va concerner essentiellement les revenus fonciers). La réduction d'impôt s'applique avant imputation des prélèvements ou retenues non libératoires et ne peut donner lieu à remboursement.

Attention toutefois, cette modification s'applique aux **investissements réalisés à compter du 1er janvier 2019.**

PRÉCISIONS SUR LE PLAFONNEMENT DES FRAIS ET COMMISSION DANS LE CADRE DU DISPOSITIF PINEL

LF2019 art. 189



La loi de finances pour 2018 a introduit un plafonnement des commissions versées aux intermédiaires dans le cadre du dispositif Pinel régi par l'article 199 novovicies du CGI.

Il a été convenu que le montant des frais et commissions directs et indirects imputés, au titre d'une même acquisition de logement ouvrant droit à la réduction d'impôt, par les intermédiaires de l'immobilier est soumis à un plafonnement égal à un certain pourcentage du prix de revient fixé par décret.

Les intermédiaires concernés sont les personnes physiques ou morales exerçant, au titre de l'acquisition de logements, une activité de conseil ou de gestion au sens de l'article L 321-1 du Code monétaire et financier, un acte de démarchage au sens de l'article L 341-1 du même Code ou une activité d'intermédiation en biens divers au sens de l'article L 550-1 dudit Code. Sont également visées les personnes qui se livrent ou prêtent leur concours à l'opération au sens de l'article 1er de la loi 70-9 du 2 janvier 1970 réglementant les conditions d'exercice des activités relatives à certaines opérations portant sur les immeubles et les fonds de commerce

Le non-respect de cette règle est sanctionné par une amende dont le montant ne peut excéder dix fois les frais indûment perçus.

La loi de finances pour 2019 apporte des précisions :

- les frais et commissions concernés sont ceux versés par le promoteur ou le vendeur aux intermédiaires ;
- Seules les investissements réalisés dans le cadre d'une acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement sont concernées ;
- lors de la signature du contrat de réservation, l'estimation de ces frais et commissions directs et indirects ainsi que leur part dans le prix de revient doivent être communiquées à l'acquéreur ;
- ces frais et commissions doivent figurer dans l'acte authentique d'acquisition ;

PRÉCISIONS SUR LE PLAFONNEMENT DES FRAIS ET COMMISSION DANS LE CADRE DU DISPOSITIF PINEL

LF2019 art. 189

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère de la cohésion des territoires

Décret n° 2018-xx du XXX

Pris pour application de l'article 68 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 modifiant l'article 199 novovicies du code général des impôts et relatif au plafonnement des frais et commissions des intermédiaires

Article 1^{er}

La section III du chapitre Ier du titre Ier de la première partie du livre Ier de l'annexe III au code général des impôts est complétée par un article 46 AZA *quinterdecies* ainsi rédigé :

« Article 46 AZA *quinterdecies*.- I. Pour l'application du X *bis* de l'article 199 *novovicies* du code général des impôts, le montant des frais et commissions directs et indirects imputés au titre de l'acquisition d'un logement ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue audit article ne peut excéder un plafond fixé à 10 % du prix de revient, mentionné au V de l'article 199 *novovicies* du code général des impôts, de ce même logement.

« II. Au titre de l'acquisition d'un même logement, le cumul des frais et commissions directs et indirects ne doit pas dépasser le plafond du prix de revient fixé au I, quel que soit le nombre d'intermédiaires imputant des frais et commissions.

« III. Le montant des frais et commissions directs et indirects effectivement imputés ainsi que leur part dans le prix de revient sont communiqués à l'acquéreur et figure dans l'acte authentique qui constate la vente. ».

Le montant de ces frais et commissions ne peut excéder un plafond exprimé en pourcentage du prix de revient et **fixé par décret** prévu à l'article 199 novovicies du CGI et restant à paraître à ce jour.

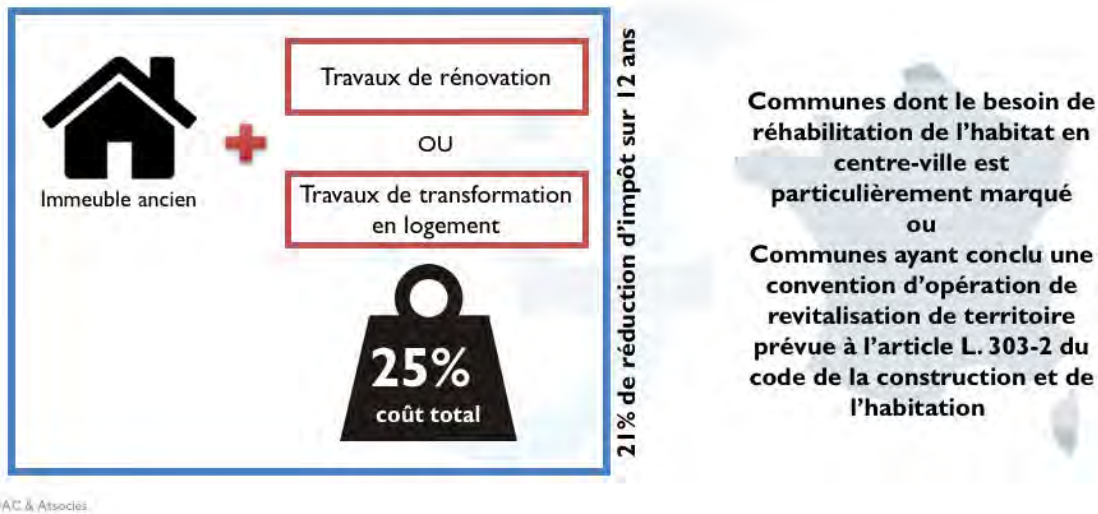
La mesure n'est donc pas encore applicable.

Pour autant, un projet de décret a été publié sur le site du ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales le 20 août 2018.

Dans ce projet, **un taux de 10% est annoncé.**

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF PINEL DE L'ANCIEN RÉNOVÉ ET DE L'ANCIEN TRANSFORMÉ DANS CERTAINS COMMUNES

LF2019 art. 226



Le dispositif Pinel est étendu aux logements qui font ou ont fait l'objet de travaux de rénovation, ainsi qu'aux locaux affectés à un usage autre que l'habitation qui ont fait l'objet de travaux de transformation en logement.

Les travaux de rénovation éligibles, **définis par décret** (non encore publié), doivent être facturés par une entreprise et représenter au moins 25 % du coût total de l'opération d'achat.

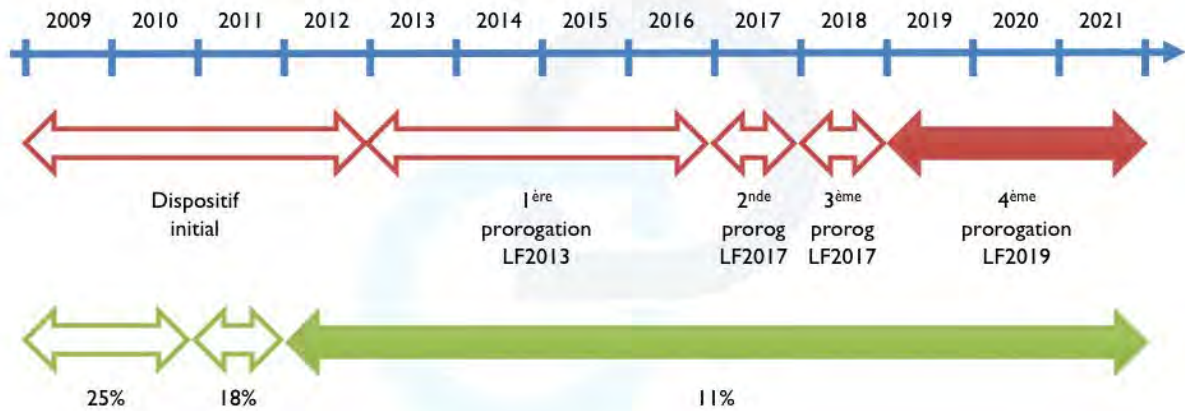
Pour bénéficier de cet aménagement, les logements concernés doivent être situés dans des communes dont le besoin de réhabilitation de l'habitat en centre-ville est particulièrement marqué ou qui ont conclu une convention d'opération de revitalisation de territoire.

A noter : Les modalités d'application de cette mesure ainsi que la liste des communes et la détermination du centre des communes éligibles seront fixées par un **arrêté des ministres chargés du logement et du budget**.

Cette extension s'applique aux logements acquis entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2021.

ENIÈME PROROGATION DU DISPOSITIF CENSI-BOUVARD

LF2019 art. 226



© FAC & Associés

114

Après deux prorogations d'une année, le dispositif Censi-Bouvard (régé par l'article 199 sexvicies du CGI) est prorogé de trois années soit jusqu'au 31 décembre 2021.

AMENDE POUR LA DÉLIVRANCE IRRÉGULIÈRE DE DOCUMENT OUVRANT DROIT À UN AVANTAGE FISCAL

LF2019 art. 203



Art. 1740 A

Le fait de délivrer sciemment des documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt entraîne l'application d'une **amende**

AVANT

25% x sommes indûment mentionnées
à défaut
Montant déduction, RI/CI

APRES

Taux RI/CI x sommes indûment mentionnées
à défaut
Montant avantage fiscal



QPC 2018-739
12/10/2018

L'article 1740 A du CGI (créé par l'ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005) prévoit une amende pour la délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt.

Cette amende était égale à **25 % des sommes indûment mentionnées** sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au **montant de la déduction**, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu.

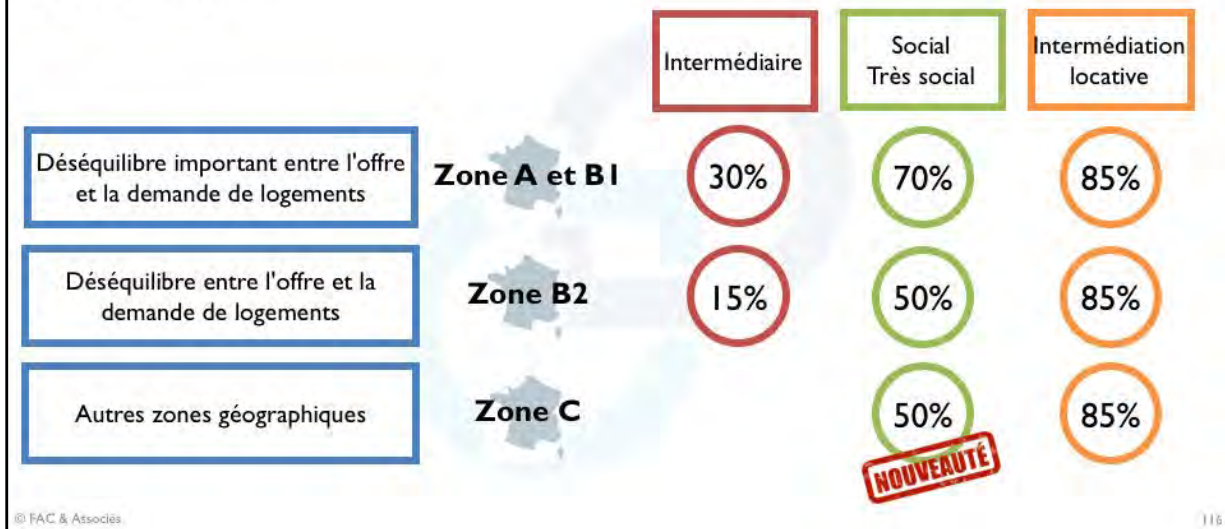
Suite à une QPC n°2018-739 du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel a abrogé les dispositions du 1er alinéa de l'article 1740 A du CGI à compter du 1er janvier 2019, jusqu'à cette date, l'amende reste applicable uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu.

La loi de finances pour 2019 réécrit l'article 1740 A du CGI, ainsi, l'amende est désormais « proportionnée » car égale au taux de cette réduction ou de ce crédit d'impôt assis sur les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable.

À défaut d'une telle mention, l'amende est, n'est plus égale à la déduction mais au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu.

LE DISPOSITIF « COSSE ANCIEN » EST ÉTENDU À LA ZONE C

Loi ELAN art. 162



Le dispositif « COSSE » ouvre droit à un abattement spécifique :

- pour les logements situés dans les communes classées par arrêté des ministres chargés du budget et du logement dans les zones géographiques se caractérisant par un **déséquilibre important** entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant (zone A bis, A et B1) :
 - **15%** des revenus bruts des logements donnés en location si la convention conclue jusqu'au 31 décembre 2019 porte sur des loyers « intermédiaires »
 - **50%** des revenus bruts des logements donnés en location si la convention conclue jusqu'au 31 décembre 2019 porte sur des loyers « sociaux ou très sociaux »
 - **85%** des revenus bruts des logements donnés en location via l'intervention d'un tiers social (dénommé opérateur, organisme agréé ou association) entre le propriétaire et la personne occupant le logement, afin de sécuriser la relation locative.
- Pour les logements situés dans les communes classées par arrêté des ministres chargés du budget et du logement dans les zones géographiques se caractérisant par un **déséquilibre** entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant (zone B2) :
 - **15%** des revenus bruts des logements donnés en location si la convention conclue jusqu'au 31 décembre 2019 porte sur des loyers « intermédiaires »
 - **50%** des revenus bruts des logements donnés en location si la convention conclue jusqu'au 31 décembre 2019 porte sur des loyers « sociaux ou très sociaux »
 - **85%** des revenus bruts des logements donnés en location via l'intervention d'un tiers social (dénommé opérateur, organisme agréé ou association) entre le propriétaire et la personne occupant le logement, afin de sécuriser la relation locative.

Pour les logements situés dans les autres communes (zone C) :

- **85%** des revenus bruts des logements donnés en location via l'intervention d'un tiers social (dénommé opérateur, organisme agréé ou association) entre le propriétaire et la personne occupant le logement, afin de sécuriser la relation locative.

La loi ELAN met en place un abattement spécifique de **50%** des revenus bruts des logements donnés en location selon la convention conclue jusqu'au 31 décembre 2019 pour les logements situés dans les autres communes.

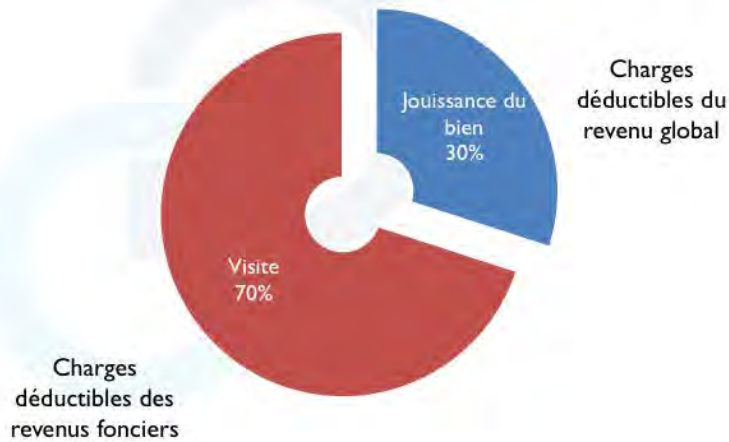
DÉFISCALISATION IMMOBILIÈRE

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



LES CHARGES AFFÉRENTES À UN MONUMENT HISTORIQUES SONT PARTIELLEMENT DÉDUCTIBLES DU REVENU GLOBAL

CE n°405509 06/04/2018



© FAC & Associés

118

Les faits :

la SCI A est propriétaire d'un ensemble immobilier classé à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques.

Les associés de cette SCI, Monsieur et Madame B, utilisent une partie de ce château comme résidence principale.

A la suite d'un contrôle sur pièces de la SCI, l'administration fiscale a remis en cause les charges imputées sur ses revenus fonciers à raison de travaux de réparation et d'entretien réalisés au cours des années 2005 à 2010. Elle a en conséquence assujéti le couple B à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2008 et 2009.

A l'appui de leur réclamation, les requérants ont alors demandé que ces charges (non déductibles des revenus fonciers) soient admises en déduction de leur revenu global. L'administration a rejeté cette demande. Monsieur et Madame B se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 29 septembre 2016 par lequel la CAA de Marseille a remis à leur charge les impositions dont ils avaient été partiellement déchargés par un jugement du tribunal administratif de Nîmes en date du 18 décembre 2014.

La décisions :

Aux termes de l'article 156 du code général des impôts :

« L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé (...) sous déduction :

I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation : [...]

3° Des déficits fonciers, lesquels s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes ; cette disposition n'est pas applicable aux propriétaires de monuments classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire [...].

II. Des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories : [...]

1° ter. Dans les conditions fixées par décret, les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire [...] ».

Aux termes de l'article 41 E de l'annexe III au même code :

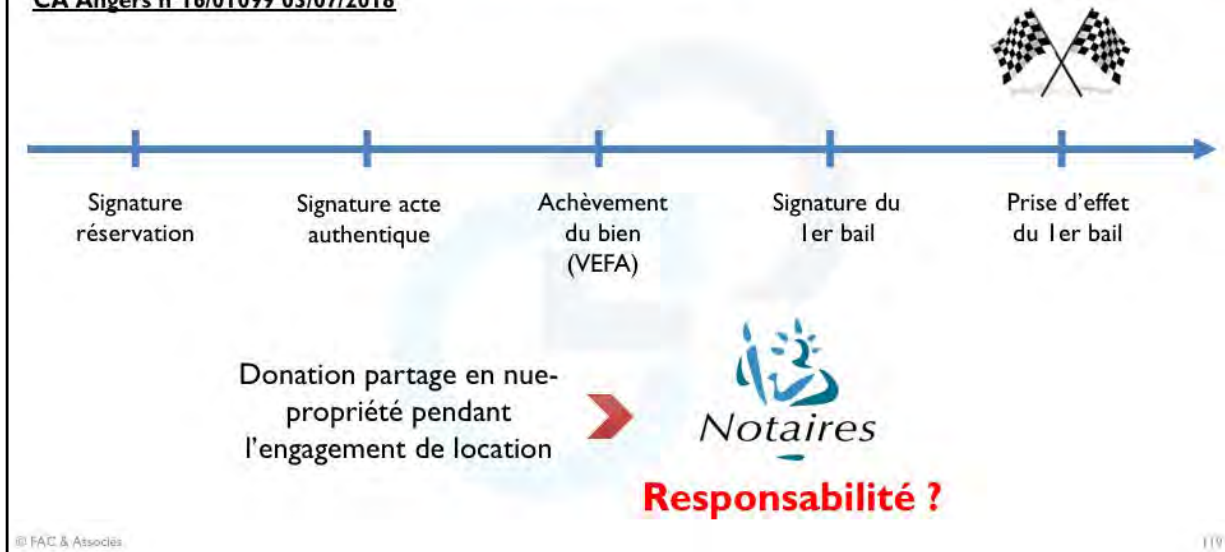
« Dans la mesure où elles ne sont pas déduites des revenus visés à l'article 29, deuxième alinéa, du code général des impôts, les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire et dont le propriétaire se réserve la jouissance peuvent être admises en déduction du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu dans les conditions et limites définies aux articles 41 F à 41 I ».

Il résulte de ces dispositions que les charges foncières liées aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire, qui ne procurent aucune recette, ne sont admises en déduction du revenu global de leur propriétaire qu'à la condition que celui-ci se réserve la jouissance de l'immeuble. Lorsque cette utilisation personnelle ne porte que sur une partie du bien, sont déductibles les charges foncières dont le contribuable justifie le lien existant avec cette partie. Lorsque les charges ne peuvent être affectées à une partie spécifique de l'immeuble, il appartient au contribuable de répartir ces dépenses entre les différentes parties de l'immeuble selon une clef de répartition adaptée à l'objet de ces charges.

Il s'ensuit qu'en jugeant qu'aucune charge ne pouvait être déduite sur le fondement des dispositions de l'article 41 E de l'annexe III au CGI **au motif que l'immeuble n'était pas intégralement réservé à la jouissance de ses propriétaires**, la CAA de Marseille a commis une erreur de droit.

BIEN ACQUIS EN DÉFISCALISATION - DÉMEMBREMENT PENDANT LA PÉRIODE D'ENGAGEMENT

CA Angers n° 16/01099 03/07/2018



Les faits :

Les époux M. ont créé une SCI dont ils détiennent ensemble 100% du capital au travers de laquelle ils ont réalisé en 2003 un investissement immobilier du dispositif de ROBIEN. L'immeuble est achevé et loué le 1^{er} août 2005.

Le 22 décembre 2008, ils leur ont donné entre vifs à titre de partage anticipé la nue-propriété de parts sociales notamment celles de la SCI à leurs filles.

Le démembrement de la propriété inhérent à l'acte de donation-partage, a entraîné une remise en cause par l'administration fiscale du dispositif de ROBIEN et un redressement fiscal.

Estimant avoir été mal conseillés par leur notaire lors de la donation-partage, ils ont sollicité l'indemnisation de leur préjudice.

Faute de règlement amiable du litige, ils ont introduit une action devant le tribunal de grande instance de Laval.

Par jugement du 14 mars 2016, le tribunal de grande instance de Laval a condamné le notaire à payer à Monsieur et Madame M. la somme de 279 700 € avec intérêts au taux légal à compter du 11 avril 2014, lesquels intérêts se capitaliseront par années entières à compter de la demande en justice.

La décision :

La Cour d'appel souligne que le notaire n'a pas anticipé les autres incidences fiscales envisageables de cet acte de donation-partage en date du 22 décembre 2008 notamment la remise en cause du dispositif Robien.

En effet, au terme des dispositions de l'article 31-II^{er} h du code général des impôts :

« la déduction au titre de l'amortissement n'est pas applicable aux revenus de l'immeuble dont le droit de propriété est démembreé ».

L'administration fiscale a donc réintégré la déduction opérée sur leurs déclarations fiscales annuelles par les époux M. au titre de l'amortissement.

La Cour rappelle que le notaire est tenu d'informer et d'éclairer les parties, de manière complète et circonstanciée, sur la portée et les effets, notamment quant aux incidences fiscales, de l'acte auquel il prête son concours. Il doit informer clairement et complètement ses clients sur les incidences fiscales de l'acte.

Il importe peu que le notaire n'ait pas conseillé la donation-partage et que ce soit M. et Mme M., ayant pour perspective la possibilité de transmission de leur patrimoine à leurs filles exonérée de droits de mutation, qui soient à l'origine de ce projet.

Dès lors que le notaire était sollicité pour dresser l'acte de donation-partage, il était tenu d'éclairer ses clients sur sa portée juridique et fiscale et au besoin, il devait les en dissuader au regard de l'ensemble des implications fiscales, au delà de la simple exonération de droits de mutation qui leur était apparue attractive.

Pour ce faire, il appartenait au notaire de réunir les informations utiles pour pouvoir délivrer une information suffisante aux époux M..

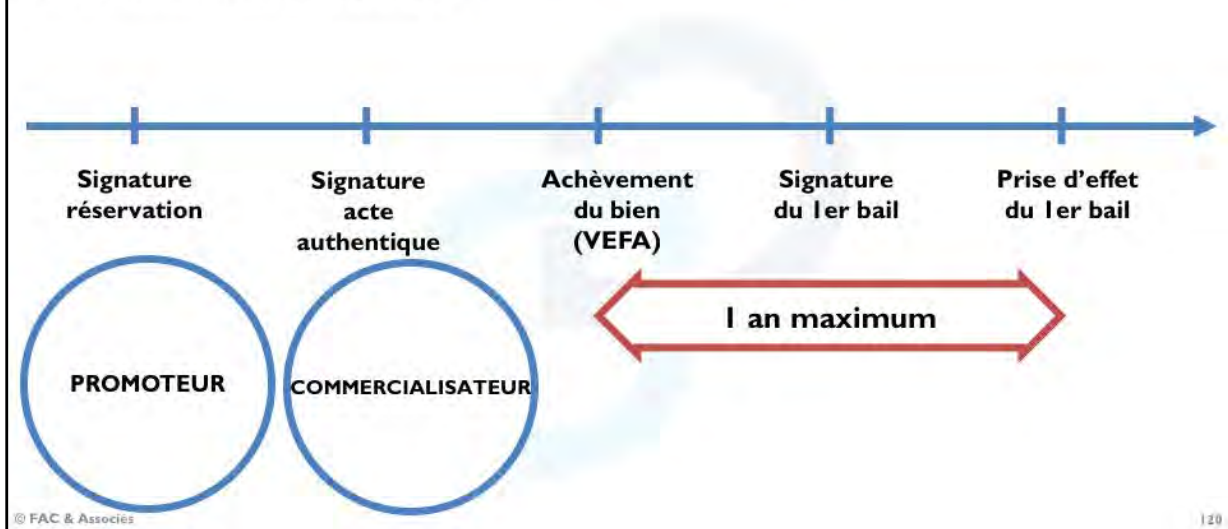
Le notaire ne rapporte pas la preuve de l'exécution de cette obligation.

Le jugement déferé relève à juste titre que le notaire avait reçu l'acte d'acquisition de l'immeuble du [...] ainsi que les deux actes de prêts immobiliers souscrits par actes authentiques lesquels avaient notamment pour objet la construction d'appartements à usage locatif, ce qui aurait dû inciter Me M. à vérifier par précaution s'il n'existait pas de dispositif fiscal en cours susceptible d'être remis en cause par le démembrement de la propriété des parts.

La faute est établie et le jugement est confirmé sur ce point.

DISPOSITIF DE DÉFISCALISATION : LE VENDEUR A LE DEVOIR DE RAPPELER À L'ACQUÉREUR SES OBLIGATIONS

Cass. 3ème civ. n°17-21096 06/09/2018



Les faits :

Par acte du 1er juin 2005, la société Y (promoteur) a confié à la société G la commercialisation des biens immobiliers de son programme bénéficiant du dispositif Robien.

Le 16 juin 2005, la société G a subdélégué sa mission à la société B, aux droits de laquelle vient la société A (le commercialisateur).

Le 30 mai 2006, le promoteur a vendu un appartement à M. et Mme X... (les acquéreurs) ; qu'à la suite d'un redressement fiscal résultant d'une absence de location du bien pendant plus d'une année, les acquéreurs ont assigné le promoteur et le commercialisateur en nullité de la vente sur le fondement du dol et en indemnisation de leurs préjudices.

Le promoteur a été condamné, in solidum avec le commercialisateur, à payer des dommages-intérêts à M. et Mme X... pour manquement au devoir de mise en garde.

La décision :

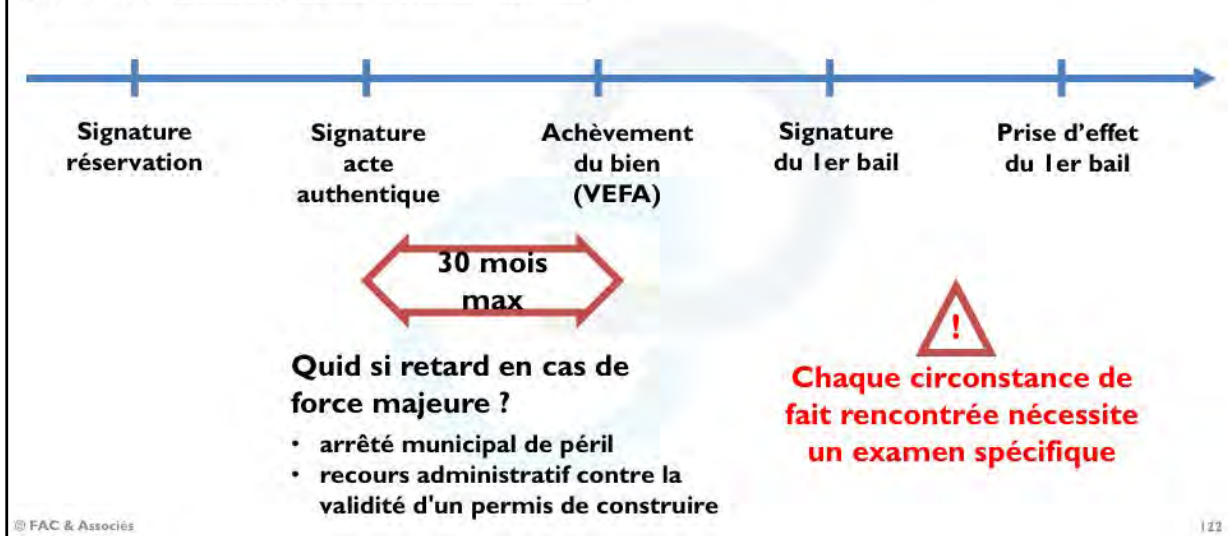
Le contrat conclu entre la société Y et M. et Mme X... se référait au dispositif Robien et rappelait à l'acquéreur la nécessité de s'engager à louer le logement d'une manière effective et continue pendant une durée de neuf ans, il ne contenait aucune précision sur la nécessité de louer le bien dans le délai de douze mois ni sur les conséquences d'une vacance locative de plus de douze mois, la cour d'appel, qui n'était pas tenue de suivre les parties dans le détail de leur argumentation, a pu en déduire, abstraction faite de motifs surabondants, que la société vendeuse avait engagé sa responsabilité et a légalement justifié sa décision.

La société A chargée de la commercialisation du programme ne justifiait pas avoir présenté à M. et Mme X... la moindre information sur le dispositif de défiscalisation en cause, particulièrement sur l'impératif de location pendant la durée du dispositif et sur les conséquences pouvant résulter d'une vacance locative supérieure à douze mois, la cour d'appel a pu en déduire, abstraction faite de motifs surabondants, qu'elle avait manqué à son devoir d'information et de mise en garde.

DÉFISCALISATION IMMOBILIÈRE

ACTUALITÉ DOCTRINALE



DÉLAI D'ACHÈVEMENT DES LOGEMENTS ÉLIGIBLES AU DISPOSITIF PINEL**BOI-IR-RICI-360-10-10 : BOI-RES-000005 13/07/2018****Question :**

Des particuliers ont acquis des logements en l'état futur d'achèvement dans un programme immobilier éligible au dispositif « Pinel ». Compte tenu d'un arrêté municipal de péril pris à la suite d'un affaissement de terrain, interdisant la circulation des engins de travaux sur la voie publique desservant le chantier, la construction du programme immobilier a été suspendue durant plusieurs mois dans l'attente de la consolidation de cette voie publique et de l'autorisation municipale de reprise de la circulation des engins de chantier. Les acquéreurs souhaitent savoir si ce cas de force majeure pourrait conduire à l'allongement du délai légal d'achèvement du logement prévu au C du I de l'article 199 novovicies du code général des impôts (CGI). Une situation analogue peut être rencontrée en cas de recours administratif contre la validité d'un permis de construire ayant entraîné l'interruption des travaux de construction.

Réponse :

L'article 199 novovicies du CGI prévoit une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire, pour les contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire un logement neuf ou assimilé entre le 1er janvier 2013 et le 31 août 2014 (dispositif « Duflot ») ou entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2021 (dispositif « Pinel »).

Conformément aux dispositions du C du I de l'article 199 novovicies du CGI, le bénéfice des dispositifs "Duflot" et "Pinel" est conditionné à des délais d'achèvement des logements ou des travaux, qui diffèrent selon la nature de l'investissement réalisé et la date de réalisation de l'investissement.

Ainsi, pour les logements acquis en l'état futur d'achèvement, l'achèvement doit intervenir dans les trente mois qui suivent la date de déclaration d'ouverture du chantier (dispositif "Duflot") ou la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition (dispositif "Pinel"). Lorsque ces délais ne sont pas respectés, les logements ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Cela étant, au cas d'espèce évoqué, l'arrêté municipal de péril pris à la suite d'un affaissement de la voie publique desservant l'immeuble en construction constitue un cas de force majeure, totalement indépendant de la volonté des contribuables, imprévisible et ne permettant en aucun cas la poursuite du chantier de construction des logements.

Dans ces conditions, et au vu en outre des caractéristiques particulières de la situation rencontrée, il a paru possible, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, d'admettre que le délai d'achèvement des logements de trente mois à compter de la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition, applicable dans le cadre du dispositif "Pinel", puisse être prorogé d'un délai égal à celui durant lequel les travaux ont été interrompus à cause de ce cas de force majeure.

Une telle solution serait également retenue en présence d'un recours administratif contre la validité d'un permis de construire ayant entraîné l'interruption des travaux de construction. Dans cette circonstance, une prorogation du délai légal d'achèvement des logements pourrait être accordée pour un délai identique à celui durant lequel le chantier a été interrompu du fait du recours devant la juridiction administrative.

Une telle mesure ne peut toutefois recevoir un caractère automatique et chaque circonstance de fait rencontrée nécessite un examen spécifique.

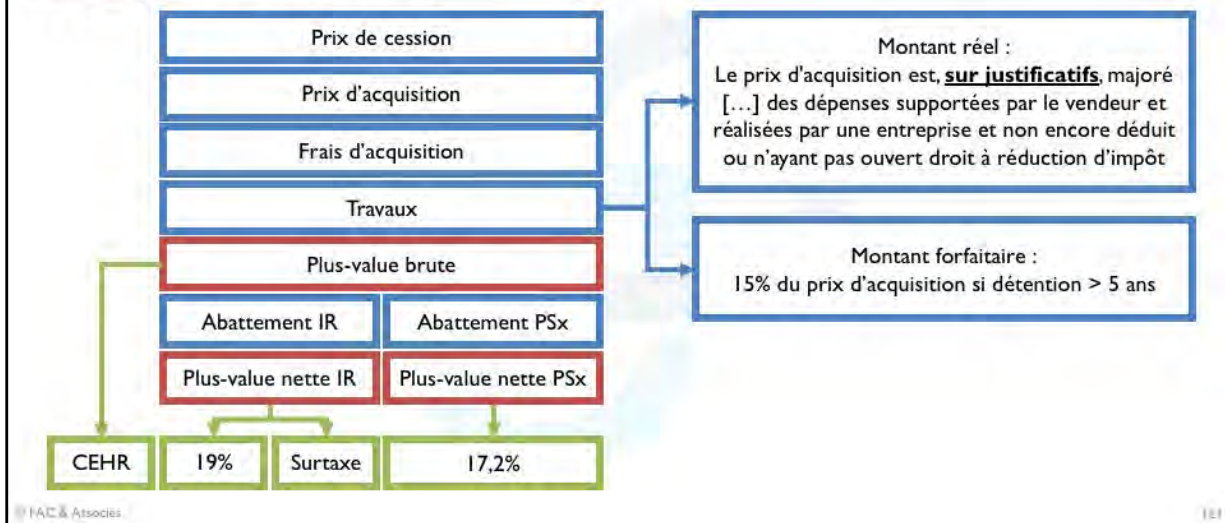
PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



SEULS LES TRAVAUX JUSTIFIÉS SONT PRIS EN COMPTE AU RÉEL DANS LE PRIX D'ACQUISITION

CAA Nancy n°15NC01868 22/06/2017



Les faits :

Monsieur et Madame B, ont acquis le 9 décembre 1988 une résidence secondaire et l'ont cédé le 5 novembre 2012.

Les époux B ont déclaré une plus-value immobilière de 30 114 € à partir d'un prix de vente de 79 696 €, d'un prix d'acquisition de 33 539 €, de charges et indemnités diverses pour 8 497 €, de frais d'acquisition calculés forfaitairement pour 2 515 € et de travaux calculés forfaitairement pour 5 031 €.

La plus-value brute de 30 114 € a été imposée à l'impôt sur le revenu à partir d'une plus-value nette de 15 659 €.

Le couple B a ainsi été assujettis au titre de l'année 2012 à une cotisation d'impôt sur le revenu de 2 975 € et à des cotisations de contributions sociales pour 2 427 €.

Les époux B font alors une déclaration rectificative afin que soit pris en compte le coût des matériaux qu'ils ont supporté pour 16 550 € en majoration du prix d'acquisition de l'immeuble au lieu et place de la somme de 5 031 € retenue par le service à titre forfaitaire. Toutefois, Monsieur B reconnaît qu'il n'a pas conservé toutes les pièces justifiant de l'intégralité des dépenses engagées pour procéder à la rénovation de la ferme acquise en 1988 ; il produit, en revanche, des clichés photographiques de l'immeuble en cause avant et après travaux ainsi qu'un état récapitulatif établi par ses soins.

La décision :

Aux termes de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction applicable au litige :

« I.- Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH (...) »

Aux termes de l'article 150 VB du même code :

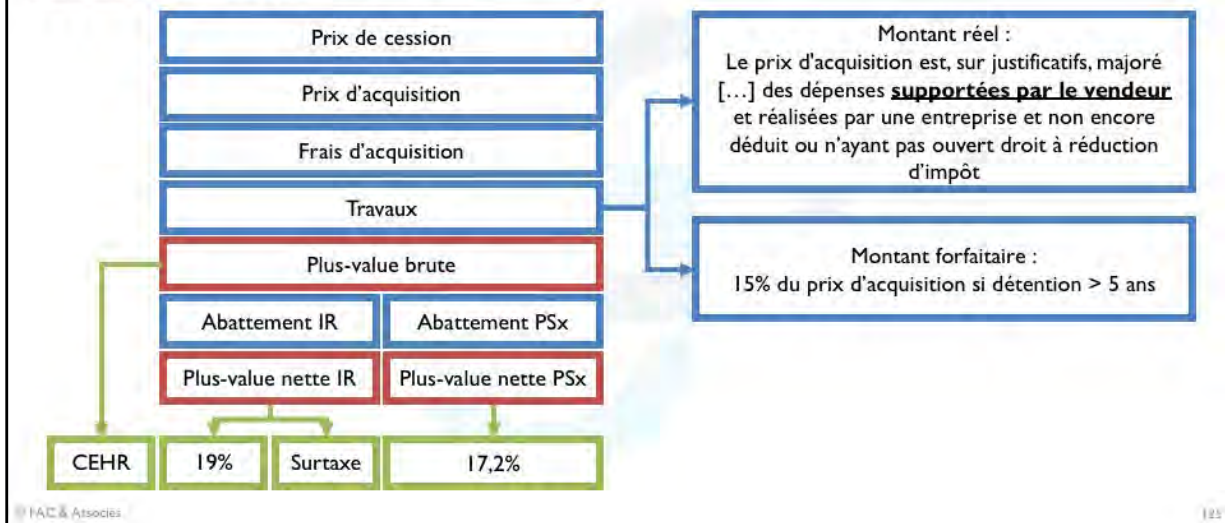
« I.- Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il est stipulé dans l'acte, étant précisé que ce prix s'entend de l'existant et des travaux dans le cas d'une acquisition réalisée selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover (...) II.- Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré : (...) 4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée (...) »

La Cour reconnaît que les clichés photographiques révèlent l'ampleur des travaux effectués, mais ne permettent pas, d'une part, de déterminer s'ils ont été réalisés par une entreprise et, d'autre part, de justifier que la somme de 16 550 euros a bien été dépensée par Monsieur B pour l'acquisition des matériaux qui ont été employés dans le cadre de la réalisation desdits travaux. L'état récapitulatif établi par le contribuable lui-même ne constitue pas davantage une preuve suffisante.

La CAA en conclut donc que Monsieur B n'est pas fondé à demander que la somme de 16 550 € vienne majorer, pour le calcul de la plus-value imposable, le prix d'acquisition de l'immeuble au lieu et place de la somme de 5 031 € retenue par le service à titre forfaitaire.

SEULS LES TRAVAUX SUPPORTÉS PAR LE VENDEUR SONT PRIS EN COMPTE AU RÉEL DANS LE PRIX D'ACQUISITION

CAA Bordeaux n°17BX03843 15/01/2018



Les faits :

Monsieur et Madame B ont acquis le 12 décembre 2005 une maison d'habitation au prix de 76 224 €.

Ils ont cédé ce bien par acte du 23 septembre 2012 pour un prix de 416 300 €.

Ils ont mentionné un montant de travaux de 336 010 € dont ils ont majoré le prix d'acquisition du bien vendu pour en diminuer la plus-value, sur le fondement du 4° du II de l'article 150 VB du code général des impôts. La déclaration souscrite a ainsi mentionné une moins-value de 7 647 €.

Après un contrôle sur pièces de la déclaration de plus-value de cession, l'administration fiscale a rehaussé le montant de la plus-value imposable en remettant en cause les dépenses déduites par les contribuables pour la somme de 101 912 €, au motif qu'elle correspondait à des travaux non supportés par le vendeur mais par la société GPI dont Monsieur B était le gérant.

L'imposition supplémentaire en résultant a été mise en recouvrement pour un montant total de 45 274 €.

La décision :

Aux termes de l'article 150 V du CGI :

« La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. »

Aux termes de l'article 150 VB du même code :

« II.-Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré : (...) 4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée. (...) ».

La CCA souligne donc que le contribuable qui entend bénéficier de l'exonération soit en mesure de justifier tant de la nature précise des dépenses comptabilisées que du fait qu'il les a effectivement supportées, c'est-à-dire acquittées.

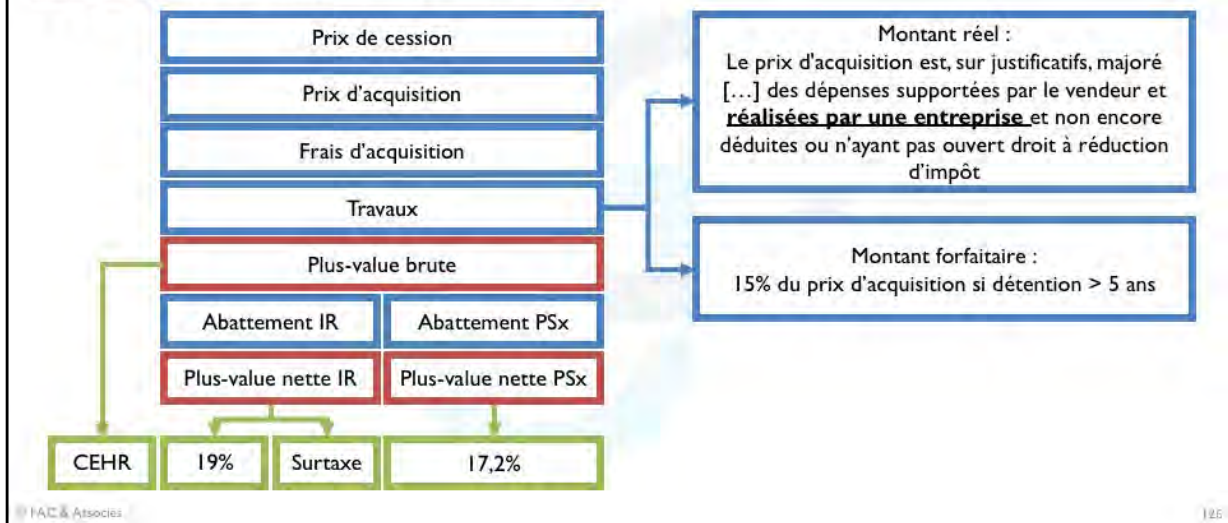
Monsieur B affirme que les factures établies à son nom ont été acquittées par la société et donc débitées de son compte bancaire, mais qu'elles ont été passées au débit de son compte-courant dans sa société en comptabilité. Toutefois, Monsieur B n'apporte aucun élément au soutien de son affirmation. De telles factures ne peuvent donc suffire à établir que les époux B ont supporté des dépenses de 101 912 € remises en cause par l'administration pour des travaux de construction, reconstruction, agrandissement ou amélioration susceptibles d'être prises en compte pour la détermination de la plus-value qu'ils ont réalisée lors de la cession de l'immeuble concerné.

Dès lors, c'est à bon droit que l'administration a remis en cause, à raison de ces sommes, le bénéfice des dispositions précitées de l'article 150 VB II 4° du code général des impôts. Au demeurant, les opérations de vérification de la comptabilité de la société GPI ont démontré que les paiements enregistrés au crédit du compte " Banque " ont été effectués par le débit des divers comptes " Fournisseurs " et non le débit du " Compte courant d'associé ".

5. Il résulte de ce qui précède que la requête de M. et Mme B... est manifestement dépourvue de fondement et peut dès lors être rejetée selon la procédure prévue par les dispositions précitées du dernier alinéa de l'article R. 222-I du code de justice administrative, y compris les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-I du code de justice administrative.

SEULS LES TRAVAUX RÉALISÉS PAR UNE ENTREPRISE SONT PRIS EN COMPTE AU RÉEL DANS LE PRIX D'ACQUISITION

CAA Nancy n°15NC01499 et n°15NC01500 06/07/2017



Les faits :

Monsieur A a cédé les 13 et 15 novembre 2010 et 29 décembre 2011, trois appartements issus de la transformation d'un hangar agricole acquis en août 2006 en indivision par Madame C... et lui-même, pour moitié chacun.

L'administration, se fonde dans sa proposition de rectification sur l'instruction 8-M-I-04 du 14 janvier 2004, pour exclure du prix d'acquisition le coût des matériaux achetés par le contribuable et installés par une entreprise. Monsieur A fait valoir que l'administration a ajouté au texte une condition qu'il ne prévoit pas et qu'elle ne saurait, par suite, se fonder sur ce motif pour écarter les dépenses invoquées par ce dernier.

La décision :

Aux termes de l'article 150 V du CGI :

« La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. »

Aux termes de l'article 150 VB du même code :

« I. - Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. (...) II. - Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré : (...) 4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée. (...) »

La CCA souligne que le 4° de l'article 150 VB du CGI entend majorer le prix d'acquisition de dépenses supportées par le contribuable et "réalisées" par une entreprise dès lors qu'elles sont justifiées par la réalité des travaux entrepris, qu'elles n'ont pas été antérieurement déduites de ses revenus imposables et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives.

Monsieur A produit de nombreuses factures d'achat de matériaux mentionnant une adresse différente de celle correspondant aux appartements cédés ; les factures ne permettent donc pas de justifier que les matériaux ont été acquis en vue de réaliser des travaux relatifs aux trois appartements en litige. Il ne résulte pas de l'instruction que le matériel d'isolation, l'acquisition de fenêtres en PVC, de volets roulants, de poutres, solives et planchers, aient fait l'objet de travaux réalisés par une entreprise.

Monsieur A a procédé à une ventilation forfaitaire des dépenses de travaux affectées globalement sur les trois appartements, rendant impossible le rattachement de ces dépenses à l'un ou l'autre de ces appartements.

Au vu de ces éléments, la CAA de Nancy a refusé la déduction des travaux pour leur montant réel.

LES DÉPENSES DE MATÉRIAUX PAYÉES SÉPARÉMENT ET LES FRAIS D'INSTALLATION PAYÉS À UNE AUTRE ENTREPRISE SONT DÉDUCTIBLES

CAA Bordeaux n°15BX03667 08/02/2018



COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE BORDEAUX

Sont exclus [de la majoration du prix d'acquisition] le coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses liées à l'installation des matériaux facturées par l'entreprise sont en revanche prises en compte en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Contrairement à ce que soutient l'administration pour justifier initialement le rejet de ces factures, les dispositions de l'article 150 VB du code général des impôts ne font pas obstacle à ce que le prix d'acquisition de matériaux et celui de leur pose soient pris en compte lorsque les matériaux ont été achetés par le contribuable à une entreprise et installés par une autre entreprise.

Les faits :

Madame E a acquis le 31 janvier 2003, un immeuble moyennant le prix de 39 640 €. Cet immeuble qui correspondait à un ancien local commercial d'une agence bancaire a été transformé en logements par l'intéressée qui y a créé quatre appartements.

La vente en 2007 de deux de ces appartements, constituant les lots 2 et 3, a dégagé une plus-value.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale, par une proposition de rectification du 18 octobre 2010, a remis en cause, pour la détermination du montant des plus-values réalisées lors de la vente des deux appartements, une partie des dépenses que l'intéressée avait ajoutées au prix d'acquisition en tant que dépenses de construction, reconstruction, agrandissement ou amélioration.

Dans sa déclaration portant sur les plus-values en litige, Madame E a ajouté au prix d'acquisition des deux biens vendus des montants de dépenses de construction, reconstruction, agrandissement ou amélioration s'élevant à un total de, respectivement, 164 414 € et 166 538 €.

L'administration a ramené de 596 062 € à 405 013 € le montant des dépenses admises en majoration du prix d'acquisition des appartements. Elle a enfin réparti celles-ci par tantièmes des parties communes entre les différents lots.

La décision :

Après examen des pièces fournies par Madame E pour justifier ces dépenses, l'administration a écarté plusieurs d'entre elles pour différents motifs tirés de ce que :

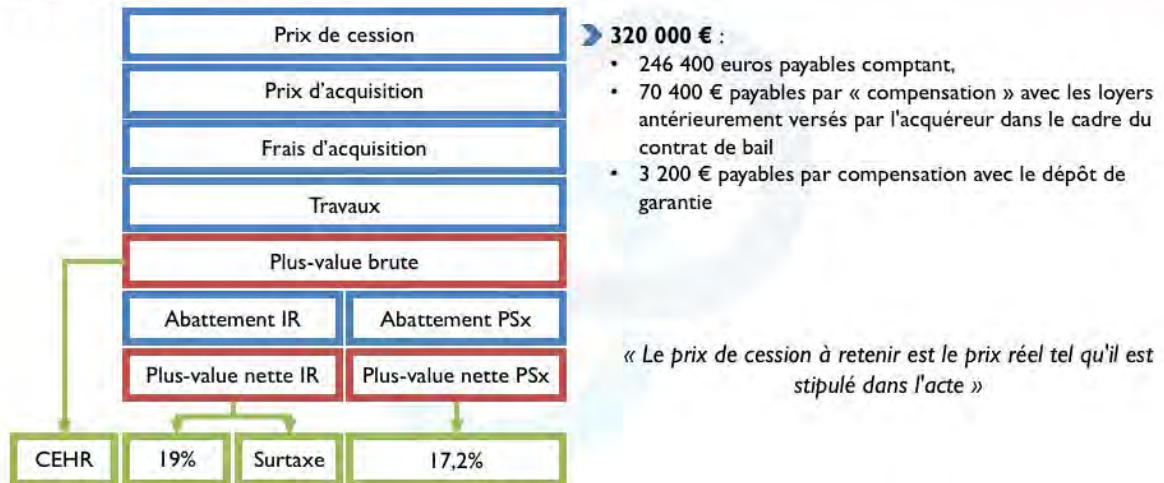
- certaines dépenses ne constituaient pas des dépenses de construction, reconstruction, agrandissement ou amélioration,
- d'autres dépenses portaient sur l'achat de matériaux effectués directement par Madame E.,
- des factures ne comportaient pas les mentions obligatoires définies à l'article 289 du CGI, de ce que des factures n'étaient pas libellées au nom de l'intéressée
- certaines factures manquaient.

