

Actualité fiscale

Septembre 2012

Deuxième loi de finances rectificative pour 2012

Principales mesures fiscales

La deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (loi n°2012-958 du 16 août 2012) a été publiée au journal officiel le 17 août 2012. Nous présentons les principales mesures fiscales intéressant les particuliers comme les entreprises.

Fiscalité du patrimoine

- Instauration d'une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de 2012

Les contribuables dont le patrimoine net taxable au 1er janvier 2012 est au moins égal à 1.300.000 euros seront soumis à une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de 2012. La contribution sera calculée par application du barème ISF 2011, à savoir :

Valeur nette imposable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 800.000 euros	0
Supérieure à 800.000 euros et inférieure ou égale à 1.310.000 euros	0,55
Supérieure à 1.310.000 euros et inférieure ou égale à 2.570.000 euros	0,75
Supérieure à 2.570.000 euros et inférieure ou égale à 4.040.000 euros	1
Supérieure à 4.040.000 euros et inférieure ou égale à 7.710.000 euros	1,3
Supérieure à 7.710.000 euros et inférieure ou égale à 16.790.000 euros	1,65
Supérieure à 16.790.000 euros	1,80

L'ISF 2012 sera imputable sur la contribution. A noter que les personnes ayant transféré leur domicile fiscal hors de France entre le 1er janvier et le 4 juillet 2012 ne seront redevables de la contribution que sur la valeur nette imposable au 1er janvier 2012 de leurs seuls biens situés en France, sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales.

Les contribuables dont le patrimoine net taxable est compris entre 1.300.000 euros et 3.000.000 euros (personnes ayant déclaré leur patrimoine sur la déclaration de revenus n°2042) n'auront aucune déclaration à déposer. Ils recevront début octobre deux avis d'imposition, celui d'impôt sur le revenu et celui d'ISF et de contribution exceptionnelle, les trois impôts étant à payer le 15 novembre prochain. Les contribuables dont le patrimoine net taxable est au moins égal à 3.000.000 euros (personnes ayant souscrit une déclaration d'ISF n°2725 et payé l'impôt correspondant) recevront début octobre une déclaration spécifique. Cette déclaration, accompagnée du paiement de la contribution, devra être déposée avant le 15 novembre 2012.

- Alourdissement des droits de succession et de donation

L'abattement en ligne directe est abaissé de 159.325 euros à 100.000 euros. Le délai de rappel fiscal est porté de dix à quinze ans.

- Extension des prélèvements sociaux aux revenus immobiliers et plus-values immobilières des non-résidents

Les revenus fonciers perçus à compter du 1er janvier 2012 par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France seront assujetties aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5%.

Les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France sont également soumises aux prélèvements sociaux au taux de 15,5% depuis le 17 août 2012. Leur taux d'imposition global est donc de 48,5/6% (prélèvement de l'article 244 bis A du CGI de 33,1/3% et prélèvement sociaux de 15,5%). Il est toutefois de 34,5% pour les cédants domiciliés dans un Etat de l'Espace économique européen (prélèvement réduit à 19%) et de 65,5% pour ceux domiciliés dans un Etat non coopératif (prélèvement porté à 50%).

Fiscalité des entreprises

- Non-déductibilité des aides à caractère financier

Les aides à caractère financier consenties à une entreprise qui n'est pas soumise à une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire ne sont plus déductibles des résultats des exercices clos depuis le 4 juillet 2012. Sont concernés notamment les abandons de créances, les subventions, les prises en charge de dettes de tiers (engagement de caution) et les prêts et avances sans intérêts. L'entreprise bénéficiaire de l'aide demeure néanmoins imposable sur le montant de l'aide. Le mécanisme de l'article 216 du CGI qui prévoit que l'aide consentie par une société mère et non déductible de ses résultats n'est pas imposable pour la filiale débitrice, sous réserve que celle-ci s'engage à augmenter son capital dans les deux ans au profit de la société mère d'un montant au moins égal à l'aide en cause, reste applicable.

- Création d'une contribution additionnelle à l'IS sur le montant des revenus distribués

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, à l'exclusion des PME au sens de la réglementation communautaire, sont désormais soumises à une contribution additionnelle à l'IS égale à 3% des revenus distribués. Toutefois, la contribution ne s'applique pas aux distributions réalisées entre sociétés membres du même groupe fiscal intégré et aux distributions payées en actions. La contribution devra être déclarée sur un imprimé spécial et payée lors du premier versement d'acompte d'IS qui suit le mois de la mise en paiement de la distribution. Elle s'applique aux distributions mises en paiement à compter du 17 août 2012. Elle n'est pas déductible des résultats soumis à l'IS.

