Morgan Lewis

alert

tax lawflash

7 septembre 2012

Nouvelles mesures fiscales : Deuxième Loi de Finances Rectificative pour 2012

La 2ème Loi de finances rectificative publiée au Journal Officiel le 17 août 2012 (la « LFR ») prévoit un ensemble de mesures qui vont au-delà des promesses électorales du candidat Hollande. Ces mesures prises dans le but de redresser les finances publiques ont trait à la fiscalité des entreprises (I.), à la fiscalité patrimoniale (II.) et à la fiscalité internationale (III.).

Fiscalité des entreprises

Abrogation de la TVA sociale

La LFR abroge le relèvement du taux normal de la TVA qui devait passer de 19,6% à 21,2 % à compter du 1er octobre 2012. Cette hausse du taux normal de TVA devait financer, en partie, la diminution des cotisations sociales patronales.

Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les revenus distribués

Une contribution de 3% assise sur les revenus distribués est due au titre des distributions mises en paiement à compter du 17 août 2012, date de publication de la LFR.

Sont assujettis à cette contribution les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés à l'exception des PME au sens de la réglementation européenne et des organismes de placement collectif mentionnés à l'article L. 214-1 du Code monétaire et financier.

Par ailleurs, sont exclus de cette contribution de 3% :

- les montants distribués (i) entre sociétés d'un même groupe fiscal ou d'un même groupe bancaire mutualiste et (ii) entre SIIC,
- les distributions payées en actions, en application de l'article L. 232-18 du Code de commerce, à la condition qu'il ne soit pas procédé à une réduction de capital non motivée par des pertes sous forme de rachat de titres dans le délai d'un an suivant la distribution.

Sont visés par cette contribution de 3% les montants distribués au sens des dispositions des articles 109 à 117 du Code Général des Impôts. Cette définition large englobe non seulement les distributions de dividendes mais également toutes les distributions régulières (attributions faites aux associés dans le cadre d'une réduction de capital, rachat par une société de ses propres actions, boni de liquidation,…) et celles qui sont qualifiées ainsi d'un point de vue fiscal (rémunérations ou distributions occultes, dépenses somptuaires,...).

Notons enfin que cette contribution de 3% n'est pas admise en déduction du résultat fiscal et que les crédits d'impôts de toute nature, la créance de "carry back" et l'impôt forfaitaire annuel (IFA) ne sont pas imputables sur cette dernière.

Hausse des contributions sociales sur les stock-options et les actions gratuites

Les taux des contributions sociales dues par les employeurs et les salariés en cas d'attribution de stock-options ou d'actions gratuites sont augmentés.

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius

Le taux de la contribution sociale due par les employeurs passe de 14% à 30% et celui de la contribution sociale due par les salariés augmente de 8% à 10%.

Le nouveau taux de la contribution patronale s'applique aux stock-options consenties à compter du 11 juillet 2012 et aux actions attribuées gratuitement à compter de cette date. Le nouveau taux de la contribution salariale concerne les actions cédées à compter de la date de publication de cette LFR, soit le 17 août 2012.

Limitation du droit au report des déficits fiscaux

L'utilisation des déficits fiscaux en cas de changement d'activité et leur transfert en cas de restructuration sont désormais plus difficiles.

PERTE DU DROIT AU REPORT DES DÉFICITS FISCAUX EN CAS DE CHANGEMENT D'ACTIVITÉ

En principe, le « changement profond » d'activité d'une société entraîne pour celle-ci la perte du droit au report des déficits fiscaux, mais cette notion n'était jusqu'à présent définie, ni par la loi, ni par la doctrine administrative.