La CAA de Lyon souligne que contrairement à ce que soutient l'administration pour justifier initialement le rejet de ces factures, les dispositions de l'article 150 VB du code général des impôts ne font pas obstacle à ce que le prix d'acquisition de matériaux et celui de leur pose soient pris en compte lorsque les matériaux ont été achetés par le contribuable à une entreprise et installés par une autre entreprise.

La CAA confirme enfin la méthode de répartition des dépenses afférentes aux parties communes via une répartition fondée sur les tantièmes de copropriété.

PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE ET LOCATION-VENTE : LES MODALITÉS DE RÈGLEMENT DU PRIX SONT SANS INFLUENCE SUR LE MONTANT DU PRIX DE CESSIION

CAA Paris n°17PA03163 24/05/2018



Les faits :

Madame C était associée à hauteur de 50 % de la SCI P.

Le 28 juillet 2010 cette société a conclu une location-vente avec la SCI DF pour un terrain de 3 347 m² dont elle était propriétaire, consistant en la signature d'un bail pour une durée de vingt-trois mois et d'une promesse de vente dans un délai de deux ans maximum.

Par un acte de vente du 10 juillet 2012, ce terrain a été vendu pour un montant total de 320 000 €.

Dans l'acte de cession, la vente a été conclue pour un montant total de 320 000 €. Les modalités de règlement du prix prévoyaient 246 400 euros payables comptant, 70 400 € payables par « compensation » avec les loyers antérieurement versés par l'acquéreur dans le cadre du contrat de bail du 28 juillet 2010 jusqu'à la date d'acquisition de l'immeuble et 3 200 € payables par compensation avec le dépôt de garantie également versé dans ce cadre.

La décision :

Aux termes de l'article 150 U du CGI :

« I. - Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH. »

Aux termes de l'article 150 V du même code :

« La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. »

L'article 150 VA du même code prévoit :

« I. - Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. (...) III. - Le prix de cession est réduit, sur justificatifs, du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession. »

La CAA souligne que ces dispositions commandent de retenir comme base d'imposition, quelles que soient ses modalités de paiement, le prix exprimé dans l'acte authentique de vente.

Ainsi, les modalités de règlement du prix sont sans influence sur le montant du prix de cession stipulé dans ledit acte. La circonstance que la responsabilité du notaire ait été recherchée devant le TGI en raison des fautes qu'il aurait commises lors de la rédaction de l'acte ne saurait non plus exercer une influence sur l'issue du litige.

Dès lors, c'est à bon droit que l'administration a établi l'imposition litigieuse en retenant un prix de cession de l'immeuble en cause de 320 000 € pour calculer la plus-value immobilière réalisée.

LES TRAVAUX DE REMPLACEMENT COMPLET DE L'INSTALLATION ÉLECTRIQUE PEUVENT VENIR EN MAJORATION DU PRIX D'ACQUISITION

CAA Lyon n°17LY00770 14/06/2018



Article 150 VB

II.-Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré : (...) 4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise

Travaux de construction
ou de reconstruction

Travaux
d'agrandissement

Travaux
d'amélioration

Travaux
d'entretien

Déductibles

Non déductibles

Remplacement complet de
l'installation électrique de
l'appartement

Travaux de vernissage-lasure,
plâtrerie et peinture, pose de
faïence, exécution d'un tablier de
baignoire, réfection de toiture,
dégorgement, canalisations PVC,
changement de la descente d'eau
pluviale, recherche de pannes sur
des brûleurs de gaz et réparation
de ceux-ci

Les faits :

Monsieur et Madame B ont cédé en 2011, un immeuble.

Ils sont également associés, à hauteur de 68 % des parts, d'une SCI, qui a cédé en 2011 un autre immeuble.

Ils sont aussi associés, à hauteur de 36 % des parts, d'une autre SCI, qui a cédé en 2011 un troisième immeuble.

Aucune déclaration de plus-value n'ayant été déposée au titre des cessions réalisées par la SCI C et des cessions réalisées directement par Monsieur et Madame B en 2011, l'administration a procédé à l'évaluation des plus-values réalisées et les a taxées d'office, sur le fondement du 1° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales.

Par ailleurs, l'administration a procédé, suivant la procédure contradictoire, à la majoration des plus-values déclarées.

L'administration a refusé de majorer le prix d'acquisition des immeubles en litige au titre de diverses factures de travaux.

La décision :

Aux termes de l'article 150 V du CGI :

« La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. »

Aux termes de l'article 150 VB du même code :

« I.-Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Lorsqu'une dissimulation du prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. (...) II.-Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré : (...) 4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée. (...) »

La CAA rappelle que :

- les travaux de construction ou de reconstruction sont ceux qui comportent la création de nouveaux locaux d'habitation ainsi que les travaux ayant pour effet d'apporter une modification importante au gros oeuvre de locaux d'habitation existants ou les travaux d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction
- les travaux d'agrandissement sont ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants ;
- les travaux d'amélioration ont, quant à eux, pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

L'ensemble de ces travaux, qui sont mentionnés par l'article 150 VB précité, peut venir en majoration de la valeur d'acquisition pour la détermination du montant de la plus-value immobilière, dès lors qu'ils n'ont pas été déjà pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'ils ne présentent pas le caractère de dépenses locatives.

Un certain nombre de factures portent le même numéro et leur règlement ne peut être justifié par les époux B.

D'autres factures sont relatives à de simples travaux de réparation et d'entretien qui ne peuvent être regardés, faute de précision supplémentaire, comme ajoutant des équipements ou des éléments de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie (travaux de vernissage-lasure, plâtrerie et peinture, pose de faïence, exécution d'un tablier de baignoire, réfection de toiture, dégorgement, canalisations PVC, changement de la descente d'eau pluviale, recherche de pannes sur des brûleurs de gaz et réparation de ceux-ci).

Enfin, il y a des factures qui ne permettent pas d'identifier le lot où les travaux ont été effectués.

En revanche, une facture relative au « remplacement complet de l'installation électrique de l'appartement », l'administration se borne à affirmer

que de tels travaux ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition. Toutefois, de tels travaux doivent être regardés comme ayant pour objet d'apporter des équipements nouveaux ou mieux adaptés aux conditions modernes de vie et sont donc des travaux d'amélioration. Monsieur et Madame B sont donc fondés à demander que le prix d'acquisition de ce lot soit majoré de ce montant.

PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE : FAUTE DU NOTAIRE QUI S'ABSTIENT D'INFORMER LE VENDEUR DE L'EXISTENCE D'UN RÉGIME D'EXONÉRATION**CA Saint-Denis de la Réunion n°16/01354 25/07/2018**

Exonération d'impôt sur la plus value si expropriation et remploi du prix de cession à l'acquisition, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans le délai de 12 mois à compter de la perception de l'indemnité

Les faits :

Suivant acte authentique passé par devant Notaire le 18 juin 2012, Monsieur Y a vendu une parcelle de terrain d'une superficie de 1 179 m² pour le prix de 204 600 €.

Monsieur Y estime que le Notaire a manqué à son devoir de conseil et d'information en ne lui permettant pas de bénéficier d'une exonération de la taxation sur la plus-value.

Par acte d'huissier du 9 juillet 2014, Monsieur Y a fait assigner le Notaire en responsabilité.

Le bien vendu le 18 juin 2012 par Monsieur Y faisait partie d'un plus grand terrain lui appartenant qui a fait l'objet d'une ordonnance d'expropriation pour cause d'utilité publique.

Le vendeur de ce bien était donc susceptible de bénéficier de l'exonération d'impôt sur la plus value dès lors qu'il procédait au remploi du prix de cession à l'acquisition, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans le délai de 12 mois à compter de la perception de l'indemnité (article 150 U du CGI).

La décision :

Même si l'ordonnance d'expropriation n'est intervenue que le 24 septembre 2012, soit 3 mois après la vente, le notaire ne pouvait méconnaître les caractéristiques du bien vendu puisque la procédure d'expropriation avait été initiée depuis le 14 juin 2005, date de l'arrêté préfectoral déclarant d'utilité publique les acquisitions nécessaires au projet d'aménagement de la ZAC et que l'enquête parcellaire publique ouverte par arrêté préfectoral du 17 février 2012, avait été clôturée le 12 avril 2012, deux mois avant la vente.

D'ailleurs, les circonstances elles-mêmes, de la vente réalisée après exercice du droit de préemption de la société d'économie mixte d'équipement chargée de la réalisation du projet d'aménagement de cette ZAC, devaient rappeler au notaire qu'il s'agissait d'un bien inclus dans le périmètre de la zone expropriée.

Le notaire est tenu envers son client à un devoir de conseil qui consiste à l'éclairer non seulement sur le contenu et les effets des engagements qu'il a souscrits mais également à le renseigner sur la meilleure façon d'exercer ses droits et sur les conséquences de cet exercice.

En l'espèce, il appartenait au Notaire de renseigner le vendeur des conséquences fiscales de la vente du bien litigieux et de l'informer de la possibilité d'être exonéré de l'impôt sur la plus-value en cas de remploi de l'indemnité de cession dans d'autres projets immobiliers.

En s'abstenant d'accomplir ce devoir d'information à l'égard de Monsieur Y, le Notaire a commis une faute qui engage sa responsabilité et il ne saurait s'en exonérer en invoquant la présence d'un autre conseiller, fût-il lui-même notaire, au côté du client.

L'absence d'informations sur la possibilité d'exonération fiscale a privé Monsieur Y d'une chance d'en bénéficier, étant précisé que les conditions à remplir pour en profiter devaient être réalisées, non dans une période indéfinie, mais dans les 12 mois suivant la perception de l'indemnité de cession.

RÉCLAMATION EN VUE D'UNE EXONÉRATION

CA Aix en Provence n° 17/12926 20/09/2018



Titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte "mobilité inclusion" portant la mention "invalidité" mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417, appréciés au titre de cette année.



FAC Associés

141

Les faits :

Les époux X voulaient faire construire une villa de standing pour assurer leur retraite. Pour ce faire, ils ont contracté divers prêts pour la somme de 422 476 € qu'ils n'ont pas pu rembourser.

Ils ont dû vendre une partie de leurs biens. Le notaire Maître Z a reçu l'acte de vente du bien pour la somme de 300 000 € et reçu l'acte de prêt le 2 novembre 2011.

Ensuite de la réception des fonds, Maître Z :

- a procédé à la ventilation des fonds reçus,
- a procédé à la déclaration de la plus-value auprès des services des impôts, les époux X ont versé à ce titre la somme de 7 871 €.

En 2014, les époux X ont appris qu'en réalité, ils devaient être exonérés du paiement de la plus-value en raison de leur qualité de retraités de condition modeste, non assujettis à l'impôt sur les fortunes (ISF).

Me Z a reconnu l'exactitude de l'information et a pris attache avec le service des impôts pour obtenir la restitution des sommes versées à tort. Le centre des impôts n'a pas fait droit à la demande de restitution, la déclarant irrecevable comme étant tardive.

Les époux X ont assigné Maître Z devant le tribunal d'instance pour faute du notaire.

La décision :

En application de l'article 150 U III du CGI, dans sa version en vigueur en 2011, l'une de conditions dans le présent litige, pour être exonéré de la plus-value, est de ne pas être soumis à l'ISF.

Si les époux X n'apparaissent pas sur les listes des redevables à l'ISF, ils ne prouvent pas qu'ils n'étaient pas passibles de cet impôt.

Dès lors si Maître Z a envoyé, certes tardivement le courrier au service des impôts sollicitant le remboursement du paiement de la plus-value, c'est à l'évidence qu'il estimait que les époux X n'étaient pas soumis à l'ISF ; que c'était au notaire de s'assurer de cet état de fait.

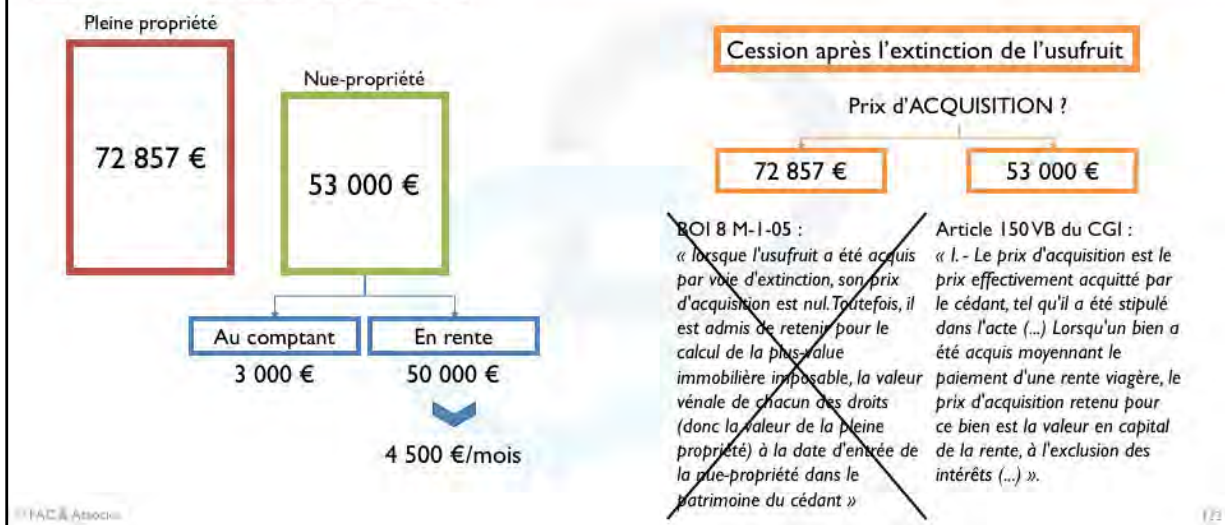
Maître Z, professionnel, a nécessairement commis une faute en ne soumettant pas préalablement le dossier de ses clients au service des impôts pour que ce dernier statue sur ce problème.

Qu'en ne présentant pas le dossier en temps utile, le notaire a nécessairement fait perdre une chance aux époux X d'être exonérés.

En agissant ainsi, le notaire a manqué à son obligation de conseil et engage en conséquence sa responsabilité civile dans ce litige, sa faute ayant un lien causal direct avec le préjudice subi.

MODALITÉS DE CALCUL D'UNE PLUS-VALUE D'UN BIEN ACQUIS EN NUE-PROPRIÉTÉ MOYENNANT RENTE VIAGÈRE

CAA Bordeaux n°16BX02162.06/11/2018



Les faits :

Le 18 janvier 2005, Monsieur et Madame A ont acquis de Madame C la nue-propiété d'une maison d'habitation et la pleine propriété du terrain de cette maison, pour un prix de 53 000 €.

3 000 € de cette somme ont été payés au comptant le jour de la vente tandis que les 50 000 € restants ont été convertis en une rente viagère annuelle de 4 500 € assortie d'une obligation de soins de la vendeuse.

Après le décès de Madame C survenu le 13 février 2010, Monsieur et Madame A ont revendu la maison d'habitation le 30 août 2010 au prix de 180 000 € puis souscrit une déclaration de plus-value immobilière sur laquelle ils ont porté la somme de 72 857 € comme prix d'acquisition de leur propriété en 2005.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a estimé que le prix d'acquisition devait être fixé à 53 000 € et il en est résulté pour Monsieur et Madame A, au titre de l'année 2010, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu assorties des contributions sociales et pénalités correspondantes notifiées par une proposition de rectification du 19 novembre 2013.

La décision :

Aux termes de l'article 150 U du CGI :

« I. - (...) les plus-values réalisées par les personnes physiques (...) lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH (...) ».

Aux termes de l'article 150 V du même code :

« La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. ».

Aux termes de l'article 150 VB de ce code :

« I. - Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (...) Lorsqu'un bien a été acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts (...) ».

La CAA reconnaît que l'instruction du 4 août 2005 (BOI 8 M-I-05) prévoit :

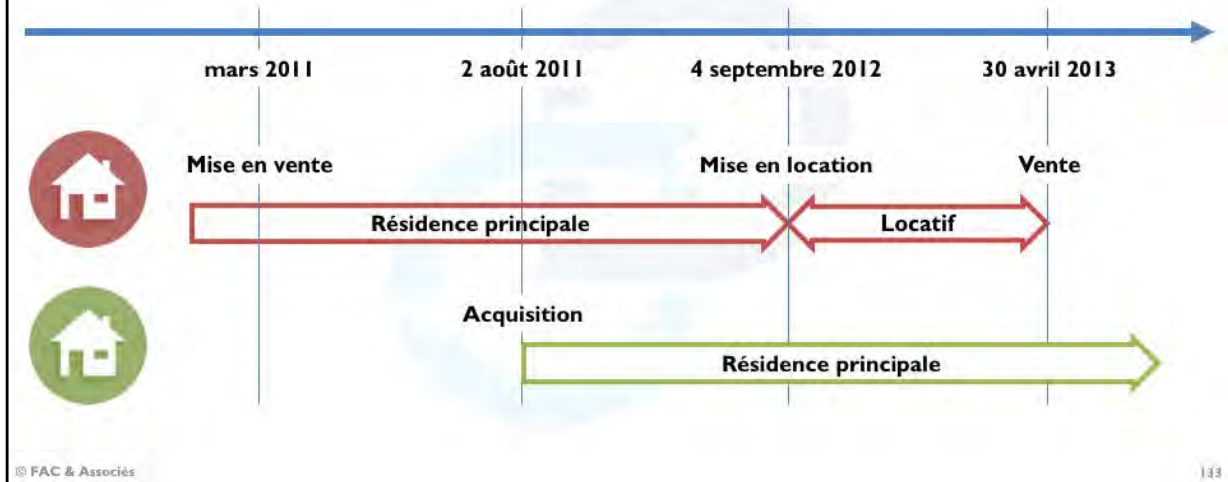
« 3. Cession après réunion de propriété (...) - la nue-propiété a été acquise (...) à titre onéreux et l'usufruit par extinction : d'une manière générale, lorsque l'usufruit a été acquis par voie d'extinction, son prix d'acquisition est nul. Toutefois, il est admis de retenir pour le calcul de la plus-value immobilière imposable, la valeur vénale de chacun des droits (donc la valeur de la pleine propriété) à la date d'entrée de la nue-propiété dans le patrimoine du cédant ».

La CAA rappelle, toutefois, dans le cas où l'immeuble cédé a été acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition retenu pour ce bien est constitué par le capital représentatif de la rente au jour de l'acquisition.

L'administration fiscale a entendu faire application de cette règle en substituant la somme de 53 000 euros à celle mentionnée par les requérants dans leur déclaration de plus-value immobilière. Dès lors, c'est à bon droit qu'en application des articles 150 V et 150 VB précités du code général des impôts, l'administration a assujéti les requérants aux suppléments d'imposition en litige.

CESSION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE : DÉLAI ENTRE LA MISE EN VENTE ET L'USAGE DU BIEN JUSQU'À LA VENTE

CAA Nantes n° 17NT01395 15/11/2018



Les faits :

Par acte notarié du 30 avril 2013, Madame B a cédé le logement qu'elle détenait depuis le 21 décembre 1996, en raison d'une mutation professionnelle à Nantes.

Constatant une plus-value imposable de 17 438 €, le notaire qui a établi l'acte a déposé la déclaration n° 2048 IMM pour la liquidation de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférent à la plus-value ainsi réalisée et a versé auprès du service de publicité foncière une somme de 6 016 €, répartie en impôt sur le revenu à hauteur de 3 313 € et en prélèvements sociaux à concurrence de 2 703 €.

Par une réclamation du 11 août 2014, Madame B a demandé à l'administration le bénéfice de l'exonération de la plus-value ainsi réalisée, en application du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI qui prévoit l'exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale, compte tenu de l'acquisition par acte notarié du 2 août 2011 de sa nouvelle résidence principale à Nantes.

La décision :

Aux termes de l'article 150 U du CGI :

« I. - Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques (...), lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis (...), sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH. (...) / II. - Les dispositions du I ne s'appliquent pas aux immeubles, aux parties d'immeubles (...) : / 1° Qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession ; / 1° bis Au titre de la première cession d'un logement (...), autre que la résidence principale, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale (...) au cours des quatre années précédant la cession. / L'exonération est applicable à la fraction du prix de cession défini à l'article 150 VA que le cédant remploie, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte, dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure, à son habitation principale. En cas de manquement à l'une de ces conditions, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement (...) ».

La CAA de Nantes considère que Madame A ne peut bénéficier des dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI en raison de la possession de sa nouvelle résidence principale, dès le 2 août 2011, avant la cession de son ancienne résidence principale devenue secondaire le 30 avril 2013.

La CAA refuse également le bénéfice de l'exonération au titre de résidence principale car si le bien a été mis en vente en mars 2011, le délai raisonnable n'a pas été respecté. De plus, Madame A a mis en location le bien à compter du 4 septembre 2012. Dès lors, c'est à bon droit que l'administration a estimé que la cession du logement est intervenue, sans justifications, au-delà d'un délai d'une année et a refusé à Mme A...le bénéfice de l'exonération de la plus-value de la vente.

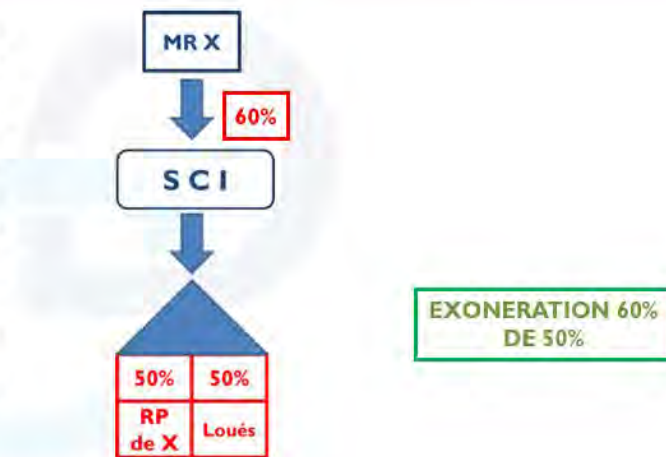
EXONÉRATION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE : OCCUPATION DE L'IMMEUBLE DE LA SCI PAR SON ASSOCIÉ

CE n° 405887 28/12/2017

L'associé d'une société immobilière non transparente qui occupe, à titre de résidence principale, un immeuble ou une partie d'immeuble appartenant à cette société et que celle-ci met, en droit ou en fait, **gratuitement** à sa disposition, bénéficie, en cas de cession à titre onéreux de cet immeuble ou de cette partie d'immeuble, de l'exonération prévue en matière d'habitation principale, de la même manière que s'il en avait été lui-même propriétaire.

Dans cette hypothèse, l'exonération ne porte que sur :

- la fraction de l'immeuble occupé par l'associé à titre de résidence principale ;
- la quote-part revenant à cet associé.



Une société civile immobilière dont M. A...est l'unique associé et le gérant, a cédé le 4 juillet 2008 un immeuble qui était, à cette date, la résidence principale de ce dernier.

A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a estimé que M. A...avait versé des loyers à la SCI propriétaire et qu'il n'avait donc pas occupé l'immeuble à titre gratuit.

Elle a, en conséquence, remis en cause l'exonération de plus-value dont M. A...s'était prévalu sur le fondement du 1° du II de l'article 150 U du code général des impôts.

Devant la cour, M. A...soutenait que, s'il avait versé des sommes sur le compte bancaire de la SCI, celles-ci ne constituaient pas des loyers mais des apports en compte courant d'associé destinés à couvrir les mensualités du prêt contracté par la SCI lors de l'acquisition de l'immeuble.

En jugeant, sans remettre en cause la qualification d'apport en compte courant d'associé donnée par M. A...à ces sommes, que de tels apports devaient être regardés comme révélant une mise à disposition à titre onéreux du bien en cause la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit.

PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE : UNE OCCUPATION DE SIX MOIS EST SUFFISANTE POUR BÉNÉFICIER DE L'EXONÉRATION RÉSIDENCE PRINCIPALE

CAA Douai n° 16DA01692 06/02/2018



Une SCI, dont les requérants sont associés à parts égales, a fait l'acquisition, le 31 décembre 2002, d'une maison à usage d'habitation. Le bien a été revendu le 9 juillet 2008.

L'administration fiscale a remis en cause le régime d'exonération des plus-values prévue par les dispositions du II de l'article 150 U du code général des impôts au motif que cet immeuble ne constituait pas la résidence principale des contribuables à la date de la vente.

Il résulte de l'instruction que le contribuable avait pris en location à compter du 13 octobre 2004 un appartement à usage d'habitation par le biais d'un bail dont l'échéance était fixée en décembre 2007.

Le contribuable a mentionné comme résidence principale dans ses déclarations de revenus souscrites au cours des années 2004 à 2007 l'adresse de cet appartement.

Le contribuable a indiqué dans sa déclaration de revenus de l'année 2007, souscrite en mai 2008, qu'elle occupait à compter du 1er janvier 2008 l'immeuble propriété de la SCI en tant que résidence principale. Il a d'ailleurs acquitté la taxe d'habitation pour cet immeuble au titre de l'année 2008.

Il est jugé que l'administration fiscale n'apporte aucun élément de preuve de nature à remettre en cause ce faisceau d'indices. Le contribuable doit être regardé comme ayant fixé sa résidence principale dans l'immeuble appartenant à la SCI à compter du 1er janvier 2008.

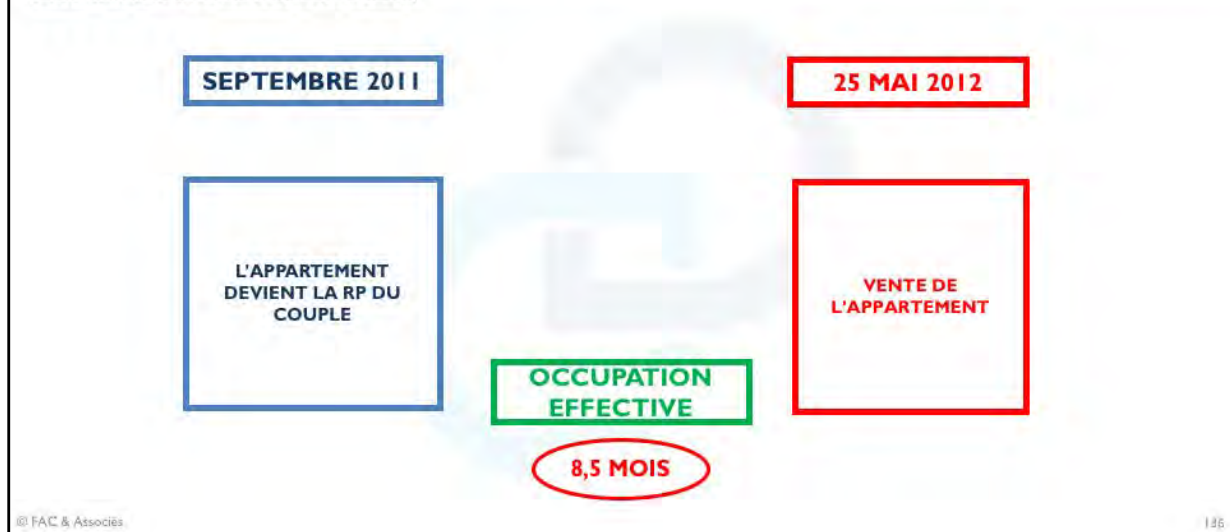
La circonstance invoquée par l'administration fiscale de ce que l'immeuble avait été mis en vente dès le mois de mai 2007 ne saurait remettre en cause l'occupation de l'immeuble au titre de résidence principale depuis le 1er janvier 2008.

En dépit de la courte période pendant laquelle le contribuable a occupé la maison, la requérante produit suffisamment d'éléments justifiant la réalité de l'occupation effective de cette maison comme sa résidence principale à la date de la cession litigieuse.

Le contribuable pouvait donc bénéficier de l'exonération.

EXONÉRATION DES PLUS-VALUES DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE : UNE BRÈVE OCCUPATION SUFFIT (8,5 MOIS)

CAA Paris n°17PA00527 21/02/2018



M. et Mme A...ont cédé le 25 mai 2012 un appartement à usage d'habitation. Ils ont déclaré que cette opération portait sur leur résidence principale et ont fait application de l'exonération de plus value immobilière.

Il résulte de l'instruction que M. et Mme A..., qui demeuraient alors dans un appartement situé à Paris 7ème, étaient également propriétaires d'un appartement de 76 m² situé à Paris 9ème, loué depuis le 1er juillet 2008, ont été informés par le locataire que ce dernier quitterait les lieux à compter du 1er septembre 2011. Les requérants ont alors vendu, le 26 septembre 2011, leur appartement à Paris 7ème et ont emménagé en septembre 2011 dans celui de Paris 9ème. Ce dernier a été cédé le 25 mai 2012.

L'administration a relevé, dans la proposition de rectification, que " ce lieu de résidence principale, dont le caractère effectif n'est pas justifié, n'a pu en tout état de cause concerner qu'une période brève inférieure à 8 mois. (...) L'exonération est refusée lorsque l'occupation au moment de la vente répond à des motifs de pure convenance et notamment lorsque le propriétaire revient occuper le logement juste avant la vente pour les besoins de cette dernière " ;

Mais il est jugé que les contribuables ont produit, tant devant l'administration que devant le juge, une attestation de réalisation d'état des lieux signée par M. A...et l'ancien locataire de l'appartement situé au 51 boulevard Rochechouart à Paris 9ème, un avis de taxe d'habitation mentionnant cette adresse et faisant état d'une imposition en tant que résidence principale, une lettre de la ville de Paris adressant à M. A...une carte de stationnement au titre de sa résidence dans le 9ème arrondissement et des courriers de leur banque et de leur compagnie d'assurance faisant état de la prise en compte de leur nouvelle adresse au 51 boulevard Rochechouart à Paris 9ème. Les factures d'électricité déjà produites devant le tribunal, M. et Mme A... produisent en appel une facture en date du 12 avril 2012 correspondant à un relevé de compteur et faisant état d'une consommation d'électricité de 1000 kwh.

Il résulte de l'instruction que M. et Mme A... avaient leur résidence effective à l'adresse en cause.

La seule circonstance que l'occupation de la résidence principale, d'une durée de huit mois et demi, ait été brève, n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération.

DÉPENDANCES IMMÉDIATES ET NÉCESSAIRES DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE

CA Bordeaux n°16BX00014 08/02/2018



Le contribuable a cédé le 15 juillet 2009 un ensemble immobilier pour le prix de 440 000 euros. Il a placé la plus-value réalisée à cette occasion sous le régime de l'exonération des plus-values applicables aux résidences principales.

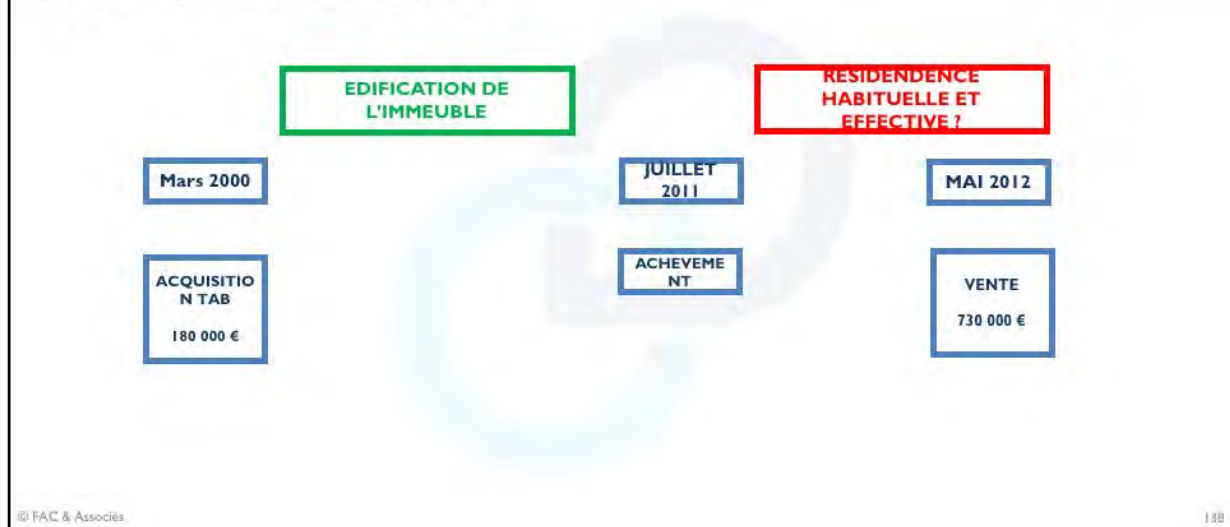
Il résulte de l'instruction que l'ensemble immobilier cédé se compose d'une parcelle cadastrée B 382, supportant une maison ainsi qu'une ancienne grange dans laquelle ont été aménagés deux appartements, et d'une parcelle attenante non construite, cadastrée B 381. L'administration n'a admis l'exonération de la plus-value de cession qu'en ce qu'elle porte sur la maison principale.

Il résulte de l'instruction que la parcelle B 382 sur laquelle se trouve la maison qui constituait la résidence principale du contribuable est séparée physiquement de la parcelle adjacente B 381 par un muret ponctué de portiques. Cette parcelle, d'une superficie de 1 624 m², dispose d'un accès distinct et indépendant. Elle ne peut dès lors, quand bien même elle n'a pas été vendue en tant que terrain à bâtir, être regardée comme une dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale du requérant au moment de la cession. Aussi, en dépit de la qualification de " parc d'agrément " que lui attribue le contribuable., ce terrain ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de sa vente. C'est donc à bon droit que l'administration a remis en cause cette exonération et que les premiers juges ont confirmé sa position.

Il est jugé que le contribuable ne pouvait ignorer que l'ancienne grange, qui dispose d'un accès propre et dans laquelle étaient aménagés des appartements autonomes, dont l'un était loué à la date de la vente, ne constituait pas une dépendance immédiate et nécessaire de la maison et qu'en conséquence la plus-value réalisée lors de la vente de cette grange ne pouvait être exonérée au même titre que la plus-value afférente à la vente de la maison constituant sa résidence principale. Par conséquent, et sans que le requérant puisse utilement invoquer les carences de son notaire, c'est à bon droit que la majoration de 40 % prévue par les dispositions précitées de l'article 1729 du code général des impôts a été appliquée à la fraction de la plus-value de cession correspondant à cet immeuble.

EXONÉRATION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE ET OCCUPATION EFFECTIVE

CAA Marseille N° 17MA00121 06/12/2018



Le 1er mars 2010, les contribuables ont acheté pour 180 000 euros un terrain à bâtir sur lequel ils ont édifié une maison d'habitation comprenant six pièces et une piscine. L'immeuble a été revendu en mai 2012, pour 730 000 euros.

Il est relevé que :

- l'entrée dans les lieux n'a pu être réalisée avant juillet 2011, date de la déclaration d'achèvement des travaux ;
- aucune taxe d'habitation n'a été acquittée pour ce bien ;
- les contribuables ne sont pas en mesure de produire de factures d'électricité, la facture d'eau est insuffisamment précise et ne saurait, à elle seule et eu égard aux travaux effectués par MD..., et à l'existence d'une piscine, justifier de l'habitation réelle dans les lieux ;
- ils n'ont pas communiqué aux établissements bancaires l'adresse de cet immeuble.

Les documents produits sont par suite, insuffisants pour établir une résidence habituelle et effective.

La plus-value ne pouvait être exonérée.

Aux termes de l'article 150 U du code général des impôts : " I. - (...) les plus-values réalisées par les personnes physiques (...), sont passibles de l'impôt sur le revenu (...) II. - Les dispositions du I ne s'appliquent pas aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens : 1° Qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession ; (...) ". Doit être regardé comme résidence principale, au sens de ces dispositions, l'immeuble qui constitue la résidence habituelle et effective du propriétaire au jour de la cession.

Une jurisprudence des plus classiques. L'administration est très vigilante sur ces questions.

RÉSIDENTIE PRINCIPALE: DELAI NORMAL ENTRE LA LIBERATION ET LA VENTE

CA Douai n°16DA01239 10/04/2018



M. et Mme B...ont, le 16 septembre 2013, cédé une maison d'habitation, dont ils sont propriétaires, et qu'ils avaient occupée comme résidence principale jusqu'au 1er juin 2011, pour un montant de 171 000 euros.

Il est jugé qu'un immeuble ne perd pas sa qualité de résidence principale du cédant au jour de la cession du seul fait que celui-ci a libéré les lieux avant ce jour, à condition que le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé puisse être regardé comme normal. Il en va ainsi lorsque le cédant a accompli les diligences nécessaires, compte tenu des motifs de la cession, des caractéristiques de l'immeuble et du contexte économique et réglementaire local, pour mener à bien cette vente dans les meilleurs délais à compter de la date prévisible du transfert de sa résidence habituelle dans un autre lieu.

Le service a estimé que la cession de la résidence principale des époux B...était intervenue plus de deux ans et sept mois après la mise en vente de ce bien le 9 février 2011, soit un délai anormal, et à un prix de vente initial surévalué.

Il résulte de l'instruction que M. et Mme B...avaient mis en vente leur maison le 9 février, et donné mandat à plusieurs agences immobilières les 5, 9 et 19 février 2011 pour procéder à cette vente ; que le prix de vente, pour une surface habitable de 120 m², avait été fixé à 250 000 euros, soit le montant le plus bas de l'évaluation de sa valeur vénale estimée, le 22 mars 2011, à une valeur comprise entre 250 000 euros et 255 000 euros par le Crédit du Nord dans le cadre de la garantie du prêt relais accordé aux requérants, une seule agence ayant mis en vente ce bien à 259 000 euros frais d'agence inclus.

La justesse de l'évaluation ainsi faite de ce bien est, en outre, corroborée par une autre estimation, effectuée le 8 février 2011 par une étude notariale. Le prix de 250 000 euros était conforme à l'état du marché immobilier sur le secteur concerné.

Les requérants ont baissé le prix de vente de leur bien à 235 000 euros le 30 juin 2011, à 227 000 euros le 5 novembre 2011, à 195 000 euros le 17 décembre 2012, puis à 180 000 euros le 27 février 2013 en raison de la forte baisse du marché immobilier en 2012.

Les jugent considèrent que M. et Mme B...avaient accompli les diligences nécessaires à la vente de leur bien et qu'ainsi, le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé entre le 1er juin 2011, date à laquelle M. et Mme B...ont quitté les lieux et la signature du compromis de vente le 13 avril 2013, soit un délai de deux ans et deux mois, peut être regardé comme normal.

L'INTENTION DE FAIRE D'UN BIEN SON HABITATION PRINCIPALE NE PEUT ÊTRE PRISE EN COMPTE POUR BÉNÉFICIER DE L'EXONÉRATION DE PLUS-VALUE

CAA Nantes n° 17NT01109 28/06/2018



Mme A...a acquis, par acte notarié du 26 mai 2010, un appartement pour un prix de 180 000 euros, qu'elle a revendu, par acte du 30 novembre 2010, pour un prix de 350 000 euros. L'acte de vente indiquant que cet appartement constituait la résidence principale de Mme A...au jour de la cession.

L'administration a toutefois estimé, à la suite d'un contrôle sur pièces, que cet appartement ne constituait pas sa résidence principale.

Mme A...soutenait que l'appartement cédé était destiné à sa résidence principale, qu'elle y a effectué des travaux à cet effet et y dormait pour la période du 26 mai au 30 novembre 2010. Elle indique que la vente du bien résulte de circonstances très particulières dont l'administration doit tenir compte pour admettre une exonération.

Il est relevé que Mme A...n'a déclaré aucun changement d'adresse au service des impôts suite à l'acquisition de l'appartement, que sa déclaration de revenus déposée en 2010 mentionne son ancienne adresse et que ce n'est qu'en 2011 qu'elle a déclaré vivre à une nouvelle adresse.

En outre, Mme A...n'a également effectué aucune démarche de changement d'adresse auprès de son agence bancaire et du bureau de la Poste et que ses relevés bancaires de l'année 2010 font état de son ancienne adresse. Par ailleurs, il n'est pas contesté que Mme A...n'était titulaire d'aucun contrat d'abonnement pour une ligne fixe ou un contrat internet pour le logement cédé.

Enfin, aucune disposition législative ou réglementaire ne permet de prendre en compte une intention de faire d'un bien immobilier son habitation principale pour bénéficier d'une exonération de plus-value lors de la cession de ce bien.

Dans ces conditions, et alors que Mme A...ne produit aucun élément permettant d'établir qu'elle résidait à titre principal dans l'immeuble cédé.

L'administration a à bon droit considéré que la plus-value réalisée lors de la cession du bien ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions du 1° du II de l'article 150 U du code général des impôts.

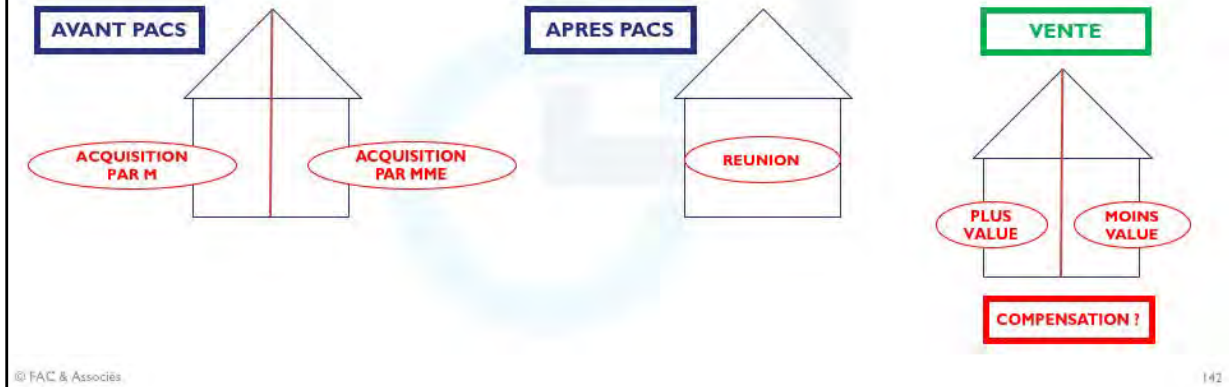
PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

ACTUALITÉ DOCTRINALE



PAS DE COMPENSATION ENTRE PLUS-VALUE ET MOINS-VALUE IMMOBILIERE EN CAS DE CESSION EN BLOC DE DEUX IMMEUBLES ACQUIS AVANT LE PACS

RM MAUREY n°02821 JOSénat 06/12/2018



Résumé :

Lorsque la cession porte sur un bien immobilier résultant de la fusion de deux unités d'habitation, acquises en propre par chacun des partenaires d'un PACS antérieurement à la conclusion de leur PACS, les dispositions de l'article 150 VD du CGI ne trouvent pas à s'appliquer. En effet, dans cette situation, dès lors que chaque fraction du bien n'a pas été acquise par les deux acquéreurs ensemble, la condition tenant à l'acquisition par fractions successives, au sens du II de l'article 150 VD du CGI, n'est pas remplie au niveau de chacun des cédants.

Commentaires :

La loi pose le principe de la non prise en compte des moins-values pour l'imposition des plus-values immobilières à l'impôt sur le revenu. Par exception, le II de l'article 150 VD du CGI dispose qu'en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives constatée par le même acte soumis à publication ou à enregistrement et entre les mêmes parties, la ou les moins-values brutes, réduites d'un abattement, s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées le cas échéant de l'abattement pour durée de détention.

Le texte vise notamment, la vente en bloc portant soit sur un immeuble acquis par parts indivises successives, soit sur un immeuble provenant de la fusion de deux unités d'habitation acquises à des dates différentes, soit sur un immeuble dont le propriétaire a acquis successivement les droits démembrés ou des parts indivises de ces droits. Chaque fraction du bien n'ayant pas été acquise par les deux acquéreurs ensemble, la condition tenant à l'acquisition par fractions successives, n'est pas remplie en l'espèce au niveau de chacun des cédants. Question traitée par le BOFiP : [BOI-RFPI-PVI-20-20-20180824](https://bofip.bfip.fr/BOI-RFPI-PVI-20-20-20180824).

RÉSIDENCE SECONDAIRE ET RÉSIDENCE PRINCIPALE BIS**RM MASSON n°06220 JOSénat 20/09/2018****UNE SEULE RESIDENCE PRINCIPALE PAR FOYER
FISCAL**

Dans le langage courant, une résidence secondaire est essentiellement un lieu utilisé pour les vacances. Par contre, pour les services fiscaux, une résidence secondaire est toute résidence qui n'est pas principale.

La taxe d'habitation (TH) est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux meublés affectés à l'habitation, que le logement soit occupé à titre d'habitation principale ou secondaire.

Selon la doctrine administrative, l'habitation principale s'entend du logement dans lequel le contribuable réside habituellement et effectivement avec sa famille et où se situe le centre de ses intérêts professionnels et matériels ou, lorsque l'un des conjoints exerce une profession qui l'oblige à de fréquents déplacements, le logement dans lequel sa famille, et notamment son conjoint, réside en permanence.

A contrario, il n'existe qu'une définition par défaut de la résidence secondaire qui correspond ainsi aux logements non affectés à l'habitation principale.

En matière de TH, seule la résidence principale donne droit aux avantages fiscaux existants afin de tenir compte de la charge contrainte que cette résidence constitue pour tous les foyers.

Il ne peut exister qu'une seule résidence principale par foyer, la pluralité d'habitation principale est par conséquent exclue.

Ainsi, lorsque le conjoint ou un autre membre du foyer fiscal occupe un autre logement, celui-ci est imposé à la TH dès lors qu'il rentre dans les dispositions de l'article 1408 du CGI et ne peut bénéficier des avantages fiscaux liés à l'habitation principale pour ce logement.

PLUS-VALUES SUR TITRES

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



AMÉNAGEMENT DE LA TAXATION FORFAITAIRE SUR LES PLUS-VALUES SUR TITRES

LF2019 art. 44

12,8%

Extension aux plus-values ne résultant pas de cessions :

- Complément de prix
- Distribution d'actifs ou de plus-values
- Donation de titres dans le cadre de la réduction « IFI dons »

**À compter du
1^{er} janvier 2018**



Période retrait	0 – 2 ans	2 ans – 5 ans	5 ans et plus
Fiscalité jusqu'au 31/12/18	22,5%	19%	Exo
Fiscalité à compter du 01/01/19	12,8%	12,8%	Exo

La LF pour 2019 est venue préciser le champ d'application de la Flat tax.

Ces aménagements sont applicables de manière rétroactive aux opérations réalisées depuis le premier janvier 2018.

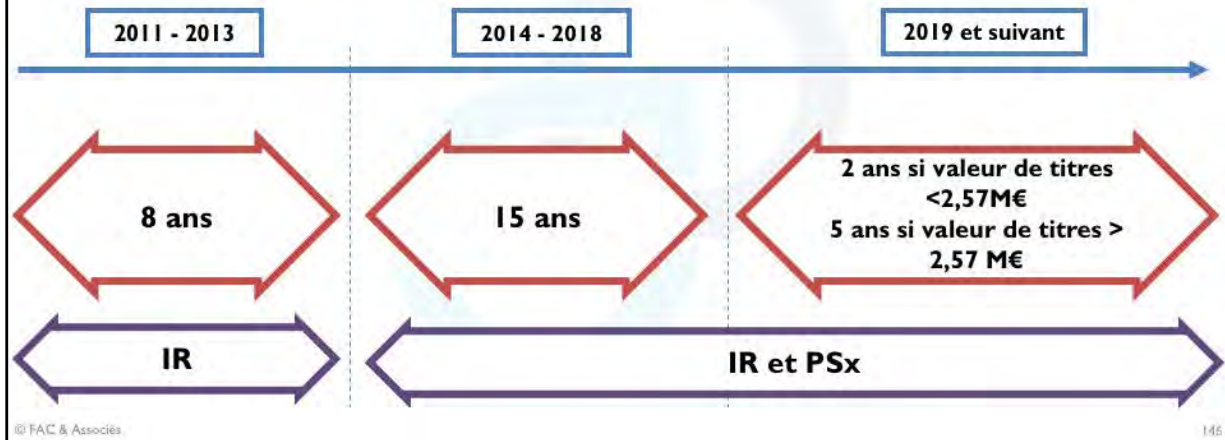
Les gains qui résultent d'une donation de titres ouvrant droit à une réduction d'impôt IFI dons, sont imposables selon le régime des plus-values de titres (CGI, article 150 duodecimes). Dans ce cadre, le mécanisme du PFU est applicable.

Il est précisé également que les compléments de prix entrent dans le champ d'application de la flat tax.

Enfin la loi précise que les retraits anticipés sur un PEA sont taxables selon les conditions de droit commun.

RÉDUCTION DU DÉLAI DE DÉGRÈVEMENT DE L'EXIT TAX CONCERNANT LES PLUS-VALUES LATENTES

LF2019 art. 112



Le législateur a modifié le mécanisme de l'exit tax en le rendant moins contraignant à compter du premier janvier 2019. L'objectif du législateur étant de viser les transferts abusifs de domicile fiscal.