- Versement anticipé de la contribution exceptionnelle sur l'IS

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les entreprises redevables de la contribution exceptionnelle de 5% sur l'impôt sur les sociétés devront acquitter à la date du paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés un acompte égal à 75% ou 95% de la contribution estimée.

- Codification de la pratique administrative en matière d'agrément au transfert de déficits

Le nouveau texte précise les conditions de transfert des déficits sur agrément en cas de fusion ou d'opérations assimilées soumises au régime de faveur de l'article 210 A du CGI. Désormais, outre les

exigences tenant à la justification économique de l'opération, à ses motivations principales autres que fiscales et à la poursuite de l'activité par la société bénéficiaire pendant un délai minimum de trois ans, l'activité à l'origine des déficits ne devra pas avoir subi de changements significatifs pendant la période de constatation des déficits et ne devra pas en faire l'objet pendant la période de trois ans après le transfert. Le changement significatif sera apprécié au regard de critères relatifs à la clientèle, à l'emploi, aux moyens d'exploitation mis en oeuvre ainsi qu'à la nature et au volume d'activité. Cette nouvelle condition ne devrait pas modifier la pratique du Bureau des agréments qui se refusait déjà à accorder le transfert de l'intégralité des déficits d'une société lorsque son chiffre d'affaires, ses immobilisations ou ses effectifs avaient sensiblement diminués dans le temps. Il est également prévu que les déficits générés par la gestion de participations financières ou d'un patrimoine immobilier ne sont pas transférables sur agrément. Est ainsi légalisée la doctrine administrative qui considère que les déficits d'une société holding pure ne peuvent être transférés.

- Accroissement des risques de pertes de déficits en cas de modification d'activité

Le changement profond de l'activité réelle d'une société entraîne en principe cessation d'entreprise et par suite la perte du droit au report des déficits antérieurs. La loi prévoit un nouveau cas de cessation d'entreprise et précise la définition du changement d'activité.

- La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation emporte désormais cessation d'activité lorsqu'elle dure plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsqu'elle est suivie de la cession de la majorité des droits sociaux. Néanmoins, la disparition des moyens de production pendant une période de plus de douze mois ne sera pas considérée comme emportant cessation d'entreprise lorsque l'interruption et la reprise pourront être justifiées par des motivations principales autres que fiscales, sous réserve d'un agrément délivré par l'administration fiscale.

- Désormais, le changement d'activité réelle peut être caractérisé par une adjonction d'activité ou un abandon d'activité.

Il y a changement d'activité lorsque l'adjonction d'une activité entraîne, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50% par rapport à l'exercice précédant sa survenance :

- soit du chiffre d'affaires ;
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

Il en est de même lorsque l'abandon ou le transfert même partiel d'une activité entraîne, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution des mêmes postes de plus de 50% par rapport à l'exercice précédant sa survenance. Il est toutefois prévu que sur agrément certaines situations ne sont pas considérées comme entraînant cessation d'entreprise lorsque les opérations d'adjonction, d'abandon ou de transfert d'activité sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

- Fin du cumul de l'exonération des dividendes et de la déduction d'une perte, d'une moins-value ou d'une provision

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, plusieurs mesures visent à contrecarrer des schémas d'optimisation consistant pour une société mère à cumuler l'exonération des dividendes dans le cadre du régime mère-filles et la déduction d'une perte, d'une moins-value ou d'une provision pour dépréciation.

- Marchand de biens

Les distributions réalisées par les sociétés immobilières au profit de leur société mère qui exerce une activité de marchand de biens et qui a inscrit leurs titres en stocks sont désormais exclues du régime mère-filles.

- Titres de sociétés à prépondérance financière

Les sociétés à prépondérance financière sont les sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus du régime des plus-values à long terme (parts ou actions autres que les titres de participation, BSA, obligation, titres d'OPCVM), ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion pour leur propre compte de ces mêmes valeurs.

Les plus ou moins-values de cession des titres de sociétés à prépondérance financière sont exclues du régime du long terme. Ainsi, la société mère d'une telle société peut :

- percevoir des dividendes de sa filiale en franchise d'impôt par application du régime mère-filles ou du régime de groupe ;

- puis soit céder sa filiale et constater une moins-value relevant du régime du court terme, soit conserver les titres de la filiale et constater la perte par voie d'une provision pour dépréciation.