La LFR introduit une définition légale du changement profond d'activité qui inclut désormais :

- la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation lorsque que cette disparition soit (i) a une durée de plus 12 mois et ne résulte pas d'un cas de force majeure, soit (ii) est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux de la société ;
- en cas d'adjonction d'une activité entraînant, 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 celui de l'adjonction, soit (i) du chiffre d'affaires de la société soit (ii) de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société ;
- en cas d'abandon ou de transfert, même partiel, d'une ou plusieurs activités entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution de plus de 50% par rapport à l'exercice précédant celui de l'abandon ou du transfert, soit (i) du chiffre d'affaires de la société soit (ii) de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société.

Toutefois, sur agrément délivré par le ministre chargé du budget, n'emportent pas la perte des déficits fiscaux :

- la disparition temporaire des moyens de production pendant une période de plus de 12 mois à condition que l'interruption puis la reprise soient justifiées par des motivations principales autres que fiscales,
- l'adjonction, l'abandon ou le transfert d'activité lorsqu'ils sont indispensables à la poursuite de l'activité d'origine des déficits et à la pérennité des empLFRs.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Notons que le simple changement de contrôle de la société, contrairement aux règles en vigueur en Allemagne et dans certains pays anglo-saxons, n'entraîne pas, en tant que tel, la perte des déficits fiscaux, lorsqu'il n'est pas assorti de la disparition des moyens de production.

TRANSFERT DES DEFICITS FISCAUX EN CAS DE RESTRUCTURATION

Les conditions de délivrance de l'agrément permettant le transfert des déficits fiscaux en cas d'opérations de restructuration sont durcies par la LFR. Cet agrément ne sera accordé que si les conditions suivantes sont remplies :

- l'activité à l'origine des déficits ne doit pas avoir subi de changement significatif pendant la période durant laquelle les déficits ont été générés,
- l'activité à l'origine des déficits doit être poursuivie par la société absorbante ou bénéficiaire des apports pendant une période minimum de trois ans et, durant cette période, la société concernée ne doit pas changer d'activité selon les critères mentionnés ci-dessus.

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius

Enfin, ne peuvent pas être transférés sur agrément, les déficits fiscaux provenant de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier.

Ces nouvelles dispositions relatives aux conditions de délivrance d'un agrément s'appliquent également aux opérations de restructuration concernant des sociétés membres d'un groupe fiscal.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Dispositifs anti-abus concernant le régime mère-fille

La LFR prévoit les mesures suivantes visant à limiter le bénéfice du régime d'exonération des dividendes prévu à l'article 145 du Code Général des Impôts, dit « mère-fille » :

- les dividendes reçus par des marchands de biens au titre d'actions de sociétés immobilières inscrites en stock sont exclus du régime mère-fille ;
- les moins-values et les provisions constatées sur les titres détenus par une société de gestion de titres de placement relèvent désormais obligatoirement du régime du long-terme à hauteur des distributions qui ont bénéficié du régime mère-fille au cours de l'exercice de la cession ou de la comptabilisation et des cinq exercices précédents. Cette fraction n'est donc plus déductible du résultat imposable de la société de gestion ;
- les moins values à court terme constatées en cas d'absorption d'une filiale acquise depuis moins de deux ans à la suite de l'annulation de ses titres ne sont plus déductibles à concurrence des dividendes ayant bénéficié du régime mère-fille depuis l'acquisition des titres de la société absorbée.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Non déductibilité des abandons de créance à caractère financier

Afin de ne pas favoriser la pratique consistant à accorder des aides fiscalement déductibles, plutôt que de recapitaliser une société en difficulté, la LFR prévoit que les aides de nature financière, qu'elles soient consenties à une société tierce ou accordées entre sociétés appartenant au même groupe, ne sont plus déductibles fiscalement.

Ne demeurent déductibles que les charges résultant d'un abandon de créances ou d'une subvention de nature commerciale, sous réserve que cette aide ne constitue pas un acte anormal de gestion. Sont également déductibles, les aides consenties lors d'une procédure de conciliation en application d'un accord homologué dans les conditions prévues à l'article L 611-8 du Code de commerce ainsi que les aides accordées dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

Cette mesure s'applique aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Apports effectués à des sociétés en difficulté

La LFR prévoit que lorsqu'une société effectue un supplément d'apport au profit d'une filiale en difficulté et reçoit en contrepartie de cet apport des titres dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité, la moins-value constatée lors de la cession de ces titres intervenue dans les deux ans n'est que partiellement déductible. Les cessions s'entendent non seulement des ventes de titres mais également des apports ou des échanges.