Le mécanisme s'adresse aux personnes physiques qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France. Dans cette situation, il est prévu une taxation des plus-values latentes. Mais le contribuable peut bénéficier sous condition, d'un sursis de paiement et obtenir un dégrèvement.

A compter de 2019, le délai de dégrèvement est réduit à 2 ou 5 ans en fonction de la valeur globale des titres.

Un mécanisme de sursis de paiement est accordé automatiquement en cas de transfert du domicile dans un état membre de l'UE ou un état ayant signé une convention d'assistance administrative. En cas de transfert du domicile vers un autre pays, la demande de sursis doit être réalisée de manière expresse.

Une déclaration 2074 doit être déposée l'année suivant celle du transfert. L'obligation de déposer une déclaration annuelle est pour la majeure partie des situations supprimée.

APPORT CESSION ARTICLE 150 0 B TER DU CGI

LF2019 art. 115

Apport avant le 1 ^{er} janvier 2000	Apport entre le 1 ^{er} janvier 2000 et le 13 novembre 2012	Apport à compter du 14 novembre 2012	
REPORT sur option	SURSIS automatique	REPORT automatique si la holding bénéficiaire de l'apport est contrôlée	SURSIS automatique si la holding bénéficiaire de l'apport n'est pas contrôlée
	Si vente après apport : obligation de emploi dans un délai raisonnable d'une part significative du prix de cession dans une activité commerciale, artisanale...	Si vente après apport : obligation de emploi dans un délai de 24 mois d'un pourcentage du prix de cession dans une activité commerciale, artisanale...	Si vente après apport : obligation de emploi dans un délai raisonnable d'une part significative du prix de cession dans une activité commerciale, artisanale...
		50%	60%

L'article 150-0 B ter du CGI prévoit un report d'imposition de plein droit des plus-values d'apport de titres réalisées par les personnes physiques directement ou par personne interposée lorsque l'apport est fait à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur. Il est mis fin au report d'imposition en cas de cession des titres reçus en rémunération de l'apport, mais également en cas de cession rapide des titres apportés par la société holding sans que cette dernière ne procède à un réinvestissement économique d'une part substantielle du produit de la cession.

Le pourcentage devant être employé était de 50%.

La LF pour 2019, le porte à 60% à compter de 2019 pour les cessions réalisées à compter de 2019.

MODIFICATION DES RÈGLES DE REMPLOI POUR MAINTIEN DU REPORT D'IMPOSITION AU TITRE DE L'ARTICLE 150-0 B TER

LF2019 art. 115

Vente de titres de participation par une Holding entre 2019 et 2022			
Vente de titres apportés avant 1 ^{er} janvier 2019		Vente de titres apportés à compter du 1 ^{er} janvier 2019	
Vente de titres moins de 3 ans après l'apport	Vente de titres plus de 3 ans après l'apport	Vente de titres moins de 3 ans après l'apport	Vente de titres plus de 3 ans après l'apport
Fin du report sauf à remployer 50% du prix de cession dans un délai de 24 mois	Maintien du report	Fin du report sauf à remployer 60% du prix de cession dans un délai de 24 mois y compris dans des FCPR, FPCI, SLP et SCR	Maintien du report



La LF pour 2019 élargit le champ d'application du réinvestissement à certains fonds de capital investissement.

Le réinvestissement du produit de la cession peut désormais prendre la forme d'une souscription de parts ou d'actions dans des fonds communs de placement à risques (FCPR), des fonds professionnels de capital investissement (FPCI), des sociétés de libre partenariat (SLP) et des sociétés de capital-risque (SCR). Sont également éligibles au réinvestissement les organismes similaires à ces entités établis dans un autre État membre de l'EEE.

Les fonds et sociétés concernés sont définis aux articles L 214-28, L 214-160 et L 214-162-1 du Code monétaire et financier, ainsi qu'à l'article I-1 de la loi 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier.

Le réinvestissement peut en outre toujours porter:

- Sur des fonds de commerce, des clientèles;
- L'acquisition de titres de sociétés opérationnelles;
- La souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une société opérationnelle.

L'actif des fonds doit être composé pour au moins 75% de titres de sociétés opérationnelles et à hauteur de 50% de sociétés non-cotées. Ces quotas ne doivent pas être respectés immédiatement, mais avant la fin d'un délai de 5 ans.

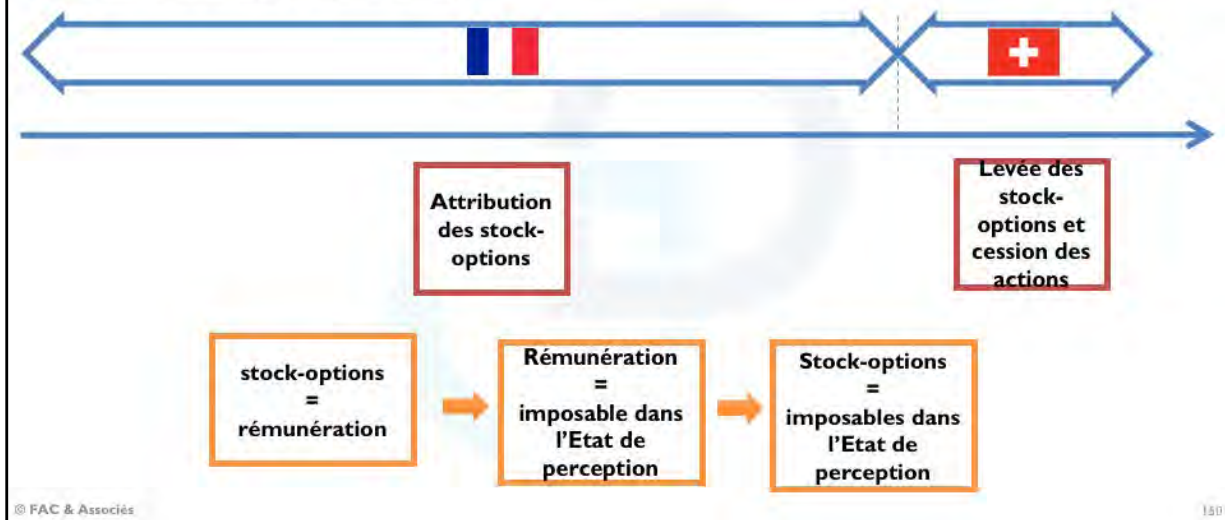
PLUS-VALUES SUR TITRES

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



LIEU IMPOSITION DES LEVÉES D'OPTION PAR UN PDG : SUISSE OU FRANCE ?

CAA Versailles n° 15VE02635 26/09/2017

**Les faits :**

Monsieur C s'est vu attribuer des options de souscriptions d'actions de la société A, dont il était le PDG, dans le cadre de plusieurs plans s'étalant de 2000 à 2003. Ces options ont été levées.

Au cours du mois de juin 2006, Monsieur C a quitté ses fonctions de président du conseil d'administration et de directeur général de la société A et est devenu résident fiscal suisse.

A la suite d'un examen de situation fiscale personnelle, l'administration a considéré que Monsieur C avait cédé au cours de l'année 2007 ses actions de la société A et que l'avantage correspondant à la différence entre la valeur des actions à la date de la levée d'options et le prix d'achat de ces actions constituait un complément de salaire imposable en France.

L'administration a donc assujéti Monsieur et Madame C à une cotisation d'impôt sur le revenu au titre de cet avantage ainsi qu'à des pénalités.

La décision :

Aux termes du I de l'article 80 bis du CGI, dans sa rédaction applicable :

« I. L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L 225-177 à L 225-186 du code de commerce, et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire un complément de salaire imposable dans les conditions prévues au II de l'article 163 bis C (...) »

L'article 163 bis C du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, prévoit une dérogation au principe d'imposition du gain de levée d'option à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires en soumettant cet avantage à un régime d'imposition spécifique, alors prévu à l'article 150-0 A et au 6 de l'article 200 A du code général des impôts, lorsque le bénéficiaire respecte un délai légal d'indisponibilité avant la cession et que les actions acquises revêtent la forme nominative.

Il résulte de la combinaison de ces dispositions que l'avantage égal à la différence entre la valeur réelle d'une action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire un complément de salaire imposable, alors même que ce gain serait imposé selon le régime dérogatoire d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières. Il en va également ainsi lorsque les options ont été attribuées en l'absence d'un contrat de travail.

D'autre part, aux termes de l'article 4 A du code général des impôts :

« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. / Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française »

Aux termes de l'article 164 B du même code :

« I. Sont considérés comme revenus de source française : (...) d. Les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou (...) »

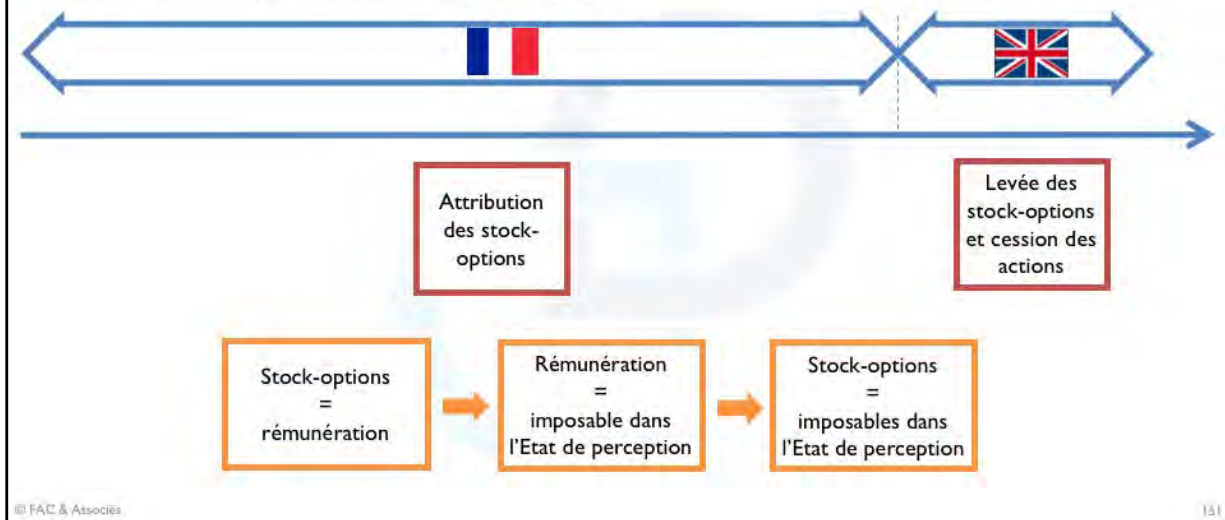
Il résulte de l'instruction que les actions cédées par Monsieur C ont été obtenues par la levée d'options qui lui avaient été attribuées au titre de ses fonctions de président-directeur général puis de président du conseil d'administration et directeur général de la société A. Ces options ne lui ont pas été attribuées à raison de sa qualité de membre du conseil d'administration de la société ; par suite, le gain tiré de la levée de ces options ne peut être pas plus être regardé une rémunération entrant dans le champ de l'article 18 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966.

En application de l'article 23 de la convention fiscale, le gain de levée d'options réalisé par Monsieur C, qui n'était traité dans aucun autre article de la convention, n'était, eu égard à la circonstance que Monsieur C était résident fiscal de Suisse à la date du fait générateur de l'imposition, imposable que dans cet Etat.

Le gain réalisé par Monsieur C, qui n'était pas salarié de la société A, à la levée de ses options sur les titres de cette société constitue un complément de rémunération attribué à raison des fonctions exercées au titre du mandat social qui est imposable en France.

GAIN DE LEVÉE D'OPTION LIEU D'IMPOSITION ET DOUBLE IMPOSITION

CAA Versailles n° 17VE02696 et 17VE01170 06/11/2018



Les faits :

En 2005, La société AL a attribué à Monsieur A, qui était l'un de ses salariés exerçant en France, des options de souscription d'actions. En 2011, alors que Monsieur A résidait au Royaume-Uni, il a levé les options et cédé les actions ainsi acquises, réalisant un gain de levée de 654 737 € qui n'a pas été déclaré en France. Par une proposition de rectification du 3 juillet 2014, l'administration a taxé ce gain, dans la catégorie des traitements et salaires.

La décision :

Aux termes de l'article 4 A du CGI :

« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. »

Aux termes du I de l'article 164 B du même code :

« Sont considérés comme revenus de source française : (...) d. Les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 et réalisées en France. »

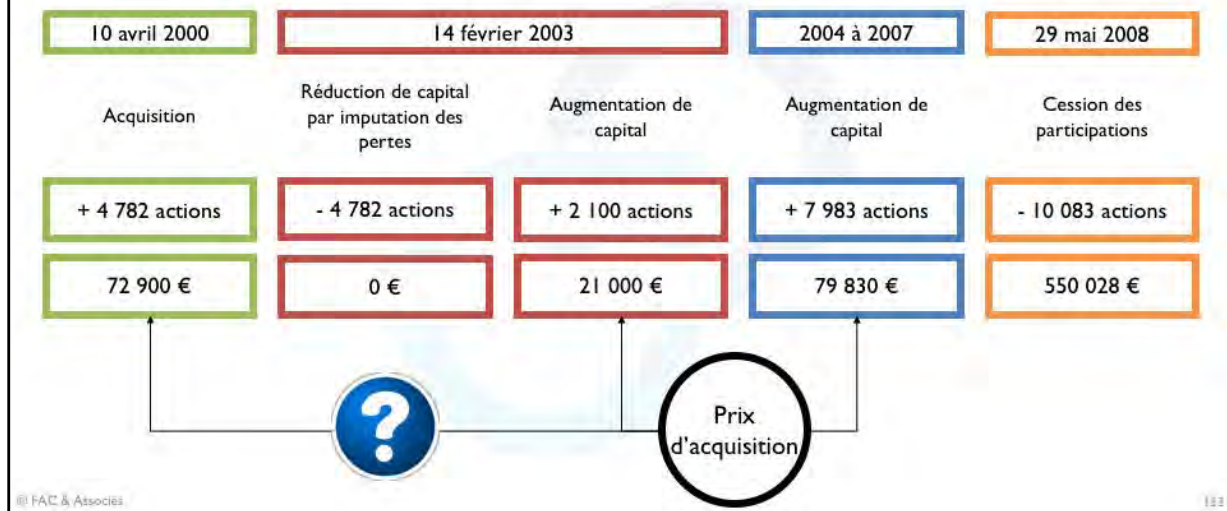
Aux termes de l'article 80 bis du même code :

« I. L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce, et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire un complément de salaire imposable dans les conditions prévues au II de l'article 163 bis C. »

L'article 163 bis C du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, prévoit une dérogation au principe d'imposition du gain de levée d'option à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires en soumettant cet avantage à un régime d'imposition spécifique, prévu au 6 de l'article 200 A du même code, lorsque le bénéficiaire respecte un délai légal d'indisponibilité avant la cession et que les actions acquises revêtent la forme nominative.

Il résulte de la combinaison de ces dispositions que l'avantage égal à la différence entre la valeur réelle d'une action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire **un complément de salaire imposable, alors même que ce gain serait imposé selon le régime spécifique d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières.** Dès lors, sur le terrain de la loi fiscale, c'est à bon droit que l'administration a considéré que les gains de levée d'options en cause étaient imposables en France.

Le fait que Monsieur A ait été licencié avant la levée des stock option est sans incidence, tout comme le fait que Monsieur et Madame aurait déjà été imposés sur lesdits gains au Royaume-Uni.

CESSION DE TITRES APRES UN « COUP D'ACCORDÉON » : EFFETS SUR LA PLUS-VALUE**CAA Versailles n° 17VE00081 07/12/2017****Les faits :**

Monsieur A a souscrit, le 10 avril 2000, 4 782 actions de la SA N pour un prix total de 72 900 € (15,24 € par action).

L'assemblée générale extraordinaire de la SA N qui s'est tenue le 14 février 2003, après avoir constaté les pertes de la société, a décidé de réduire à zéro son capital social en annulant la valeur de toutes les actions détenues par ses actionnaires par imputation sur les pertes constatées à la clôture de son exercice clos le 31 décembre 2001, sous la condition suspensive d'une augmentation de son capital de 103 000 euros à laquelle ses actionnaires étaient appelés à souscrire pour une partie des 10 300 nouveaux titres émis.

Monsieur A a souscrit à 2 100 de ces nouvelles actions au prix unitaire de 10 euros le 14 février 2003, puis à 7 983 actions supplémentaires au même prix unitaire entre 2004 et 2007 pour un prix total de 100 830 €.

Monsieur A a cédé l'ensemble de sa participation le 29 mai 2008 pour un prix de 550 028 €.

A la suite de cette cession, il a déclaré une plus-value de cession de valeurs mobilières de 376 298 € correspondant à la différence entre le prix de cession, d'une part, et d'autre part le prix d'acquisition des titres résultant du prix de souscription des titres acquis à compter de 2003 augmenté de celui de souscription des titres en 2000.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a remis en cause le montant ainsi déclaré en ne retenant comme prix d'acquisition que la somme de 100 830 € payée pour les titres acquis à compter de l'année 2003 et en fixant la plus-value imposable à la somme de 449 198 €.

La décision :

Aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année en litige :

« I.-I. (...) les gains nets retirés des cessions à titre onéreux (...), de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, (...) 25 000 euros pour l'imposition des revenus de l'année 2008. »

Aux termes de l'article 150-0 D du même code :

« I. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci (...). (...) 11. Les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes. 12. Les pertes constatées en cas d'annulation de valeurs mobilières, de droits sociaux, ou de titres assimilés sont imputables, dans les conditions mentionnées au 11, l'année au cours de laquelle intervient soit la réduction du capital de la société, en exécution d'un plan de redressement mentionné à l'article L. 631-19 du code de commerce, soit la cession de l'entreprise ordonnée par le tribunal en application de l'article L. 631-22 de ce code, soit le jugement de clôture de la liquidation judiciaire (...). »

La CAA considère que l'opération de réduction du capital social à zéro suivie de l'augmentation du capital ne peut s'analyser qu'en une opération unique ne devenant définitive qu'à la suite de l'augmentation de capital. Ainsi, l'annulation des 4 782 titres que Monsieur A avait souscrits le 10 avril 2000 trouve sa contrepartie directe dans la souscription des 2100 titres nouvellement créés par cette société même si sa participation est passée de 33,09% avant la réduction du capital à 20,38% après l'augmentation consécutive de ce capital.

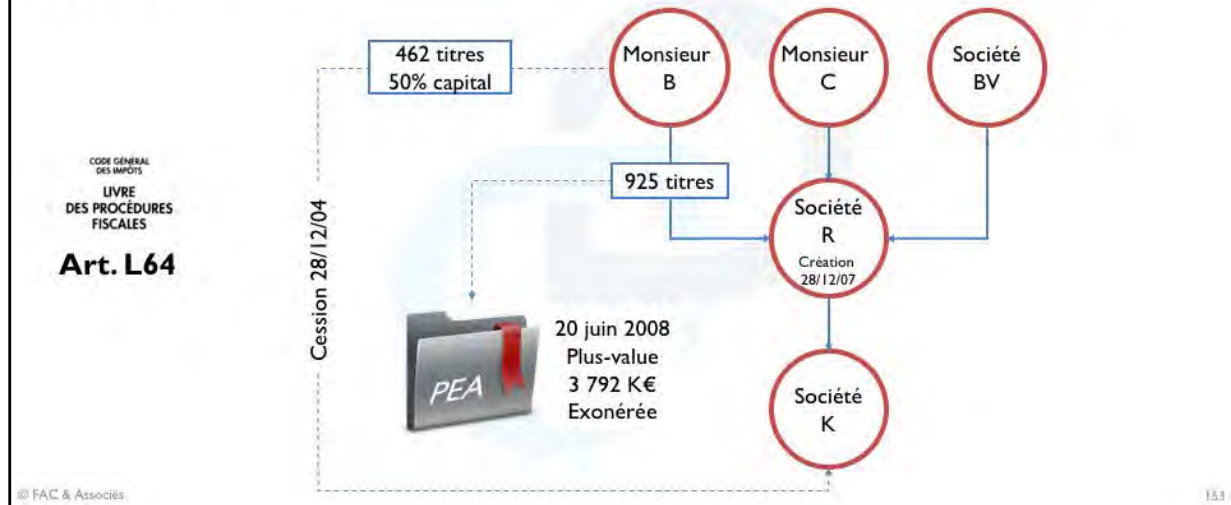
Il suit de là que le prix effectif d'acquisition des actions souscrites ou achetées depuis 2003 doit s'entendre du montant de la valeur totale des contreparties que le titulaire de ces droits a dû fournir pour en devenir propriétaire.

La CAA reconnaît que les titres souscrits en 2000 font bien partie de ceux annulés en 2003. Ainsi, et alors même que le pourcentage de détention du capital de la société aurait varié, le prix d'acquisition des actions cédées par Monsieur A en 2008, tel qu'il a été accepté par l'administration, doit être majoré d'une somme de 72 900 €.

La cession de ces actions n'a dégagé une plus-value imposable sur le fondement de l'article l'article 150-0 D du CGI qu'à hauteur de 376 298 € conformément à la déclaration de Monsieur A.

SOCIÉTÉ DONT LES TITRES ÉTAIENT INSCRITS DANS UN PEA MAIS QUI N'AVAIT AUCUNE SUBSTANCE ÉCONOMIQUE ET ADMINISTRATIVE

CAA Paris n°14PA01656 21/12/2017



Les faits :

Monsieur B a créé, le 28 décembre 2004, la société R avec deux associés : Monsieur C et la société BV. La société R avait pour objet l'acquisition et la gestion de titres sociaux.

Le même jour, Monsieur B :

- a cédé à cette société 462 titres de la société K, qu'il avait constituée le 7 janvier 2004 avec Monsieur C, et qui exerce l'activité de centrale d'achats d'espaces publicitaires ;
 - a également inscrit pour leur valeur nominale les 925 titres qu'il détenait de la société R au compte-titres de son plan d'épargne en actions.
- Le 20 juin 2008, Monsieur B a cédé l'intégralité de sa participation dans la société R à la société BV au prix de 3 801 121 €.

Par un courrier du 2 novembre 2010, les époux B ont informé l'administration fiscale qu'en raison de l'inscription, le 28 décembre 2004, des titres de la société R sur le PEA de Monsieur B, la plus-value d'un montant de 3 791 871 €, réalisée à l'occasion de la cession de ces titres était exonérée d'impôt, en application du 5 bis de l'article 157 du code général des impôts.

A la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de Monsieur et Madame B, le service a remis en cause, en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'exonération dont avaient ainsi entendu bénéficier les intéressés au double motif :

- que la société R avait été interposée afin de permettre à Monsieur B de respecter en apparence la condition, mentionnée au I de l'article 163 quinquies D du code général des impôts, relative à la détention directe ou indirecte des droits dans les bénéficiaires sociaux inférieure ou égale à 25 %,
- et que la valeur des titres de la société R avait été volontairement minorée lors de leur inscription sur le compte-titres du PEA de Monsieur B, pour assurer le respect formel du plafond de 132 000 € applicable pour bénéficier de l'exonération des produits et plus-values procurés par des placements effectués dans le cadre d'un PEA.

Monsieur et Madame B ont, en conséquence de cette rectification, été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2008, majorées des intérêts de retard et de pénalités de 80 % pour abus de droit sur le fondement de l'article 1729 du CGI.

La décision :

L'administration considère que l'interposition de la société R avait pour objectif de réduire artificiellement sa participation dans la société K au seuil de 25 %. De plus, l'administration a relevé qu'entre le 28 décembre 2004 et le 20 juin 2008, la société R, n'avait, en contradiction avec son objet social, pas acquis d'autres titres sociaux que ceux de la société K, qu'elle n'avait exercé aucune activité économique, et ne disposait d'ailleurs pas de local ni de moyens matériel et humain pour ce faire, et qu'elle n'avait pas rendu de prestations de services à la société K, les prestations de services d'assistance financière, comptable et commerciale étant assurées par la société K.

Ainsi, l'interposition de la société R, sans consistance économique, a permis à Monsieur B de réduire de 50 à 25 % le montant de sa participation dans la société K au travers de l'acquisition des titres de la société R, et ainsi de respecter formellement le seuil fixé à l'article 163 quinquies D du CGI lui permettant de bénéficier de l'exonération d'impôt attachée aux titres inscrits dans un PEA prévue à l'article 157 du même code.

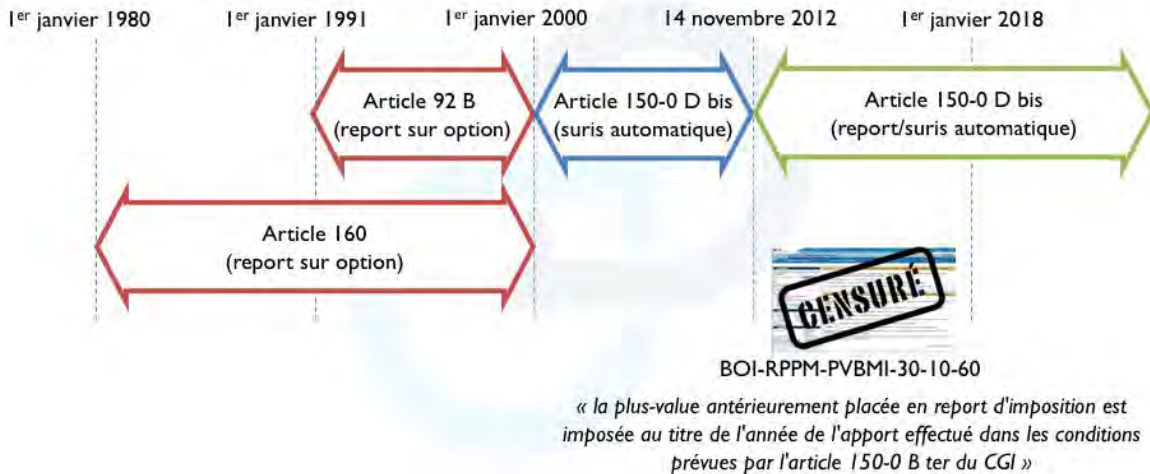
La CAA considère que le rehaussement en litige résulte du respect artificiel de certaines de ces conditions grâce à l'interposition d'une société dépourvue de substance. La Cour confirme que cette opération a été faite dans le seul but pour Monsieur B, par une application littérale des textes en vigueur, de bénéficier d'une exonération d'impôt à laquelle il n'aurait pu prétendre s'il avait dû inscrire directement les titres de la société K à son PEA. L'administration pouvait donc recourir à la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

La CAA souligne que Monsieur B aurait pu inscrire directement les titres de la société K sur son PEA, or, Monsieur B détenait, le 28 décembre

2004, 50 % du capital de la société K rendant impossible l'inscription des titres de cette société au PEA.
La CAA conclut que c'est à bon droit que l'administration a considéré que l'interposition de la société RKW avait été conçue dans le seul but de permettre à Monsieur B de bénéficier abusivement de l'exonération d'impôt prévue au 5 bis de l'article 157 du code général des impôts et que cette opération était, dès lors et pour ce seul motif, constitutive d'un abus de droit.

APPORT-CESSION : ANNULLATION DES COMMENTAIRES BOFIP REFUSANT LE MAINTIEN DES REPORTS AVANT 2000

CE n°404689 25/06/2018



Le Conseil d'Etat a eu à statuer si l'interprétation par l'Administration des dispositions de l'article 150-0 B ter entré en vigueur à compter du 14 novembre 2018.

En effet, il résulte des dispositions des articles 92 B et 160, maintenues applicables aux plus-values en report d'imposition à la date du 1^{er} janvier 2000 par le V de l'article 94 de la loi de finances pour 2000 précité, que le contribuable détenant des titres grevés d'une plus-value placée en report d'imposition en vertu d'une de ces dispositions pouvait bénéficier, sur sa demande, du maintien de ce report lorsque les titres en cause faisaient l'objet, avant le 1^{er} janvier 2018, d'un nouvel échange dans le respect des conditions prévues respectivement par l'article 92 B et l'article 160, à condition que l'imposition de la plus-value réalisée lors de ce dernier échange fasse elle-même l'objet d'un report.

Il pouvait en aller ainsi lorsque les titres en cause faisaient l'objet d'une opération d'apport respectant à la fois les conditions prévues par l'article 92 B ou l'article 160 du CGI et celles auxquelles l'article 150-0 B ter subordonne le bénéfice du report d'imposition qu'il prévoit, et ce jusqu'à l'entrée en vigueur du V bis de l'article 150-0 B ter, qui prévoit, dans une telle hypothèse, un maintien de plein droit du report d'imposition de la plus-value initiale sans qu'il ne soit plus besoin de respecter les conditions prévues par l'article 92 B ou l'article 160.

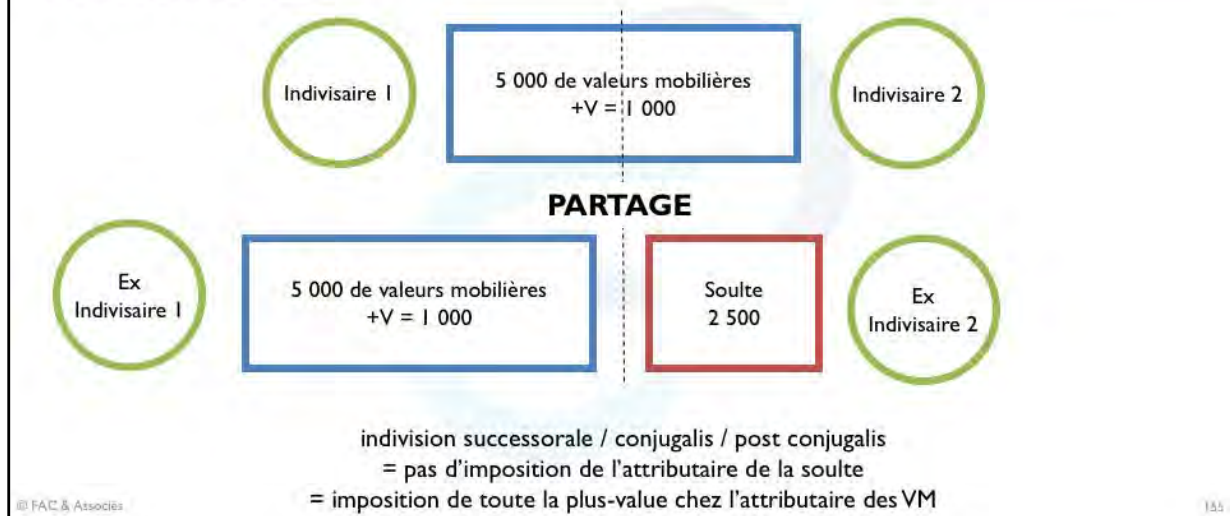
Or, aux termes du paragraphe n° 550 des commentaires administratifs publiés au BOFIP le 4 mars 2016 sous la référence du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60 :

« Lorsque l'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI porte sur des titres grevés d'une plus-value placée en report d'imposition sur le fondement du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI ou des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006 ou de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2014, cette opération d'apport constitue une cession à titre onéreux et entraîne en conséquence l'expiration du report d'imposition concerné. / (...) / En conséquence, il n'est pas possible de combiner un ancien mécanisme de report d'imposition et un report d'imposition établi sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI. / Il en résulte que la plus-value antérieurement placée en report d'imposition est imposée au titre de l'année de l'apport effectué dans les conditions prévues par l'article 150-0 B ter du CGI. »

Le conseil d'état considère que les commentaires attaqués méconnaissent les dispositions combinées des articles 92 B et 160 du code général des impôts et du V de l'article 94 de la loi de finances pour 2010. Le Conseil d'état confirme l'annulation du paragraphe attaqué en tant qu'il prévoit qu'un apport, entrant dans le champ de l'article 150-0 B ter du CGI, de titres grevés d'une plus value constatée avant 2000 et placée en report sur le fondement du II de l'article 92 B du même code ou des I ter et II ter de l'article 160 de ce code, entraîne l'expiration de ce report d'imposition.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST PRONONCÉ SUR LE PARTAGE SUCCESSORAL

OPC n°2018-719 13/07/2018



Le Conseil constitutionnel a été saisi au titre des paragraphes I et IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2010 mentionnée ci-dessus.

Pour rappel, en application du I du paragraphe I de l'article 150-0 A du code général des impôts, en principe, en cas de partage de valeurs mobilières indivises avec versement d'une soulte par l'attributaire, la plus-value de cession réalisée par les autres co-indivisaires est imposée entre leurs mains. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, la plus-value de cession imposable est déterminée en tenant compte, pour la fraction de ces valeurs détenue depuis le partage, de la soulte versée aux autres co-indivisaires.

Par dérogation, les dispositions contestées du paragraphe IV de ce même article excluent l'application de cette règle aux partages de valeurs mobilières en indivision dépendant d'une succession. Par ailleurs, la dernière phrase de ce paragraphe précise que ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété « dans la mesure des soultes ou plus-values ». Il en résulte que, lors du partage, les co-indivisaires non attributaires ne sont pas imposés sur la plus-value correspondant à la soulte reçue. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, ce dernier étant ainsi réputé détenir le bien depuis l'origine de l'indivision, la plus-value de cession qu'il réalise est déterminée sans considération de la soulte versée aux co-indivisaires.

Il est reproché à ces dispositions d'instituer une différence de traitement entre les co-indivisaires qui se sont vus attribuer, à l'issue d'un partage, la totalité des quotes-parts d'un bien auparavant indivis, selon que l'indivision est d'origine conventionnelle ou successorale.

En effet, dans le premier cas, l'attributaire serait admis, pour l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien, à en déduire la soulte qu'il a versée à ses co-indivisaires, tandis que, dans le second cas, il n'y serait pas admis.

Le conseil a donc à statuer sur cette différence de traitement entre les co-indivisaires d'un bien successoral, selon qu'ils en sont ou non attributaires à l'issue du partage, dès lors qu'elles mettent à la charge du seul attributaire l'impôt dû sur la plus-value réalisée par l'ensemble des co-indivisaires. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel rappelle qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu fixer des modalités spécifiques d'imposition des plus-values en vue de faciliter la conclusion d'accords familiaux permettant la sortie d'indivisions successorales.

En premier lieu, l'indivision conventionnelle résulte du choix des indivisaires alors que l'indivision résultant d'une succession s'impose à eux par détermination de la loi. Aussi, en instituant ce régime dérogatoire, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes. La différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi.

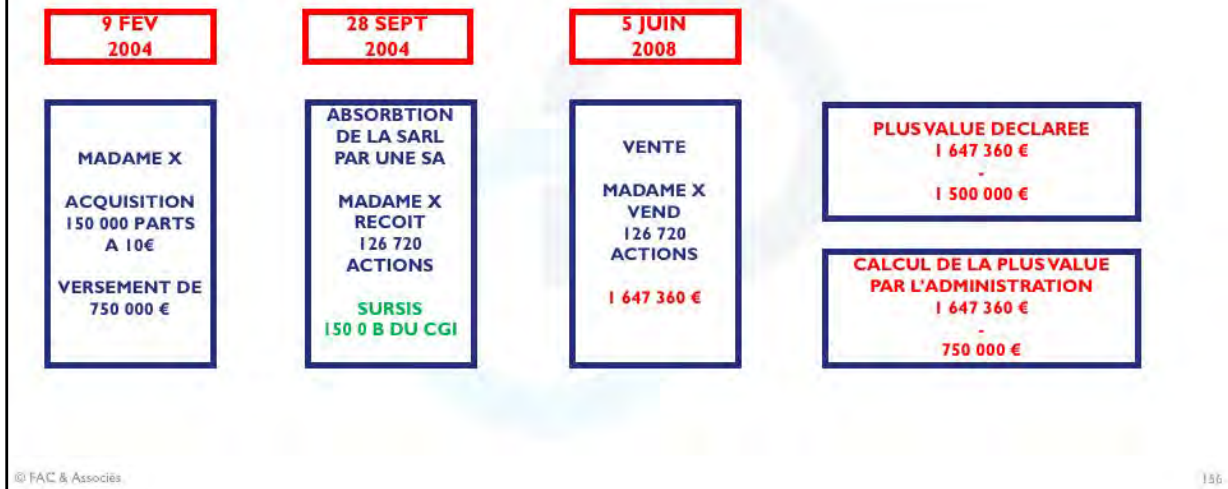
Toutefois, l'attributaire d'un bien provenant d'une indivision successorale est seul en mesure d'en disposer à l'issue du partage et de réaliser une plus-value lors de la revente de ce bien. Par conséquent, il se trouve dans une situation différente de celle de ses co-indivisaires. La circonstance que la soulte versée par l'attributaire à ses co-indivisaires ne soit pas prise en compte pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la revente du bien est une contrepartie du mécanisme dérogatoire institué par le législateur en vue de favoriser la conclusion d'accords familiaux. Enfin, lors de la revente ultérieure du bien, l'attributaire n'est pas imposé sur une autre plus-value que celle attachée à un bien dont il dispose effectivement. Par conséquent, en adoptant les dispositions contestées, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas méconnu l'exigence de prise en compte des capacités contributives.

Le Conseil constitutionnel considère donc que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.

Les mots « d'une succession ou » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

PLUS-VALUES MOBILIÈRES : DÉFINITION DU PRIX EFFECTIF D'ACQUISITION

CE n°399399 07/02/2018



Mme A...a souscrit le 9 février 2004, lors de la constitution d'une SARL, 150 000 parts au prix unitaire de 10 euros, en ne procédant alors qu'au versement de la somme de 750 000 euros représentant la moitié du prix d'acquisition. La SARL ayant été absorbée le 28 septembre 2004 par une SA, Mme A...a reçu en contrepartie de l'apport de ses parts 126 720 actions de la SA. Mme A...a bénéficié à cette occasion du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

A la suite de la cession, le 5 juin 2008, par Mme A..., pour 1 647 360 euros, des 126 720 actions de la SA, l'administration fiscale a estimé que le montant de la plus-value de cession devait être fixé à 897 360 euros, égal à la différence entre le prix de cession de 1 647 360 euros et le prix de 750 000 euros payé par Mme A...lors de l'acquisition des 150 000 parts de la SARL.

Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la cour a jugé que la plus-value litigieuse devait être calculée à partir d'un prix effectif d'acquisition fixé, non à la somme de 1 500 000 euros représentant le prix d'acquisition des parts de la SARL souscrites par Mme A..., mais à celle de 750 000 euros dont elle s'était acquittée personnellement.

En jugeant que la somme de 750 000 euros dont elle restait redevable à l'égard de la société à raison de la souscription des 150 000 parts en cause n'avait pas à être prise en compte dans le prix d'acquisition des titres, au seul motif qu'elle n'avait pas été personnellement acquittée par Mme A..., sans rechercher si elle constituait une contrepartie effectivement mise à la charge de Mme A...à raison de cette acquisition, la cour a commis une erreur de droit.

HOLDING ANIMATRICE

CE n°395495 13/06/2018

DES DEFINITIONS
LEGISLATIVESUNE DEFINITION
ADMINISTRATIVEDES ANALYSES
JURISPRUDENTIELLES

La question de la qualification est majeure sur le plan fiscal, en matière d'IFI, de transmission à titre gratuit et de plus-value.

- Régime de faveur pour les sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale
- Application de ces régimes de faveur aux holdings, mais seulement si elles sont animatrices.

Il n'existe pas de définition légale de la holding animatrice applicable à l'ensemble des impôts..

Art. 150-0 D I quater B 2° f

« Lorsque la société émettrice des droits cédés est une société holding animatrice qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, le respect des conditions mentionnées au présent 2° s'apprécie au niveau de la société émettrice et de chacune des sociétés dans laquelle elle détient des participations. »

Art. 885-0 V bis « réduction ISF TEPA »

« une société holding animatrice s'entend d'une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers. »

Impôt sur la fortune immobilière Art. 966 II

« Sont également considérées comme des activités commerciales les activités de sociétés qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, 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. »

BOI-PAT-ISF-30-30-40-10 §140

Il y a lieu de distinguer :

Les holdings qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (...) ne peuvent constituer des biens professionnels ; celles qui sont les animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financier ou immobiliers. Ces sociétés utilisent ainsi leur participation dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques. Ces sociétés holdings animatrices s'opposent aux sociétés holding passives qui sont exclues du bénéfice de l'exonération partielle en tant que simples gestionnaires d'un portefeuille mobilier.

Cette définition a été précisée par la réponse ministérielle (**Rép. Min. Frassa, JO Sénat 1er déc. 2016, p.5192**)

L'animation effective d'un groupe se caractérise par un contrôle suffisant de la holding sur ses filiales pour lui permettre de conduire la politique du groupe. Ce contrôle s'apprécie, d'une part, au regard du pourcentage du capital détenu et des droits de vote, d'autre part, au regard de la structure de l'actionariat »

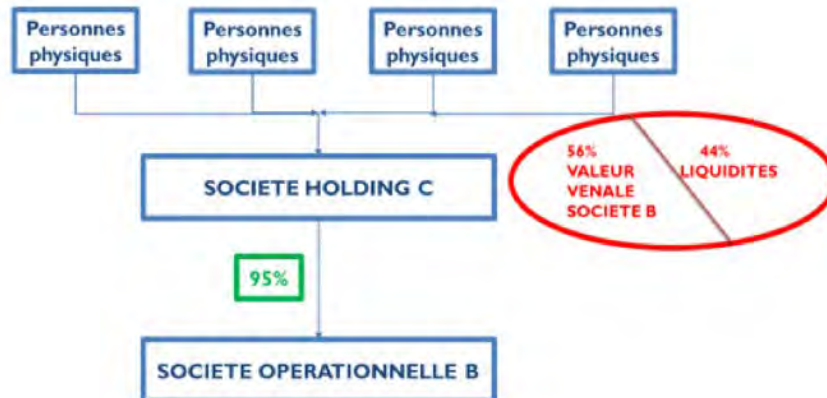
HOLDING ANIMATRICE**CE n°395495 13/06/2018****DES** DEFINITIONS
LEGISLATIVES**UNE** DEFINITION
ADMINISTRATIVE**DES** ANALYSES
JURISPRUDENTIELLES

« L'animation effective d'un groupe se caractérise par un contrôle suffisant de la holding sur ses filiales pour lui permettre de conduire la politique du groupe. Ce contrôle s'apprécie, d'une part, au regard du pourcentage du capital détenu et des droits de vote, d'autre part, au regard de la structure de l'actionnariat. La holding doit également dans les faits assurer de façon concrète la conduite de la politique du groupe, c'est-à-dire son animation. Elle doit conduire la politique générale du groupe et s'assurer de sa mise en œuvre effective ».

L'animation ne peut être établie que sur la base d'un faisceau d'indices. Sur ce point, la jurisprudence apporte de nombreux exemples des situations de fait qui permettent ou non de qualifier l'activité d'animation. La charge de la preuve incombe au redevable, qui doit être en mesure de démontrer, par tous moyens de preuve compatibles avec la procédure écrite, la matérialité et l'effectivité du rôle animateur. En tout état de cause, il est rappelé que le redevable dispose toujours de la faculté de solliciter, en dehors de tout contrôle, une prise de position de l'administration sur le caractère animateur de la société afin que l'administration puisse se procurer précisément au regard de l'ensemble des éléments de fait pertinents.

HOLDING ANIMATRICE

CE n°395495 13/06/2018



La haute juridiction estime que dans ces conditions, la société C doit être regardée comme ayant eu pour activité principale la participation active à la conduite du groupe et au contrôle de la société B, de manière continue pendant les cinq années qui ont précédé la cession de ses titres. Par suite, elle constituait une société holding animatrice de groupe.

Le Conseil d'Etat a repris la définition législative de la holding animatrice. (Voir ci-dessus)

Il a également énoncé quelques indices permettant de définir la holding animatrice.

Il a insisté sur la présence d'éléments matériels qui permettaient de démontrer le rôle animateur de la société :

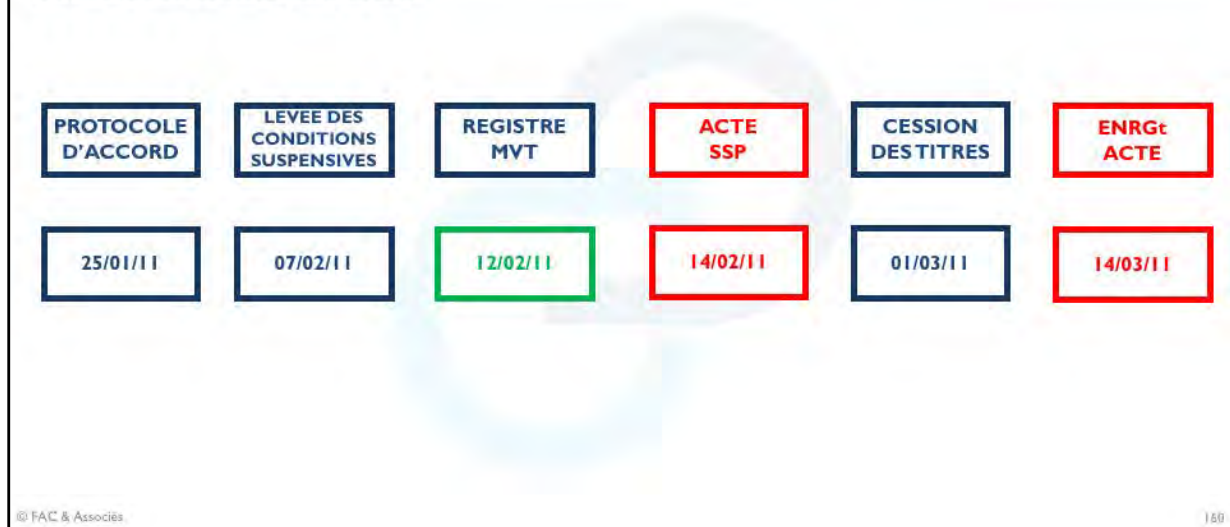
- correspondances, procès verbaux de conseil d'administration et d'assemblée ;
- présence d'un conseil d'administration avec des personnalités extérieures ;
- preuves de l'existence de démarches dont l'objectif était la croissance externe ;
- preuves d'un rôle d'impulsion et d'animation.

Le Conseil d'Etat considère également qu'une participation non animée minoritaire ne fait pas obstacle à la qualification de holding animatrice. En l'espèce la holding était mixte. Elle gérait un patrimoine financier conséquent issu des activités opérationnelles.

La valeur de la filiale opérationnelle était supérieure à 50% de la valeur vénale de la holding.

DONATION AVANT CESSIION D' ACTIONS : LA DATE DU TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ EST CELLE DE L'INSCRIPTION EN COMPTE

CAA Paris n°17PA02703 25/10/2018



Par un acte sous seing privé du 14 février 2011, enregistré le 14 mars 2011 M. A...a constaté la donation à chacun de ses trois enfants de 874 actions d'une SA. Le 1er mars, il a cédé 8 724 actions de la même société à la une autre société financière, puis déclaré la plus-value correspondante.

Dans le même temps, ses enfants cédaient ou apportaient les titres qu'ils venaient de recevoir à la même société Financière. L'administration fiscale, estimant que les 2 622 actions reçues par les enfants avaient en réalité fait l'objet d'une cession à la société Financière antérieurement à la donation, a imposé entre les mains de M. A...la plus-value afférente à la cession de ces 2 622 actions.

Les modalités de transfert des actions de la SA au profit de la société Financière étaient prévues dans un protocole du 25 janvier 2011. ; Lors du contrôle, le service a estimé que les conditions suspensives à la cession des actions prévues par ce protocole s'étant réalisées au plus tard le 7 février 2011, la vente était devenue parfaite à cette date, soit antérieurement à la donation du 14 février 2011.

Cependant, il résulte des dispositions du code de commerce que, par dérogation à l'article 1583 du code civil, la date du transfert de propriété des titres d'une société cédés à titre onéreux est celle à laquelle les valeurs mobilières en cause sont inscrites au compte de l'acheteur et non celle à laquelle intervient l'accord sur la chose et le prix.

L'administration ne pouvait, dès lors, retenir ce motif pour fonder l'imposition de la plus-value réalisée par le contribuable

Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation que les valeurs mobilières peuvent faire l'objet d'un don manuel, le transfert de propriété résultant du virement des titres au compte du donataire, que la preuve de l'existence ou de l'absence du don manuel échappe au formalisme de l'article 931 du code civil et peut être apportée par tous moyens et que l'acceptation d'un don manuel échappe également à tout formalisme et peut être simplement.

En l'espèce, les éléments produits par le requérant, en particulier le registre des mouvements de titres de la SA faisant apparaître la transmission à titre gratuit, le 12 février 2011, des actions litigieuses à ses trois enfants et l'acte du 14 février 2011, suffisent à établir qu'une donation a été consentie par le requérant au profit de ses enfants et acceptée par ces derniers antérieurement à la cession du 1er mars 2011.

APPORT DE TITRES AVEC SOULTE : LE COMITÉ CONFIRME L'ABUS DE DROIT DANS 12 AFFAIRES

CAD Fiscal 28/09/2018

	Affaire	Régime fiscal de l'apport	Montant de la soulte	Avis
01/02/2018	2017-34	150-0 B ter du CGI	818 180 €	Abus de droit
05/04/2018	2017-41	150-0 B ter du CGI	720 000 €	Abus de droit
05/04/2018	2017-40	150-0 B ter du CGI	342 000 €	Abus de droit
05/04/2018	2018-01	150-0 B ter du CGI	8 657 782 €	Abus de droit
28/06/2018	2018-04	150-0 B ter du CGI	210 000 €	Abus de droit
28/09/2018	2018-09	150-0 B du CGI	3 600 000 €	Abus de droit
28/09/2018	2018-05	150-0 B ter du CGI	660 000 €	Abus de droit
28/09/2018	2017-42 2017-43 2017-44	150-0 B ter du CGI	8 272 300 €	Abus de droit
12/10/2018	2018-11	150-0 B ter du CGI	181 474 €	Abus de droit
12/10/2018	2018-10	150-0 B ter du CGI	171 412 €	Abus de droit

Le report ou sursis a pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres. Ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés

FAC & Associés

141

A plusieurs reprises le comité a eu à statuer sur des affaires similaires basées sur l'apport de titre à une société relevant de l'IS.