Dans les deux cas, le montant déduit correspond à celui de la distribution exonérée réalisée par la filiale.

Le nouveau texte prévoit que relèvent désormais du régime du long terme les moins-values et les provisions constatées sur les titres de sociétés à prépondérance financière, à hauteur des produits de ces titres qui ont bénéficié de l'exonération prévue par le régime mère-filles au cours de l'exercice de cession (cas des moins-values) ou de comptabilisation (cas des provisions) et des cinq exercices précédents. Cette fraction de moins-value ou provision pour dépréciation n'est donc plus déductible du résultat imposable de la société mère. La société mère devra ainsi procéder à un suivi sur six exercices (exercice de distribution et les cinq suivants) des dividendes reçus de ses filiales en franchise d'impôt en application du régime mère-filles ou de la mesure de neutralisation intragroupe.

Lorsque la distribution est neutralisée en application des règles de l'intégration fiscale sans bénéficier du régime mère-filles, il est prévu que, dans le cas où les titres auront été conservés pendant au moins deux ans, la moins-value constatée lors de leur cession soit déterminée en minorant leur prix de revient du montant des dividendes reçus neutralisés au cours de l'exercice de réalisation de la moins-value et des cinq exercices précédents.

- Absorption d'une filiale acquise depuis moins de deux ans

Une société mère qui procédait à l'absorption de sa filiale détenue depuis moins de deux ans sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI pouvait réaliser une moins-value à court terme déductible de ses résultats imposables au taux de droit commun à l'occasion de l'annulation des titres de sa filiale alors même qu'elle avait perçu des dividendes de cette filiale en franchise d'impôt en application du régime mère-filles. Le nouvel article 210 A-1 du CGI prévoit désormais que la moins-value à court terme ne sera pas déductible à hauteur du montant du produit de ces titres qui aura ouvert droit au régime mère-filles depuis leur acquisition.

- Apport à une société en difficulté

La moins-value réalisée par une entreprise à l'occasion de la cession de titres dans les deux ans de leur émission devient non déductible à hauteur de la différence entre la valeur d'inscription des titres en comptabilité et leur valeur réelle à leur date d'émission.

Exemple :

En N, la société A effectue un apport en numéraire de 200.000 euros au profit de sa filiale en difficulté B qui présente une situation nette négative de 100.000 euros.

En N+1, A cède les titres B au prix de 50.000 euros.

Comptablement, A constate une moins-value de 150.000 euros (50.000 euros - 200.000 euros).

Fiscalement, les nouvelles dispositions interdisent de déduire la moins-value à hauteur de 100.000 euros (200.000 euros - 100.000 euros). Seule la moins-value de cession liée à la perte de valeur des titres depuis leur acquisition demeure déductible, soit 50.000 euros.

Ces nouvelles dispositions établissent une égalité de traitement fiscal pour les opérations visant à reconstituer la situation nette de filiales, quelle que soit la nature de ces opérations (apport, subvention ou abandon de créance). Elles s'appliquent aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012.

- Localisation de bénéfices à l'étranger

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les sociétés françaises réalisant des bénéfices dans des pays à fiscalité privilégiée hors de l'Union européenne devront prouver l'effet principalement autre que fiscal des opérations de leurs filiales ou succursales étrangères, que celles-ci soient établies ou non dans des Etats ou territoires non coopératifs en matière d'échange d'informations fiscales, afin que les bénéfices de leurs entités étrangères ne soient pas taxés en France en application de l'article 209 B du CGI.

- Suppression de la provision pour investissement

Il est mis fin à la possibilité pour les entreprises de déduire la provision pour investissement constituée dans le cadre de certains régimes d'épargne salariale. Sont concernées notamment les entreprises qui ont adopté une formule dérogatoire de calcul de la participation et celles qui appliquent volontairement la participation (entreprises de moins de 50 salariés). Les provisions constituées avant le 18 août 2012 doivent être rapportées au bénéfice imposable de l'exercice en cours si elles ne sont pas utilisées,

dans les deux ans qui suivent leur constitution, à l'acquisition ou à la création d'immobilisations.

Contact : Réginald Legenre

Tel : 33 (0)1 53 81 53 00

Fax : 33 (0)1 53 81 53 30

E-mail : rlegenre@lmtavocats.com

LmtAvocats⁷⁷
www.lmtavocats.com

Cette lettre d'information ne constitue pas un avis ou une opinion juridique concernant des faits ou des circonstances précis.

www.lmtavocats.com