La partie non déductible de la moins-value est égale à la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité des titres et leur valeur réelle à la date de leur émission.

Les cessions de titres intervenues plus de deux ans après leur émission ne sont pas concernées par ce régime.

Ces mesures s'appliquent aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012.

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius

Doublement du taux de la taxe sur les transactions financière

Le taux de la taxe sur les transactions financières due en cas d'acquisition de titres en capital est égal à 0,2% au lieu de 0,1% à compter du 1er août 2012.

Fiscalité patrimoniale

Création d'une contribution exceptionnelle à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

Pour les personnes assujetties à l'ISF en 2012, il est créé une contribution exceptionnelle sur la fortune.

Cette mesure permet de revenir, dès l'année 2012, à l'ancien barème de l'ISF applicable avant l'entrée en vigueur de la LFR dite TEPA du 21 août 2007. Toutefois, ne sont concernées par cette contribution que les personnes dont le patrimoine taxable pour l'année 2012 excède 1,3 M€.

Les contribuables dont le patrimoine taxable est compris entre 1,3 M€ et 3 M€ recevront le montant de la contribution sur le même avis d'imposition que l'ISF, la totalité des sommes dues devant être acquittée pour le 15 novembre 2012

Les contribuables dont le patrimoine est supérieur à 3 M€ ainsi que les non-résidents soumis à l'ISF sur leurs biens français, recevront une déclaration spécifique qui devra être déposée auprès du service des impôts compétent, accompagnée du paiement, au plus tard le 15 novembre 2012.

Alourdissement de la fiscalité des donations et successions

La LFR introduit une série de mesures visant à alourdir la fiscalité applicable aux donations et successions :

- L'abattement sur les donations et successions en ligne directe est ramené de 159.325 € à 100.000 €.
- Le délai de rappel fiscal des donations est porté de 10 ans à 15 ans. De même, le délai pour l'exonération renouvelable des dons familiaux en espèces est porté à 15 au lieu de 10 ans actuellement.
- L'actualisation annuelle des différents abattements, tarifs et seuils applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit est supprimée.

Ces mesures s'appliquent aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 17 août 2012.

Fiscalité internationale

Transfert des bénéfices vers des pays à fiscalité privilégiée

Conformément aux dispositions de l'article 209 B du Code Général des Impôts, les résultats bénéficiaires d'une entreprise ou d'une entité située hors de France soumise à un régime fiscal privilégié qui est détenue par une personne morale établie en France sont imposables en France, même si ces résultats ne sont pas distribués.

Une structure étrangère est réputée soumise à un régime fiscal privilégié lorsqu'elle n'y est pas imposable ou lorsqu'elle est assujettie à des impôts inférieurs de plus de la moitié de ceux dont elle serait redevable si elle était imposable en France.

Sont toutefois prévues des clauses de sauvegarde dont les conditions d'application varient en fonction du lieu d'implantation de l'entité étrangère.

Jusqu'à maintenant, une clause de sauvegarde s'appliquait aux structures implantées dans un Etat non membre de l'Union européenne, sous réserve notamment que les bénéfices proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective. Cette clause de sauvegarde s'appliquait également aux structures implantées dans un Etat ou Territoire Non-coopératif (ETNC), mais la charge de la preuve que les bénéfices réalisés par la structure située à l'étranger proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective pesait dans ce cas sur le contribuable.