Etape 1 : Apport des titres d'une société à l'IS à une holding relevant également de l'IS

L'associé unique (ou majoritaire) crée une nouvelle société (parfois de droit luxembourgeois) puis lui apporte les titres de sa société.

Etape 2 : Rémunération de l'apport en titre de la société bénéficiaire mais également sous la forme d'une soulte dont le montant n'excède jamais 10% de la valeur des titres reçus en contrepartie de l'apport, et inscription de la soulte en compte courant dans la société bénéficiaire de l'apport

En contrepartie de l'apport, il reçoit des titres de la nouvelle société (bénéficiaire de l'apport) ainsi qu'une soulte inscrite compte courant d'associé dans la société bénéficiaire de l'apport.

Etape 3 : Mise en sursis ou en report de la plus-value d'apport

La plus-value d'apport a été placée en sursis ou en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ou 150-0 B ter du CGI pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Etape 5 : Remontée de dividende de la société apportée à la société holding bénéficiaire l'apport

Etape 6 : Remboursement des comptes courants d'associés résultant de la soulte.

Etape 7 : L'administration considère que la soulte est dépourvue de toute justification économique et a été stipulée dans le seul but d'appréhender les dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration met en conséquence en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, écarte la qualification de soulte et l'application du régime du sursis ou report d'imposition prévu par aux articles 150-0 B ou 150-0 B ter du CGI. Ainsi, elle taxe le montant de la soulte à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et met fin au sursis ou report d'imposition. Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du même code

Les avis du Comité de l'Abus de Droit :

Le Comité relève que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts poursuit l'objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que l'associé apporteur doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société bénéficiaire de l'apport dont il est l'associé unique ou majoritaire.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le(s) même(s) associé(s), la mise à disposition de cette soulte sur le

compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe A mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que seul un prélèvement temporaire de la soulte serait en réalité intervenu.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de sursis ou report d'imposition prévu par les dispositions des articles 150-0 B et 150-0 B ter du CGI, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que l'associé apporteur doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

DONATION AU CONJOINT POUR ÉCRASER LA PLUS-VALUE, ATTENTION À L'ABUS DE DROIT

Séance du CAD 09/03/2018 Affaire n°2017-37



Les faits :

Monsieur et Madame K se sont mariés en 1994 sous le régime matrimonial de séparation des biens.

Le 13 juillet 2004, M. K a acquis 22 335 actions de la SA A dont il était alors président directeur général pour un prix global de 447 euros.

Par acte notarié du 17 juillet 2012, il a fait donation à son épouse de la pleine propriété de 22 333 actions de la SA A, valorisées à 357 328 euros, soit une valeur unitaire de 16 euros. Cette donation a été soumise aux droits d'enregistrement pour un montant de 52 528 euros.

Le 13 août 2012, Mme K a cédé ces actions à la SARL B, dont le gérant est M. K et qui est détenue à hauteur de 44,67 % par la société C (M. K détient 99,80 % du capital de la société C et en est le dirigeant)

Aucune plus-value n'a été constatée à cette occasion dès lors que le prix de vente des actions est identique à leur valeur retenue dans l'acte de donation.

Le même jour, M. K a cédé à la société B les deux actions de la SA A lui restant pour un montant total de 32 euros.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle des époux K, l'administration a procédé à l'examen de leurs comptes bancaires. Elle a relevé que Mme K avait perçu, au titre du prix de vente des actions de la SA A, une somme de 100 507 euros le 6 septembre 2012 puis une somme de 171 000 euros le 24 décembre suivant.

L'administration a par ailleurs constaté que Mme K avait effectué un premier virement de 35 000 euros le 14 septembre 2012 sur un compte ouvert au nom de M. K auprès d'une banque établie en Suède et un second virement de 171 000 euros le 26 décembre 2012 sur le compte bancaire de la société C.

Estimant que M. K s'était ainsi réapproprié en 2012 une partie substantielle, s'élevant à 206 000 euros sur le montant justifié de 271 507 euros du versement à son épouse du produit de la cession des titres qu'il lui avait précédemment donnés, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme ne lui étant pas opposable en raison de sa fictivité l'acte de donation du 17 juillet 2012. Elle a en conséquence réintégré dans les revenus imposables de l'année 2012 de M. et Mme K la plus-value, arrêtée à la somme de 356 881 euros, réalisée lors de la cession par Mme K des 22 333 actions de la SA A. Les rappels d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été assortis de la majoration de 80% prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts.

L'avis :

Le Comité relève que les contribuables entendent justifier le virement par Mme K de la somme de 171 000 euros sur le compte bancaire de la société C par l'obligation de renflouer la trésorerie de cette société rendue nécessaire à la suite des prélèvements effectués par M. K. Ces prélèvements se sont élevés à 391 250 euros en 2012 et sont allés ainsi très au-delà de la rémunération annuelle de M. K, s'élevant à environ 200 000 euros, arrêtée par délibération de l'assemblée générale de la société C, au titre de sa qualité de dirigeant et d'associé majoritaire. En effet ces prélèvements exceptionnels n'ont pu être financés du fait du non encaissement d'une somme de 200 000 euros correspondant à une prestation de conseil, réalisée conjointement avec l'autre associé de la SARL B, et relative à une opération de rapprochement entre deux autres sociétés.

Le Comité constate toutefois que les éléments produits ne justifient pas de l'existence d'une telle créance et il relève qu'au demeurant les prélèvements effectués par M. K sont, en tout état de cause, nettement supérieurs au montant devant revenir à la société C au titre de cette prestation, la commission de 200 000 euros devant être partagée entre les deux intervenants, ainsi qu'au montant de sa rémunération annuelle pour l'année 2012.

Le Comité considère, par ailleurs, que M. et Mme K, mariés sous le régime de la séparation des biens, ne justifient pas que ces prélèvements ont contribué au financement des dépenses communes et que, compte tenu de leur régime matrimonial, seul M. K a eu l'entière disposition de sa rémunération de dirigeant de la société C et contracté la dette vis-à-vis de cette société.

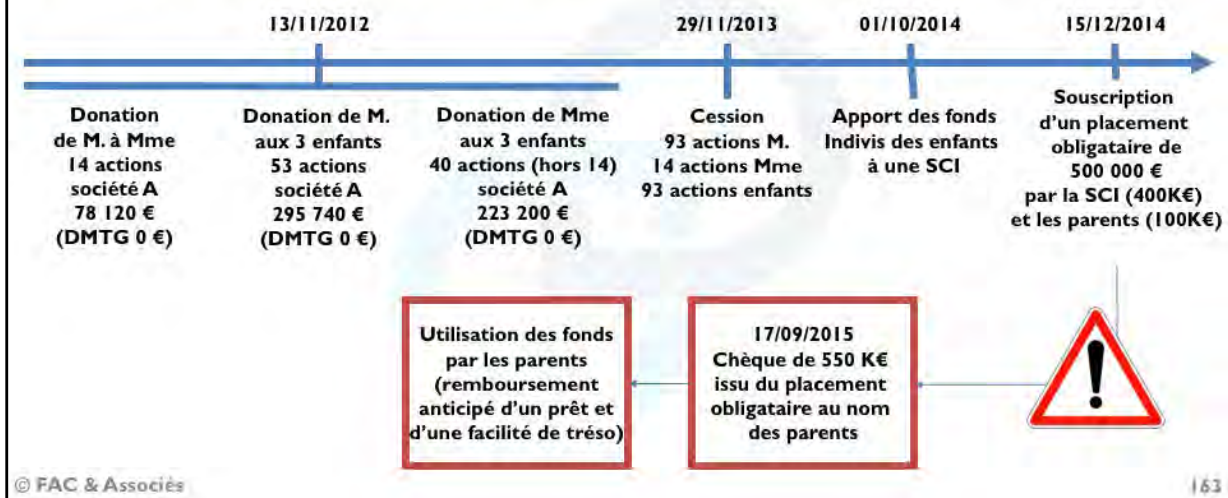
Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que M. K s'est réapproprié un montant significatif des fonds issus de la vente des 22 333 actions de la SA A qu'il avait précédemment données à son épouse et que cette réappropriation révèle ainsi l'absence de dépouillement immédiat et irrévocable, de sorte que ne sont pas remplies les conditions de la donation, laquelle présente un caractère fictif.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte de donation du 17 juillet 2012 et imposer au nom de M. et Mme K la plus-value réalisée à la suite de la cession des 22 333 actions de la SA A.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme K doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

DONATION AUX ENFANTS ET RÉAPPROPRIATION DES CAPITAUX PAR LE DONATEUR : FICTIVITÉ ET ABUS DE DROIT

Séance du CAD 09/03/2018 Affaire n°2017-37



Les faits :

M. X, expert-comptable, a créé en 2004 la société par actions simplifiée (SAS) A dont il était le président. Le capital de cette société de 2 000 euros, réparti en 200 parts de 10 euros chacune, était détenu à hauteur de 160 parts (80 %) par M. X et de 40 parts (20 %) par son épouse.

Par acte notarié du 13 novembre 2012, M. X a fait donation à son épouse de 14 parts de cette société pour une valeur unitaire de 5 580 euros. Cette donation entre époux n'a pas donné lieu au paiement de droits de mutation à titre gratuit compte tenu de l'abattement prévu par l'article 790 E du code général des impôts.

Par acte notarié du même jour, M. et Mme X ont respectivement fait donation de la pleine propriété de 53 et 40 parts sociales de la SAS A d'une valeur unitaire de 5 580 euros, à leurs trois enfants, nés respectivement en 1996, 1997 et 1999. Aucun droit de mutation à titre gratuit n'a été acquitté compte tenu du montant de l'abattement prévu par le I de l'article 779 du code général des impôts sur la part de chacun des enfants.

Chaque enfant a ainsi reçu le tiers indivis de la pleine propriété de 93 parts sociales d'une valeur globale de 518 940 euros. A l'issue de ces opérations, le capital de la SAS A est réparti entre M. X (93 parts sociales), son épouse (14 parts sociales) et leurs trois enfants (93 parts sociales).

Le 29 novembre 2013, les parts de la SAS A ont été cédées à la SARL B pour un prix de 889 800 euros réparti à hauteur de 413 757 euros pour M. X, de 62 286 euros pour Mme X, soit un total de 476 043 euros versés sur leur compte joint, et 413 757 euros pour les trois enfants crédités sur le compte d'indivision de ces derniers.

A cette occasion, M. et Mme X ont déclaré une moins-value de cession globale reportable de 113 701 euros. Pour retenir ce chiffre, les contribuables ont mentionné une plus-value de 55 626 euros au titre de la cession des parts de M. X, une moins-value de 22 155 euros au titre de celle portant sur les parts de Mme X et une moins-value de 147 172 euros pour la cession des parts détenues par leurs trois enfants.

Le 1er octobre 2014, l'indivision formée par les enfants X a constitué la société civile immobilière (SCI) C dont l'objet est l'acquisition de tous biens meubles et immeubles, la gérance de la société étant assurée par leurs parents.

La SCI C a conclu un contrat obligataire avec une société tierce, la société D, constituée le même jour, consistant en l'acquisition d'obligations réservées au souscripteur. Cette acquisition a été financée par un apport en numéraire de 500 000 euros, 400 000 euros étant prélevés le 15 décembre 2014 sur le compte d'indivision des trois enfants et le solde de 100 000 euros étant souscrit par les parents. Ce contrat prévoit le versement d'un intérêt forfaitaire de 10 %.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a procédé à l'examen de leurs comptes bancaires. Elle a constaté que, bien que souscrites par la SCI C, ces obligations avaient fait l'objet d'un remboursement du principal, augmenté des intérêts, soit 550 000 euros au moyen d'un chèque de ce montant émis au profit de M. X et crédité sur le compte bancaire de M. et Mme X le 17 septembre 2015.

Elle a également constaté que cette somme avait permis à M. et Mme X de rembourser par anticipation, d'une part, le 28 septembre 2015, un emprunt contracté pour l'acquisition de leur résidence secondaire, à hauteur de 293 321 euros et, d'autre part, le 30 septembre 2015 une facilité de trésorerie pour un montant de 116 735 euros, soit une somme globale de 410 056 euros.

L'administration a estimé que ces éléments caractérisaient une réappropriation par les donateurs des sommes issues de la cession des titres donnés à leurs trois enfants. Elle a mis en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme étant inopposable en raison de sa fictivité l'acte de donation du 13 novembre 2012. M. et Mme X ont ainsi été regardés comme détenant la totalité du capital de la SAS A et l'administration a soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value réalisée par eux lors de la cession des 30 000 parts de cette société. La plus-value taxable à l'impôt sur le revenu a été fixée à la somme de 130 499 euros et celle retenue pour le paiement des contributions sociales s'établit à 809 820 euros.

L'avis :

Le Comité considère que l'utilisation personnelle, par les parents, des sommes provenant de la vente des parts de la SAS A détenues par leurs

enfants ne peut davantage être justifiée par l'existence alléguée d'une avance intrafamiliale ou d'un prêt en l'absence de tout contrat ou de tout acte permettant d'en établir la réalité.

Le Comité considère à cet égard que le virement de la somme de 140 000 euros effectué par M. X sur chacun des comptes bancaires de ses trois enfants en septembre et octobre 2017, ne saurait établir la réalité de cette avance ou de ce prêt. Il relève que ces opérations, qui au demeurant représenteraient une somme globale encore inférieure à la somme de 440 000 euros, compte tenu des intérêts, investie par les enfants dans le contrat obligataire, sont intervenues postérieurement au début des opérations de contrôle et à la notification de la proposition de rectification en date du 27 octobre 2016.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que les opérations réalisées révèlent une réappropriation par les parents du produit de la cession des parts appartenant à leurs enfants caractérisant ainsi une absence de dépouillement immédiat et irrévocable de la part des donateurs de sorte que ne sont pas remplies les conditions de la donation, laquelle présente un caractère fictif.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme ne lui étant pas opposable l'acte de donation du 13 novembre 2012 et imposer au nom de M. et Mme X la plus-value réalisée par eux lors de la cession des 13 950 parts de la SAS A.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

PLUS-VALUES SUR TITRES

ACTUALITÉ DOCTRINALE



L'OPÉRATION D'APPORT DE TITRES ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU 150-0 B TER MET FIN AU SURSIS D'IMPOSITION, DÉTERMINATION DE LA +V EN REPORT

RM VASPARD JO Sénat n°05059 27/12/2018



Question :

M. Michel Vaspard attire l'attention de M. le secrétaire d'État, auprès du ministre de l'action et des comptes publics, sur le régime d'imposition des plus-values en matière d'apport de titres. En effet, comme il l'avait écrit dans sa question n° 14863 publiée au Journal officiel du Sénat du 12 février 2015 (page 296), restée sans réponse et devenue caduque, l'article 150-0 B du code général des impôts (CGI) dispose que « sous réserve des dispositions de l'article 150-0 B ter, les dispositions de l'article 150-0 A ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable, de conversion, de division, ou de regroupement, réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ». Ainsi, ce texte prévoit un sursis d'imposition de la plus-value réalisée en cas d'apport de titres d'une société à une société soumise à l'impôt sur les sociétés non contrôlée par le contribuable. La doctrine administrative précise que « les mêmes règles s'appliquent en cas d'échanges successifs entrant dans les prévisions de l'article 150-0 B du CGI » (BOI-RPPM-PVBNMI-30-10-20-20141014 § 380). La doctrine administrative énonce également la liste des opérations mettant fin au dit sursis : « cession à titre onéreux des titres reçus en échange, rachat des titres reçus en échange, remboursement des titres reçus en échange, annulation des titres reçus en échange, transfert du domicile fiscal hors de France, changement de régime fiscal de la société bénéficiaire des apports, versement d'un complément de prix » (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20-20141014 § 400 et suivants). Par exception à l'article 150-0 B du CGI, l'article 150-0 B ter du CGI prévoit un report d'imposition de la plus-value constatée en cas d'apport de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés contrôlée par le contribuable. Ladite disposition précise également que « lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport font eux-mêmes l'objet d'un apport, l'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion est reportée dans les mêmes conditions ». Aucune disposition ne précise expressément qu'une plus-value ayant bénéficié d'un sursis d'imposition peut bénéficier d'un report d'imposition. Toutefois, il résulte des textes précités que seules certaines opérations expressément prévues mettent fin au sursis : ces opérations se traduisent par des flux financiers. Or, l'apport de titres d'une société ne correspond à aucune de ces opérations. Il ne se caractérise pas par un flux de liquidités mais par une remise de titres en échange. D'une manière générale, il résulte des dispositions de l'article 8 de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, que l'attribution, à l'occasion d'un échange d'actions, de titres d'une société à un associé de la société apporteuse en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu et que seul peut être imposé le profit résultant de la cession ultérieure des titres reçus. Le législateur a souhaité éviter la taxation d'opérations sans transfert financier. Il souhaiterait donc qu'il lui confirme qu'une plus-value, précédemment en sursis, est calculée et placée en report d'imposition lors d'une nouvelle opération d'apport à une société contrôlée par un contribuable au sens de l'article 150-0 B ter du CGI.

Réponse :

En vertu de l'article 150-0 B ter du code général des impôts (CGI), la plus-value réalisée dans le cadre d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, contrôlée par l'apporteur, est placée de plein droit en report d'imposition, dans les conditions prévues par cet article et sous réserve de dispositions particulières en présence de soulte. La plus-value d'apport est déterminée dans les conditions prévues à l'article 150-0 D du CGI en retenant, comme prix de cession, la valeur des titres reçus en contrepartie de l'apport, le cas échéant, majorée de la soulte reçue ou minorée de la soulte versée et, comme prix d'acquisition, le prix effectif d'acquisition des titres apportés ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. Comme le précise la doctrine administrative (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60 § 200), lorsque les titres apportés ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange de titres entrant dans le champ d'application du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, la plus-value d'apport est calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres précédemment échangés, le cas échéant, minoré de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de l'échange (CGI, art. 150-0 D, 9). Ainsi, dans ce cas, l'opération d'apport de titres entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI met fin au sursis d'imposition, la plus-

value constatée à l'occasion de cette opération d'apport étant déterminée suivant les conditions précisées ci-dessus, en tenant compte du prix ou de la valeur d'acquisition des titres ayant été remis à l'échange. L'imposition de cette plus-value d'apport est reportée à la survenance de l'un des événements mettant fin au report d'imposition mentionnés à l'article 150-0 B ter du CGI.

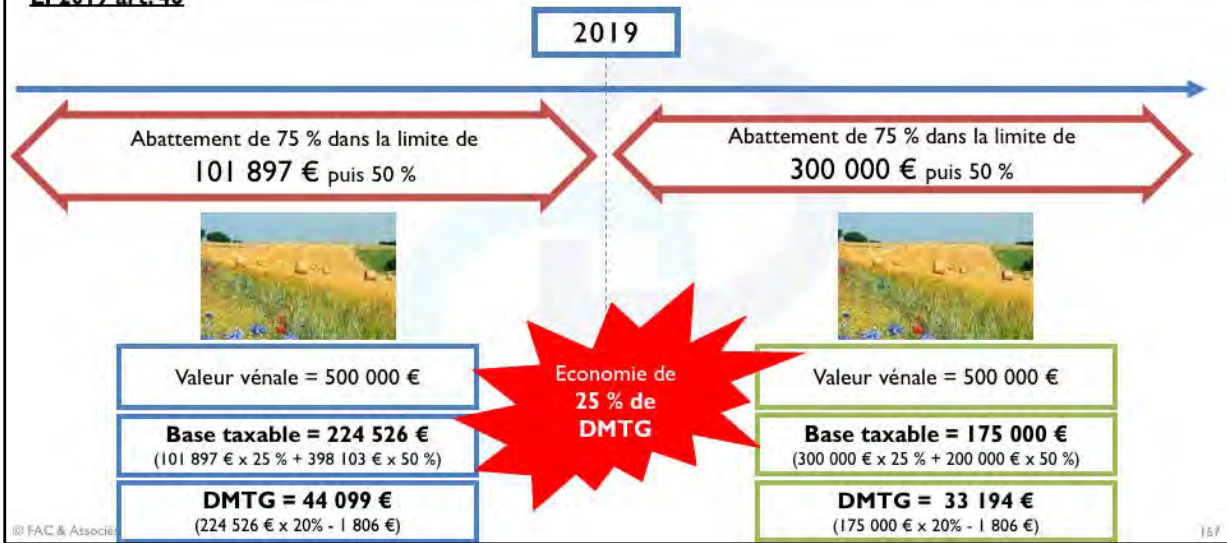
DMTG

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



BAUX À LONG TERME : RELÈVEMENT DU SEUIL D'EXONÉRATION PARTIEL DES DMTG

LF2019 art. 46



La LF pour 2019 a relevé le seuil au-delà duquel l'exonération partielle de DMTG portant sur certains biens ruraux et parts de GFA est réduite de 75% à 50%.

Cette mesure ne concerne que les DMTG, à l'exclusion de l'IFI.

La mesure est applicable à compter du premier janvier 2019.



LE PACTE DUTREIL TRANSMISSION

**Le régime du siècle...pourtant sous-utilisé !
100% de vos clients ont-ils un pacte Dutreil ? Si non pourquoi ?**

Abattement sur l'assiette des DMTG de 75%

Donation & Successions

Entreprise individuelle / Sociétés opérationnelles

Applicable aux donations avec réserve d'USU

Cumul avec la réduction des droits de 50% si donation en PP avant 70 ans

Cumul avec le paiement différé puis fractionné si mutation en PP ou NP

Le « pacte Dutreil » est un dispositif instauré par la loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 afin d'alléger le coût fiscal de la transmission des entreprises dans un cadre familial, suite à un décès ou à une donation. Le dispositif permet une diminution de l'assiette taxable, égale à 75% de la valeur du patrimoine professionnel.

Le pacte Dutreil transmission peut se cumuler avec d'autres avantages fiscaux.

PACTE DUTREIL TRANSMISSION PRINCIPALES CARACTERISTIQUES

	DONATION PP	DONATION NP
Valeur PP de la société	1 000 000 €	1 000 000 €
Minoration si réserve d'usufruit	néant	50% (US 51-60 ans)
Base taxable brute	1 000 000 €	500 000 €
Abattement DUTREIL	- 75%	- 75%
Base nette taxable	250 000 €	125 000 €
DMTG bruts	50 000 € (à 20%)	25 000 € (à 20%)
Réduction DMTG	50% (D ^{eur} < 70 ans)	Néant
DMTG nets	25 000 €	25 000 €
Modalités de paiement des DMTG	Différé et fractionné	Différé et fractionné
Impact +V à terme	Totalement purgée	Partiellement purgée
Revenus issus des titres transmis	Au profit du donataire	Au profit du donateur

Ce tableau compare les effets d'une donation en pleine propriété et d'une donation avec réserve d'usufruit.

RAPPEL DES EFFETS

REDUCTION DE LA BASE DE 75%
+ REDUCTION DE LA BASE EN CAS DE
DONATION AVEC RESERVE D'USUFRUIT

REDUCTION DE LA BASE DE 75%
+ REDUCTION DES DROITS DE 50% EN
CAS DE DONATION EN PP
(Avant les 70 ans du donateur)

VALEUR DE LA NP DE L'entreprise

VALEUR en PP DE L'entreprise

ABATTEMENT 75%

TAXABLE
25%

ABATTEMENT 75%

TAXABLE
25%

DMTG

DMTG

PAS DE
REDUCTION

REDUCTION
50%

PAIEMENT
DIFFERE PUIS
FRACTIONNE

PAIEMENT
DIFFERE PUIS
FRACTIONNE

Nous comparons ici donation en PP et donation avec réserve d'usufruit.

Dans les deux cas, un abattement de 75% est pratiqué sur la base.

En cas de donation en PP, une réduction de 50% est pratiquée sur les DMTG.

La donation en PP ou en NP ouvre en outre droit au régime du paiement différé puis fractionné des DMTG.

VALEUR PP = 1 000 000		VALEUR PP = 1 000 000	
VALEUR DE LA NP = 500 000			
ABATTEMENT 75%	TAXABLE 125 000	ABATTEMENT 75%	TAXABLE 250 000
	DMTG 20% 25 000		DMTG 20% 50 000
	PAS DE REDUCTION		REDUCTION 50% 25 000
	DMTG DUS 25 000		DMTG DUS 25 000
	PAIEMENT DIFFERE PUIS FRACTIONNE		PAIEMENT DIFFERE PUIS FRACTIONNE
PLUS VALUE PARTIELLEMENT PURGEE		PLUS VALUE TOTALEMENT PURGEE	
REVENUS POUR LE DONATEUR		REVENUS POUR LE DONATAIRE	

Hypothèse = Abt de 100 000 déjà consommé.

Valeur en PP = 1 000 000

Valeur de l'usufruit réservé = 50%

VALEUR PP = 3 200 000				VALEUR PP = 3 200 000			
VALEUR DE LA NP = 1 600 000				ABATTEMENT 75%		TAXABLE 800 000	
ABATTEMENT 75%		TAXABLE 400 000		Dteur 1 400 000		Dteur 2 400 000	
Dteur 1 200 000		Dteur 2 200 000		Dtaire 1 200 000		Dtaire 2 200 000	
Dtaire 1 100 000	Dtaire 2 100 000	Dtaire 1 100 000	Dtaire 2 100 000	ABT 100 000	ABT 100 000	ABT 100 000	ABT 100 000
ABT 100 000	ABT 100 000	ABT 100 000	ABT 100 000	DMTG 20 000	DMTG 20 000	DMTG 20 000	DMTG 20 000
TOTAL DROITS DUS = 0				REDUCTION 50%			
TOTAL DROITS DUS = 0				TOTAL DROITS DUS = 40 000			
PLUS VALUE PARTIELLEMENT PURGEE				PLUS VALUE TOTALEMENT PURGEE			
REVENUS POUR LE DONATEUR				REVENUS POUR LE DONATAIRE			

Hypothèse = Abt de 100 000 déjà consommé.

Valeur de la PP = 3 200 000 €

Valeur de l'usufruit réservé = 1 600 000 €

Deux donateurs, deux donataires.

Dans les deux cas, un abattement de 75% est pratiqué sur la base.

En cas de donation en PP, une réduction de 50% est pratiquée sur les DMTG.

La donation en PP et en NP ouvre en outre droit au régime du paiement différé puis fractionné des DMTG.

	BASE BRUTE	DMTG PP sans Dutreil	DMTG PP avec Dutreil	DMTG PP sans Dutreil	DMTG PP avec Dutreil
	500 000	98 194	23 194	19,6%	4,6%
	1 500 000	452 678	73 194	30,2%	4,9%
	5 000 000	2 012 394	352 678	40,2%	7,1%
	10 000 000	4 262 394	887 394	42,6%	8,9%
	25 000 000	11 012 394	2 574 894	44,0%	10,3%

	BASE BRUTE	DMTG NP sans Dutreil	DMTG NP avec Dutreil	DMTG NP sans Dutreil	DMTG NP avec Dutreil
	500 000	48 194	10 694	9,6%	2,1%
	1 500 000	167 962	35 694	11,2%	2,4%
	5 000 000	887 394	130 462	17,7%	2,6%
	10 000 000	2 012 394	352 678	20,1%	3,5%
	25 000 000	5 387 394	1 168 644	21,5%	4,7%

DONATEUR



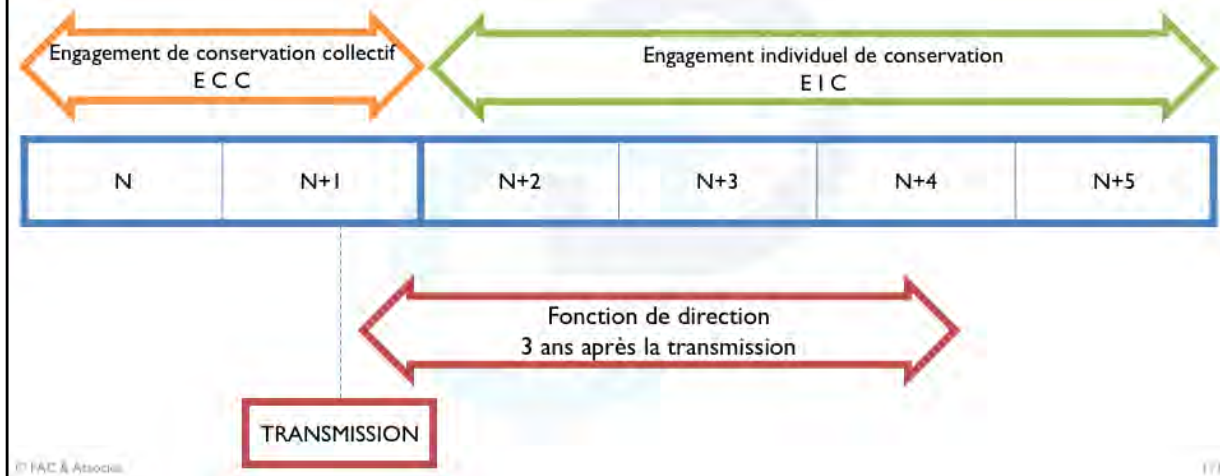
DONATAIRE

Ce tableau permet de mesurer l'intérêt de la mise en place du Pacte Dutreil.

Nous comparons donation en PP ou en NP, avec ou sans pacte Dutreil.

NOUVELLE POSSIBILITÉ D'APPORT À HOLDING PENDANT L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION COLLECTIF DU PACTE DUTREIL

Rappel des engagements de conservation et de la fonction de direction



Rappel

Conclusion d'un engagement collectif de conservation

Les parts ou les actions concernées doivent faire l'objet d'un **engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans** en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec un ou plusieurs autres associés, personnes physiques ou morales.

Dans le cas d'**interposition de sociétés**, l'engagement est pris par la personne morale qui détient directement la participation dans la société dont les titres font l'objet de l'engagement de conservation.

Le point de départ du délai minimal de deux ans s'apprécie à compter de la date d'enregistrement de l'acte qui constate l'engagement collectif de conservation, s'agissant d'un acte sous seing privé, ou de la date de l'acte, s'agissant d'un acte authentique.

L'engagement collectif de conservation est **réputé acquis** lorsque le défunt ou le donateur, seul ou avec son conjoint ou partenaire de PACS détient depuis plus de deux ans le quota de titres requis pour la conclusion de cet engagement et que l'un d'eux exerce effectivement depuis plus de deux ans à la date de la transmission son activité professionnelle principale ou une fonction de direction dans la société dont les titres sont transmis.

Engagement des bénéficiaires après la transmission

À compter de la transmission, les héritiers, donataires ou légataires doivent **poursuivre l'engagement collectif** jusqu'à son terme. Pendant cette période, aucune cession ou donation ne peut être effectuée par ces mêmes personnes au profit d'autres signataires de l'engagement collectif.

Chacun des héritiers ou légataires et donataires doit **s'engager individuellement**, dans la déclaration de succession ou dans l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à **conserver** les titres transmis pendant une **période de quatre ans** commençant à courir **à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation des titres** ([CGI, art. 787 B, c](#)).

S'agissant des donations consenties avec réserve d'usufruit, seul le nu-propriétaire est tenu de souscrire l'engagement individuel.

L'engagement individuel de conservation porte sur les titres transmis au jour du décès ou de la donation. Cette condition s'oppose à toute donation ou cession à titre onéreux des parts ou actions reçues, alors même que le bénéficiaire ou l'acquéreur serait membre de l'engagement collectif de conservation.

L'engagement des bénéficiaires de la transmission à titre gratuit de conserver les titres reçus étant individuel, le **non-respect** de cet engagement par l'un d'entre eux n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération partielle dont ont bénéficié, le cas échéant, les autres héritiers, donataires ou légataires.

Exercice d'une fonction de direction au sein de la société

L'un des héritiers, légataires ou donataires ayant pris l'engagement individuel de conservation ou l'un des associés ayant souscrit l'engagement collectif de conservation des titres doit exercer effectivement dans la société **pendant la durée de l'engagement collectif** et **pendant les trois années** qui suivent la date de la transmission ([CGI, art. 787 B, d](#)) :

- son activité professionnelle principale s'il s'agit d'une société de personnes visée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI ;
- ou l'une des fonctions de direction énumérées au 1° de l'[article 885 O bis du CGI](#) s'il s'agit d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés;

SEUILS DE DÉTENTION

Les seuils de détention requis pour conclure un engagement collectif sont abaissés :

Sociétés cotées : 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote

Sociétés non cotées : 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote

Colloque fiscal 10/01/2019

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que l'engagement collectif de conservation porte sur une certaine quotité des droits de la société transmise.

Jusqu'à présent fixés à 20 % des droits financiers et des droits de vote pour les sociétés cotées et à 34 % de ces mêmes droits pour les sociétés non cotées, ces seuils de détention sont, pour les droits financiers, réduits de moitié.

L'engagement collectif de conservation doit donc désormais porter :

- s'il s'agit de titres de sociétés cotées, sur au moins 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote ;
- s'il s'agit de titres de sociétés non cotées, sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote.

Droits K	nbre dts vote		Pourcentage	Pouvoir multiplicatif
20	vote double	40	33,33%	1,67
80	vote simple	80	66,67%	
100		120	100%	
Droits K	nbre dts vote		Pourcentage	Pouvoir multiplicatif
40	vote double	80	57,14%	1,43
60	vote simple	60	42,86%	
100		140	100%	
Droits K	nbre dts vote		Pourcentage	Pouvoir multiplicatif
1	vote double	2	1,98%	1,98
99	vote simple	99	98,02%	
100		101	100%	

L'ENGAGEMENT COLLECTIF PEUT ETRE PRIS SEUL !

L'engagement collectif est en principe pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec un ou plusieurs autres associés.

La Loi de Finances précise désormais que cet engagement peut être pris par une personne seule, pour elle et ses ayants cause à titre gratuit, sous les mêmes conditions.

Cela permet d'étendre le dispositif
aux transmissions de sociétés unipersonnelles
aux transmissions de sociétés dans lesquelles un associé, bien que ne détenant pas la totalité du capital, remplit à lui seul l'ensemble des conditions d'application du régime

Collegium & csi 10.01.2019

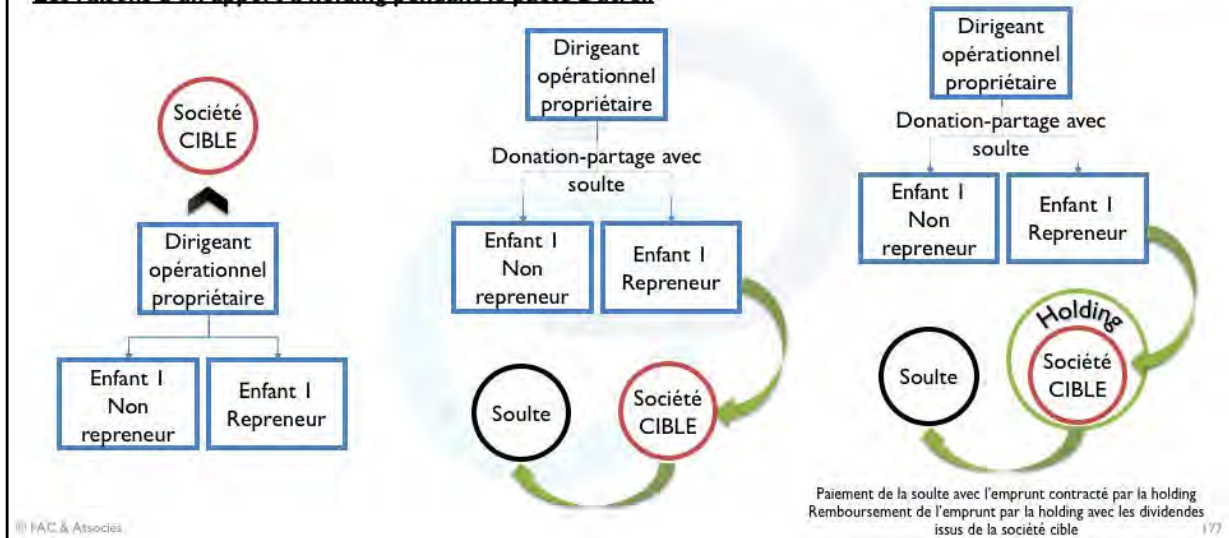
L'engagement collectif de conservation, qui conditionne l'application du dispositif, est, en principe, pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec un ou plusieurs autres associés, personnes physiques ou morales (CGI art. 787 B, a).

Cet article, précise désormais que cet engagement peut être pris par une personne seule, pour elle et ses ayants cause à titre gratuit, sous les mêmes conditions.

Cette disposition permet ainsi d'étendre le dispositif aux transmissions de sociétés unipersonnelles, telles que les EURL, EARL, Sasu, etc., ainsi qu'aux transmissions de sociétés dans lesquelles un associé, bien que ne détenant pas la totalité du capital, remplit à lui seul l'ensemble des conditions d'application du régime.

NOUVELLE POSSIBILITÉ D'APPORT À HOLDING PENDANT L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION COLLECTIF DU PACTE DUTREIL

Les raisons d'un apport à holding pendant le pacte Dutreil



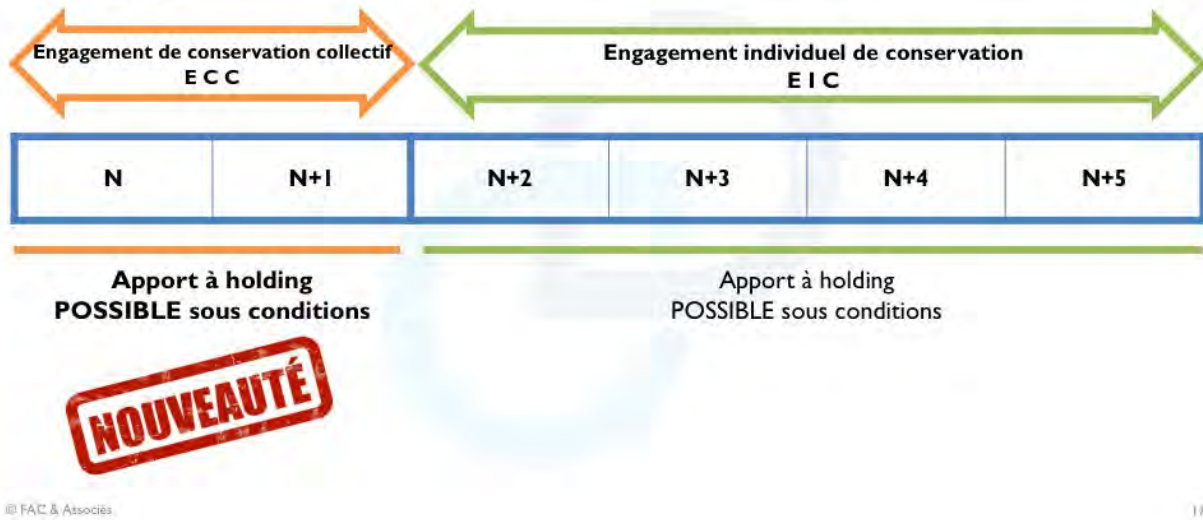
La LF pour 2019 autorise, sous certaines conditions, les héritiers, donataires ou légataires à apporter les titres reçus à une société holding.

Dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 12 2018, l'article 787 B, f du CGI prévoyait que l'exonération n'était pas remise en cause lorsque le non-respect de l'engagement individuel de conservation résultait d'un apport des titres reçus à une société holding ayant pour objet unique la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans des sociétés du même groupe que la société exploitante et ayant une activité soit similaire, soit connexe ou complémentaire, à condition que :

- la société holding soit détenue en totalité par les héritiers ou légataires (ou donataires) ayant souscrit l'engagement individuel de conservation. En cas de donation, le donateur pouvait toutefois détenir une participation minoritaire dans le capital de la société holding ;
- la société holding soit dirigée directement par un ou plusieurs des héritiers ou légataires (ou donataires) bénéficiaires de l'exonération ;
- la société holding ainsi que les héritiers ou légataires (ou donataires) prennent respectivement l'engagement de conserver les titres apportés et les titres reçus en contrepartie de l'apport jusqu'au terme de l'engagement individuel de conservation.

NOUVELLE POSSIBILITÉ D'APPORT À HOLDING PENDANT L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION COLLECTIF DU PACTE DUTREIL

LF2019 art. 40



Alors que cette possibilité d'apport était réservée aux bénéficiaires de l'exonération partielle pendant la période d'engagement individuel, pareille opération est à compter de 2019 aussi autorisée pour les personnes tenues par l'engagement collectif de conservation et peut être réalisée dès la transmission, pendant la durée de l'engagement collectif de conservation restant à courir avant la prise d'effet de l'engagement individuel.

La condition liée à l'objet exclusif de la société holding est abandonnée et remplacée par la condition suivante : la valeur réelle de l'actif brut de la société holding doit être, à l'issue de l'apport et jusqu'au terme des engagements (collectif et individuel) de conservation, composée à plus de 50 % de participations dans la société exploitante.

En outre, il n'est plus exigé que la société holding soit détenue en totalité par les bénéficiaires de l'exonération partielle. Cette condition de détention est ramenée à 75 % du capital et des droits de vote, ces droits pouvant être détenus aussi bien par les héritiers, donataires ou légataires bénéficiaires de l'exonération partielle que par les signataires de l'engagement collectif.

Enfin, la condition relative à la direction de la société holding est aménagée afin d'ouvrir la fonction aux signataires de l'engagement collectif.

NOUVELLE POSSIBILITÉ D'APPORT À HOLDING PENDANT L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION COLLECTIF DU PACTE DUTREIL

LF2019 art. 40

	Apport pendant l'ECC ou EIC depuis 2019	Apport pendant l'EIC avant 2019
Poids de la société cible dans l'actif brut de la holding	Au moins 50%	100%
Composition du capital social de la holding	Au moins 75% du capital et droits de vote détenu par les bénéficiaires de l'exonération et signataire de l'ECC	100% du capital et droits de vote détenu par les bénéficiaires de l'exonération
Possibilité d'interposition d'une holding	Oui dans la limite d'un seul niveau d'interposition sous condition que le poids de la détention indirecte de la société cible représente au moins 50% de l'actif brut de la holding	Non, apport de la société opérationnelle uniquement
Fonction de direction	Néant	Par l'un des bénéficiaire de l'exonération

NOUVEAUTÉ

REMISE EN CAUSE PARTIELLE EN CAS DE CESSIION PARTIELLE DES TITRES

Avant la LF pour 2019, la cession post succession ou donation pendant l'ECCT de titres soumis à un ECCT entraînait la remise en cause de l'exonération partielle pour tous les titres du cédant (même si cession à un signataire de l'ECCT car ne permet pas le respect de l'EICT)

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20 n° 50

Avec la LF pour 2019, en cas de non-respect de l'ECCT par l'un des bénéficiaires de l'exonération partielle (héritiers, donataires ou légataires) par suite de la cession ou de la donation à un autre associé signataire du pacte d'une partie des titres reçus, l'exonération partielle ne serait remise en cause qu'à hauteur des titres cédés ou donnés.

Colloque fiscal 10.01.2019

Toute cession ou donation de titres par l'un des bénéficiaires de l'exonération partielle (héritiers, donataires ou légataires) au cours de l'engagement collectif de conservation entraîne en principe la remise en cause totale du régime pour son bénéficiaire.

Aux termes de la doctrine administrative applicable jusqu'à présent, la remise en cause s'applique pour tous les titres du cédant, et non simplement ceux ayant fait l'objet de la cession, et cela même si le cessionnaire est partie à l'engagement collectif de conservation car, en tout état de cause, la condition relative à l'engagement individuel de conservation des titres transmis ne peut par hypothèse plus être respectée (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20 n° 50 : ENR-X-42595).

La LF pour 2019 prévoit une exception à ce principe de remise en cause totale pour le cas où le cessionnaire ou le donataire est un autre signataire du pacte.

L'article 787 B, e ter du CGI prévoit ainsi que, en cas de non-respect de l'engagement collectif de conservation par l'un des bénéficiaires de l'exonération partielle à la suite de la cession ou de la donation à un autre associé signataire du pacte d'une partie des titres reçus, l'exonération partielle n'est remise en cause qu'à hauteur des titres cédés ou donnés. Pourvu qu'il soit signataire du pacte, le cessionnaire ou le donataire peut aussi bien être une personne physique qu'une personne morale.

NB Les cessions ou les donations à des tiers continuent, en revanche, à entraîner la remise en cause totale du régime pour le bénéficiaire de l'exonération partielle, même en cas de cession partielle de ses titres.

SUPPRESSION DE L'ATTESTATION ANNUELLE



Avant la LF pour 2019, pendant l'ECCT et à compter de la transmission, obligation déclarative à la charge de la société : attestation certifiant que les conditions de validité de l'engagement étaient remplies
 En présence d'une société interposée, double obligation (société couverte par ECCT et société interposée).
 Pendant l'EICT, obligation déclarative à la charge des héritiers, légataires ou donataires.
 Envoi d'une attestation certifiant que l'EICT et l'obligation d'exercice des fonctions de direction étaient respectés au 31 décembre.

Avec la LF pour 2019, Suppression des obligations déclaratives annuelles

Remplacement par les obligations suivantes :

- Pendant la durée des engagements fiscaux, attestation à fournir à la demande de l'administration;
- Obligation spontanée lors de la cessation des engagements fiscaux

La certification du respect des conditions requises pèse toujours sur les sociétés.

En cas de détention indirecte des titres objets du pacte, chacune des sociétés composant la chaîne de participations doit transmettre aux personnes tenues par des engagements une attestation certifiant du respect à son niveau des obligations de conservation.

En résumé:

L'héritier, le donataire ou le légataire doit, comme auparavant, joindre à la déclaration de succession ou l'acte de donation l'attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que cet engagement est en cours au jour de la transmission et qu'il a porté jusqu'à cette date sur le quota des titres requis pour le bénéfice du régime. Puis, dans un délai de trois mois à l'issue de l'engagement individuel, le bénéficiaire de l'exonération (héritier, donataire ou légataire) est également tenu d'adresser à l'administration une attestation, que la société lui transmet, certifiant que l'ensemble des conditions d'application du dispositif (sur toute la période des engagements collectif et individuel) ont été respectées jusqu'à leur terme.

PARTICIPATIONS EN CAS DE SOCIÉTÉS INTERPOSÉES

Avant la LF pour 2019, le bénéfice de l'exonération était subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif de conservation (CGI art. 787 B b) et pendant la durée de l'engagement individuel de conservation (BOI-ENR-DMTG-10-20-10-10 n° 350)

Avec la LF pour 2019, Confirmation de l'interprétation administrative. Donc obligation de maintien des participations inchangées pendant ECCT et EICT.

Colloque/EICT 10.01.2019

Dans le cas d'interposition de sociétés, l'engagement collectif de conservation est souscrit par la société qui détient directement la participation dans la société dont les titres font l'objet du pacte. Le bénéfice de l'exonération est alors subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif (CGI art. 787 B, b).

Cette obligation de maintien des participations à chaque niveau d'interposition s'applique désormais également pendant la phase d'engagement individuel de conservation au-delà de la période d'engagement collectif.

ENGAGEMENT RÉPUTÉ ACQUIS

Extension du domaine de l'engagement réputé acquis :

- aux transmissions de titres de sociétés interposées, dans la limite d'un seul degré d'interposition.
- aux couples de concubins notoires : les seuils requis s'apprécient en tenant compte de la participation globale détenue par le couple, la fonction de direction ou l'activité principale pouvant être exercée indifféremment par l'un des concubins.



Colloque fiscal 10.01.2019

L'engagement est « réputé acquis » lorsque le défunt (ou le donateur) seul ou avec son conjoint ou partenaire de Pacs détient depuis deux ans au moins au moment de la transmission le quota de titres requis pour la conclusion de cet engagement et que l'un d'eux exerce dans la société depuis plus de deux ans son activité principale ou, lorsque la société est soumise à l'IS, des fonctions de direction.

L'engagement réputé acquis était jusqu'à présent réservé aux participations directes dans la société exploitante.

PAIEMENT DIFFÉRÉ ET/OU FRACTIONNÉ : TAUX 2019**Avis du 26 décembre 2018 JO 2712/2018**

Année de la demande	Taux d'intérêt applicable
2019	1,4 %
2018	1,5 %
2017	1,6 %
2016	1,9 %
2015	2,2 %
2014	0 %
2013	0 %

© FAC & Associés

184

Le taux d'intérêt légal est le taux utilisé pour calculer le montant des intérêts dus en cas de paiement différé et/ou fractionné.

En 2014, le taux de l'intérêt légal était nul, les bénéficiaires avaient tout intérêt à demander des délais de paiement pour les droits de succession ou donation.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, la référence au taux d'intérêt légal a été abandonnée. Le taux d'intérêt pour le paiement différé ou fractionné des droits de succession-donation est désormais égal au taux effectif moyen des crédits immobiliers, au cours du quatrième trimestre de l'année précédant celle de la demande de délais de paiement, réduit d'un tiers. Toutefois, seule la première décimale est retenue. Ce taux est applicable pendant toute la durée du crédit.

Pour les demandes formulées en 2019, le taux est de 1,40%. Le taux réduit est de 0,40% pour les transmissions d'entreprises pour lesquelles il est possible de bénéficier d'un paiement différé (5ans) puis fractionné (10 ans)

PAIEMENT DIFFÉRÉ ET/OU FRACTIONNÉ : TAUX 2019

Avis du 26 décembre 2018 JO 27/12/2018



© FAC & Associés

185

LE PAIEMENT DIFFÉRÉ POUR LES HÉRITAGES EN NUE-PROPRIÉTÉ

Champ d'application

Recevoir un héritage en nue-propriété présente l'avantage d'être un droit de pleine propriété en sommeil, mais a l'inconvénient d'être peu liquide et non frugifère. Le nu propriétaire se retrouve donc à devoir s'acquitter de droits de succession sans disposer de liquidités suffisantes en contrepartie. Le nu propriétaire peut ainsi être contraint de prélever sur son patrimoine pour s'acquitter des DMTG.

Dans une telle situation, l'héritier en nue-propriété peut demander le paiement différé. Cela consiste à demander un prêt in fine dont la durée est égale à l'espérance de vie de l'usufruitier.

Le crédit de paiement différé prévu par l'article 1717 du CGI s'applique aux droits d'enregistrement exigibles en raison des mutations par décès visés à l'article 397 de l'annexe III au CGI.

Le BOFiP prévoit également son application aux successions pour lesquelles le conjoint survivant a exercé l'option pour les droits viagers prévus par l'article 764 du code civil dans la limite de la fraction des droits correspondant à la valeur imposable de l'immeuble grevé du droit viager d'habitation.

Le BOFiP étend le champ d'application du paiement différé aux soultes et indemnités résultant des attributions préférentielles et d'une action en réduction.

Dans le cadre d'une attribution préférentielle, le bénéficiaire doit désintéresser ceux qui avaient normalement vocation à participer au partage au titre d'une « soulte ».

Dans le cadre d'une action en réduction, le gratifié doit indemniser les héritiers réservataires à concurrence de la portion excessive de la libéralité.

Le différé de paiement concerne alors la fraction correspondant au montant des soultes ou indemnités payables à terme.

Un crédit avec intérêt portant sur les DMTG assis sur la nue-propriété

Le paiement différé (ou fractionné) ne peut porter que sur le principal des droits, à l'exclusion des sommes représentatives de pénalités de retard exigibles à raison du paiement tardif de l'impôt ou de droits ou pénalités exigibles à raison d'insuffisances ou d'omissions (CGI, Ann. III, art. 398)

Dans le cas d'un paiement différé, les intérêts sont calculés, lors de chaque terme annuel, selon le délai écoulé depuis le précédent et sur la totalité des droits différés.

Une alternative : un crédit sans intérêts mais portant sur les DMTG assis sur la pleine propriété

Toutefois, dans le cas de mutation par décès comportant dévolution des biens en nue-propriété, le bénéficiaire du paiement différé peut être dispensé du paiement d'intérêts (CGI, Annx.III, art. 404 B, 5ème alinéa), à la condition que les droits de mutation par décès soient assis sur la valeur imposable au jour de l'ouverture de la succession de la pleine propriété des biens.

BOI-ENR-DG-50-20-20 §135

BOI-ENR-DG-50-20-20 §140 à 180

LE PAIEMENT DIFFÉRÉ POUR LES HÉRITAGES EN NUE-PROPRIÉTÉ

Champ d'application

Recevoir un héritage en nue-propriété présente l'avantage d'être un droit de pleine propriété en sommeil, mais a l'inconvénient d'être peu liquide et non frugifère. Le nu propriétaire se retrouve donc à devoir s'acquitter de droits de succession sans disposer de liquidités suffisantes en contrepartie. Le nu propriétaire peut ainsi être contraint de prélever sur son patrimoine pour s'acquitter des DMTG.

Dans une telle situation, l'héritier en nue-propriété peut demander le paiement différé. Cela consiste à demander un prêt in fine dont la durée est égale à l'espérance de vie de l'usufruitier.

Le crédit de paiement différé prévu par l'article 1717 du CGI s'applique aux droits d'enregistrement exigibles en raison des mutations par décès visés à l'article 397 de l'annexe III au CGI.

Le BOFiP prévoit également son application aux successions pour lesquelles le conjoint survivant a exercé l'option pour les droits viagers prévus par l'article 764 du code civil dans la limite de la fraction des droits correspondant à la valeur imposable de l'immeuble grevé du droit viager d'habitation.

Le BOFiP étend le champ d'application du paiement différé aux soultes et indemnités résultant des attributions préférentielles et d'une action en réduction.

Dans le cadre d'une attribution préférentielle, le bénéficiaire doit désintéresser ceux qui avaient normalement vocation à participer au partage au titre d'une « soulte ».

Dans le cadre d'une action en réduction, le gratifié doit indemniser les héritiers réservataires à concurrence de la portion excessive de la libéralité.

Le différé de paiement concerne alors la fraction correspondant au montant des soultes ou indemnités payables à terme.

Un crédit avec intérêt portant sur les DMTG assis sur la nue-propriété

Le paiement différé (ou fractionné) ne peut porter que sur le principal des droits, à l'exclusion des sommes représentatives de pénalités de retard exigibles à raison du paiement tardif de l'impôt ou de droits ou pénalités exigibles à raison d'insuffisances ou d'omissions (CGI, Ann. III, art. 398)

Dans le cas d'un paiement différé, les intérêts sont calculés, lors de chaque terme annuel, selon le délai écoulé depuis le précédent et sur la totalité des droits différés.

Une alternative : un crédit sans intérêts mais portant sur les DMTG assis sur la pleine propriété

Toutefois, dans le cas de mutation par décès comportant dévolution des biens en nue-propriété, le bénéficiaire du paiement différé peut être dispensé du paiement d'intérêts (CGI, Annx.III, art. 404 B, 5ème alinéa), à la condition que les droits de mutation par décès soient assis sur la valeur imposable au jour de l'ouverture de la succession de la pleine propriété des biens.

BOI-ENR-DG-50-20-20 §135

BOI-ENR-DG-50-20-20 §140 à 180

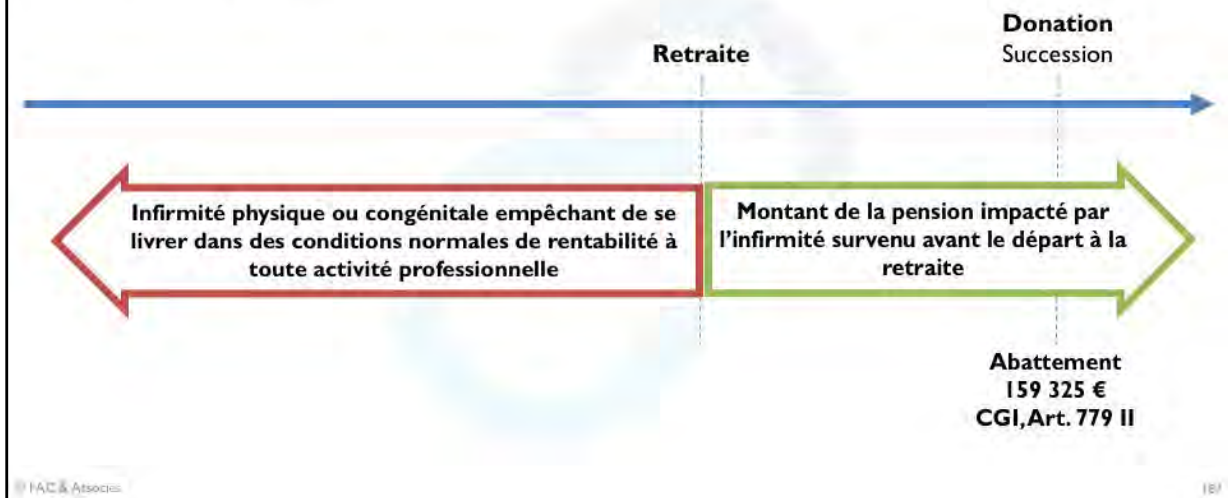
DMTG

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



CONDITION POUR BÉNÉFICIER DE L'ABATTEMENT SUPPLÉMENTAIRE DE 159 325 € EN FAVEUR DES HANDICAPÉS

CA Aix En Provence n°15/21441 27/06/2017



Les faits :

Madame A est l'une des héritières de son cousin, Monsieur C.

Dans le cadre de la déclaration de succession, déposée le 24 juin 2013 par le notaire, il a été fait application de l'abattement en faveur des personnes handicapées, prévu par l'article 779 -II du code général des impôts, pour la somme de 159 325 €.

Les services fiscaux ont notifié une proposition de rectification le 4 juillet 2013, en contestant l'application de l'abattement de 159 325 €.

Madame A demande la décharge de l'imposition portée sur l'avis de recouvrement du 15 novembre 2013.

La décision :

L'article 779-II du CGI prévoit, dans sa rédaction antérieure à la loi du 16 août 2012 alors applicable, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, un abattement de 159 325 € sur la part de tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale congénitale ou acquise.

L'article 293 de l'annexe II du CGI dispose qu'il sera tenu compte de toutes les infirmités, congénitales ou acquises, existant au jour de la donation ou de l'ouverture de la succession.

L'article 294 de l'annexe II du CGI édicte que l'héritier qui invoque son infirmité doit justifier que celle-ci l'empêche de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle et qu'il peut justifier de son état par tous éléments de preuve.

L'héritier en retraite peut bénéficier de l'abattement s'il a subi une infirmité au cours de sa vie active, infirmité qui l'a empêché de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à une activité professionnelle et par conséquent lorsqu'elle a une incidence sur le montant de la retraite qu'il percevait au jour de l'ouverture de la succession.

Les personnes ayant dû prendre leur retraite de façon anticipée pour cause d'inaptitude au travail, peuvent également bénéficier de l'abattement prévu par l'article 779-II du CGI si le montant de la pension a été réduit de ce fait.

La Cour d'appel souligne qu'il n'est pas possible d'ajouter des exigences édictées par ce texte lequel ne prévoit pas que l'incapacité de travailler doit avoir été reconnue par le médecin-conseil de la caisse de retraite, dans les conditions définies par l'article L351-7 du code de la sécurité sociale.

En l'espèce, la Cour d'appel considère donc que les documents produits démontrent que l'impossibilité de travailler est bien intervenue pendant la période d'activité. Madame A pouvait donc prétendre à l'abattement de 159 325 €.

LE SOLDE DU PRIX DE VENTE D'UN IMMEUBLE CÉDÉ PAR LE DÉFUNT À SON UNIQUE HÉRITIÈRE FAIT PARTIE DE L'ACTIF SUCCESSORAL TAXABLE

Cass. com. n°16-14869 05/07/2017



Les faits :

Par acte authentique du 14 mai 2004, Madame X (veuve Z) a vendu un bien immobilier à sa fille, Madame Z.

Le prix était payable en vingt échéances annuelles, dont une seule était réglée lorsque Madame X est décédée, le 19 août 2005, laissant sa fille comme seule héritière.

Constatant notamment que la créance correspondant au solde du prix de vente de l'immeuble n'avait pas été mentionnée dans la déclaration de succession, l'administration fiscale a notifié le 21 juillet 2008 à Madame Z une proposition de rectification afin d'y réintégrer cette créance au titre de l'actif imposable.

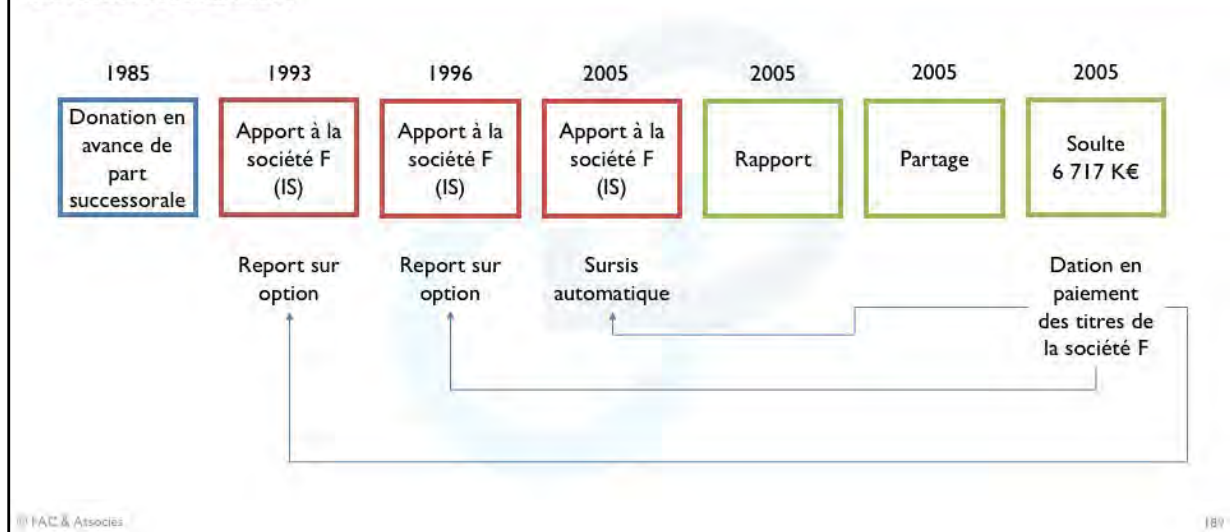
Madame A argue que lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne, il se fait une confusion de plein droit qui éteint les deux créances. La créance correspondante s'est trouvée éteinte de plein droit ce même jour puisqu'à cet instant, Madame Z est devenue, en sa qualité d'héritière unique de Madame X, créancière de sa propre dette ; que par suite, cette créance éteinte au jour du décès ne pouvait figurer dans l'actif successoral dévolu à Madame Z.

La décision :

La Cour rappelle que Madame X (la défunte) était, au jour de son décès, créancière de sa fille, Madame Z à concurrence du solde non réglé du prix de vente du bien immobilier. Au jour de son décès, Madame X était titulaire d'une créance correspondant au solde du prix de vente du bien immobilier dû par son héritière, qui constituait un élément de son actif. La Cour considère donc que c'est à bon droit que la cour d'appel a retenu que cet actif devait figurer dans la déclaration de succession, peu important qu'après le décès de Madame X, la créance se soit trouvée éteinte par confusion dans le patrimoine de Madame Z.

LA DATATION DE TITRES EN RÈGLEMENT D'UNE SOULTE SUCCESSORALE MET FIN AUX SURSIS ET REPORTS D'IMPOSITION

CE n°392290 04/12/2017



Les faits :

Madame C a reçu en 1985 de son père, Monsieur B, des titres de sociétés dont elle a fait ultérieurement apport, en 1993, 1996 et 2005, à la SAS F.

Les apports réalisés en 1993 et 1996 ont fait l'objet d'un report d'imposition de la plus-value en application du II de l'article 92 B du CGI. L'apport réalisé en 2005 a bénéficié d'un sursis d'imposition de la plus-value correspondante en application de l'article 150-0 B du même code.

A la suite du décès de Monsieur B (donateur) en 2003, suivant l'acte de partage successoral du 17 octobre 2005, Madame C a été reconnue redevable à l'égard de sa cohéritière, eu égard aux donations opérées en sa faveur par son père et rapportées à la succession, d'une soulte de 6 716 758 €, qu'elle a réglée pour partie par une datation en paiement portant sur 19 695 titres de la SAS F (bénéficiaire des apports de 1993, 1996 et 2003), évalués à 3 357 998 €.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a regardé cette datation en paiement comme une cession mettant fin au report d'imposition et au sursis d'imposition dont elle avait bénéficié sur les plus-values auxquelles avait donné lieu l'apport de ces titres. Les gains résultant de l'opération ont été imposés, en 2005, à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % ainsi qu'aux contributions sociales et ont fait l'objet de pénalités.

La décision :

L'article 92 B du CGI, applicable aux apports de titres réalisés en 1993 et 1996 dispose : « [...]l'imposition de la plus-value [...] peut être reportée au moment où s'opérera la cession ou le rachat des titres reçus lors de l'échange »

L'articles 150-0 D du même code, applicable aux apports de titre de l'année 2005, dispose quant à lui : " [...] 9. En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération mentionnée à l'article 150-0 B (...) le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres échangés, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange ".

Le Conseil d'Etat considère alors qu'il résulte de ces dispositions que les cessions qui mettent fin tant au report qu'au sursis d'imposition des plus-values sont les cessions à titre onéreux.

Toutefois, il résulte du premier alinéa de l'article 883 du code civil, aux termes duquel : « Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession », que seul un effet déclaratif et non translatif de propriété est attaché à un partage successoral.

Dans l'hypothèse où un acte de partage successoral met à la charge de l'un des héritiers le versement d'une soulte, lorsque cet héritier décide de régler tout ou partie de cette soulte par une datation en paiement de titres reçus précédemment lors d'un échange de droits sociaux placé sous le régime du report ou du sursis d'imposition de la plus-value, une telle cession, qui lui permet de s'acquitter de ses obligations légales envers ses cohéritiers en leur transférant la propriété de ces titres, doit être regardée, alors même que les titres ayant fait l'objet de l'apport provenaient d'une donation entre vifs à son profit, comme effectuée à titre onéreux au sens et pour l'application des dispositions précitées.

Le Conseil d'Etat en conclut qu'une telle cession met fin au report de l'imposition ou entraîne la déchéance du sursis. Il suit de là que c'est sans erreur de droit que la cour a jugé, par un arrêt suffisamment motivé, que la datation en paiement sous forme de titres à laquelle Madame C a procédé au profit de sa cohéritière, qui a eu pour effet de transférer la propriété de ces titres à cette dernière, constituait une cession à titre onéreux ayant mis fin au report d'imposition, conformément aux dispositions du II de l'article 92 B du même code, et ayant entraîné la déchéance du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du même code, ce qui entraînait la taxation des plus-values constatées à son profit à l'occasion de ces opérations de partage.

EMPRUNTER DE L'ARGENT POUR LE DONNER - RISQUE D'ABUS DE DROIT

CE n°409718 05/02/2018

**Les faits :**

Le 17 septembre 2010, Monsieur A a consenti une donation à sa fille âgée de 2 ans de 11 410 titres de la société LLO (sur les 21 242 titres détenus). Le même jour, Monsieur A a cédé le reste de ses titres à son épouse. La fille (donataire) a cédé les titres à une autre société le 7 octobre 2010.

L'administration a remis en cause la donation au motif qu'il s'agissait d'une donation fictive, constitutive d'un abus de droit. L'administration considère que la cession des titres par sa fille à une autre société a été en réalité effectuée par Monsieur A. La plus-value correspondante a été soumise à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales au titre de l'année 2010.

La décision :

Le Conseil d'Etat rappelle qu'aux termes de l'article 894 du code civil :

« La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte. »

L'administration peut écarter sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comme ne lui étant pas opposable un acte de donation qui ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et revêt, dès lors, un caractère fictif. Il en va notamment ainsi lorsque le donateur appréhende, à la suite de la donation, tout ou partie du produit de la cession de la chose prétendument donnée.

Le « contrat de cession d'actions » signé le 23 septembre 2010 par lequel la société LM s'était engagée à acquérir l'intégralité des parts sociales de la société LLO mentionnait que la valeur totale des 11 410 parts détenues par Louison est de 256 982 €. Il ressort de l'annexe à « l'acte réitératif de cessions d'actions » du 7 octobre 2010 que cette somme a été versée à cette date par la société LM à sa fille.

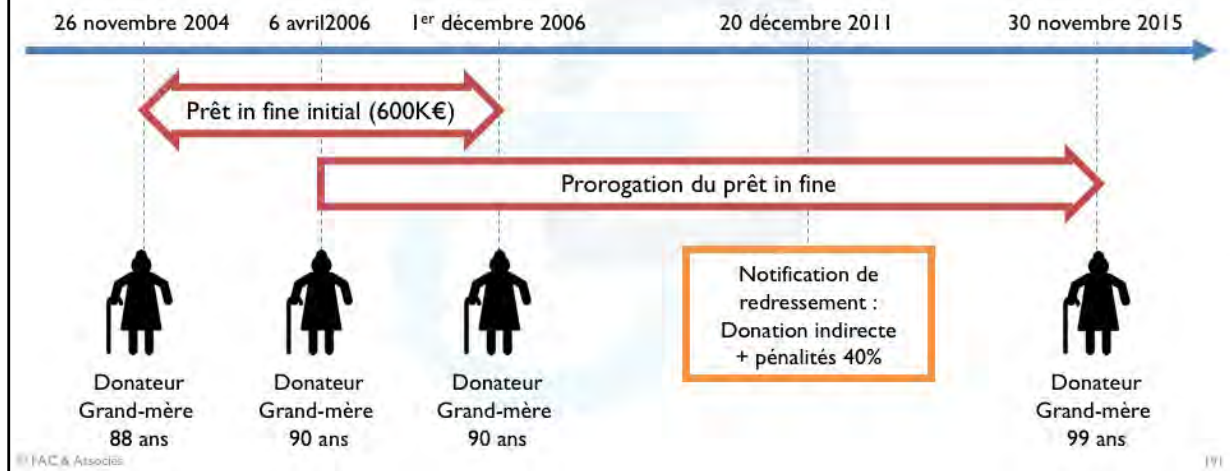
La somme de 256 982 € résultant du produit de cession des titres de Louison a d'abord été créditée sur un compte ouvert à son nom auquel. En sa qualité de représentant légal, Monsieur A avait librement accès à ce compte. Monsieur A a ensuite appréhendé dans les mois qui ont suivi plus de 82 % de cette somme en la portant au crédit de plusieurs comptes rémunérés ouverts conjointement à son nom et à celui de son épouse et que ces comptes n'étaient pas bloqués et étaient à la disposition de leurs titulaires.

Les époux A ont signé en avril 2011 un document intitulé « contrat de prêt » par lequel ils s'engageaient à rembourser à leur fille, au plus tard le 27 août 2027, les sommes qu'ils avaient inscrites sur leurs comptes. Ce document n'a pas été enregistré. Le conseil d'Etat considère donc qu'il était dépourvu de date certaine.

Le Conseil d'Etat conclut alors que la cour a exactement qualifié les faits en en déduisant que l'administration apportait la preuve qui lui incombait que le requérant ne s'était pas dépouillé de manière immédiate et irrévocable de son bien.

UN PRÊT D'UNE GRAND-MÈRE À SON PETIT FILS N'EST PAS FORCÉMENT UNE DONATION INDIRECTE SANCTIONNÉE DES PÉNALITÉS DE 40%

Cass. Com. n° 16-26690 07/03/2018



Les faits :

Par un acte du 26 novembre 2004, Madame Z a consenti à son petit-fils, Monsieur X, un prêt à intérêts remboursable en une seule fois, le 1^{er} décembre 2006.

Cet acte a été prorogé le 6 avril 2006 pour une durée ne pouvant excéder dix ans, soit au plus tard le 30 novembre 2015.

Le 20 décembre 2011, l'administration fiscale a notifié à Monsieur X une proposition de rectification au titre des droits de mutation à titre gratuit en soutenant que l'acte de prêt constituait une donation indirecte

L'administration fiscale n'a pas fait valoir que le prêt était initialement frauduleux, mais seulement qu'il s'était transformé en donation indirecte en raison de l'absence de remboursement. L'administration a également appliqué une majoration de 40 % en faisant état de la volonté manifeste de Monsieur X de se soustraire à ses obligations fiscales.

La décision :

La Cour de cassation rappelle que la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte.

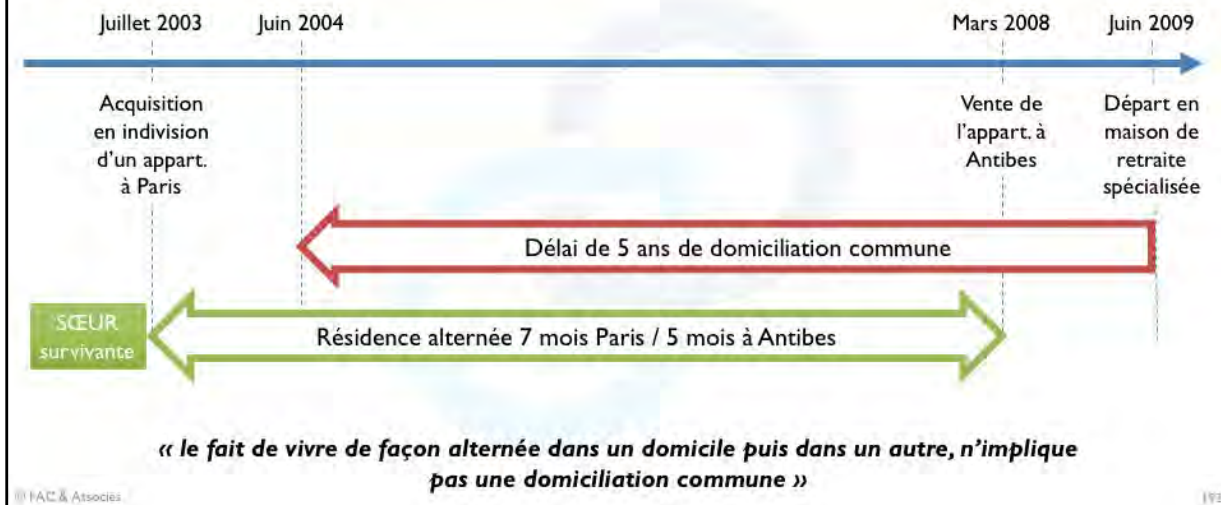
La Cour souligne que :

- Le fait que le prêt était remboursable in fine et que son terme avait été prorogé de dix ans et que cinq ans avant le terme du prêt, aucune somme n'avait été remboursée, ne permet pas de retenir la qualification de donation indirecte.
- Le fait que la grand-mère prêteuse était très âgée et aurait 99 ans à la date du terme si elle était encore en vie, est sans incidence sur l'obligation de remboursement du prêt, qui bénéficierait éventuellement aux héritiers de la prêteuse, ne permet pas de retenir la qualification de donation indirecte.

La Cour de cassation considère qu'il n'y a pas de donation indirecte, écartant alors la pénalité de 40%.

SUCCESSION ENTRE FRÈRES ET SŒURS : APPRÉCIATION DE LA DOMICILIATION COMMUNE

CA Paris n°16-20843 14/05/2018



Les faits :

Madame F est l'héritière de sa sœur, Madame E.

Madame F a sollicité le bénéfice de l'exonération sous conditions de domiciliation conjointe prévue par l'article 796-0 ter du CGI.

Selon proposition de rectification du 10 février 2014, l'administration a remis en cause cette exonération en considérant que la condition de domiciliation commune n'était pas remplie.

La décision :

Aux termes de l'article 796-0 ter du CGI, est exonérée de droits de mutation par décès la part de chaque frère ou sœur, Y, veuf, à la double condition d'être au moment de l'ouverture de succession âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux besoins de l'existence et avoir constamment vécu avec le défunt pendant les 5 ans précédant le décès.

Par mesure de tempérament l'exonération est accordée lorsque le logement commun est quitté pour raison de santé. Dans cette hypothèse, il convient de se placer à la date de ce départ.

En l'espèce, la question posée est de savoir si Madame F justifie avoir été constamment domiciliée avec le défunt pendant cinq ans avant le départ de sa sœur Madame E en maison de retraite en juin 2009, date à laquelle celle-ci a été transférée dans un établissement spécialisé. Pour prétendre au bénéfice des dispositions précitées la domiciliation commune entre les deux sœurs doit donc avoir débuté en juin 2004.

Les éléments retenus sont constitués par la résidence, une installation durable et également le paiement des impôts, la réception de la correspondance.

Madame F a fait l'acquisition d'un appartement à Paris avec sa sœur le 15 juillet 2003 et elle a vendu son appartement d'Antibes le 12 mars 2008.

Madame F explique que c'est par négligence, qu'elle a déclaré l'appartement d'Antibes comme sa résidence principale et produit à cet effet des justificatifs de paiement par CB sur la période 2004 -2007 qui montrent des dépenses sur Paris et Antibes, avec une moyenne de 7 mois à Paris et le reste à Antibes.

Madame F fournit une lettre d'un voisin qui indique sa présence constante auprès de sa sœur depuis 2004 et une lettre du médecin traitant de sa sœur qui atteste de son état de santé dégradé nécessitant la présence d'une tierce personne.

Mais le fait de vivre de façon alternée dans un domicile puis dans un autre, n'implique pas une domiciliation commune.

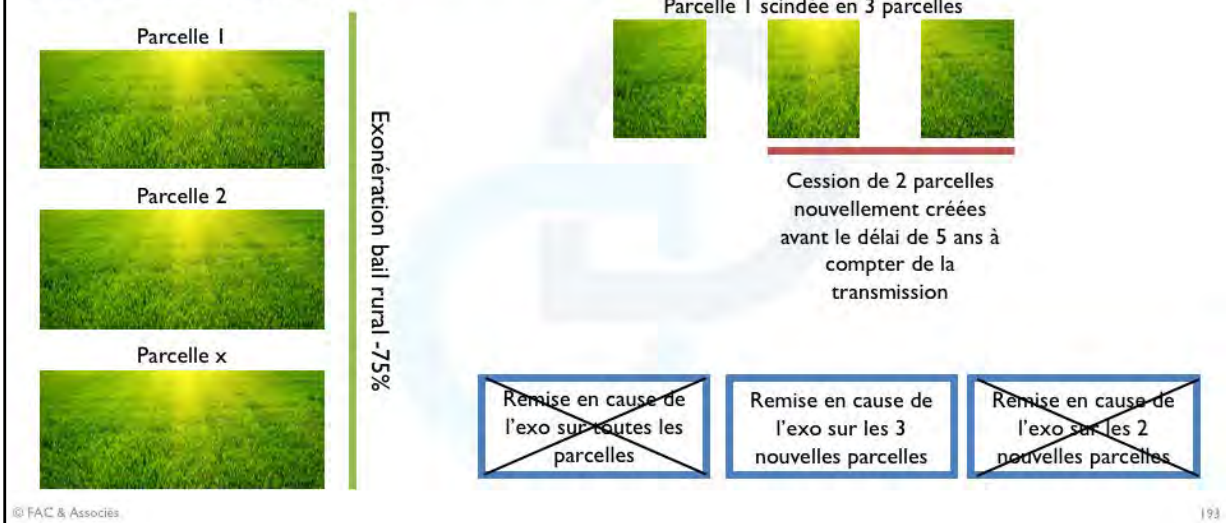
L'administration n'a pas reconnu une cohabitation constante dans le même logement dès lors que jusqu'en 2008, Madame F n'avait pas fait le choix de régulariser sa situation de partage entre les deux domiciles. Ce n'est qu'en 2009 que l'adresse parisienne a figuré dans sa déclaration de revenus.

Les autres éléments produits ne suffisant pas à caractériser une cohabitation, dès lors que dans ses déclarations de revenus pour les années 2006, 2007, elle a indiqué sa résidence principale à Antibes.

En considération de ces éléments, La Cour d'appel de Paris confirme le redressement fiscal. En revanche, s'agissant de la majoration de 40 %, la Cour d'appel considère que la bonne foi se présume. En l'espèce Madame F, née en 1922, a pu omettre de déclarer à l'administration fiscale son changement de résidence principale par négligence. Cette négligence a été sanctionnée. Elle est donc fondée à obtenir le dégrèvement de cette pénalité. Il convient dès lors de rejeter la majoration de 40 %

LE PARTAGE SUIVI DE LA CESSIION DE BIENS RURAUX LOUÉS À LONG TERME NE REMET EN CAUSE L'EXONÉRATION PARTIELLE QUE POUR LES PARCELLES CÉDÉES

Cass. Com. n°16-26083 10/07/2018



Les faits :

Madame X est décédée laissant pour lui succéder ses deux fils, Philippe et Frédéric.

Dépendaient de sa succession divers biens donnés à bail à long terme à l'EARL X dont Philippe et Frédéric étaient les seuls associés.

Les héritiers ont cédé, postérieurement au dépôt de la déclaration de succession et avant l'expiration du délai de cinq ans de cette transmission, l'une des parcelles données à bail.

L'administration fiscale a alors invoqué la déchéance de l'exonération prévue par l'article 793-2 3° du CGI et leur a notifié une proposition de rectification en remettant en cause l'exonération sur la totalité des parcelles exonérées à concurrence de 75% et non uniquement celle ayant fait l'objet d'une cession.

La décision :

L'article 793-2, 3° du CGI institue l'exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les mutations de biens donnés à bail rural à long terme, à concurrence des trois quarts de leur valeur. Cette exonération est soumise à la condition que le bien reste la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans à compter de la date de transmission à titre gratuit. Le bien objet du bail rural est constitué par l'immeuble affecté à la production de récoltes agricoles ou de fruits ainsi que les bâtiments d'exploitation et ceux destinés à l'habitation de l'exploitant, le tout constitue une unité économique.

La Cour de cassation souligne que l'exonération est liée à la conservation de l'intégrité du bail rural ; que le texte ne prévoit aucune possibilité de déchéance partielle de l'exonération.

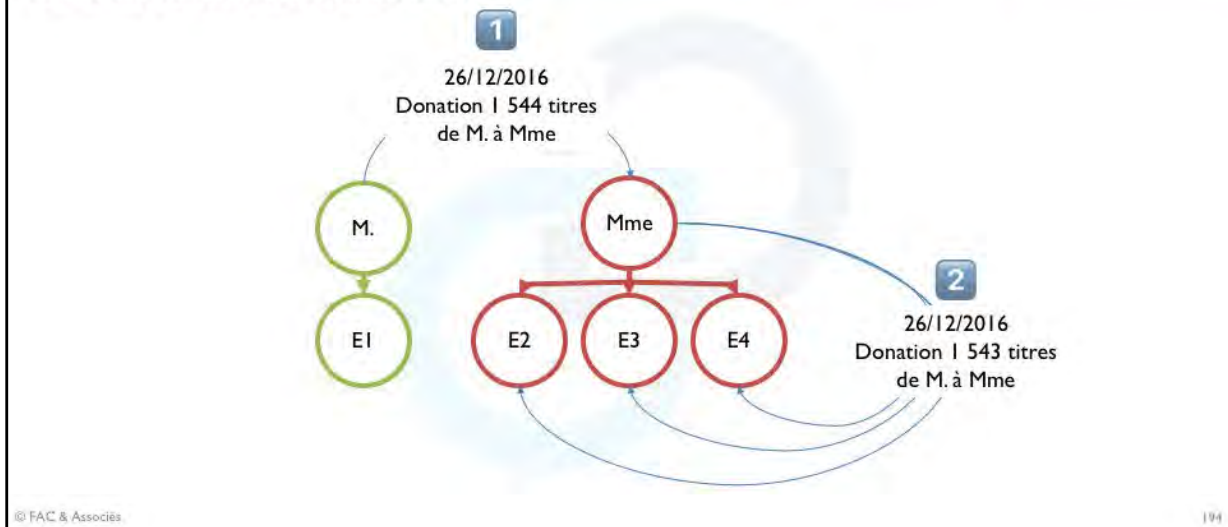
Toutefois, la Cour considère que l'article 793 bis n'implique pas la conservation de la totalité des biens.

La Cour de cassation confirme donc que la déchéance, encourue en cas de non-respect de la condition de conservation du bien, ne porte que sur les biens cédés et non sur la totalité des biens donnés à bail

En revanche, les héritiers ont reçu en indivision au décès de leur mère une parcelle qui a été ultérieurement scindée en trois autres parcelles. Bien que la cession n'ait porté que sur deux des parcelles nouvellement créées, la remise en cause de l'exonération doit porter sur l'ensemble des trois parcelles nouvellement créées car représentative de la parcelle mentionnée dans la déclaration de succession

DONATION AU CONJOINT QUI DONNE A SON ENFANT : ABUS DE DROIT

Séance du CAD 01/02/2018 Affaire n°2017-31

**Les faits :**

M. S a un fils d'un précédent mariage et Mme S a de son côté trois enfants.

M. et Mme S sont, à hauteur de 42 % des titres chacun, associés de la SCI A propriétaire d'un bien immobilier situé en France. Leurs enfants respectifs possèdent chacun 4 % du capital de la SCI.

Ce capital, composé de 7 350 parts, est ainsi réparti entre M. et Mme S, à hauteur de 3 087 parts chacun, et les quatre enfants, à hauteur de 294 parts chacun.

Le 26 décembre 2012 :

- M. S a effectué une donation de 1 543 parts au profit de son épouse, qui détient alors 4630 parts tandis que son époux n'en possède plus, après cette opération, que 1 544.
- Mme S effectue immédiatement après cette donation et le même jour une donation de 1 543 parts à chacun de ses trois enfants. M. S fait par ailleurs donation le même jour à son propre fils de

1 543 parts de la SCI. A l'issue de ces donations, M. et Mme S détiennent chacun une part de la SCI et chacun des quatre enfants possède 1 837 parts.

Considérant que les deux donations en cascade de M. S à son épouse puis de celle-ci à ses propres enfants révélaient, dans les circonstances de l'espèce, une intention libérale de M. S à l'égard de ses beaux-enfants et que l'étape préalable de la donation à son épouse ne poursuivait d'autre but que d'échapper au tarif de 60 % des droits de donation entre personnes non parentes, prévu à l'article 777 du code général des impôts, qui aurait été normalement applicable en cas de donation directe des titres, l'administration a mis en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour taxer à ce taux la transmission des 1 543 parts de la SCI regardée comme réalisée entre M. S et ses beaux-enfants.

L'avis :

Le Comité considère que Mme S n'avait aucun intérêt à être propriétaire pendant un instant des titres de la SCI et qu'il était dans l'intention de M. S dès l'origine de transmettre les 1 543 parts aux enfants de son épouse. Le Comité estime à cet égard que les deux actes de donation concrétisent une seule et même intention libérale de M. S à l'égard des enfants de son épouse et que cette dernière ne tient dans ces actes que le rôle de personne interposée en y usurpant les qualités respectives de donataire et de donateur.

Il déduit de ce seul fait, qui établit la simulation dont sont entachés les deux actes de donation, que l'administration était en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les deux actes de donation afin d'en restituer le véritable caractère.

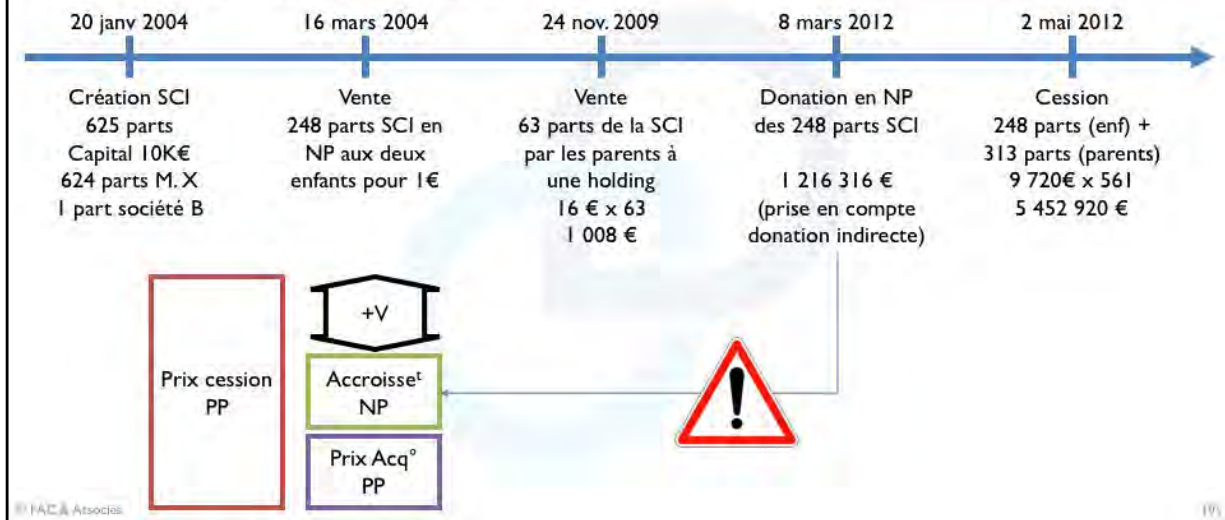
Le Comité estime en outre que la scission de l'opération en deux mutations distinctes permettant une telle interposition de personne avait pour seul objectif d'éviter la taxation de la donation des 1 543 parts entre M. S et les enfants de son épouse au taux de 60 % prévu par l'article 777 du code général des impôts pour les transmissions à titre gratuit entre personnes non parentes, et corrélativement de permettre une taxation réduite de cette donation, par une application littérale des dispositions des articles 777, 779 et 790 E du code général des impôts, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur qui a déterminé les éléments de liquidation de l'imposition en fonction du lien de parenté entre le donateur et les donataires réels.

Le Comité en déduit que l'administration était en droit de mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales sur le fondement de la fraude à la loi.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme S doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

REQUALIFICATION D'UNE CESSION EN DONATION PAR LES DONATEUR/DONATAIRE POUR PRIVILEGIER LES DMTG À L'IMPÔT DE PLUS-VALUE : ABUS DE DROIT

Séance du CAD 28/09/2018 Affaire n°2018-07



Les faits :

La SCI A a été constituée le 20 janvier 2004 et a pour objet social notamment la propriété, l'administration et l'exploitation par bail ou location des biens immobiliers ainsi acquis ou édifiés par la société. Son capital de 10 000 euros est divisé en 625 parts d'une valeur unitaire de 16 euros réparti entre M. X et la SA B qui détiennent respectivement 624 parts et 1 part.

Le 16 mars 2004, M. X cède à chacun de ses deux enfants, X1 et X2, nés respectivement en 1982 et 1983, la nue-propiété de 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro.

Le 24 novembre 2009, M. X vend 63 parts de la SCI A à la SA C pour le prix de 1 008 euros, société qui a pour objet social l'exploitation d'un supermarché et dont il détient 10 900 actions sur 11 600.

Par un protocole de cession en date du 30 janvier 2012, la SA B et la famille X définissent les modalités et conditions de cession de 561 parts de la SCI A et de 11 599 actions de la SA C.

Par acte notarié du 8 mars 2012, M. X donne à ses deux enfants, X1 et X2 :

- la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C évaluées à 831 952 euros ;
- la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédées en 2004 et évaluée désormais à 1 216 316 euros. Chaque enfant en reçoit respectivement la moitié.

Cet acte notarié précise que M. X et ses enfants se sont rapprochés et sont convenus que la valeur des parts sociales retenue pour un euro dans les actes du 16 mars 2004 ne pouvaient

constituer une opération patrimoniallement équilibrée et que la qualification de cession des parts donnée à ces actes était impropre dès lors qu'il s'agissait en réalité d'une donation indirecte. Il

indique que ces parties ont requis le notaire à l'effet de réitérer la donation indirecte sous la forme d'une donation-partage portant sur la nue-propiété des parts.

Les droits d'enregistrement acquittés relatifs à la donation de la nue-propiété des parts de la SCI A s'élèvent à 215 788 euros.

Le 2 mai 2012, les 561 parts de la SCI A détenues par la famille X sont cédées à la société E pour un prix fixé provisoirement à 5 452 920 euros. Les actions de la SA C sont cédées le même jour.

Le prix définitif, arrêté par une convention ultérieure du 26 septembre 2012, est arrêté à 5 691 443 euros. Le prix de la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C est fixé à 828 892 euros et celui de la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédées en 2004 s'établit à 1 258 001,66 euros (soit 50 % de leur valeur en pleine propriété).

La quote-part du prix à percevoir par X1 est ainsi de 414 446 euros pour la cession de la pleine propriété des 652 actions de la SA C et de 629 001 euros pour la nue-propiété des 124 parts de la SCI A.

X1 a déclaré au titre de ses revenus de l'année 2012 :

- une moins-value de cession des actions de la SA C de 143 679 euros ;
- une plus-value de cession des parts de la SCI A de 522 646 euros.

Cette dernière plus-value a été déclarée par les nus-propiétaires dès lors que le prix de vente des parts a été remployé en parts démembrées par apport dans la société civile D créée le 3 mai 2012

entre M. X et ses deux enfants. Son montant correspond au prix de la pleine propriété, soit 1 258 001 euros, diminué de la valeur d'acquisition de la pleine propriété des titres majorée de l'accroissement de la nue propriété constatée entre la date d'acquisition de la pleine propriété et la date de cession de la nue-propiété évaluée à 618 159 euros ainsi que des frais d'acquisition s'élevant à 117 196 euros.

Constatant que la SCI A n'avait effectué aucune opération à la date du 16 mars 2004 et ne détenait que l'actif représentatif des apports en numéraire reçus à sa création, l'administration a considéré que la cession de la nue-propriété des 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro ne s'écartait pas du prix de marché et ne constituait donc pas une donation indirecte, estimant que celle-ci ne pouvait être caractérisée qu'en présence d'une sous-évaluation manifeste de la chose transmise. L'administration a donc mis en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme fictif l'acte de donation-partage. Elle a procédé à un nouveau calcul de la plus-value en retenant comme prix d'acquisition des 124 parts de la SCI A le montant de 1 984 euros, soit leur valeur en pleine propriété à la création de la société le 20 janvier 2004. La plus-value imposée a ainsi été arrêtée à la somme de 1 256 017 euros, correspondant à la différence entre 1 258 001 euros et 1 984 euros. L'administration a par ailleurs rectifié la moins-value de cession des actions de la SA C déclarée pour l'établir à 82 244 euros au lieu de 143 679 euros (les droits de mutation ayant été recalculés avec le bénéfice de l'abattement qui n'est plus utilisé sur les titres de la SCI A).

L'avis :

Le Comité constate que si les contribuables entendent soutenir que cet acte réalise une donation indirecte, ils n'apportent cependant aucun élément de nature à établir l'existence d'une volonté de sous-évaluer les parts transmises manifestant l'intention libérale de M. X à l'égard de ses enfants.

Il relève à cet égard que :

- à la date du 16 mars 2004, la SCI A ne détenait aucun autre actif que les apports en numéraire reçus de 10 000 euros et que les locaux commerciaux acquis postérieurement ont été financés par des emprunts bancaires ;

- la vente des 63 parts de la SCI A le 24 novembre 2009 a été conclue moyennant le prix de 16 euros la part, soit leur valeur à la création de la société le 20 janvier 2004.

Le Comité considère, par ailleurs, que la donation-partage de la nue-propriété des parts de la SCI A le 8 mars 2012 ne saurait être justifiée par le risque encouru d'application des dispositions de l'article 751 du code général des impôts en cas de décès de M. X dans la mesure où ces parts sociales ont été cédées dès le 2 mai 2012, ou encore par la revendication du rapport de la donation prévu par l'article 860 du code civil dès lors que X1 et X2 ont acquis la nue-propriété du même nombre de titres.

Le Comité considère ainsi qu'il n'est pas établi que l'acte de cession du 16 mars 2004 opérerait une donation indirecte.

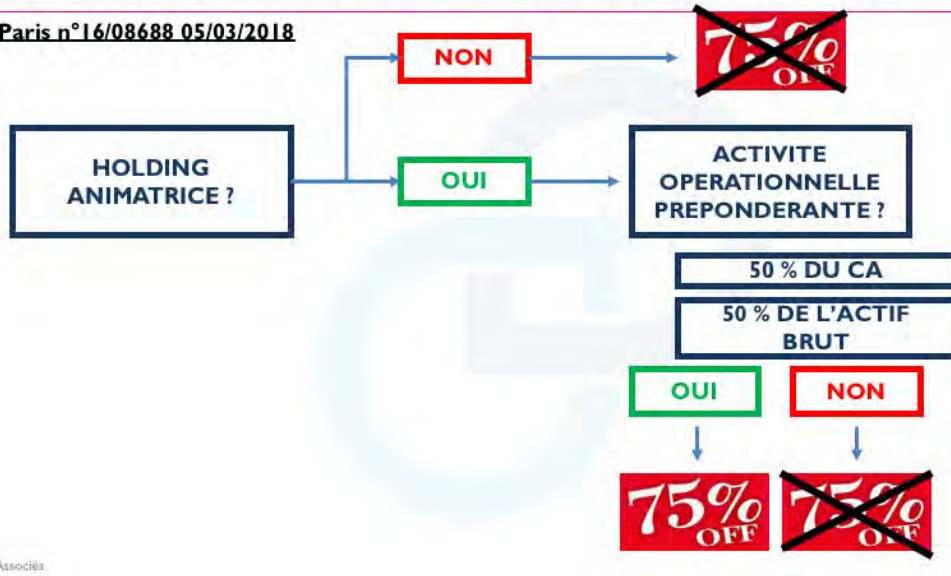
Le Comité estime que l'administration, qui est fondée à établir l'impôt selon la situation juridique apparente que le contribuable a organisée sans que celui-ci puisse utilement soutenir qu'elle est différente de la situation réelle, ne pouvait en l'espèce établir l'imposition tenant compte de la situation apparente créée par l'acte de cession du 16 mars 2004 sans au préalable écarter comme entachées de simulation et comme ne lui étant pas opposables sur le plan fiscal les dispositions de l'acte du 8 mars 2012 qui prétendaient modifier rétroactivement cette situation apparente en invoquant l'existence d'une donation indirecte non démontrée.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte de donation-partage portant sur la nue-propriété des 124 parts de la SCI A et procéder au nouveau calcul de la plus-value réalisée suite à la cession de ces parts sociales.

Enfin, le Comité estime que X1 doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

HOLDING ANIMATRICE ET PRÉPONDÉRANCE DE L'ACTIVITÉ CIVILE

CA Paris n°16/08688 05/03/2018



Le caractère d'holding animatrice d'une société suffit-il à faire bénéficier du dispositif Dutreil alors que l'activité prépondérante de la société est civile ?

Le régime d'exonération partiel des droits de mutation prévu par l'article 787 B du CGI est réservé aux sociétés exerçant à titre prépondérant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Une activité civile purement patrimoniale peut être exercée, mais à la condition qu'elle demeure accessoire.

L'administration fiscale précise que, la prépondérance de l'activité s'apprécie « au regard de deux critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires procuré par cette activité (au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total) et le montant de l'actif brut immobilisé (au moins 50 % du montant total de l'actif brut) ». (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n°20).