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius

La LFR unifie les conditions du bénéfice de la clause de sauvegarde pour les structures implantées en dehors de l'Union européenne. Désormais, le bénéfice de la clause de sauvegarde suppose que l'entreprise française apporte la preuve que les opérations de l'entité étrangère ont un objet ou un effet autres que de permettre l'imposition de bénéfices selon un régime fiscal privilégié, sans distinction selon qu'elles sont implantées ou non dans un Etat non membre de l'Union européenne et un ETNC.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Suppression de la retenue à la source sur les dividendes versés à des OPC étrangers

Afin de rendre conforme la législation française sur les dividendes, aux principes communautaires dégagés par la jurisprudence « Santander » de la Cour de Justice de l'Union Européenne (Arrêt du 10 mai 2012, affaire C-338/11), l'article 6 de la LFR supprime la retenue à la source applicable sur les dividendes distribués à des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), à des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) et à des sociétés d'investissement à capital fixe (Sicaf) étrangers qui remplissent les deux conditions suivantes :

- avoir pour objet de lever des capitaux auprès d'investisseurs en vue de les investir dans leur intérêt ;
- présenter des caractéristiques similaires aux organismes français.

Cette dernière condition devra être appréciée au cas par cas.

Toutefois, les paiements effectués dans un ETNC demeurent soumis à la retenue à la source au taux majoré de 55%.

En conséquence de cette mesure, les retenues à la source indûment payées depuis le 1er janvier 2009 pourront faire l'objet d'une demande de remboursement auprès de l'administration fiscale. Le montant anticipé des restitutions est déjà estimé par les services fiscaux à 4,5 M€.

La mesure entre en vigueur à compter de l'entrée en vigueur de la LFR.

Extension du champ d'application des prélèvements sociaux aux non-résidents

La LFR a introduit une dérogation au principe de non-imposition aux prélèvements sociaux des non-résidents, en soumettant aux charges sociales les revenus fonciers et les plus-values immobilières de source française perçus par des personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal.

Pour rappel, le taux cumulé des charges sociales s'élève aujourd'hui à 15,5%.

Cette mesure s'applique pour les revenus fonciers perçus à compter du 1er janvier 2012 et pour les plus-values réalisées à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

Contacts

Si vous avez des questions ou souhaitez recevoir plus d'informations sur les sujets développés dans ce LawFlash, n'hésitez pas à contacter les avocats de Morgan Lewis :

Paris

Christian Nouel	+33 1 53 30 44 37	cnouel@morganlewis.com
Olivier Couraud	+33 1 53 30 44 05	ocouraud@morganlewis.com
Antoine Le Touzé	+33 1 53 30 44 94	aletouze@morganlewis.com

A propos de Morgan, Lewis & Bockius

Morgan Lewis est un cabinet d'avocats international de plus de 1600 avocats répartis sur trois continents. Il compte actuellement 24 bureaux dans le monde : Almaty, Pékin, Boston, Bruxelles, Chicago, Dallas, Francfort, Harrisburg, Houston, Irvine, Londres, Los Angeles, Miami, Minneapolis, Moscou, New York, Palo Alto, Paris,

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius

Philadelphie, Pittsburg, Princeton, San Francisco, Tokyo, Washington. En juin 2004, Morgan Lewis a ouvert son bureau de Paris qui, avec des clients prestigieux et une grande expérience dans des domaines d'activités variés, renforce les équipes européennes et internationales du cabinet, notamment dans les domaines des fusions-acquisitions, de la corporate finance, de la fiscalité, de la gouvernance d'entreprise, du contentieux, des entreprises émergentes, mais aussi en droit social et en droit de la concurrence. Pour plus d'informations au sujet de Morgan Lewis, vous pouvez visiter notre site www.morganlewis.com.

Ce LawFlash est une publication à but informatif. Il ne doit pas être considéré comme un acte de consultation juridique et ne crée pas de relation de clientele entre vous et Morgan Lewis. Ce LawFlash est mis à votre disposition de manière gratuite et est destiné à votre usage privé ; toute utilisation des informations qu'il contient relève donc de votre seule responsabilité.

 © 2012 Morgan, Lewis & Bockius