Le BOFiP précise aussi : les dispositions de l'article 787 B du CGI sont applicables aux transmissions à titre gratuit de parts ou actions de **sociétés holdings animatrices de leur groupe** de sociétés, toutes les autres conditions devant être par ailleurs remplies. »(BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519, n°50).

L'administration, estime quant à elle que « la seule qualité de holding animatrice ne suffit pas. Elle soutient que pour ce qui concerne les sociétés ayant une activité mixte, le bénéfice du régime de faveur s'applique seulement si l'activité civile n'est pas prépondérante ; que l'exonération partielle de droits d'enregistrement visée à l'article 787 B du code général des impôts, dérogoire du droit commun, est subordonnée à l'exercice d'une activité industrielle commerciale, libérale ou agricole ; que le législateur a entendu limiter l'exonération à la valeur des titres des sociétés opérationnelles. Elle souligne que l'extension du régime de faveur aux sociétés holdings animatrices de leur groupe ne peut être admis sans condition d'examen de la composition de l'actif de la société holding. »

Pour la Cour, « il se dégage de l'ensemble de ces textes que le dénominateur commun est que l'activité civile ne doit pas être prépondérante. Il s'en déduit que contrairement à ce qu'affirment les contribuables le critère de la prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe. »

Le caractère animateur de la Holding n'étant ici pas contesté, la Cour a recherché si les deux critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires procuré par l'activité et le montant de l'actif brut immobilisé étaient remplis au cas particulier. En l'espèce le critère du CA n'est pas opérant. Seul le critère du total de l'actif brut est retenu.

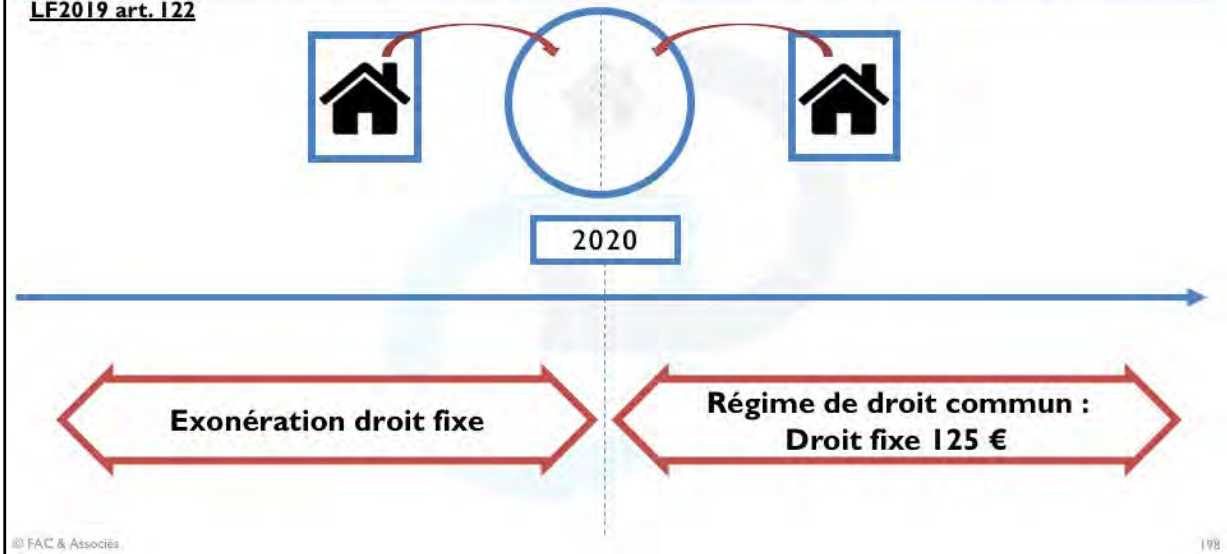
DMTO

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



ADOPTION D'UN RÉGIME COMMUNAUTAIRE : FIN DE L'EXONÉRATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LES MUTATIONS DE DROITS RÉELS IMMOBILIERS

LF2019 art. 122



L'article 1133 bis du CGI disposait jusqu'à présent :

« Les actes portant changement de régime matrimonial, en vue de l'adoption d'un régime communautaire, ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor. »

Il s'agissait uniquement des changements de régime matrimonial en vue d'adopter un régime communautaire.

La loi de finances pour 2019 abroge l'article 1133 bis du CGI à compter du 1^{er} janvier 2020. Ainsi, pour tout acte de changement de régime matrimonial passé à compter de cette date, le régime de droit commun s'appliquera. L'acte notarié sera soumis au droit fixe (125 €), en cas de transmission de droits réels immobiliers, la taxe de publicité foncière sera due.

DMTO

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



PARTAGE VERBAL SOUMIS AU DROIT DE PARTAGE

CAA Versailles n° 15VE04911 22/09/2017

**BOI-ENR-PTG-10-10 §65**

« Le droit de partage est en principe exigible sur la partie du prix de vente qui n'est pas payée comptant en espèces ou en valeurs assimilées et immédiatement répartie entre les vendeurs conformément à leurs droits respectifs. Toutefois, par mesure de tempérament, inspirée d'un souci de simplification et d'allègement, il est admis que ce droit ne sera plus réclaté, à l'avenir, sur les contrats de vente de biens indivis contenant des clauses relatives au partage de prix (RM Beaugitte n° 4813, JO AN du 18 mai 1960, p. 909). »

2003 : Acquisition en indivision par des époux séparés de biens



2012 : Vente du bien indivis (sans clause relative au partage du prix de cession)



2012 : Répartition verbal du prix de cession



2013 : Divorce homologuant la convention constatant le partage verbal antérieur

Les faits :

Monsieur I et Madame K étaient mariés sous le régime de la séparation de biens. Durant leur vie commune, ils ont acheté, en 2003, pour moitié chacun, un bien immobilier. Ce bien a été vendu le 6 août 2012 et le produit de la vente, de 368 000 € a été réparti entre les époux. Les époux ont divorcé suivant jugement prononcé le 8 janvier 2013, lequel homologue la convention de divorce conclue entre eux le 19 novembre 2012.

L'administration fiscale a procédé à la liquidation des droits de partage afférents à la vente du bien immobilier par application des dispositions de l'article 746 du CGI, pour un montant de 9.200 € (2,50 x 368 000 €).

Monsieur I invoque la réponse ministérielle BEAUGITTE du 18 mai 1960, intégrée à la doctrine administrative, suivant laquelle, par mesure de tempérament, il est admis que le droit de partage ne sera plus réclaté, à l'avenir, sur les contrats de vente de biens indivis contenant des clauses relatives au partage du prix.

L'administration, au soutien des dispositions de l'article 746 du CGI, considère qu'il n'est pas nécessaire que le partage soit l'objet direct de l'acte présenté à la formalité. Ainsi, il peut s'agir d'un acte constatant un partage antérieur même verbal. Dès lors, le droit de partage est exigible sur le partage antérieur. En l'espèce, le jugement de divorce du 8 janvier 2013 a homologué la convention de divorce qui constate bien un partage antérieur. La réponse BEAUGITTE n'est pas applicable en l'espèce puisque l'acte de vente du bien immobilier ayant appartenu aux époux n'indique aucunement que le prix de vente a été réparti entre les vendeurs au prorata de leurs droits. De surcroît, la procuration donnée au notaire ne saurait être assimilée à ce titre à un contrat de vente, lequel ne contient en l'espèce aucune clause expresse de répartition du prix de vente ;

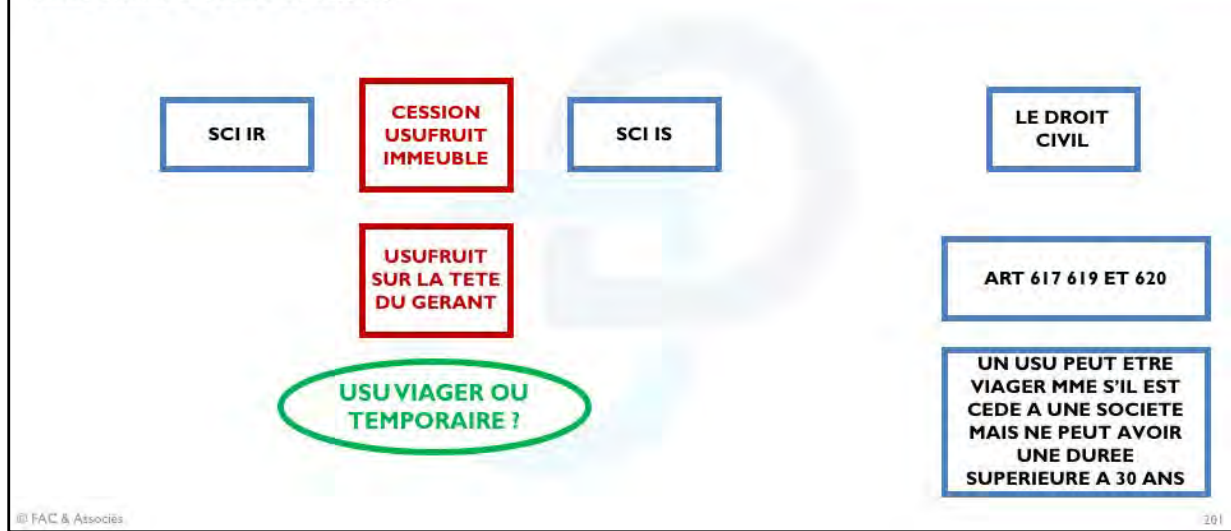
La décision :

La Cour administrative d'appel suit les conclusions de l'administration fiscale. Elle considère que le jugement de divorce du 8 janvier 2013, présenté à l'enregistrement, a homologué la convention réglant les effets du divorce. Cette convention constate ainsi un partage qui entraîne l'exigibilité du droit proportionnel. Peu importe que ce partage soit antérieur. Monsieur I ne pouvait invoquer le bénéfice de la réponse ministérielle du 18 mai 1960 prévoyant une mesure de tempérament lorsque les contrats de vente de biens indivis contiennent des clauses relatives au partage du prix. En effet, l'acte de vente versé aux débats ne contient aucune clause de cette nature ; la circonstance que le notaire ayant reçu la vente ait été chargé de répartir le prix de vente entre les époux ne saurait en tenir lieu, pas plus que la production des extraits bancaires montrant que chacun a encaissé sa part du prix de vente ou le décompte du notaire.

La Cour rappelle enfin que la réponse ministérielle BEAUGITTE constitue une mesure de tolérance à l'exigibilité du droit proportionnel sur les actes de partage. Les conditions qu'elles posent pour pouvoir en bénéficier doivent donc être strictement respectées.

USUFRUIT ACQUIS PAR UNE PERSONNE MORALE : TEMPORAIRE OU VIAGER ?

Cass. com. n°16-26503 26/09/2018

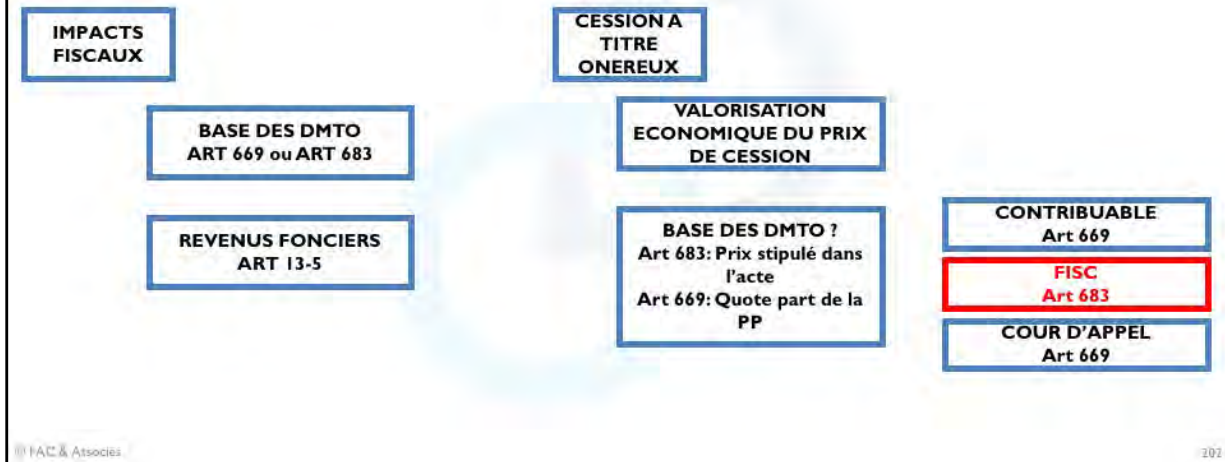


Une SCI a cédé l'usufruit d'un immeuble à une autre société. L'usufruit porte sur la tête du gérant. S'agit-il d'un usufruit viager ou d'un usufruit temporaire.

Les dispositions du Code civil, précisent qu'un usufruit peut être viager même s'il est cédé à une société. Dans ce cas, sa durée ne peut excéder 30 ans.

USUFRUIT ACQUIS PAR UNE PERSONNE MORALE : TEMPORAIRE OU VIAGER ?

Cass. com. n°16-26503 26/09/2018



Le litige portait sur le terrain des DMTO.

Les dispositions de l'article 683 du Code général des impôts précise que les droits sont calculés sur le prix stipulé dans l'acte.

Les dispositions de l'article 669 du CGI renvoient quant à elles à la taxation d'une quote part déterminé par le barème (23% par tranche de 10 années)

Le fisc avait retenu la solution de l'article 683 du CGI. Cette analyse est censurée à la fois par la Cour d'appel et par la Cour de cassation qui optent pour la solution du barème de l'article 669.

Cette solution est-elle transposable en revenus fonciers (article 13-5 du CGI) ?

La conclusion serait trop rapide.


La décision de la Cour de Cassation ne vise que les DMTO.

En outre la question relève de la compétence du Conseil d'Etat.

EN CAS DE LIQUIDATION DE SOCIÉTÉ, LE REMBOURSEMENT DU CAPITAL SOCIAL ÉCHAPPE AU DROIT DE PARTAGE


Cass. com. n°16-24070 26/09/2018

PASSIF	
Capitaux Propres	
Capital social ou individuel (dont versé :)	
Primes d'émission, de fusion, d'apport ...	
Ecart de réévaluation	
Réserve légale	
Réserves statutaires ou contractuelles	
Réserves réglementées	
Autres réserves	
Report à nouveau	
Résultat de l'exercice	
Subventions d'investissement	
Provisions réglementées	
Résultat de l'exercice précédent à affecter	



Article 747

« Le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 sont liquidés sur le montant de l'actif net partagé [...] »



COUR DE CASSATION

« actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social »

Les faits :

Le 30 janvier 2007, les associés de la SCPI R ont décidé de sa dissolution et désigné la société F en qualité de liquidateur. A l'issue des opérations de liquidation, il a été procédé, le 6 décembre 2011, au partage de la somme de 34 357 680 €. Le 9 décembre 2011, la société F a acquitté le droit de partage prévu à l'article 746 du CGI sur cette base. La SCPI R soutient que ce droit n'était pas dû en l'absence de bonus de liquidation.

La décision :

Le droit de partage a pour objet de taxer les opérations mettant fin à l'indivision et l'attribution à chaque indivisaire d'un lot sur lequel il exerce la plénitude de son droit de propriété. En ce qui concerne les sociétés, la clôture de la liquidation et la disparition de la personnalité morale de la société ont pour effet la constitution d'une indivision, reliquat du patrimoine de la société ; c'est ce reliquat qui est partagé entre les associés, après désintéressement des créanciers de la société, ce que ne sont pas les associés. Les apports font partie du patrimoine de la société et sont compris dans le partage. Le fait qu'il existe des règles spécifiques d'attribution de certains apports aux associés ne modifie pas le fait que ces biens font partie de l'indivision et doivent être compris dans le patrimoine à partager.

La Cour de cassation considère que le partage de l'actif social visé à l'article 1844-9 du code civil ne pouvait avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation. En application de l'article 747 du CGI, le droit de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé. C'est donc à bon droit que la cour d'appel en a déduit que l'actif net partagé s'entend de l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social.

Cependant, les primes d'émission et de fusion sont des sommes que les associés versent à l'occasion des apports en complément de leur souscription au capital social ; elles sont assimilées à des apports et comptabilisées dans les capitaux propres de la société. La cour de cassation considère que ces primes ne peuvent avoir la qualité d'apports car elles n'ont pas été incorporées au capital. Elles ne peuvent donc pas venir en minoration de l'assiette du droit de partage

Il en va de même des réserves de décapitalisation qui sont constitutives d'apports en numéraires virés à un compte de réserve indisponible en conséquence d'une opération de décapitalisation par voie de réduction de la valeur nominale des titres opérée dans le cadre d'une réduction de capital. Elles sont certes constitutives des capitaux propres de la société, mais ne peuvent être assimilées à des apports tant qu'elle n'ont pas été incorporées au capital. Ici encore, la cour considère que les réserves de décapitalisation ne peuvent donc pas venir en minoration de l'assiette du droit de partage.

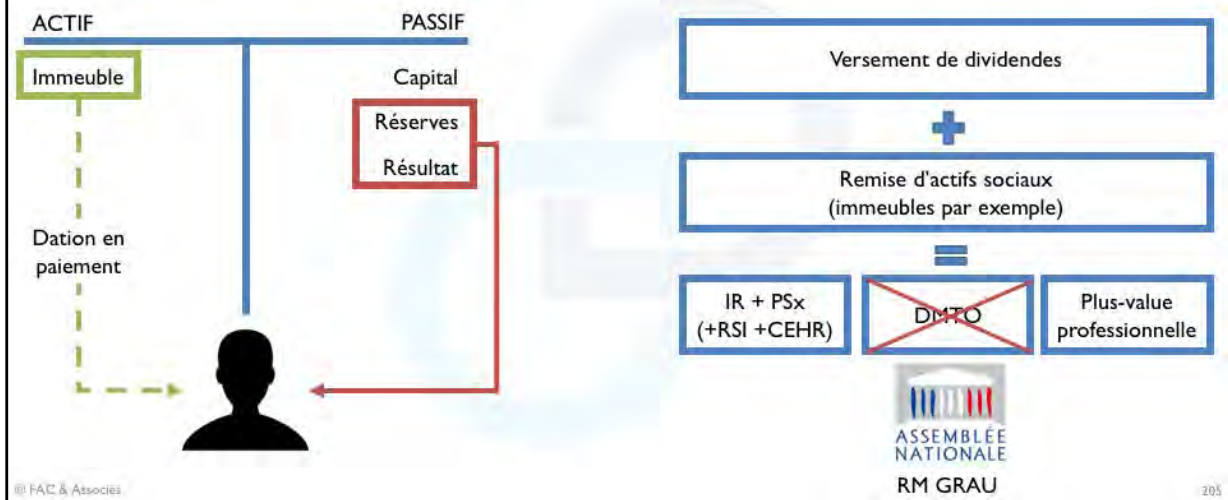
DMTO

ACTUALITÉ DOCTRINALE



PAIEMENT DU DIVIDENDE PAR ATTRIBUTION D'UN ACTIF SOCIAL (BIEN IMMOBILIER PAR EXEMPLE) NON SOUMIS AU DMTO

RM GRAU n°3508 JOAN 15/05/2018



Question :

M. Romain Grau attire l'attention de M. le ministre de l'action et des comptes publics sur les droits de mutation à titre onéreux portant sur certains transferts de propriété. Si le paiement des dividendes par une société à ses actionnaires s'effectue normalement via des transferts monétaires, les associés peuvent décider de verser les dividendes par la remise d'actifs sociaux, notamment des biens immobiliers. Dans cette dernière hypothèse, la Cour de cassation a jugé que ce type de transferts ne pouvait se rattacher aucunement aux articles 682 et 683 du code général des impôts dès lors que ces textes ne visaient exclusivement que les mutations à titre onéreux. Par suite, si la collectivité d'associés décide de payer les dividendes par la remise d'un bien immobilier, ce type d'opération ne doit pas être assujéti aux droits de mutation à titre onéreux. Cette opération constitue cependant une mutation et elle ne peut être considérée comme étant effectuée à titre gratuit puisqu'elle vient en paiement de dividendes dus. Il attire son attention sur le droit applicable qui ne permet pas d'assujéti aux droits de mutation à titre onéreux une opération qui n'est pourtant pas une mutation à titre gratuit.

Réponse :

Conformément aux dispositions de l'article 682 du code général des impôts (CGI), à défaut d'acte, les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers sont soumises aux droits d'enregistrement selon le taux prévu pour les opérations de même nature donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière. L'article 683 du même code précise que les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujéti à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D, soit 3,80 % avec modulation possible par les conseils départementaux sans que ces modifications puissent avoir pour effet de le réduire à moins de 1,20 % ou de le relever au-delà de 4,50 %. En application d'une jurisprudence constante de la Cour de Cassation, la décision de distribution de dividendes constitue un acte juridique unilatéral et non un contrat. Le versement de dividendes par la remise de biens immobiliers ne constitue pas transmission de propriété de bien immobilier à titre onéreux et dès lors n'est pas taxable aux droits de mutation à titre onéreux. Il n'en demeure pas moins qu'une telle opération n'échappe pas à toute fiscalité. En effet, l'attribution aux associés de produits en nature, telle que par exemple la remise d'un immeuble gratuitement ou à prix réduit, constitue une distribution imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement de l'article 109 du CGI.

PAIEMENT DU DIVIDENDE PAR ATTRIBUTION D'UN ACTIF SOCIAL (BIEN IMMOBILIER PAR EXEMPLE) NON SOUMIS AU DMTO

RM GRAU n°3508 JOAN 15/05/2018

ACTIF SOCIAL Valeur réelle PP 300 000 € VNC PP 100 000 € Rendement du bien 8%	Sortie PP 300 000 €	Sortie NP (US réservé = 15 ans) 94 500 €
Fiscalité du dividende (PFU + PSx)	90 000 € (300 000 € x 30%)	28 350 € (94 500 € x 30%)
Fiscalité de la plus-value pro (IS taux plein)	56 000 € (300 000 € - 100 000 €) x 28%	30 240 € (300 000 € - 100 000 €) x 54% x 28%

Cette réponse ministérielle peut être utilisée pour sortir des actifs immobiliers de sociétés opérationnelles. La sortie pourrait se faire par la distribution de réserves conduisant à l'attribution d'un actif en pleine propriété, voire en nue-propriété.

A noter que la sortie d'un actif conduit à la constatation d'une plus-value professionnelle si la société relève de l'impôt sur les sociétés.

Si la sortie de l'actif porte uniquement sur la nue propriété, le calcul de la plus-value présente alors des difficultés. Le BOFiP traite de la sortie de la nue-propriété par donation d'un entrepreneur individuel, la logique utilisée est à notre avis applicable à la sortie via une dation en paiement suite à la mise en distribution de réserves :

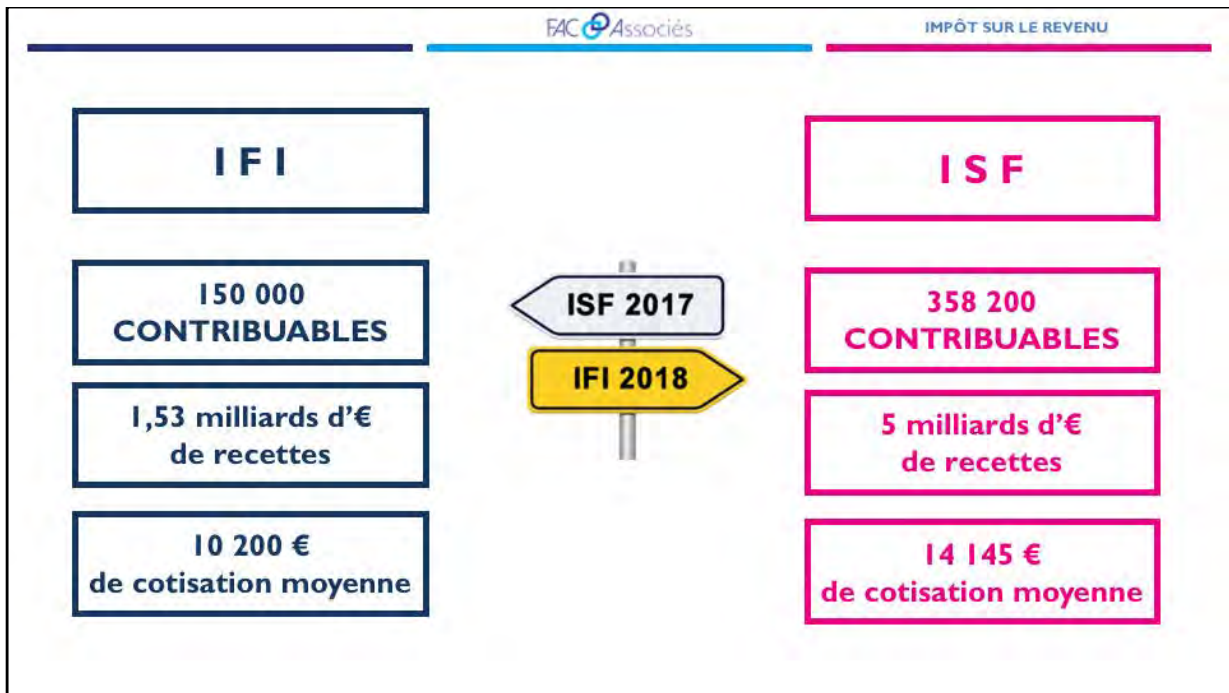
BOI-BIC-PVMV-10-10-20 : BIC - Plus-values et moins-values - Règles générales - Opérations ou événement ayant pour effet soit une sortie d'actif, soit une dépréciation totale de l'élément - Opérations concernées

§490 : « Les plus-values dégagées à cette occasion sont, en principe égales à la différence entre, d'une part, la valeur attribuée, pour le calcul des droits de mutation prévus aux articles 758 et suivants du CGI, à la nue-propriété des éléments donnés et, d'autre part, la valeur comptable de la nue-propriété de ces mêmes éléments au jour de la donation. En fait, elles peuvent être déterminées en appliquant au montant des plus-values qui eussent été imposables en cas de cession en pleine propriété des biens transmis, le rapport existant entre la valeur de la nue-propriété et la valeur de la pleine propriété des biens dont il s'agit, tel qu'il est fixé pour la liquidation des droits de mutation. »

ISF / IFI

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE

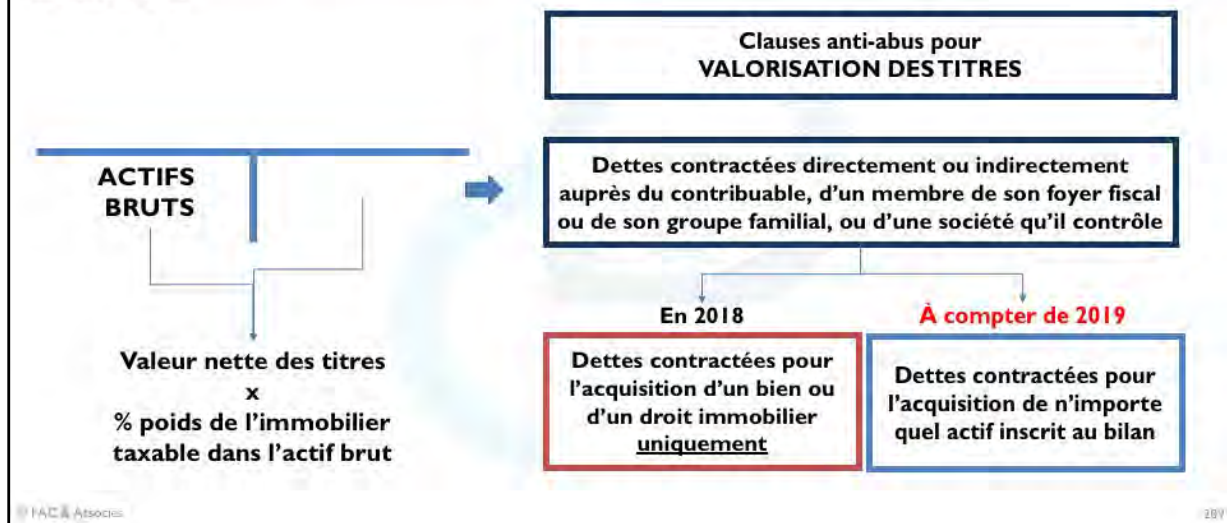




Chiffres communiqués par Bercy

IFI ET PASSIF DEDUCTIBLE: CLAUSE ANTI-ABUS

LF2019 art. 48



Pour la valorisation des parts ou actions mentionnées au 2° de l'article 965, ne sont pas prises en compte les dettes contractées directement ou indirectement, par une société ou un organisme :

1° Pour l'acquisition d'un **actif** imposable à une personne mentionnée au 1° de l'article 965 qui contrôle, au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965, la société ou l'organisme mentionné au premier alinéa du présent II ;

2° Après d'une personne mentionnée au 1° de l'article 965, pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I de l'article 974 afférentes à un tel actif, à proportion de la participation que détient cette personne dans la société ou l'organisme, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965 ;

3° Après d'une personne mentionnée au 2° du III de l'article 974, pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I du même article 974 afférentes à un tel actif, à proportion de la participation que détient cette personne dans la société ou l'organisme, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965 ;

4° Après d'une société ou d'un organisme contrôlé, au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter, directement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés ou organismes interposés, par l'une des personnes mentionnées au 1° de l'article 965, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au même 1°, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I de l'article 974 afférentes à un tel actif, à proportion de la participation que détient cette personne dans la société ou l'organisme, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965.

Les 1°, 2° et 4° du présent II ne s'appliquent pas si le redevable justifie que le prêt n'a pas été contracté dans un objectif principalement fiscal.

Le 3° du présent II ne s'applique pas si le redevable justifie du caractère normal des conditions du prêt, notamment du respect du terme des échéances, du montant et du caractère effectif des remboursements.

Dans la précédente version, le terme ACTIF n'était pas visé. Le texte faisait référence à l'acquisition d'un bien ou droit immobilier imposable.

IFI ET PASSIF DEDUCTIBLE : CLAUSE ANTI-ABUS

LF2019 art. 48

ACTIF	EXISTANT		PASSIF
Immeuble	1 000	Passif immeuble déd.	200
Autres	1 000		
Valeur nette = 1 800 Poids de l'immobilier = 50% Valeur IFI = 900			
ACTIF	OPTIMISATION ENVISAGEE		PASSIF
Immeuble	1 000	Passif immeuble déd.	200
Autres	1 000	Dette auprès de la famille	1 000
Contrat de capitalisation	1 000		
Valeur nette = 1 800 Poids de l'immobilier = 33% Valeur IFI 2018 = 600 Valeur IFI 2019 = 900			

2019
CLAUSE ANTIABUS

Investissement au travers d'une société.

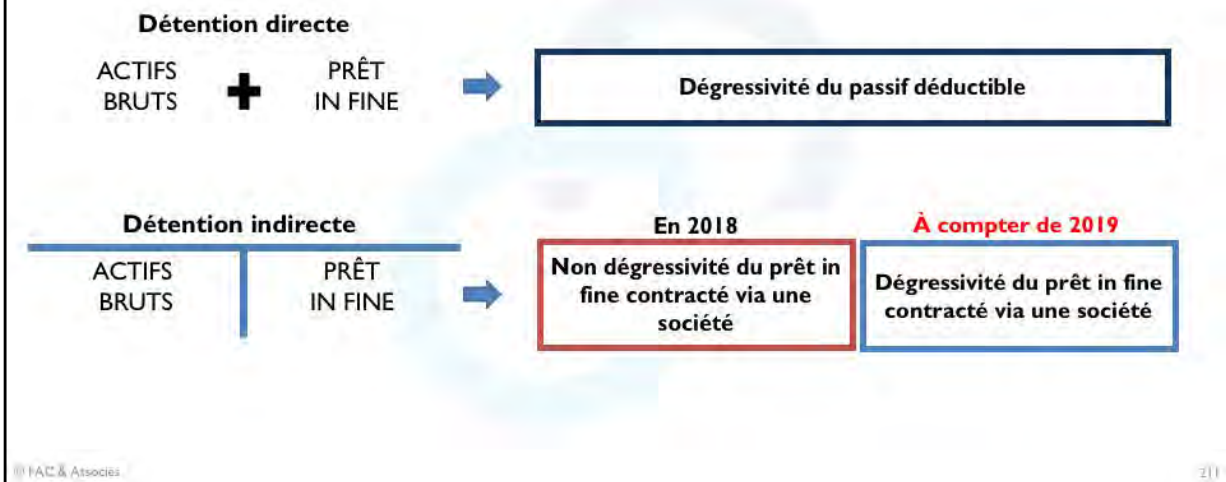
Soit une société détenant 2000 d'actifs (dont 1000 d'actifs immobiliers) et 200 de passif. La valeur IFI était de 900.

Afin de réduire l'assiette de l'IFI il pouvait être envisagé d'acquérir 1000 d'actifs financiers au moyen d'un prêt familial. La valeur IFI était alors réduite à 600.

A compter de 2019, par extension de la clause anti-abus, cette solution ne sera plus efficace.

IFI ET PASSIF DEDUCTIBLE : CLAUSE ANTI-ABUS

LF2019 art. 48



La LF pour 2018 avait prévu des règles particulières pour la déduction des prêts in fine et des prêts sans terme. Ces mesures ne visaient que les passifs à la charge directe du redevable de l'IFI (Personne physique)

La LF pour 2019 étend ces règles particulières de déduction:

- Aux prêts contractés par le redevable de l'IFI pour l'acquisition de titres de sociétés;
- Aux prêts contractés directement ou indirectement par une société pour l'achat d'un actif imposable.

Rappel:

Les prêts in fine contractés pour l'achat d'un bien ou droit immobilier imposable sont déductibles chaque année à hauteur du montant total de l'emprunt diminué d'une somme égale à ce même montant multiplié par le nombre d'années écoulées depuis le versement du prêt et divisé par le nombre d'années total de l'emprunt.

Les prêts ne prévoyant pas de terme pour le remboursement du capital, contractés pour l'achat d'un bien ou droit immobilier imposable, sont déductibles chaque année à hauteur du montant total de l'emprunt diminué d'une somme égale à un vingtième de ce montant par année écoulée depuis le versement du prêt.

IFI ET RÉDUCTION D'IMPÔT POUR DONS**LF 2019 art. 48****ELIGIBILITE DES DONS AU PROFIT DE GROUPEMENTS D'EMPLOYEURS POUR L'INSERTION ET LA QUALIFICATION (GEIQ)****POSSIBILITE POUR BERCY DE PROCEDER A UN CONTRÔLE SUR PLACE POUR VERIFIER LES RECUS FISCAUX POUR DONS IFI****Dons IFI**

La liste des organismes bénéficiaire des dons est élargie au GEIQ. (Article L 1253-I du Code du travail.

Contrôle fiscal

Le fait de délivrer sciemment des documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt entraîne l'application d'une amende. Le taux de l'amende est égal à celui de la réduction d'impôt ou du crédit d'impôt en cause et son assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable. Lorsque ces derniers ne mentionnent pas une somme ou lorsqu'ils portent sur une déduction du revenu ou du bénéfice, **l'amende est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu.**

L'amende prévue au premier alinéa du présent article s'applique, dans les mêmes conditions, en cas de délivrance irrégulière de l'attestation pour les réductions d'impôt applicables en BIC, BNC, BA et IS.

COMPARAISON ISF / IFI DÉTENTION DIRECTE / IFI DÉTENTION INDIRECTE

Exemple 1

Détention indirecte

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Capital	10
		Dettes affectées immeuble A	990
TOTAL ACTIF	1 000	TOTAL PASSIF	1 000

Détention directe

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Dettes affectées immeuble A	990

	ISF	IFI INDIRECT	IFI DIRECT
Valeur Société	10	10	inapplicable
Base imposable	10	10	10

214

COMPARAISON ISF / IFI DÉTENTION DIRECTE / IFI DÉTENTION INDIRECTE

Exemple 2

Détention indirecte

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Capital	10
		Dette affectée immeuble A	900
		CCA (avant 2018)	90
TOTAL ACTIF	1 000	TOTAL PASSIF	1 000

Détention directe

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Dette affectée immeuble A	900

	ISF	IFI INDIRECT	IFI DIRECT
Valeur Société	10	10	inapplicable
Base imposable	100 (dont 90 CCA)	10	100

214

COMPARAISON ISF / IFI DÉTENTION DIRECTE / IFI DÉTENTION INDIRECTE

Exemple 3

Détention indirecte

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Capital	400
Contrat de capitalisation	1 000	Dette affectée immeuble A	600
		CCA (avant 2018)	1 000
TOTAL ACTIF	2 000	TOTAL PASSIF	2 000

Détention directe

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Dette affectée immeuble A	600
Contrat de capitalisation	1 000		

	ISF	IFI INDIRECT	IFI DIRECT
Valeur Société	400	400	inapplicable
Base imposable	1400 (dont 1 000 CCA)	200	400

215

COMPARAISON ISF / IFI DÉTENTION DIRECTE / IFI DÉTENTION INDIRECTE

Exemple 4

Détention indirecte

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Capital	400
Contrat de capitalisation	1 000	Dette affectée immeuble A	1 000
		CCA (avant 2018)	600
TOTAL ACTIF	2 000	TOTAL PASSIF	2 000

Détention directe

ACTIFS		PASSIF	
Immeuble A	1 000	Dette affectée immeuble A	1 000
Contrat de capitalisation	1 000		

	ISF	IFI INDIRECT	IFI DIRECT
Valeur Société	400	400	inapplicable
Base imposable	1 000 (dont 600 CCA)	200	0

216

IFI ET RÈGLES CONTENTIEUSES**LF2019 art. 48**

**LES REGLES RELATIVES AU CONTENTIEUX
DES DROIT D'ENREGISTREMENT
SONT APPLICABLES A L'IFI**

L'IFI constitue selon le classement du CGI, une taxe diverse, à l'inverse de l'ISF qui constituait un droit d'enregistrement.

La LF pour 2019 précise que les règles relatives au contentieux des droits d'enregistrement seront applicables pour l'IFI. Ainsi les juridictions de l'ordre judiciaires seront compétentes pour traiter le contentieux de cet impôt.

Les règles de prescription sont identiques à celles applicables à l'ISF.

Il est précisé qu'en matière d'IFI, aucun remise de droit totale ou partielle ne pourra être effectuée sur la base d'une procédure gracieuse. Seule une réclamation en matière de pénalité reste possible.

**TRANSPPOSITION AUX ENGAGEMENTS DUTREIL ISF EN COURS EN 2019 DES
DISPOSITIONS APPLICABLES AU DUTREIL TRANSMISSION****LF2019 art. 49****Possibilités d'apport à une
Holding****Remise en cause de
l'avantage fiscal à proportion
des titres cédés en cas de
cession pendant l'ECC à un
autre signataire du pacte****Allègement des obligations
déclaratives
Plus de déclaration annuelle
Attestation au terme des 6
ans ou avant sur demande
de l'administration**

Les assouplissements adoptés en matière de DUTREIL transmission sont transposables aux engagement DUTREIL ISF encore en cours.

Ainsi pour un pacte signé en 2017, l'apport à une holding sera possible en 2019.

DUTREIL ISF

LF pour 2019, Art. 49

**TRANSPOSITION AUX ENGAGEMENTS DUTREIL ISF EN COURS EN 2019 DES
DISPOSITIONS APPLICABLES AU DUTREIL TRANSMISSION**

2013	2014	2015	2016	2017	2018					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019				
		2015	2016	2017	2018	2019	2020			
			2016	2017	2018	2019	2020	2021		
				2017	2018	2019	2020	2021	2022	

Concernant les engagements collectifs de conservation en cours au 1^{er} janvier 2018 et qui ont été signés jusqu'au 31 décembre 2017, il résulte des dispositions de l'[article 885 I bis du CGI](#) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, que les redevables sont tenus de respecter l'ensemble des conditions requises, notamment celles afférentes à la durée minimale de six ans de conservation, à peine de remise en cause du bénéfice de l'exonération partielle d'ISF dans le délai de prescription de droit commun.

ISF / IFI

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



BIENS PROFESSIONNELS ET PARTS DE SOCIÉTÉS : LES DIVIDENDES NE CONSTITUENT PAS UNE RÉMUNÉRATION DE L'ACTIVITÉ DU DIRIGEANT

CA Colmar n° 15/05971 06/04/2018



Article 885 O bis

- Fonction de direction (gérant, président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire).
- Fonction de direction donnant lieu à une rémunération normale (T&S, BIC, BA, BNC et article 62)
- Rémunération représentant plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, **à l'exclusion des revenus non professionnels**
- Détention de 25 % au moins des droits de vote (avec conjoint, ascendants, descendants et frères et sœurs).

T&S, BIC, BA, BNC et article 62



Dividendes

Les faits :

Monsieur X possède des parts de la SCI A.

Avec son épouse, Madame A, ils sont également associés d'une SARL E

Suite à un contrôle fiscal en matière d'ISF pour les années 2007 à 2009, l'administration leur a notifié le 23 septembre 2011 des impositions supplémentaires pour un montant total de 82 355 euros en contestant l'exonération au titre des biens professionnels.

Les parts de la société E ne pouvaient être qualifiées de biens professionnels, dans la mesure où, si les époux étaient titulaires de plus de 25 % de ces parts et si Mme A B, épouse X, était gérante de cette société, en revanche sa rémunération de dirigeant ne représentait pas la majorité de ses revenus.

La décision :

Conformément à l'article 885 O bis du CGI, les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont également considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit notamment les conditions suivantes :

1° être gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, ces fonctions devant être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, représentant plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés,

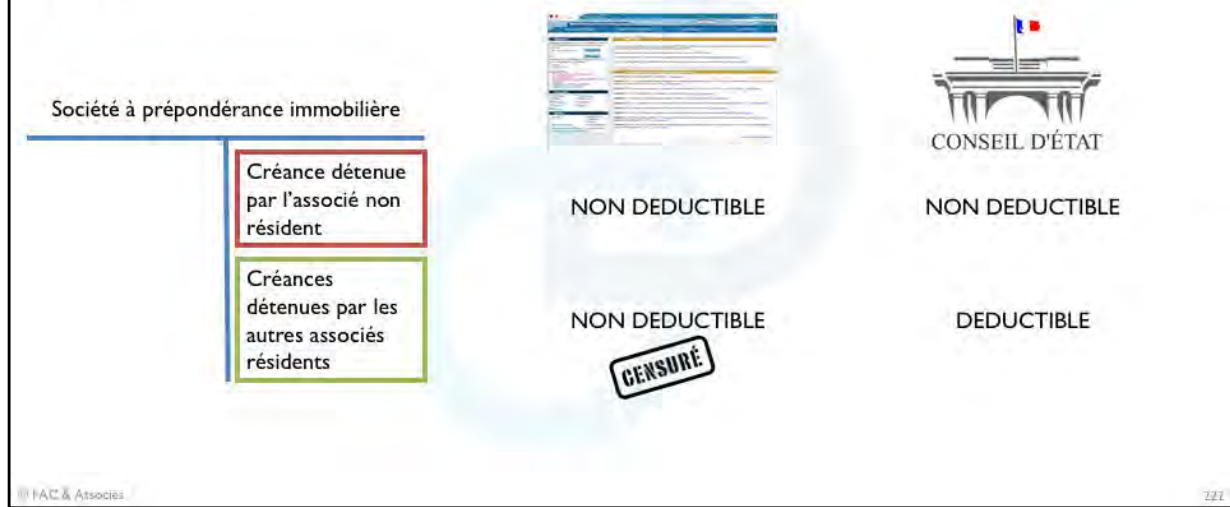
2° posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;

En l'espèce, durant les années considérées, Madame B était la gérante de la SARL E, dont elle et son époux possédaient plus du quart des parts sociales. Cependant, les revenus qui lui ont été versés en contrepartie de son activité de dirigeante de cette société ont été inférieurs à la moitié des revenus à raison desquels elle était soumise à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés.

La Cour d'appel considère que les dividendes, qui correspondent à un partage des bénéfices revenant aux associés et non à une rémunération de l'activité du dirigeant, ne doivent pas être pris en compte pour apprécier si la rémunération des fonctions de gérant de la société à responsabilité limitée représente plus de la moitié de l'ensemble des revenus de ce gérant.

ANNULATION DES COMMENTAIRES ADMINISTRATIFS RELATIFS AUX COMPTES-COURANTS DÉTENUS PAR LES NON-RÉSIDENTS DANS LES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES

CE n°421693 19/09/2018



Les faits :

Selon le paragraphe 335 du BOFiP (BOI-PAT-ISF-30-50-20), les dispositions de l'article 885 T ter du CGI doivent être interprétées en ce sens qu'elles interdisent à une personne n'ayant pas en France son domicile fiscal de déduire, pour le calcul de la valeur de ses parts dans une société à prépondérance immobilière, non seulement les créances qu'elle est susceptible de détenir sur cette société, mais aussi les créances détenues sur la société par les autres associés n'ayant pas en France leur domicile fiscal. En revanche, ces dispositions ne font pas obstacle à ce qu'une personne ayant en France son domicile fiscal déduise, pour le calcul de la valeur de ses parts dans la société, l'ensemble des créances détenues sur la société par les autres associés, y compris par les associés non-résidents.

Madame B soutient, au contraire, que ces dispositions doivent être interprétées comme faisant seulement obstacle à ce qu'un associé non-résident puisse déduire, pour le calcul de la valeur de ses parts dans la société, les créances qu'il détient sur cette société, et qu'elles n'interdisent pas, en revanche, que cet associé déduise les créances détenues sur la société par les autres associés, y compris ceux qui ne sont pas résidents fiscaux français. Elle fait valoir que, dans son interprétation retenue par le paragraphe 335 des commentaires administratifs qu'elle attaque, la loi constituerait une restriction non justifiée à la liberté de circulation des capitaux garantie par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

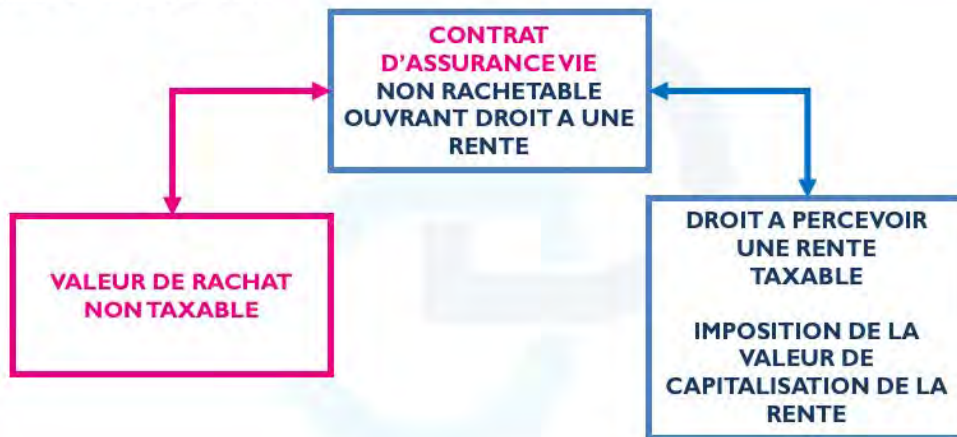
La décision :

Il ressort des travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 dont est issu l'article 885 T ter du code général des impôts qu'en adoptant ces dispositions, le législateur a entendu faire obstacle à des pratiques d'optimisation fiscale consistant, pour un contribuable n'ayant pas son domicile fiscal en France et détenant des parts dans une société à prépondérance immobilière, à consentir un prêt à cette société aux fins d'accroître le passif de celle-ci et diminuer ainsi la valeur de ses parts à retenir pour l'assiette de son impôt de solidarité sur la fortune, tout en bénéficiant également, en vertu de l'article 885 L du code général des impôts, de l'absence de prise en compte dans l'assiette de cet impôt du placement financier que constitue la créance correspondant à ce prêt.

Le Conseil d'état considère que les commentaires administratifs attaqués constituent une restriction à la liberté de circulation des capitaux. Le paragraphe 335 des commentaires administratifs attaqués retient une interprétation des dispositions de l'article 885 T ter du CGI qui méconnaît leur portée.

TAXATION DE LA VALEUR DE CAPITALISATION D'UNE RENTE ISSUE D'UN CONTRAT EXONÉRE D'ISF

Cass. com. n°16-22427 07/03/2018



© FAC & Associés

223

Les 24 octobre et 23 novembre 2000 et le 31 juillet 2001, M. Y... a souscrit trois contrats d'assurance sur la vie, dénommés "Rente temporaire X".

Estimant que ces contrats devaient être pris en compte dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) dû par M. Y..., l'administration fiscale lui a adressé une proposition de rectification de la base imposable déclarée.

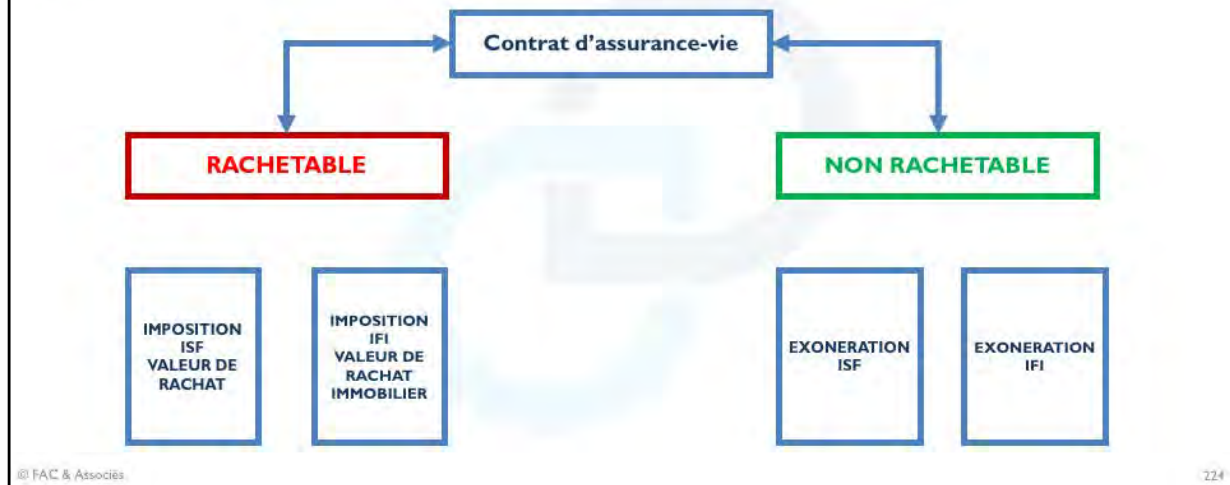
L'article 885 E du code général des impôts prévoit que l'assiette de l'ISF est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A du même code.

Les contrats d'assurance sur la vie litigieux n'étaient pas rachetables et les cotisations ont été versées par M. Y... avant ses soixante-dix ans. M. Y... n'avait à déclarer au titre de l'ISF à l'actif de son patrimoine ni la valeur de rachat de tels contrats ni les cotisations versées sur ceux-ci.

Mais la souscription de ces contrats a fait naître au bénéfice de leur titulaire un droit à percevoir une rente temporaire qui est entré dans son patrimoine. L'article 885 F du code général des impôts n'exclut pas de l'assiette de l'ISF, telle que définie par l'article 885 E du même code, la valeur de capitalisation des rentes temporaires auquel le contribuable a droit en exécution de tels contrats.

CONTRAT D'ASSURANCE VIE ACCEPTÉ PAR LE BÉNÉFICIAIRE HORS DE L'ASSIETTE DE L'ISF DE L'ASSURÉ

Cass. com. n°17-29013 12/12/2018



Mme X, a souscrit un contrat d'assurance sur la vie avec versement d'une prime unique ; que, par un acte du 15 décembre 2007. Elle a désigné ses enfants comme bénéficiaires de ce contrat, ce qu'ils ont accepté, et elle a renoncé à demander à l'assureur de procéder, à son profit, à des rachats ou à des avances sur le contrat.

Mme X n'ayant pas déclaré le contrat au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en estimant qu'il était devenu non rachetable, l'administration fiscale leur a notifié une proposition de rectification réintégrant la valeur de rachat de ce contrat dans l'assiette taxable à l'ISF.

Si Mme X a renoncé expressément et irrévocablement à demander à l'assureur de procéder, à son profit, à des rachats ou à des avances sur le contrat, elle conservait néanmoins, conformément aux dispositions de l'article 1134 ancien du code civil, la possibilité d'exercer son droit de rachat, sous réserve de l'accord des bénéficiaires.

En décidant le contraire, en jugeant en particulier que l'avenant du 15 décembre 2007, par lequel Mme X... avait « renoncé expressément et irrévocablement à demander à l'assureur de procéder, à son profit, à des rachats ou à des avances sur le contrat », avait fait perdre au contrat son caractère rachetable, alors même que Mme X... conservait la possibilité d'exercer son droit à remboursement sous réserve de l'accord des bénéficiaires, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 1134 ancien du code civil.

Mais l'article 885 F du code général des impôts prévoit que seuls les contrats d'assurance rachetables sont compris dans le patrimoine des redevables pour leur valeur de rachat au 1er janvier de l'année d'imposition. Ayant constaté que, dans l'acte du 15 décembre 2007, les bénéficiaires avaient accepté leur désignation et Mme X avait renoncé expressément et irrévocablement à l'exercice de sa faculté de rachat des sommes versées au titre du contrat d'assurance sur la vie litigieux, il en déduit que ce contrat a acquis un caractère non rachetable. En l'état de ces constatations et appréciations, dont il résulte que le droit de créance du souscripteur était sorti de son patrimoine, le retour à la situation antérieure à l'acte du 15 décembre 2007 étant subordonné à l'accomplissement d'une condition tenant à l'accord de l'ensemble des bénéficiaires, c'est à juste titre que la cour d'appel a retenu que la décision de rejet de l'administration fiscale n'était pas fondée.

ISF / IFI

ACTUALITÉ DOCTRINALE



DE L'ISF A L'IFI

Màj BOFiP 11/10/2018

ATTENTION A NE PAS OUBLIER TROP VITE L'ISF...

CONTRÔLE FISCAL SUR LES ANNEES NON
PRESCRITESOBLIGATIONS RELATIVES AUX ENGAGEMENTS
ANTERIEURSBOFiP
11 OCTOBRE 2018

BOFiP du 11 Octobre 2018

L'[article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018](#) a supprimé l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) anciennement codifié de l'[article 885 A du code général des impôts \(CGI\)](#) à l'[article 885 Z du CGI](#).

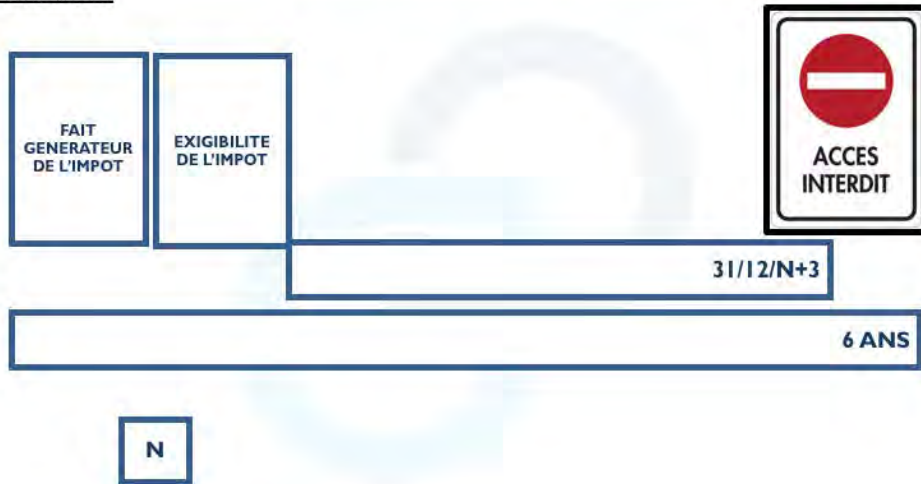
Les commentaires exprimés dans le BOFiP sont donc retirés à compter de la date de la présente publication.

Certains dispositifs continuent toutefois de produire des effets au-delà du 1^{er} janvier 2018 :

- les certificats fournis et les engagements pris pour bénéficier de l'exonération des propriétés en nature de bois et forêts (BOI-PAT-ISF-30-40-10) ;
- les parts ou actions de sociétés bénéficiant de l'exonération partielle prévue à l'[article 885 I bis du CGI](#) (BOI-PAT-ISF-30-40-60) ;
- les parts ou actions de sociétés détenues par les salariés et les mandataires sociaux bénéficiant de l'exonération partielle prévue à l'[article 885 I quater du CGI](#) (BOI-PAT-ISF-30-40-80) ;
- les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal prévu à l'[article 885-0 V bis du CGI](#) (BOI-PAT-ISF-40-30) ;
- les dons ouvrant droit à l'avantage fiscal prévu à l'[article 885-0 V bis A du CGI](#) (BOI-PAT-ISF-40-40) ;
- les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal prévu à l'[article 885-0 V bis B du CGI](#) (BOI-PAT-ISF-40-45).

DE L'ISF A L'IFI

Màj BOFiP 11/10/2018

**Droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune et IFI**

Le droit de reprise de l'administration est soumis ICI:

- soit à une « prescription abrégée » de trois ans ;
- soit à la prescription plus longue de six ans, lorsque les conditions d'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies.

Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits omis a suffisamment été révélée :

- par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée ;
- sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures, c'est-à-dire de telle sorte que le service soit mis à même de constater immédiatement, au seul vu du document enregistré ou publié, l'existence du fait juridique imposable.

Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

Cette prescription de six ans visée à l'article L. 186 du LPF ne s'applique, en pratique, qu'en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre, ainsi que de taxes et redevances assimilées lorsque les conditions requises pour l'intervention de la prescription abrégée ne sont pas remplies.

DE L'ISF A L'IFI

Bois et forêts	976 DU CGI	Les certificats fournis et les engagements pris pour bénéficiaire de l'exonération au titre de l'ISF demeurent valables au titre de l'IFI pour le temps restant à courir
Exo Engagements DUTREIL	885 I BIS DU CGI	Durée minimale de six ans de conservation Obligations déclaratives
EXO partielle mandataires sociaux	885 I QUATER DU CGI	Durée minimale de six ans de conservation
Réductions d'impôts PME FIP FCPI	885 V BIS DU CGI	Versements réalisés en 2017 sont imputables, sur l'IFI de 2018
Réductions d'impôt Dons	885 V BIS A DU CGI	Versements réalisés en 2017 sont imputables, sur l'IFI de 2018

© FAC-JACQUES-DUHEM

zzh

Bois et forêts:

Les bois et forêts ou les parts de groupements forestiers qui sont susceptibles d'être qualifiés d'actifs professionnels par leur propriétaire sont intégralement exonérés de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Dans le cas contraire, ces biens peuvent bénéficier de l'exonération partielle des trois quarts étendue à l'IFI par l'article 976 du CGI.

Il en est de même des parts de certains groupements forestiers.

Le D du IX de la loi de finances pour 2018 prévoit que les certificats fournis et les engagements pris pour bénéficier de l'exonération des propriétés en nature de bois et forêts au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune demeurent valables au titre de l'IFI pour le temps restant à courir.

Engagements Dutreil

Concernant les engagements collectifs DUTREIL de conservation en cours au 1^{er} janvier 2018 et qui ont été signés jusqu'au 31 décembre 2017, les redevables sont tenus de respecter l'ensemble des conditions requises, notamment celles afférentes à la durée minimale de six ans de conservation, à peine de remise en cause du bénéfice de l'exonération partielle d'ISF dans le délai de prescription de droit commun.

En tout état de cause, les obligations déclaratives afférentes à l'exonération partielle prévue à l'article 885 I bis du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017 continuent d'incomber aux personnes ayant bénéficié de ce régime de faveur ou leurs ayants-cause à titre gratuit.

Exonération partielle des mandataires sociaux

Il résulte des dispositions de l'article 885 I quater du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017 que, pour les engagements en cours à compter du 1^{er} janvier 2018, la condition de conservation des titres pendant la durée minimale de six ans continue d'incomber aux redevables ayant bénéficié de ce régime de faveur à peine de remise en cause du bénéfice de l'exonération partielle d'ISF dans le délai de prescription de droit commun.

Il en est de même en cas de donation par le propriétaire des titres bénéficiant de l'exonération partielle effectuée avec charge pour le ou les donataires de conserver les titres donnés pendant la durée restant à courir du délai de six ans ainsi que pour le conjoint survivant du dirigeant qui continue de bénéficier de l'exonération partielle à condition qu'il conserve les titres jusqu'au terme du délai initialement prévu.

Réductions d'impôt PME FIP FCPI

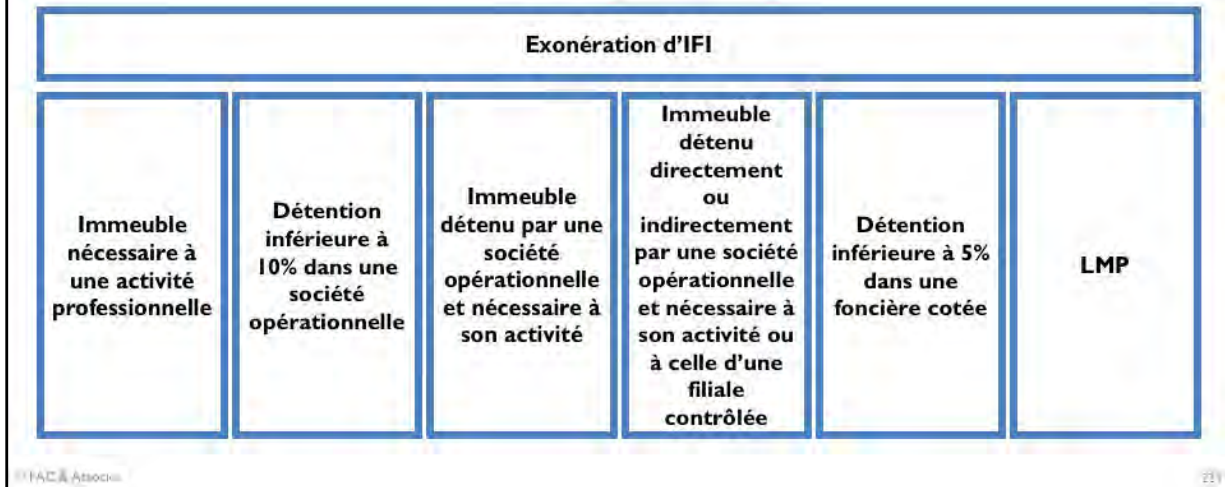
La loi de finances pour 2018 prévoit que les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, effectués entre la date limite de dépôt des déclarations mentionnées à l'article 885 W du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, au titre de l'ISF dû au titre de l'année 2017, et le 31 décembre 2017, sont imputables, sur l'IFI dû au titre de l'année 2018.

Réductions d'impôt pour dons

La loi de finances pour 2018 prévoit que les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, effectués entre la date limite de dépôt des déclarations mentionnées à l'article 885 W du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, au titre de l'ISF dû au titre de l'année 2017, et le 31 décembre 2017, sont imputables, dans les conditions prévues à l'article 885-0 V bis du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, sur l'IFI dû au titre de l'année 2018.

IFI ET LMP

RM Quentin n°1324 JOAN 13/11/2018

**Question =**

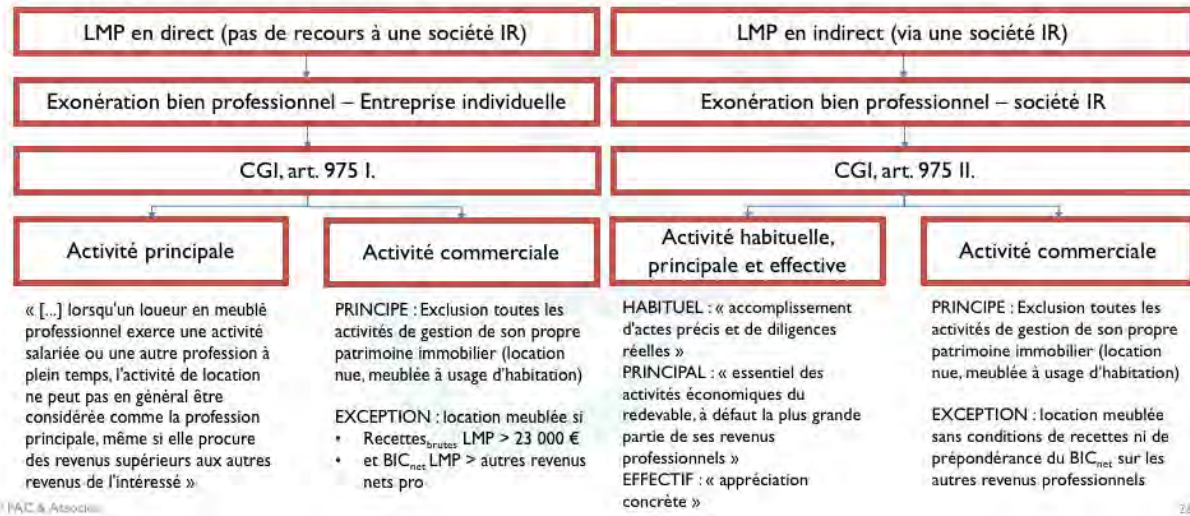
M. Didier Quentin appelle l'attention de M. le ministre de l'action et des comptes publics sur la réforme annoncée de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) qui serait remplacé par un impôt sur la fortune immobilière, reposant uniquement sur les biens immobiliers. Réparti sur 340 000 contribuables environ, l'ISF est un impôt particulièrement antiéconomique, comme le prouvent les dizaines de milliers d'exilés fiscaux qu'il génère. Concentrer l'impôt sur le patrimoine immobilier reviendrait à pénaliser un type d'investissement par rapport à un autre. Le placement en bourse est tout à fait honorable, mais pourquoi le favoriser au détriment de la pierre ? Or les arguments qui plaident en faveur de la suppression pure et simple de l'ISF sont largement connus et il serait temps que la France suive le chemin emprunté par ceux de ses voisins qui avaient un impôt sur la fortune et qui l'ont supprimé, comme l'Autriche et l'Allemagne, dès 1997. C'est pourquoi il lui demande de lui préciser les mesures qu'il entend prendre, en vue d'un réaménagement de l'ISF.

Réponse :

Parallèlement à la suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), la loi de finances pour 2018 a instauré un impôt annuel sur la fortune immobilière (IFI) qui frappe les capacités contributives constituées par la détention directe ou indirecte d'un patrimoine immobilier non affecté à l'activité professionnelle du redevable ou à l'activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale de la société qui le détient lorsque sa valeur nette est supérieure à 1 300 000 € au 1er janvier de l'année d'imposition. Contribuant au redressement des finances publiques, cette nouvelle imposition permet d'assurer une contribution particulière à l'effort de solidarité nationale de la part de ceux de nos concitoyens dont le patrimoine immobilier est le plus élevé. Ces objectifs n'auraient pas été atteints avec la seule suppression de l'ISF. Pour l'application de ce nouvel impôt, les actions et parts de sociétés sont en principe, sauf dispositions dérogatoires, comprises dans l'assiette de l'IFI à hauteur de la fraction de leur valeur représentative des immeubles sous-jacents non affectés à l'activité industrielle, agricole, commerciale, artisanale ou libérale de la société qui les détient ou, sous certaines conditions, d'une autre société du même groupe. Les actionnaires détenant moins de 10 % du capital et des droits de vote d'une société ayant pour activité une activité industrielle, agricole, commerciale, artisanale ou libérale sont, toutefois, en principe exonérés (2° de l'article 965 du code général des impôts, CGI). Enfin, concernant l'activité de loueur en meublé professionnel, la loi prévoit que sont susceptibles de bénéficier de l'exonération au titre des actifs professionnels, toutes conditions étant par ailleurs remplies, les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés détenus par un redevable qui réalise plus de 23 000 € hors taxes de recettes annuelles, et retire de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel il appartient est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du code général des impôts. L'exercice d'une activité de location d'établissements commerciaux ou industriels, munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation, est également au nombre des activités éligibles à cette exonération, toutes conditions étant par ailleurs remplies (V de l'article 975 du CGI). L'ensemble de ces dispositions fait désormais l'objet d'un commentaire de la doctrine administrative disponible sous la référence BOI-PAT-IFI à l'adresse <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1-PGP>.

LMP IFI ET LOCATION VIA UNE SOCIÉTÉ : LES CONDITIONS DE RECETTES ET DE SURPONDÉRATION DU BIC NE S'APPLIQUENT PAS

RM ROSEREN n° 10782 JOAN 13/11/2018



Question :

M. Xavier Roseren attire l'attention de M. le ministre de l'action et des comptes publics sur l'impôt sur la fortune immobilière et, plus particulièrement, sur les conditions d'exonération au titre des biens professionnels des biens donnés en location meublée. Dans le cadre d'une entreprise individuelle, l'administration précise que, pour pouvoir bénéficier de cette exonération, trois conditions doivent être remplies : l'activité doit être exercée à titre principale, les membres du foyer fiscal réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles dans le cadre de cette activité et les membres du foyer retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquelles le foyer fiscal est soumis à l'impôt sur les revenus. Lorsque cette activité est exercée dans le cadre d'une société, l'administration renvoie aux mêmes critères que ceux appliqués pour une entreprise individuelle. Pourtant, certains critères relatifs à l'exercice de l'activité dans le cadre d'une entreprise individuelle ne sont pas opérants dans le cadre d'une société et les conditions d'application spécifiques aux sociétés relevant de l'IR ou de l'IS doivent être respectées. Dès lors, afin de lever toute ambiguïté et assurer une sécurité juridique, il lui demande de clarifier les conditions d'exonération au titre des biens professionnels des biens donnés en location meublée à usage d'habitation dans le cadre d'une société ainsi celles exigées pour la location meublée de locaux munis d'équipement.

Réponse :

L'article 975 du code général des impôts (CGI) exonère d'impôt sur la fortune immobilière (IFI), sous certaines conditions, les actifs immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale du redevable dont c'est l'activité principale, ou de la société ou de l'organisme qui constitue son outil de travail aux conditions prévues par cet article. Le V de l'article 975 du CGI prévoit que les activités commerciales s'entendent, en principe, de celles mentionnées à l'article 966 du CGI. Sont ainsi considérées comme activités commerciales les activités mentionnées aux articles 34 et 35 du CGI à l'exclusion des activités relevant de la gestion de son propre patrimoine immobilier. Par exception, certaines activités de gestion de son propre patrimoine immobilier limitativement énumérées par ce V de l'article 975 du CGI sont considérées comme des activités commerciales éligibles pour l'application du seul régime d'exonération des actifs professionnels. Il s'agit des activités de location de locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés, et de location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation. Pour le bénéfice de l'exception relative à la location de locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être meublés, la loi pose deux conditions supplémentaires pour les personnes physiques : elles doivent réaliser plus de 23 000 € de recettes annuelles, et retirer de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62. En revanche, ces deux conditions ne sont, par détermination de la loi, pas applicables si l'activité est exercée par une société ou un organisme. Ainsi, sous réserve de satisfaire aux autres conditions mentionnées aux II à IV de l'article 975 du CGI, et les cas échéant selon les modalités fixées par son VI, les biens et droits immobiliers affectés à l'activité de location de locaux d'habitation loués meublés, ou destinés à être loués meublés, ou de location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation exercée par une société dans laquelle le redevable exerce son activité professionnelle principale, sont exonérés d'IFI.

ISF : DÉDUCTIBILITÉ AU PASSIF DES AVANCES CONSENTIES AU SOUSCRIPTEUR D'UN CONTRAT D'ASSURANCE-VIE

MàJ BOFiP BOI-PAT-ISF-30-60-10 09/01/2018



BOI-PAT-ISF-30-60-10

- exister au 1er janvier de l'année d'imposition ;
- être à la charge personnelle d'un membre du foyer fiscal
- être justifiées par tous modes de preuve

L'avance non-remboursée est donc admise au passif de la déclaration d'ISF du souscripteur sous réserve de satisfaire aux conditions prévues à l'article 768 du CGI.

Des précisions sont apportées sur la déductibilité au passif au titre de l'ISF des avances consenties au souscripteur d'un contrat d'assurance-vie.

BOI-PAT-ISF-30-60-10 §235

« Dans la limite de la valeur de rachat du contrat, l'assureur peut consentir des avances au contractant (code des assurances, art. L 132-21). Ainsi, l'avance permet au souscripteur d'un contrat d'assurance-vie comme à celui d'un contrat de capitalisation, en cas de besoin temporaire de liquidités, de recevoir une certaine somme équivalente à un pourcentage du capital acquis moyennant le paiement d'un intérêt et le remboursement, à terme, des fonds mis à disposition.

L'avance est garantie par la valeur de rachat du contrat et n'entraîne aucune modification de l'économie du contrat, c'est à dire ni diminution de la valeur de ce dernier, ni réduction de la rémunération servie. La totalité du contrat continue d'être rémunérée.

L'avance non-remboursée est donc admise au passif de la déclaration d'ISF du souscripteur sous réserve de satisfaire aux conditions prévues à l'article 768 du CGI.

Parallèlement, l'intégralité de la valeur de rachat du contrat doit être portée à l'actif conformément aux dispositions de l'article 885 F du CGI. »

PLAFONNEMENT DE L'IFI : REVENUS À PRENDRE EN COMPTE PAR LES PROPRIÉTAIRES DE MONUMENTS HISTORIQUES

BOI-RES-000020 22/11/2018

IFI + impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente



75% x Total des revenus et produits de l'année précédente



NON prise en compte des déficits globaux en report 6 ans en raison d'un déficit foncier issu de monuments historique



RESCRIT - PAT - Impôt sur la fortune immobilière (IFI) - Détermination des revenus à prendre en considération par les propriétaires d'immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire pour le plafonnement de l'IFI

Question :

Quels sont les revenus à prendre en considération par les propriétaires d'immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire, procurant ou non des revenus, pour le plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) prévu par les dispositions de l'article 979 du code général des impôts (CGI) ?

Réponse :

1- Les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ne procurant pas de revenus

La réponse ministérielle Marini n° 01928, J.O. du Sénat du 3 avril 2008, rendue en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est transposable en matière d'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Il en résulte qu'un immeuble classé monument historique ou inscrit à l'inventaire supplémentaire ne procurant pas de revenus ne permet pas de réaliser des déficits catégoriels fonciers et, par conséquent, les charges foncières assumées par le propriétaire de cet immeuble ne peuvent pas être déduites des revenus pris en considération pour le calcul du plafonnement d'IFI.

2- Les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire procurant des revenus

En application des dispositions de l'article 979 du code général des impôts (CGI), le second terme de comparaison pour déterminer le plafonnement de l'IFI est constitué par 75 % des revenus mondiaux soumis à l'impôt sur le revenu (IR) en France réalisés en N-1, nets de frais professionnels, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par les dispositions de l'article 156 du CGI, auxquels s'ajoutent les revenus exonérés réalisés la même année en France et à l'étranger. A cet égard, il est rappelé que les dispositions de l'article 979 du CGI sont d'interprétation stricte.

Les dispositions du 3° du I de l'article 156 du CGI prévoient que le déficit foncier constaté par le propriétaire d'un immeuble classé monument historique ou inscrit à l'inventaire supplémentaire est admis en déduction du revenu global sans limite de montant. L'excédent éventuellement constaté constitue un déficit global qui est imputable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement.

Ainsi, l'excédent de déficit foncier réalisé en N qui n'a pas pu être totalement imputé sur le revenu global généré cette même année devient un déficit global en N+1 et non un déficit catégoriel dont l'imputation est permise par l'article 979 du CGI sur le revenu de l'année N+1 pour le calcul du plafonnement d'IFI.

Par conséquent, en N+1, le revenu pris en considération pour la détermination du plafonnement d'IFI ne tiendra pas compte de l'imputation du déficit global qui aura été effectuée sur le revenu global soumis à l'IR.

Cette position a été confirmée par la Cour de cassation dans deux arrêts rendus par la chambre commerciale (Cass. Com., 14 décembre 1999, n° 97-16774 et Cass. Com., 18 avril 2000, n° 97-18186) en matière d'ISF et transposables en matière d'IFI, lesquels ont rappelé que le second terme de comparaison du plafonnement d'ISF ne vise pas les revenus tels qu'ils sont retenus pour le calcul de l'IR, c'est-à-dire que les règles visant à la détermination de l'IR et de l'ISF sont indépendantes.

IFI ET MONUMENTS HISTORIQUES

RM FOUCHÉ n°03139 JO Sénat 08/11/2018



Ces immeubles se trouvent dans une situation particulière en raison, notamment, de leur nature spécifique, des charges souvent importantes qui les grèvent, du nombre limité des acquéreurs potentiels et des difficultés qui en découlent pour les vendre

Sont notamment déductibles les dettes afférentes à des dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire

Question :

M. Alain Fouché attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances au sujet de la fiscalité à laquelle sont assujettis les propriétaires de monuments historiques. En effet, la réforme de l'impôt sur la fortune immobilière n'a pas pris en compte les cas particuliers des propriétaires de monuments historiques alors même que le Sénat avait attiré l'attention du Gouvernement sur ce sujet notamment en proposant un abattement de 75 % pour les monuments recevant du public. Il s'agit de la protection du patrimoine français. Par ailleurs, la déduction des travaux ne pourra se faire en régime transitoire du prélèvement à la source, ce qui va entraîner des reports de travaux sur 2020. Cette situation aura plusieurs conséquences, d'abord celle de ne pas procéder à l'entretien nécessaire de bâtiments classés et d'autre part une perte importante pour les entreprises du bâtiment qui interviennent pour ces travaux. Il s'agit de la protection de notre patrimoine français pour laquelle le président s'est fortement engagé notamment dans le cadre de l'année européenne du patrimoine en 2018. La France compte aujourd'hui 800 châteaux à vendre, cette situation est inquiétante. Aussi, il lui demande de bien vouloir lui préciser quelles pourraient être les mesures prises par le Gouvernement pour favoriser fiscalement la protection du patrimoine français.

Réponse :

L'impôt sur la fortune immobilière (IFI), institué par la loi de finances pour 2018, a pour objet d'imposer en principe l'ensemble des actifs immobiliers. Aux termes de l'article 965 du code général des impôts (CGI), son assiette est constituée, d'une part, par la valeur nette au 1er janvier de l'ensemble des biens et droits immobiliers appartenant au redevable et, d'autre part, des parts ou actions des sociétés et organismes à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme. En sont toutefois exclus les immeubles affectés par le redevable à son activité professionnelle principale de type industrielle, commerciale, agricole, libérale ou artisanale, dans les conditions fixées à l'article 975 du CGI, ainsi que ceux affectés par la société ou l'organisme qui les détient à son activité de même type. Ainsi, à l'instar des autres actifs immobiliers et comme c'était déjà le cas en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, les immeubles classés monuments historiques font partie de l'assiette de l'IFI, sauf à être affectés à une activité professionnelle dans les conditions exposées ci-dessus. Lorsque ces biens sont imposables à l'IFI, leur évaluation tient compte de leurs spécificités. Comme l'indique la doctrine administrative (BOI-PAT-IFI-20-30-10, § 100), ces immeubles se trouvent dans une situation particulière en raison, notamment, de leur nature spécifique, des charges souvent importantes qui les grèvent, du nombre limité des acquéreurs potentiels et des difficultés qui en découlent pour les vendre. En particulier, sont prises en considération les contraintes qui résultent de leur ouverture plus ou moins fréquente au public ou de leur utilisation à des fins d'animation collective dans un but essentiellement culturel. De plus, sont déductibles de la valeur des actifs immobiliers imposables les dettes, existantes au 1er janvier de l'année d'imposition, afférentes à des actifs imposables, dans les conditions fixées à l'article 974 du CGI. Sont notamment déductibles les dettes afférentes à des dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire ou supportées par le propriétaire pour le compte du locataire dont il n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année du départ du locataire, ou à des dépenses d'amélioration, de construction, de reconstruction ou d'agrandissement. Ces dispositions permettent d'ores et déjà d'opérer une correcte appréciation de la situation particulière de ces biens pour l'application de l'IFI. [...]

SITUATION DES CONTRIBUABLES DÉTENANT UNE CRÉANCE ISSUE DU « BOUCLIER FISCAL »

RM DARNAUD n°02958 JO Sénat 08/11/2018



Question écrite n° 02958 de [M. Mathieu Darnaud](#)
publiée dans le JO Sénat du 01/02/2018 - page 376

M. Mathieu Darnaud attire l'attention de M. le ministre de l'action et des comptes publics sur la situation des contribuables détenant une créance sur le trésor au titre du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu, obtenues grâce à l'ancien dispositif dit du « bouclier fiscal » (appliqué pour la dernière fois en 2012).

Il rappelle que les titulaires de ces créances sont essentiellement les contribuables dont l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) avait été majoré en 2012 par la décision de prise en compte des revenus latents d'assurances vie ou de bons de capitalisation au titre du plafonnement des impôts directs, dispositions législatives ayant été ensuite censurées par le Conseil constitutionnel. Cette situation de trop-perçu par le trésor a généré des créances de ce type dont il reste des reliquats parfois importants à restituer.

L'article 5 et le II de l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ont prévu que les détenteurs de ce type de créance devront, à compter des droits acquis en 2011 et 2012, obligatoirement imputer leur créance sur leur imposition à l'ISF de l'année, la partie non imputée l'année N étant reportable sur les années suivantes N+1, N+2, etc.

La restitution par le trésor du reliquat au contribuable n'est prévue dans le formulaire 2041 DRBF que dans les éventualités suivantes : passage sous le seuil d'imposition à l'ISF ; imposition distincte à l'ISF ; décès du contribuable.

Il lui demande donc par quel moyen les contribuables qui restent titulaires de créances au 1er janvier 2018 peuvent se faire rembourser.

Réponse du Ministère de l'économie et des finances
publiée dans le JO Sénat du 08/11/2018 - page 5705

En application des articles 5 et 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, la part du droit à restitution acquis en 2011 ou en 2012 en application des dispositions de l'article 1649-0 A du code général des impôts et non imputée sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) de la même année dans les conditions prévues aux articles 5 et 30 précités constitue une créance sur l'État imputable exclusivement sur les cotisations d'ISF dues au titre des années suivantes. Par exception à ce principe, la restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2011 ou 2012 peut être demandée par le contribuable ou ses ayants droit avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle le contribuable titulaire de la créance n'est plus redevable de l'ISF. Compte tenu de l'abrogation de l'ISF par l'article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, les contribuables de cet impôt ne seront plus de facto redevables de l'ISF en 2018. Par conséquent, la restitution du reliquat de la créance « bouclier fiscal » 2011 ou 2012 devient de droit pour l'ensemble des contribuables encore titulaires d'une créance, sous réserve de pouvoir justifier de l'existence et du montant du reliquat à cette même date. Les contribuables concernés peuvent donc, **entre le 1er janvier et le 31 décembre 2018**, demander le remboursement de cette créance dans les conditions prévues par les articles 5 et 30 de la loi de finances rectificative pour 2011 précitée. La demande de restitution est effectuée au moyen de l'imprimé n° 2041 DRBF portant l'original du droit à restitution, annoté le cas échéant des imputations successives sur les ISF des années antérieures.

PATRIMOINE PROFESSIONNEL

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



RESTRICTION DU CHAMP D'APPLICATION DU CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENT EN CORSE

LF2019 art. 22

20% à 30% x

Investissements, autres que le remplacement, réalisés jusqu'au 31 décembre 2020 et exploités en Corse pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole



EXCLUSIONS

(non exhaustive)

La gestion ou la location d'immeubles lorsque les prestations ne portent pas exclusivement sur des biens situés en Corse

La gestion et la location de meublés de tourisme situés en Corse

NOUVEAUTÉ

FAC & Associés

236

L'article 244 quater E du CGI ouvre droit à un crédit d'impôt au titre des investissements en Corse autres que de remplacement, réalisés jusqu'au 31 décembre 2020.

Extension au PME au sens européen

La loi de finances pour 2019 étend le dispositif aux petites et moyennes entreprises définies conformément à l'annexe I du règlement européen UE/651/2014 du 17 juin 2014 :

- l'entreprise emploie moins de 250 salariés
- Elle réalise un chiffre d'affaires inférieur à 50 M€ (et plus 40 M€ jusqu'à présent)
- Elle dispose d'un total de bilan inférieur à 43 M€ (et plus 27 M€ jusqu'à présent).

De plus, la condition relative à la libération et à la détention du capital a été supprimée (sauf pour les investissements dans les très petites entreprises répondant à des critères spécifiques et pour lesquels du taux du crédit d'impôt est majoré)

Les investissements réalisés dès le 1er janvier 2019 ouvrent droit au crédit d'impôt sous réserve du respect de l'ensemble des conditions d'application du dispositif.

Exclusion des meublés de tourisme

Les activités de gestion et de location de meublés de tourisme situés en Corse sont désormais exclues du champ d'application du crédit d'impôt pour investissement en Corse. La définition du meublé de tourisme désormais exclu sera précisée par une instruction fiscale.

PATRIMOINE PROFESSIONNEL

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



CONTRÔLE FISCAL DES RÉMUNÉRATIONS EXCESSIVES**CAA Paris n°17PA02744 20/06/2018**

	2010	2011
REMUNERATION DEDUITE	197 K€	268 K€
REMUNERATION JUGEE EXCESSIVE	60 K€	90 K€
CA	550 K€	1 325 K€
RESULTAT	60 K€	134 K€
REMU GERANT / TOTAL FRAIS PERSONNEL	82%	54%

© FAC & Associés

238

Le litige concernait la rémunération d'un gérant détenant 24% des titres d'une SARL qui réalise des prestations immobilières dans le domaine de la menuiserie et des prestations de service relatives à la coordination de chantiers.

La société a versé à sa gérante, des rémunérations à concurrence d'un montant de 196 816 euros en 2010 et 267 899 euros en 2011. L'administration a considéré ces rémunérations comme excessives, et a procédé à des rectifications, à hauteur de la fraction des sommes considérée comme non déductible, soit 85 000 euros pour 2010 et 110 000 euros pour 2011.

Par avis rendu le 8 septembre 2015, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a maintenu ces rectifications dans leur principe, mais a toutefois considéré, au vu des pièces produites, que la rémunération non déductible devait être estimée à 60 000 euros en 2010 et 90 000 euros en 2011 ;

L'administration a fait valoir que les rémunérations étaient disproportionnées, tant au regard du chiffre d'affaires de la société, qui a atteint le montant de 550 428 euros en 2010 et 1 325 727 euros en 2011, que des bénéfices opérés par l'entreprise, à concurrence de 60 772 euros en 2010 et 134 063 euros en 2011.

Elle a également fait valoir que la rémunération représentait 82 % des frais de personnel en 2010 et 54 % de ces frais en 2011, soit des montants disproportionnés au regard des rémunérations versées par l'entreprise aux autres salariés.

La société requérante fait valoir que le rôle de la gérante dans le développement de la société a été exceptionnel et que le travail effectué par Mme A...pour l'obtention et la coordination d'un important chantier est sans rapport avec la prestation matérielle de fabrication et de pose de menuiseries, elle n'apporte pas le moindre élément à l'appui de ses allégations.

Pour apprécier le caractère excessif de la rémunération, le service a également procédé à une étude comparative avec cinq autres sociétés présentant la même forme juridique, le même code NACE, un chiffre d'affaires et un bénéfice comparables dans un même ressort géographique. Il en résulte que la rémunération accordée à sa gérante par la SARL était nettement supérieure à la moyenne de la rémunération versée par les autres sociétés à leurs gérants.

Le gérant a reçu la somme de 196 816 euros, très supérieure à la rémunération moyenne des autres gérants qui s'établissait, pour la même période, à la somme de 32 754 euros, alors même que les entreprises ayant servi à la comparaison disposaient, en moyenne, d'un chiffre d'affaires plus important, à hauteur de 648 810 euros et d'un bénéfice plus conséquent, à concurrence de 74 354 euros, contre 550 428 euros et 60 772 euros pour la société requérante.

Le redressement est donc confirmé.

UN FORT TAUX DE MARGE PEUT JUSTIFIER LA FORTE RÉMUNÉRATION DU DIRIGEANT

CAA Nantes n°16NT00077 et n°16NT00084 28/09/2017



Pour ramener de 1 009 649 euros à 111 265 euros en 2007 et de 1 070 262 euros à 117 336 euros en 2008 le montant déductible des rémunérations versées à un dirigeant, au motif qu'elles étaient excessives, le vérificateur s'est fondé sur des données internes à cette société et a comparé la société à six autres sociétés du même secteur.

M. A...était dirigeant unique et détenait 100% d'une société holding, qui comprenait trois salariés et détenait 100% d'une SAS, dont il était également le dirigeant unique et qui comprenait 7 salariés.

Le vérificateur a constaté que la rémunération versée à M. A...en 2007 représentait 22,74 % du chiffre d'affaires hors taxe, 101 % du résultat d'exploitation, 101,02 % du bénéfice fiscal de la société et 69,69 % de la masse salariale totale.

En 2008, cette rémunération représentait 23,76 % du chiffre d'affaires hors taxe, 125,10 % du résultat d'exploitation, 102,98 % du bénéfice fiscal de la société et 164,67 % de la masse salariale totale.

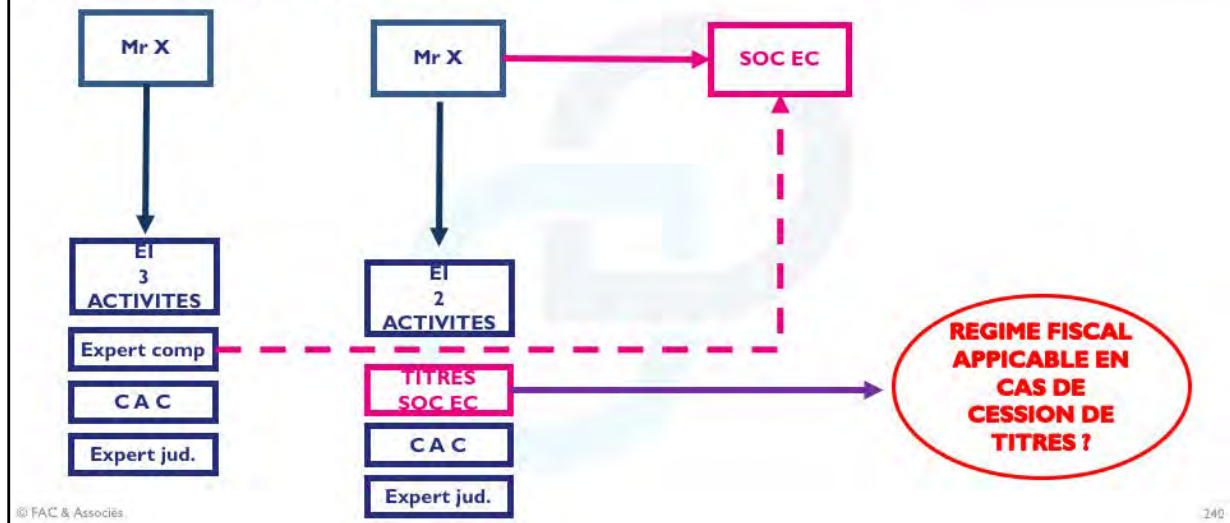
La société requérante fait valoir que M. A...assumait seul l'ensemble des fonctions de direction administrative, financière et commerciale de la société et y jouait ainsi un rôle prépondérant. Le faible nombre de salariés des deux sociétés et les caractéristiques de leurs postes étaient de nature à corroborer un tel rôle.

Par ailleurs le chiffre d'affaires a augmenté de 185 % au cours des exercices couvrant les années 2004 à 2008. Les comparables n'apparaissent pas suffisamment pertinents pour qu'il puisse en être dégagé une moyenne de rémunération seule admissible en déductibilité dès lors que le nombre de salariés de ces entreprises est compris entre 16 et 68 en 2007 et 14 à 66 en 2008, hors de proportion avec la petite structure que constitue la société, même agrégée à la société holding.

Il résulte de l'ensemble de ces données internes, non remises en cause par les données externes, que la société est fondée à soutenir que l'administration a regardé à tort les rémunérations versées à son dirigeant comme excessives.

EXONÉRATION DE L'ARTICLE 151 SEPTIES DU CGI

CAA Nantes n° 17NT00880 04/10/2018



Pour exercer ses activités d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et d'expert judiciaire, le contribuable a créé en 1993 une entreprise individuelle.

En 1996, la branche d'expertise comptable a été apportée à une société. En contrepartie de cet apport, le contribuable a reçu 9 997 titres de cette société qui ont été inscrits à l'actif de son entreprise individuelle.

Le 14 mars 2008, 7 999 titres détenus dans la société ont été cédés. Le contribuable a estimé que la plus-value réalisée devait être exonérée en application des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts.

En 2010, le service a remis en cause l'exonération au motif que les titres cédés ne constituaient pas des actifs de l'entreprise individuelle.

Les éléments d'actif affectés à l'exercice d'une profession non commerciale et visés au I de l'article 93 du code général des impôts s'entendent, soit de biens qui, spécifiquement nécessaires à l'activité du contribuable, ne peuvent être distraits par celui-ci de son actif professionnel, soit de biens qui, de la nature de ceux dont l'usage est requis pour l'exercice de cette activité, sont effectivement utilisés à cette fin par le contribuable, et que, s'il en est propriétaire, celui-ci peut, à son choix, maintenir dans son patrimoine personnel ou rattacher à son actif professionnel et porter, dans ce dernier cas, sur le registre des immobilisations prévu à l'article 99 du code général des impôts. En revanche, un bien dont la détention ne revêt aucune utilité professionnelle ne peut, alors même que le contribuable l'aurait, à tort, inscrit sur le registre de ses immobilisations, constituer, au regard de la loi fiscale, un élément de son actif professionnel.

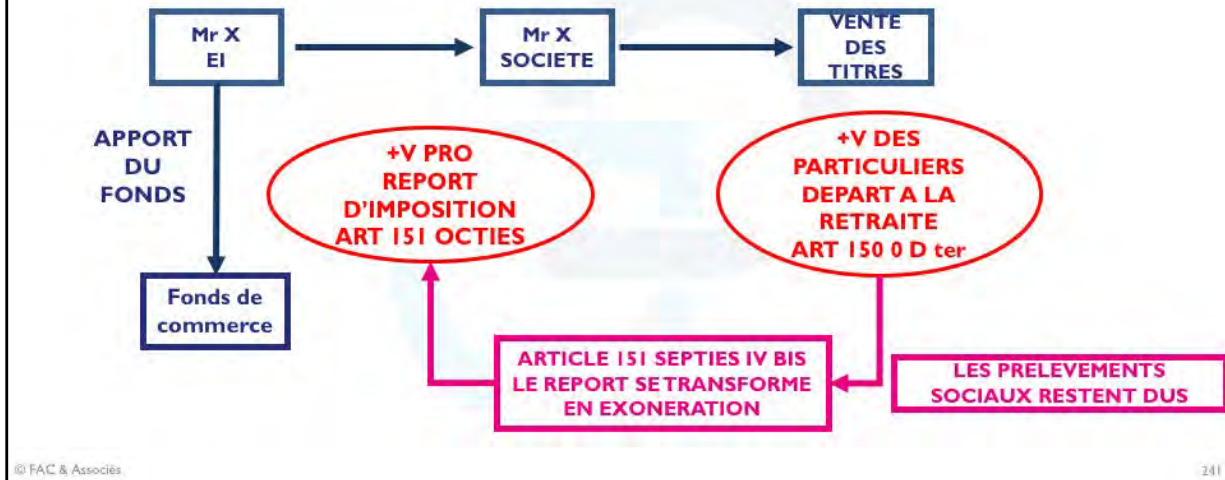
En invoquant le motif de la création de la société en 1996 qui était la préparation de l'arrivée d'un associé dans l'activité d'expertise comptable, les requérants ne justifient pas que la détention d'actions de cette société était une condition nécessaire à l'exercice de l'activité individuelle en tant que commissaire aux comptes et expert judiciaire qu'il a décidé de poursuivre postérieurement à la constitution de la société et indépendamment de cette dernière.

En effet, s'ils font état de l'existence d'une synergie entre les deux activités d'expert-comptable, désormais exercée au sein de la société, et d'expert judiciaire, ils ne versent aucun élément précis de nature à corroborer leurs allégations.

La détention de titres de la société d'expertise comptable n'était donc pas utile à l'exercice de ses deux autres activités. Ainsi, les parts de la société ne peuvent pas être regardées comme relevant du patrimoine professionnel. C'est donc à bon droit que l'administration a estimé que l'exonération prévue à l'article 151 septies du code général des impôts en faveur des plus-values professionnelles d'éléments de l'actif immobilisé n'était pas applicable.

ARTICLE 151 SEPTIES A : L'EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUE PLACÉE EN REPORT D'IMPOSITION NE S'APPLIQUE PAS AUX PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

CE n° 401292 12/10/2018



Un contribuable a fait apport à une société, le 16 novembre 1990, d'un fonds de commerce qui lui appartenait, et a opté, en application des dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts, pour le report de l'imposition de la plus-value professionnelle constatée à l'occasion de cet apport.

Il a cédé le 2 décembre 2008 les titres reçus en contrepartie de l'apport.

La plus-value en report d'imposition a été exonérée d'impôt sur le revenu sur le fondement des dispositions de l'article 151 septies A du code général des impôts.

Par proposition de rectification en date du 18 mai 2011, l'administration a informé le contribuable de son intention de soumettre la plus-value en report d'imposition aux prélèvements sociaux.

Aux termes du IV bis de l'article 151 septies A du même code, dans sa rédaction applicable : " En cas de cession à titre onéreux de parts ou d'actions de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, rendant imposable une plus-value en report d'imposition sur le fondement (...) du I de l'article 151 octies, (...) cette plus-value en report est exonérée, lorsque les conditions suivantes sont réunies : / 1° Le cédant : / a) Doit avoir exercé, de manière continue pendant les cinq années précédant la cession, l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis et dans les conditions prévues au même 1° dans la société dont les titres sont cédés ; / b) Cesse toute fonction dans la société dont les titres sont cédés et fait valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans l'année précédant celle-ci si ces événements sont postérieurs au 31 décembre 2005 ; (...) ".

Les plus-values exonérées d'impôt sur le revenu sur le fondement de l'article 151 septies A du code général des impôts sont expressément soumises à la contribution sociale généralisée. Il en va de même lorsque ces plus-values avaient été placées en report en application des dispositions de l'article 151 octies du même code, dès lors que ces dernières dispositions n'ont pas pour effet de différer le paiement d'une imposition qui aurait été établie au titre de l'année de réalisation de la plus-value, mais seulement de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de l'imposition d'une plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition.

TRANSMISSION DE PME : APPRÉCIATION DE LA DURÉE D'EXERCICE DE L'ACTIVITÉ EN CAS DE CESSIION D'UNE BRANCHE

CE n°401942 13/06/2018

CODE
GÉNÉRAL DES IMPÔTS

238 quinquies

Exonération totale branche d'activité inférieure 300 000 €

Exonération dégressive branche d'activité comprise en 300 000 € et 500 000 €

Conditions :

- L'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;

- Le cédant est une entreprise à l'IR, [...], une société à l'IS qui emploie moins de 250 salariés et soit qui a réalisé un CA annuel inférieur à 50 M€ au cours de l'exercice ou a un total de bilan inférieur à 43 M€ ; [...]



Les faits :

La société B, constituée le 25 mars 2002, a acquis le 10 avril 2007 un fonds de commerce qu'elle a exploité jusqu'à sa cession, le 31 mars 2010. A l'issue d'une vérification de comptabilité de cette société, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de la plus-value réalisée lors de la cession de ce fonds de commerce au motif que la condition de durée de détention du fonds pendant au moins cinq ans posée par l'article 238 quinquies du code général des impôts n'était pas remplie.

La décision:

Il résulte de ces dispositions de l'article 238 quinquies du CGI que les exonérations totales ou partielles de plus-values sont notamment subordonnées à la condition qu'à la date de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité, l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. En revanche, lorsque cette activité a été exercée, successivement ou simultanément, dans plusieurs fonds ou établissements, elles n'imposent pas, en outre, que ceux-ci aient été eux-mêmes détenus ou exploités pendant au moins cinq ans à la date de leur cession.

Il ressort des pièces du dossier, qu'à la date de la cession, la société exerçait depuis plus de cinq ans une activité (depuis le 25 mars 2002) à la date à laquelle elle a cédé, le 31 mars 2010, le second fonds de commerce acquis en 2007. Par suite, elle remplissait la condition tenant à la durée d'activité posée par le I du II de l'article 238 quinquies du code général des impôts.

LIBÉRALITÉS ENTRE SOCIÉTÉS ET REVENUS DISTRIBUÉS

CAA Versailles n° 16VE00951 25/10/2018



L'article 109 du code général des impôts prévoit que : " I. Sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...) ", et l'article 111 du même code mentionne que : " Sont notamment considérés comme revenus distribués : (...) / c. Les rémunérations et avantages occultes ". En cas de vente par une société à un prix que les parties ont délibérément minoré sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens de ces dispositions, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, cette comptabilisation ne révélant pas, par elle-même, la libéralité en cause.

La preuve d'une telle distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'administration dès lors qu'est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention pour la société d'octroyer, et pour le cocontractant de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession.

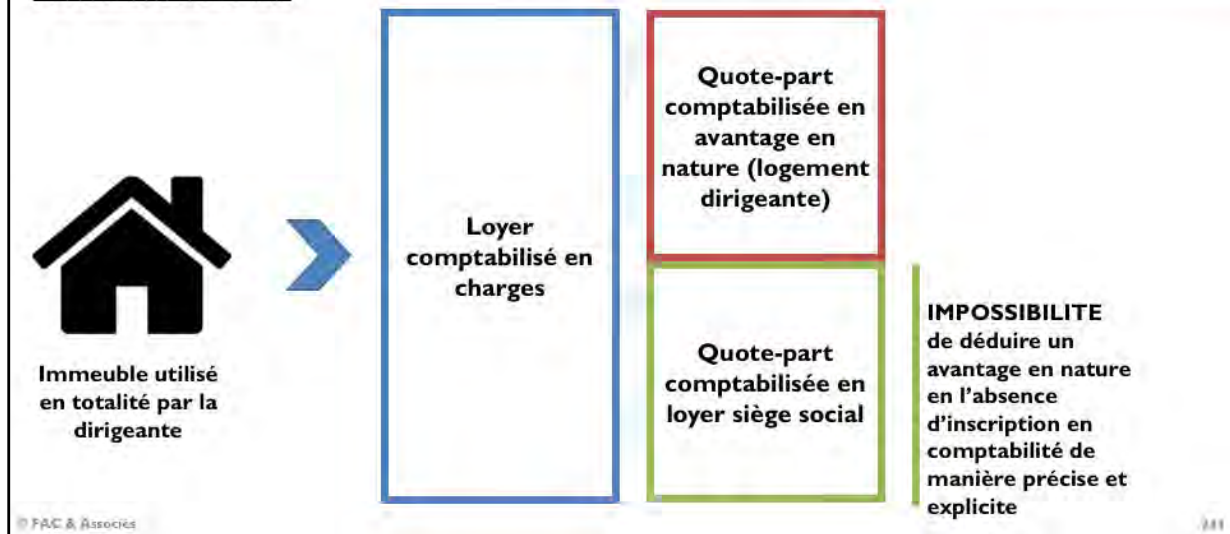
Si, dans le cas où le vendeur et l'acquéreur sont liés par une communauté d'intérêts, l'intention d'octroyer et de recevoir une libéralité est présumée, cette dernière n'est établie que dans le cas où il est relevé un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé.

Or, il résulte de l'instruction que l'écart entre le prix de cession des titres et la valeur de ces derniers évaluée par l'administration ne s'élève qu'à 14,1 %. Toute évaluation de titres non cotés en bourse comporte un aléa, tenant au choix de la ou des méthodes d'évaluation prises en compte et aux multiples correctifs qu'il est possible de retenir.

Dès lors, l'écart de 14,1 % n'apparaît pas comme étant significatif et de nature à retenir que le vendeur et l'acquéreur ont entendu octroyer et recevoir une libéralité.

IMPOSSIBILITÉ DE DÉDUIRE DU RÉSULTAT IMPOSABLE LES CHARGES COMPTABILISÉES EN LOYER DU SIÈGE SOCIAL ET REQUALIFIÉES EN AVANTAGE EN NATURE

CE n°405127 11/07/2018



Les faits :

L'association C a fait l'objet au cours de l'année 2011 d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010 à l'issue de laquelle l'administration fiscale a estimé qu'elle était redevable, pour ces trois exercices, de l'impôt sur les sociétés. Pour établir l'IS dû, l'administration a notamment remis en cause la déduction du bénéfice de l'association de sommes comptabilisées par celle-ci au titre de loyers et charges de son siège social, au motif que celui-ci était en réalité utilisé non pas pour ses besoins propres mais à titre de logement personnel de Madame A, sa dirigeante.

La décision :

En vertu de l'article 39 du CGI, le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, dont relèvent notamment les rémunérations versées aux salariés, à la condition qu'elles correspondent à un travail effectif et ne soient pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

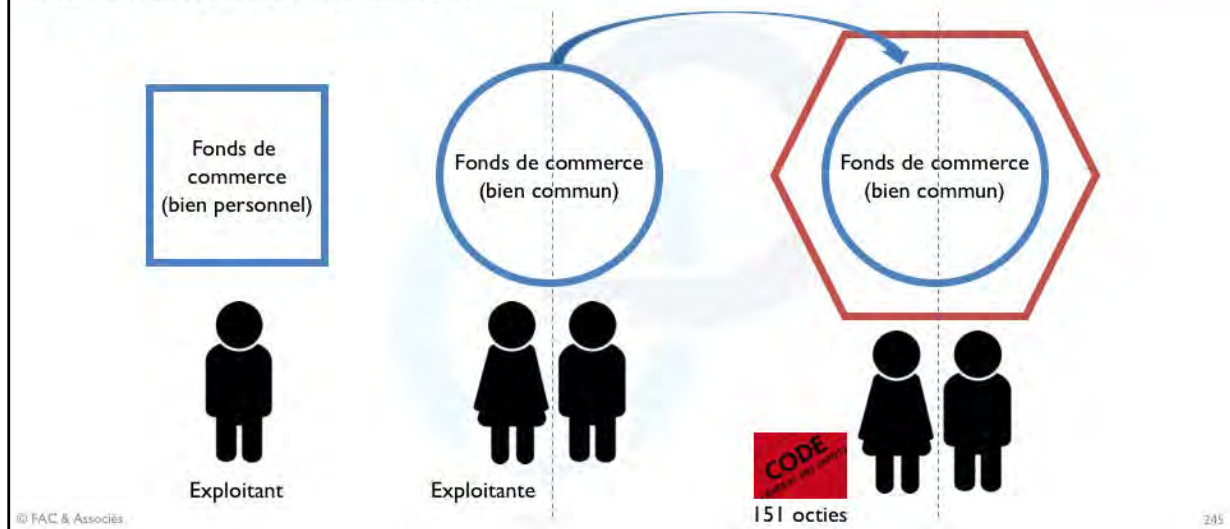
Pour l'application de ces dispositions, la déductibilité s'étend à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais, sous les mêmes conditions. Il suit de là que la prise en charge par l'employeur du loyer d'un appartement occupé par un salarié constitue un tel avantage, qu'il peut déduire de son résultat imposable à hauteur des sommes effectivement versées, à la condition de les avoir inscrites en comptabilité de manière précise et explicite.

L'association avait comptabilisé des avantages en nature au profit de Madame A, sa dirigeante salariée, mais n'avait comptabilisé qu'une fraction des sommes correspondant aux loyers et charges afférents au siège social de l'association, pour un montant de 6 180 € pour chacun des trois exercices en litige. Le surplus de ces loyers et charges avait été comptabilisé en tant que charges de location immobilière.

Les rectifications en litige concernent uniquement la part des loyers et charges qui excède les montants comptabilisés comme avantages en nature. Le Conseil d'état confirme donc le redressement.

APPORT D'UN ACTIF FIGURANT DANS UNE SOCIÉTÉ D'ACQUÊTS ET REPORT D'IMPOSITION DE L'ARTICLE 151 OCTIES DU CGI

CAA Bordeaux n°17BX03229 28/08/2018



Les faits :

Monsieur et Madame B, aujourd'hui divorcés, étaient mariés sous le régime de la séparation de biens et ont adjoint à ce régime, le 25 février 1984, une société d'acquêts à laquelle Monsieur B a apporté le fonds de commerce de pharmacie qu'il avait constitué en 1962 et dont l'exploitation a ensuite été confiée à son épouse.

Le 6 octobre 2005, Madame B a créé avec leur fils la SARL B à laquelle ce fonds de commerce a été apporté.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a constaté que Monsieur B, ne résidant plus avec son épouse et imposé séparément, n'avait pas déclaré à l'impôt sur le revenu la plus-value d'apport correspondant aux droits qu'il détenait dans la société d'acquêts et a estimé, d'une part, que cette plus-value devait être imposée selon le régime des plus-values professionnelles.

De plus, Monsieur B n'avait plus d'activité de pharmacien, et ne pouvait donc pas bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI, quand bien même son épouse aurait bénéficié de ce régime pour l'imposition de la fraction de la plus-value la concernant.

Monsieur B a, en conséquence, été assujéti, au titre de l'année 2005, aux suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales correspondants.

La décision :

Lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens assorti de la création, par voie conventionnelle, d'une société d'acquêts, les biens ou revenus apportés à cette « société » sont soumis, sauf stipulation contraire, aux règles de la communauté. Les droits que détient un conjoint sur un actif apporté à la société d'acquêts et affecté à l'exercice de la profession de l'autre conjoint ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas où ce conjoint ne participe pas à l'activité professionnelle en cause.

Ces droits font, en conséquence, s'il y a lieu, l'objet d'une imposition selon le régime applicable aux plus-values professionnelles, prévu par les articles 39 duodecimes et suivants du CGI. Monsieur B n'est ainsi pas fondé à soutenir que seule son épouse devrait être regardée comme ayant fait apport du fonds de commerce de pharmacie concerné et, par suite, comme redevable de la plus-value professionnelle d'apport.

La Cour souligne qu'il résulte des dispositions de l'article 151 octies qu'elles visent les plus-values réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé qu'elle a affectés à l'exercice de son activité professionnelle. Compte tenu de son objet, le respect de cette condition s'apprécie nécessairement, dans le cas d'un couple marié, au niveau de chaque conjoint pris isolément.

Dès lors, lorsqu'un actif est inclus dans une société d'acquêts et affecté à l'exercice de la profession de l'un des conjoints, cet actif est considéré pour l'autre conjoint comme un élément de patrimoine professionnel au sens des articles 39 duodecimes et suivants du CGI. Cet autre conjoint ne peut donc pas bénéficier de l'application des dispositions de l'article 151 octies du même code, car il n'a pas la qualité de personne physique ayant affecté les éléments d'actif apportés à l'exercice de son activité professionnelle.

RACHAT DE TITRES PROPRES SUIVI DE LEUR ANNULATION : QUELLE INCIDENCE SUR LE RÉSULTAT ?

CE n°375213 22/10/2018

LISTE INTÉGRALE DES COMPTES

Plan Comptable Général

AUTORISÉ AUX EXAMENS ET CONCOURS



TITRE III. Règles de comptabilisation et d'évaluation
 CHAPITRE III. Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation
 Section 2. Titres
 Sous-section I. Titres immobilisés

Article 332-6. Autres titres immobilisés

A la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres immobilisés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois, à l'exception des titres qui sont détenus explicitement dans le but de réduire le capital : leur valeur comptable n'est soumise à aucune dépréciation et reste égale à leur prix d'achat jusqu'à leur annulation dès lors que dès l'origine leur inscription doit être regardée comme équivalant à une réduction des capitaux propres ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

Par dérogation aux articles 221-1 et 222-1, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

Les faits :

Au cours des années 1999 à 2002, l'AGO des actionnaires de la société S a, par plusieurs délibérations, autorisé cette société à procéder à des programmes successifs de rachat de ses propres actions.

Par une délibération du 27 mai 2002, l'AGO a notamment autorisé le conseil d'administration à acquérir les titres de la société dans la limite de 10 % de son capital, tandis que l'AGE l'autorisait à annuler tout ou partie des actions ainsi acquises.

Les 5 mars 2003 et 9 décembre 2004, le conseil d'administration a décidé l'annulation de douze et sept millions d'actions.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a, d'une part, réintégré au résultat déficitaire de l'exercice clos en 2003 la moins-value de 153 245 288 € que la société S avait comptabilisée à raison de cette annulation de douze millions d'actions, et, d'autre part, déduit de son résultat déficitaire de l'exercice clos en 2004 la plus-value de 20 860 000 € qu'elle avait comptabilisée à raison de l'annulation de sept millions d'actions.

La décision :

L'article 332-6, devenu 221-6, du plan comptable général prévoit que la valeur comptable des titres détenus explicitement dans le but de réduire le capital n'est soumise à aucune dépréciation et reste égale à leur prix d'achat jusqu'à leur annulation dès lors que, dès l'origine, leur inscription doit être regardée comme équivalant à une réduction des capitaux propres.

L'article 442-27, devenu 942-27, du même plan comptable général dispose que l'opération d'annulation équivaut à un partage partiel de l'actif social au profit des vendeurs des actions rachetées. Il précise que, compte tenu de la concomitance entre la réduction de capital et le transfert de propriété des actions du patrimoine des actionnaires dans celui de la société, l'inscription des titres rachetés explicitement en vue de leur annulation au compte " actions propres ou parts propres en voie d'annulation " est effectuée pour mémoire, dès lors qu'en toute hypothèse, ces titres auront disparu de l'actif à la clôture de l'exercice. Les règles que fixent ces dispositions ne sont applicables qu'à compter de la date à laquelle l'affectation des titres à la réduction du capital devient explicite.

Le rachat par une société de ses propres titres en vue de la réduction de son capital social, suivi de cette réduction, est, par lui-même, sans influence sur la détermination de son résultat imposable. Il en va de même lorsque les titres détenus sont annulés sans avoir été, depuis leur rachat, explicitement affectés à un autre but que la réduction de capital. Tel est le cas de l'annulation de titres dont l'assemblée générale des actionnaires a autorisé le rachat en assignant à cette opération une pluralité d'objectifs, au sein desquels figurait la réduction du capital, sans préciser explicitement quelle proportion des titres rachetés serait affectée à ce dernier objectif.

Le Conseil d'état considère donc que les programmes successifs de rachat de ses propres actions autorisés au cours des années 1999 à 2002 par l'AG de la société S poursuivaient plusieurs objectifs, au nombre desquels figurait la réduction du capital. Le Conseil d'état considère donc que la Cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'annulation en 2003 et 2004 des titres litigieux, acquis dans ce cadre, était sans incidence sur la détermination, conformément aux dispositions du 2 de l'article 38 du CGI, des bénéfices sociaux de la société au titre des exercices 2003 et 2004.

CRÉDIT BAIL AUTO ET ABUS DE DROIT

Séance du CAD 14/06/2018 Affaires n°2018-02 et n°2018-03

**Les faits :**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A, société holding anciennement dénommée B, a été créée le 27 septembre 2006 par M. X, son gérant et associé unique. Cette société a exercé une activité de vente et d'installation de cuisines et de salles de bains sous l'enseigne C jusqu'au 1er octobre 2015, date de la fermeture du magasin.

Le 27 juin 2012, la société a pris en crédit-bail auprès d'un établissement bancaire un véhicule Porsche Cayenne pour une durée de trois ans et a versé un loyer mensuel de 1 597,76 euros toutes taxes comprises (TTC).

Le 16 juin 2015, au terme de ce contrat, la société A a acquis ce véhicule en levant l'option d'achat pour un prix résiduel de 12 792,64 euros puis l'a cédé à la société D le 22 septembre suivant pour le prix de 10 000 euros hors taxes, soit 12 000 euros TTC.

Le 23 septembre 2015, la société D a revendu ce véhicule à M. X au prix de 12 500 euros TTC.

Celui-ci l'a revendu à la société E le 29 octobre 2015 au prix de 40 000 euros.

A l'issue de la vérification de comptabilité dont l'EURL A a fait l'objet, l'administration a considéré que le prix auquel le véhicule avait été cédé à la société D avait été sciemment minoré au regard de sa valeur vénale estimée à 40 000 euros et que cette cession n'avait eu pour objet que de dissimuler le véritable acquéreur du véhicule, M. X.

Par une proposition de rectification en date du 19 juillet 2017, l'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte de cession du véhicule du 22 septembre 2015 considéré comme fictif et réintégrer dans les résultats imposables de l'EURL A la minoration du prix du véhicule cédé en réalité à M. X, soit la somme de 30 000 euros.

L'avis :

Le Comité considère, en premier lieu, que l'EURL A n'apporte aucun élément probant permettant d'établir que le véhicule Porsche Cayenne était en mauvais état lors de la levée de l'option d'achat le 16 juin 2015 et en déduit que la valeur vénale de ce véhicule peut être regardée comme devant être arrêtée à la somme de 40 000 euros correspondant à son prix d'acquisition le 29 octobre 2015 par la société E, concessionnaire Porsche.

Il relève, en second lieu, que la société D, dont le dirigeant et M. X sont en relation professionnelle, a revendu ce véhicule dès le lendemain de son acquisition et pour le même prix de 12 000 euros TTC, majoré d'une prestation de vidange de 500 euros TTC.

Le Comité estime, au vu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, que la société D n'a jamais entendu acquérir ce véhicule et que son interposition a permis de ne pas faire apparaître sa vente directe par l'EURL A à M. X. Le Comité déduit de tout de ce qui précède que l'opération intercalaire de vente du véhicule est entachée de simulation et participe d'un montage dissimulant en réalité la libéralité consentie par l'EURL A à M. X.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme ne lui étant pas opposable l'acte de vente du véhicule du 22 septembre 2015 et imposer l'EURL A sur la libéralité ainsi consentie à M. X.

Enfin, le Comité estime que l'EURL A doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

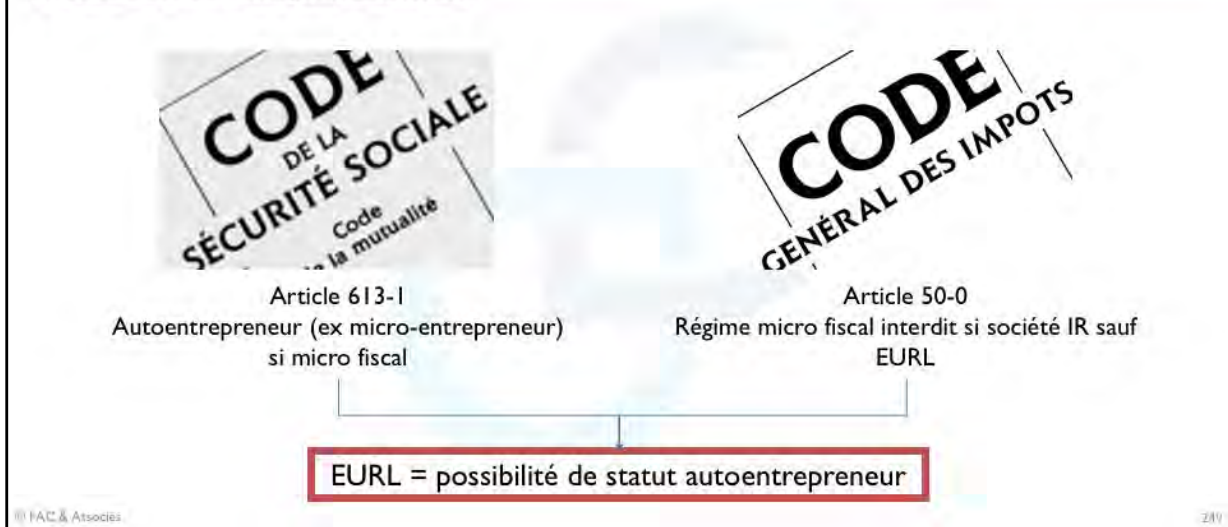
PATRIMOINE PROFESSIONNEL

ACTUALITÉ DOCTRINALE



LE RÉGIME DU MICRO ENTREPRENEUR S'APPLIQUE AU GÉRANT D'EURL SI RÉGIME DU MICRO FISCAL PRÉALABLE

RM CLEMENT n°11036 JOAN 13/11/2018



Question :

M. Jean-Michel Clément attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur le régime micro-fiscal au gérant de SARL unipersonnelle. En effet, la loi Sapin II fin 2016 a étendu le régime micro fiscal de gérant de SARL unipersonnelle - vulgairement appelée EURL - à l'impôt sur le revenu dont l'associé unique est seul gérant ; c'est l'art 50-0 2 c CGI. Le problème est l'application du micro-social au gérant. L'article L613-1 CSS est flou : il énonce que le micro social bénéficie aux « travailleur indépendants » soumis au régime du micro fiscal de l'art 50-0 2 c CGI. Certaines URSSAF considèrent donc que cela ne peut bénéficier au gérant d'EURL car la notion de travailleur indépendant impliquerait nécessairement selon elles un entrepreneur individuel ; cela réduit à néant l'intérêt de l'extension du régime micro-fiscal aux gérants d'EURL. C'est pourquoi il lui demande si l'article 613-1 CSS doit être interprété comme se référant à toute personne soumise au régime micro-social ou seulement à celles exerçant comme entrepreneur individuel.

Réponse :

L'article 124 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique a étendu le bénéfice du régime du micro-entrepreneur (ex-auto-entrepreneur) aux entrepreneurs qui exercent leur activité sous la forme d'une société à responsabilité limitée dont ils sont l'associé unique et le dirigeant en tant que personne physique. Ils peuvent désormais bénéficier de plein droit du régime dit « micro-fiscal », défini aux articles 50-0 ou 102 ter du code général des impôts, mais aussi, sauf option contraire de leur part, du régime micro-social prévu à l'article L. 613-7 du code de la sécurité sociale. Cette évolution législative figure sur les sites d'information publics à destination des micro-entrepreneurs ainsi que dans le formulaire de déclaration de constitution d'une société à responsabilité limitée qui prévoit explicitement, dans le cas où le gérant est associé unique et personne physique, le bénéfice du régime du micro-entrepreneur.

ASSURANCE VIE

ACTUALITÉ DOCTRINALE



PAS D'ADAPTATION DE L'ARTICLE 757B AUX ÉVOLUTIONS DÉMOGRAPHIQUES ET ÉCONOMIQUES

RM MARLIN n°2045 JOAN 20/02/2018

Table de mortalité	PM60/64	TD73/77	TD88/90	T00-02	TGH05
Espérance de vie d'un homme	10,30 ans	10,91 ans	12,66 ans	13,97 ans	27,12 ans
Capitalisation à 3%	+36%	+38%	+45%	+51%	+123%

Table de mortalité	PF60/64	TV73/77	TV88/90	T00-02	TGF05
Espérance de vie d'une femme	13,08 ans	14,03 ans	16,18 ans	17,74 ans	30,73 ans
Capitalisation à 3%	+47%	+51%	+61%	+69%	+148%

© FAC & Associés

251

Question :

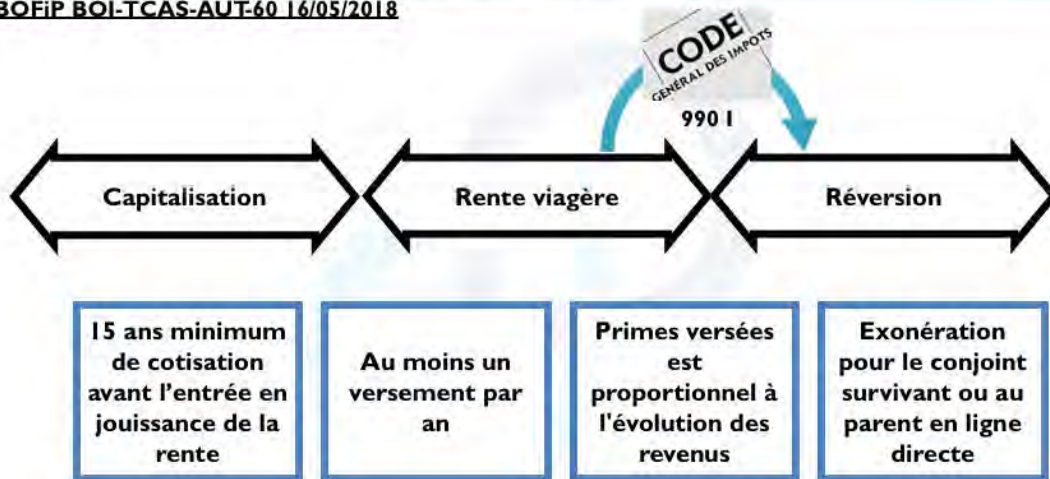
M. Franck Marlin appelle l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur les dispositions de l'article 757 B du Code général des impôts qui sont restées inchangées depuis 1991 quant à l'âge de l'assuré (70 ans) et le montant au-delà duquel il y a des droits de mutation à payer par le bénéficiaire (200 000 FF ou 30 500 euros). Or, en 26 ans le taux d'inflation cumulé étant de 49,9 %, ce montant aurait dû passer de 200 000 FF (30 500 euros) à 45 692 euros. De plus, en France, l'espérance de vie chez les hommes est passée de 72 ans en 1991 à 80 ans en 2017 pour les hommes et de 81 ans en 1991 à 85 ans en 2017 pour les femmes. Dès lors, dans la mesure où ces changements sont très significatifs et que les règles de l'assurance vie tendent à être modifiées, il lui demande s'il entend tenir compte de cette situation en adaptant ces deux critères, notamment en faisant passer de 70 à 75 ans celui de l'âge de l'assuré et en augmentant à 50 000 euros le montant à partir duquel il y a des droits de mutation à payer par le bénéficiaire.

Réponse :

L'article 757 B du code général des impôts (CGI) prévoit que les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur, à raison du décès de l'assuré, sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit à raison des primes versées sur un contrat d'assurance-vie après l'âge de 70 ans qui excèdent 30 500 €. Comme l'a récemment relevé le Conseil constitutionnel dans sa décision no 2017-658 de la question prioritaire de constitutionnalité du 3 octobre 2017, cette disposition vise à décourager le recours tardif à l'assurance-vie dans le but d'échapper à la fiscalité successorale. Il s'agit en effet d'éviter que l'assurance-vie soit utilisée, à la fin de la vie, afin d'y placer des sommes qui se retrouveraient sinon dans l'actif successoral. Au regard de cet objectif, la limite de 70 ans est cohérente. Même si l'espérance de vie tend à s'allonger, il n'est pas envisagé de modifier l'âge au-delà duquel les primes sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit, ni d'augmenter le montant de l'abattement de 30 500 €, qui constitue déjà une mesure favorable par rapport au régime fiscal des autres actifs successoraux. Cet abattement se cumule en effet avec les abattements de droit commun, en particulier celui de 100 000 € en ligne directe. En outre, il est rappelé que seules les primes versées après l'âge de 70 ans sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 757 B du CGI, à l'exception, par suite, des produits afférents à ces mêmes primes.

INTÉGRATION DES CONDITIONS D'EXONÉRATION DE LA RÉVERSION DU PERP DANS L'ARTICLE 990 I DU CGI

MàJ BOFiP BOI-TCAS-AUT-60 16/05/2018



Régime du PERP au regard du prélèvement prévu à l'article 990 I du CGI :

Jusqu'à présent, il était admis que les réversions de rente viagère entre parents en ligne directe ne sont pas soumises au prélèvement prévu à l'article 990 I du CGI. De même, était expressément exclus du champ d'application de l'article 990 I du CGI, les contrats non rachetables visés à l'article 885 J du CGI. Ainsi, la valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'un PERP était exonérée dès lors que les conditions relative à l'exonération d'ISF de la rente étaient remplies. L'ISF ayant été supprimé, les conditions ont été intégrées directement dans l'article 990 I.

Désormais, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 990 I du CGI, les sommes dues à raison des rentes viagères constituées dans le cadre d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) sont exonérées du prélèvement, sous réserve du versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance intervient, au plus tôt, à compter de la date de liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-I du code de la sécurité sociale

Cette exonération s'applique sous les conditions définies ci-après :

a. Durée de constitution de la rente :

La durée de constitution de la rente (quinze ans au minimum) doit être satisfaite au moment de l'entrée en jouissance, soit au plus tôt à compter de la date de liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-I du CSS.

Il est précisé que le transfert individuel des droits acquis sur un contrat vers un autre contrat de même nature n'est pas de nature à remettre en cause la condition de durée de quinze ans dès lors qu'en l'absence de dénouement, il n'y a pas interruption de cette durée.

La condition prévue par la loi, tenant au versement échelonné pendant une durée d'au moins quinze ans, doit s'entendre d'un nombre minimum de quinze annuités, annuités dont le versement peut le cas échéant s'étendre sur une période plus longue.

b. Régularité du versement des primes dans leur montant et leur périodicité

Pour être exonérée, la valeur de capitalisation des rentes viagères constituées doit satisfaire à la condition de versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité.

Lorsque la condition de régularité et de périodicité des primes ne résulte pas des stipulations contractuelles, il appartient au redevable d'apporter la preuve que cette condition est satisfaite.

- Notion de primes régulièrement échelonnées dans leur périodicité

La condition de périodicité des primes est satisfaite lorsque le souscripteur effectue au moins un versement par an.

Toutefois, l'absence ponctuelle de versement au titre d'une ou plusieurs années pour des motifs particuliers tels que par exemple le chômage, les congés parentaux, congés formation ou congés de longue maladie, ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération dès lors que l'épargnant a effectué des versements au titre de quinze années.

- Notion de primes régulièrement échelonnées dans leur montant

Le versement des cotisations doit présenter un caractère régulier dans son montant.

La condition de régularité des primes dans leur montant s'apprécie sur l'ensemble des versements effectués par le redevable au titre des quinze années de constitution de la rente.

Ainsi, la condition de régularité s'oppose à l'exonération d'une rente constituée après le versement de quelques annuités d'un faible montant, suivies d'un ou plusieurs versements de sommes très importantes.

A titre de règle pratique, il peut être considéré que la condition de régularité des versements dans leur montant est présumée satisfaite si le montant des primes versées est proportionnel à l'évolution des revenus.

c. Entrée en jouissance

L'entrée en jouissance intervient au plus tôt à compter de la date de liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou de l'âge fixé en application de l'article L. 351-1 du CSS et mentionné à l'article R. 351-2 du CSS.

La rente peut donc notamment être liquidée, si elle ne l'a pas été à la date de liquidation par l'adhérent de ses droits à pension dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse, ou, à défaut, à l'âge légal de la retraite, à une date ultérieure qui en est proche dès lors que le contrat a pour objet la constitution d'un revenu, servi sous forme de rente viagère, complémentaire aux prestations des régimes obligatoires de retraite par répartition.

La cessation effective de l'activité professionnelle n'est donc pas requise pour bénéficier du dispositif d'exonération.

d. Bénéficiaires de l'exonération

En cas de pré-décès du souscripteur, l'exonération de la valeur de capitalisation de la rente éventuellement reversée au conjoint survivant ou au parent en ligne directe est applicable sous réserve du respect des conditions énoncées ci-dessus.

LA NON RÉTROACTIVITÉ DE LA RM CIOT... IL NE FALLAIT PAS MOURIR AVANT 2016

RM Laqhila n° 1594 JOAN 13/11/2018



Question :

M. Mohamed Laqhila attire l'attention de M. le ministre de l'économie et des finances sur la question écrite du 7 février 2017 n° 102 408 n'ayant pas obtenu de réponse sous la précédente législature. Il l'interroge sur les suites à apporter à la réponse ministérielle dite « Ciot » du 23 février 2016, qui précise en substance que « la position exprimée dans la réponse ministérielle n° 26 231 dite « Bacquet » du 23 juin 2010 est donc rapportée pour les successions ouvertes à compter du 1er Janvier 2016 ». De facto, cette précision annule purement et simplement celle prise initialement qui a fait l'objet d'une analyse au sein du BOFiP obligeant ainsi à imputer les montants valeurs rachats des contrats d'assurance vie non dénoués et souscrits par le conjoint survivant avec des fonds issus d'une communauté conjugale au sein de la déclaration de succession du premier défunt augmentant d'une part la pression fiscale en défaveur des héritiers, mais d'autre part les frais inhérents à l'établissement des actes successoraux. La DGFIP bénéficie de l'article L. 180 du LPF en l'espèce, soit la prescription abrégée. Il lui demande, et ce, dans un but d'équité de l'assujetti envers l'administration fiscale, par ailleurs de loyauté comme le précise « la charte du contribuable » mais également avec une finalité de sécurité juridique, que cet article puisse s'appliquer en outre au profit du censitaire en ce qui concerne la décision précitée et édictée par le ministère de l'économie et des finances.

Réponse :

Les droits de mutation par décès s'appliquent, en principe, à tous les biens qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour de son décès, et qui, par le fait de son décès, sont transmis à ses héritiers, donataires ou légataires. Conformément à l'article 1401 du code civil, la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie souscrits avec des fonds communs et non dénoués lors de la liquidation d'une communauté conjugale à la suite du décès de l'époux bénéficiaire du contrat, fait partie de l'actif de communauté. En vertu de l'article 1475 du code civil, l'actif de communauté se partage, ensuite, par moitié entre les époux. Il en résulte, qu'en principe, ainsi que le rappelait la réponse ministérielle dite « Bacquet » n° 26231 du 29 juin 2010, il convient d'intégrer à l'actif successoral du défunt soumis aux droits de mutation par décès la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie souscrits avec des fonds communs et non dénoués lors de la liquidation de la communauté conjugale à la suite du décès de l'époux bénéficiaire du contrat. Cela étant, afin de garantir la neutralité fiscale pour l'ensemble des héritiers lors du décès du premier époux, la réponse ministérielle dite « Ciot » n° 78192 du 23 février 2016 a admis, pour les successions ouvertes à compter du 1er janvier 2016, qu'au plan fiscal la valeur de rachat d'un contrat d'assurance-vie souscrit avec des fonds communs et non dénoué à la date du décès de l'époux bénéficiaire de ce contrat, ne soit pas intégrée à l'actif de la communauté conjugale lors de sa liquidation, et ne constitue, donc, pas un élément de l'actif successoral pour le calcul des droits de mutation dus par les héritiers de l'époux prédécédé. Lors du dénouement du contrat suite au décès du second conjoint, les sommes versées aux bénéficiaires de l'assurance-vie restent bien évidemment soumises aux prélèvements prévus, suivant les cas, aux articles 757 B et 990 I du code général des impôts dans les conditions de droit commun. Cette règle de non-intégration à l'actif successoral n'est applicable qu'aux successions ouvertes à compter du 1er janvier 2016. Elle est, donc, sans incidence sur l'imposition des successions antérieures, soumises aux droits de mutation dans les conditions de droit commun rappelées par la réponse dite « Bacquet » du 29 juin 2010.

RM MALHURET, 10 JANVIER 2019

- La réponse ministérielle CIOT n'a qu'une portée fiscale ;
- L'assurance vie non dénouée alimentée par des fonds communs fait partie de la masse civile de communauté et donc pour moitié de la masse civile de succession ;
- Les héritiers ont donc des droits successoraux civils sur la moitié de l'assurance commune non dénouée ;
- Cacher l'existence de ce(s) contrat(s) non dénoués peut relever du recel de communauté ;
- Recourir à la co-adhésion dans le but de gratifier le conjoint survivant démontre une intention libérale et donc peut conduire à une requalification en donation indirecte taxable (le conjoint est exonéré de droits de succession mais pas de droits de donation).

INTERNATIONAL

ACTUALITÉ LÉGISLATIVE



PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX ET NON RÉSIDENTS

LFSS pour 2019, article 26

Contributions sociales sur les revenus du patrimoine = 17,20%	CSG 9,2% + CRDS 0,5% = 9,70%	Résidence sociale (affiliation au régime de sécurité social)				
		RCM	PVVM	RF	PV IMMO	
		France	OUI	OUI	OUI	OUI
		UE/EEE et Suisse	NON	NON	NON	NON
		hors UE/EEE et Suisse	OUI	OUI	OUI	OUI
Prélèvement solidarité = 7,50%		Résidence sociale (affiliation au régime de sécurité social)				
		RCM	PVVM	RF	PV IMMO	
		France	OUI	OUI	OUI	OUI
		UE/EEE et Suisse	OUI	OUI	OUI	OUI
		hors UE/EEE et Suisse	OUI	OUI	OUI	OUI

© FAC & Associés

255

La loi n'a pas modifié le taux global des prélèvements sociaux. Ce dernier est toujours fixé à 17,20%. Mais les affectations budgétaires sont modifiées.

Le taux de 17,20% se décompose ainsi:
 9,20% de CSG;
 0,50% de CRDS
 7,50% de prélèvement de solidarité

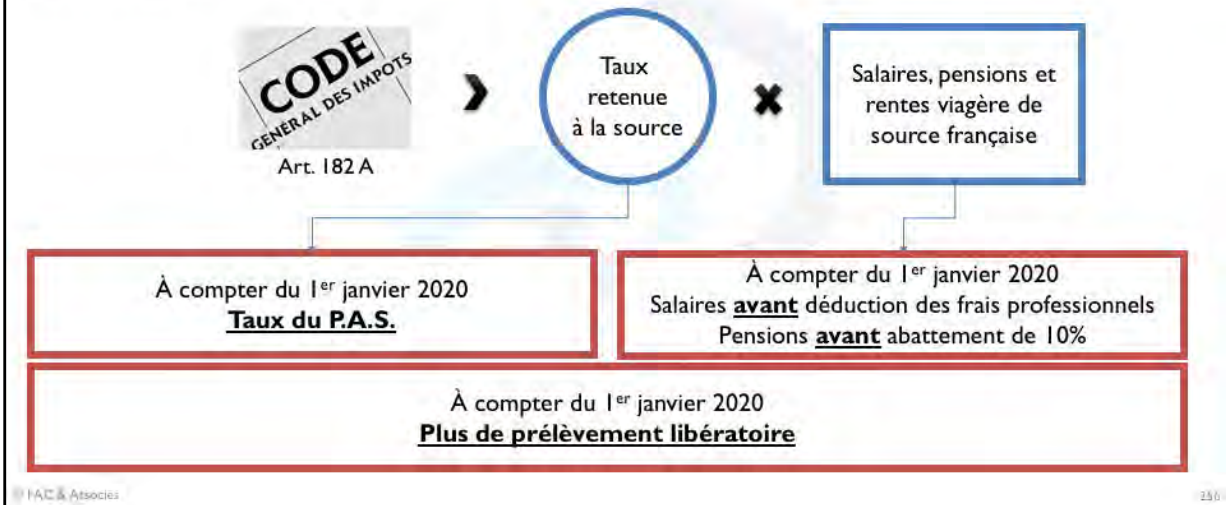
Afin de se mettre en conformité avec la jurisprudence de Ruyter (CJUE) la législation est adaptée.

Les personnes résidentes de l'UE, de l'EEE et de la Suisse sont exonérées de CSG et CRDS sur leurs revenus du patrimoine s'ils ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire de sécurité sociale en France.

En revanche, ces personnes sont redevables du prélèvement de solidarité au taux de 7,50%.

AMÉNAGEMENT DES RÈGLES DE RETENUE À LA SOURCE POUR LES NON RÉSIDENTS

LF2019 art. 13



Les salaires, pensions et rentes viagères perçues par des non résidents sont soumis à un prélèvement à la source en application de l'article 182 A du CGI.

Ce prélèvement à la source était soumis à un barème progressif :

- 0% de 0 € à 14 604 €
- 12% de 14 605 € à 42 370 €
- 20% au de là de 42 370 €.

La loi de finances pour 2019 supprime ce barème progressif à compter du 1^{er} janvier 2020 pour appliquer que le taux du prélèvement à la source déterminé selon les mêmes modalités que les résidents fiscaux français.

Par la même occasion, les salaires et pensions est soumis au barème pour le montant préalable diminué de l'abattement de 10%, à compter de 2020, l'assiette de calcul sera le salaire et la pension avant déduction des abattements.

Enfin, le prélèvement à la source sur la tranche à 12% était libératoire. A compter de 2020, le prélèvement ne sera plus libératoire.

AMÉNAGEMENT DES RÈGLES DE RETENUE À LA SOURCE POUR LES NON RÉSIDENTS

LF2019 art. 13



Les revenus de source française sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu avec pour particularité qu'il n'est pas possible de bénéficier de charges déductibles.

L'impôt résultant du barème progressif ne peut être inférieur à 20% du revenu net imposable (ou 14,4% pour les revenus issus de DOM).

A compter du 1^{er} janvier 2018, le taux minimum est soumis à un barème progressif :

- Il reste à 20% pour la part de revenu net imposable inférieure à 27 519 €
- Il passe à 30% pour la part excédentaire.

Il est toujours possible de bénéficier d'un taux moindre si le taux d'imposition moyen de l'ensemble des revenus mondiaux en France est plus faible.

EXONÉRATION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE POUR LES JEUNES EXPATRIÉS**LF2019 art. 43**

Jusqu'à présent, l'exonération de la résidence principale était réservée au contribuable qui est résident fiscal au jour de la cession.

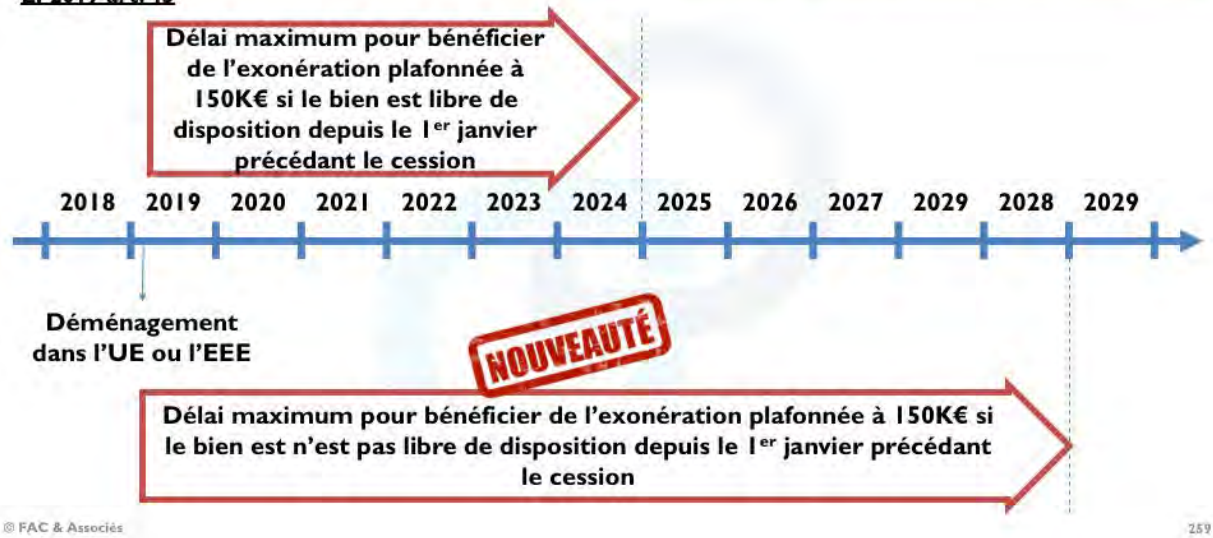
La loi de finances pour 2019 ouvre maintenant l'exonération aux expatriés sous conditions que le bien cédé constituait sa résidence principale en France avant de devenir non résident fiscal.

L'exonération est toutefois réservée aux expatriés ayant quitté la France pour résider dans un état de l'UE ou un état ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt.

L'exonération est également conditionnée à ce que la vente soit réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit le transfert de résidence fiscale.

EXONÉRATION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE POUR LES JEUNES EXPATRIÉS

LF2019 art. 43



En dehors de l'exonération de l'ancienne résidence principale française, il existe pour les non résidents un autre régime qui ouvre droit à une exonération dans la limite de 150 000 € de la plus-value relative à la cession d'un seul bien sis en France. Cette exonération (partielle) est ouverte uniquement aux résidents de l'EU ou de l'EEE et se limite à un seul logement par contribuable.

Ce régime, prévu à l'article 150 U II 2° du CGI est conditionné :

- À ce que le cédant ait été résident fiscal au moment deux ans avant le cession
- À ce que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la 5^{ème} année suivant l'année où le contribuable transfère sa résidence fiscale hors de France.

La loi de finances pour 2019 rallonge le délai jusqu'au 31 décembre de la 10^{ème} année si le bien, objet de la cession et de l'exonération, n'est pas libre de disposition depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant la cession.

INTERNATIONAL

ACTUALITÉ JURISPRUDENTIELLE



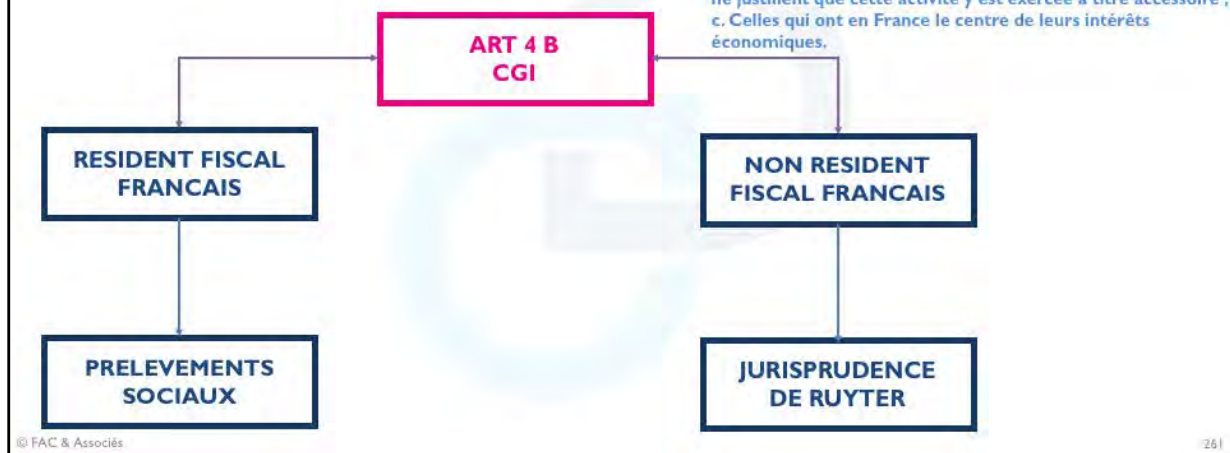
RÉSIDENTENCE FISCALE : DÉTERMINATION DU CENTRE D'INTÉRÊT PAR COMPARAISON DES REVENUS

CE n°400329 05/03/2018

I. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en

France au sens de l'article 4 A :

- a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.



M. A...a cédé le 31 janvier 2007 les titres d'une société de droit français réalisant ainsi une plus-value de plus de deux millions d'euros, et que l'importance des revenus tirés par M. et Mme A...de cette opération était sans commune mesure avec leurs revenus de source monégasque au titre de l'année 2007.

M. et Mme A..., ressortissants français domiciliés à Monaco depuis 1988, ont été imposés, au titre des années 2007 et 2008, à la CSG sur les revenus du patrimoine prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, au prélèvement social sur les revenus du patrimoine prévu à l'article L. 245-14 du même code et à la contribution additionnelle à ce prélèvement prévue à l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles.

Par l'arrêt du 26 février 2015, *Ministre de l'économie et des finances c/ Gérard de Ruyter*, C-623/13, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que des impositions telles que celles en cause dans le présent litige entrent dans le champ du règlement (CE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté et sont donc soumises au principe d'unicité de législation posé par l'article 11 de ce règlement.

Si les stipulations de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 ne sauraient suffire à justifier l'assujettissement de personnes de nationalité française résidant à Monaco à une imposition telle que la contribution sociale généralisée, distincte de l'impôt sur le revenu, elles n'ont ni pour objet, ni pour effet, de faire obstacle à ce que ces personnes soient regardées comme fiscalement domiciliées en France, au sens de l'article 4 B du code général des impôts, et, par conséquent, assujetties à cette contribution sociale

Par ailleurs, la satisfaction de l'un seulement des critères fixés respectivement aux a, b et c du I de l'article 4 B suffit à établir la domiciliation fiscale en France.

D'autre part, en comparant, au titre de l'année d'imposition en litige, les revenus de M. et Mme A...de source française, provenant notamment de la vente des parts de société dont ils disposaient dans cet Etat jusqu'en janvier 2007, et ceux de source monégasque, et en en déduisant que les intéressés devaient être regardés comme ayant eu, au titre de cette année d'imposition, le centre de leurs intérêts économiques en France, au sens du c du I de l'article 4 B du code général des impôts, la cour n'a ni dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis, ni commis d'erreur de droit.

Est notamment sans incidence à cet égard la circonstance qu'au titre des années antérieures à l'année 2007, la comparaison des revenus de source française et de source monégasque des intéressés n'aurait pas conduit à les regarder comme fiscalement domiciliés en France.