Comment intégrer les nouveautés fiscales dans les stratégies patrimoniales ?

JACQUES DUHEM

FAC Associés

PASCAL
JULIEN SAINT AMAND

Althémis
de la stratégie aux actes

Propos introductifs

Après le big bang fiscal de 2018…

Un peu de calme ? …

Pas vraiment !

L’actualité fiscale en quelques chiffres

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

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, PV immobilières

JURISPRUDENCE

AMENAGEMENT ET PROROGATION DES DISPOSITIFS DE DEFISCALISATION IMMOBILIERE

DOCTRINE ADMINISTRATIVE

COMITE DE L'ABUS DE DROIT

Le barème de l'IR

Actualisation de 1,6% des tranches et seuils

MAIS POUR LES REVENUS DE 2018 C'EST UNE ANNE PARTICULIERE

3 CATEGORIES DE REVENUS

REVENUS SOUMIS A FLAT TAX	REVENUS ORDINAIRES EXO GRACE AU CIMR	REVENUS EXCEPTIONNELS TAXES AU TAUX MOYEN

1. L'abus de droit devient multi forme

1.1. Le développement des clauses anti-abus

1.2. L'abus de droit classique

1.3. L'abus de droit vicieux

2. Evolution de la portée de l'avis du C A D F

3. L'abus de droit social

1. L'abus de droit devient multi forme

1.1. Le développement des clauses anti-abus

- Une clause anti-abus dans le cadre du régime mère fille (art. 145, LF pour 2016),
- Une clause anti-abus générale en matière d'IS (qui couvre celle de l'art. 145 pour l'IS)

Art. 205 A : Adm peut écarter les actes conclus dans un acte PRINCIPALEMENT fiscal.

L'approche retenue en matière de régime mère fille devrait être transposée en la matière => le dispositif ne devrait pas s'appliquer si le contribuable justifie que l'opération a été conclue pour des « motifs commerciaux valables » => pourrait être considéré comme présentant des motifs valables des structures de détention patrimoniales, d'activité financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel.

1. L'abus de droit devient multi forme

1.2. L'Abus de droit classique

Deux branches alternatives :

- La fictivité (abus de droit par simulation)
- Le but exclusivement fiscal (abus de droit par fraude à la loi)

Art. L64 => applicable même lorsque dans le champ de la clause anti-abus générale en matière d'IS

Art. 1729, b : 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

1. L'abus de droit devient multi forme

1.3. L'Abus de droit vicieux

Une seule des deux branches de l'abus de droit classique :

- ~~La fictivité (abus de droit par simulation)~~
- Le but ~~exclusivement~~ **principalement** fiscal (abus de droit par fraude à la loi)

Pas de pénalités spécifiques => application des majorations de droit commun possible, mais non automatique (40% pour manquement délibéré et 80% pour manœuvre frauduleuse).

Le contrôle fiscal et la réforme de l'abus de droit

LF 2019, ART 109

ADD par fraude à la loi
BUT EXCLUSIVENT FISCAL

→

ADD par fraude à la loi
BUT PRINCIPALEMENT FISCAL

LFR pour 2013

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

LF pour 2019

1. L'abus de droit devient multi forme

- But principalement fiscal avec une justification économique suffisante => **OK**

- But principalement fiscal sans une justification économique suffisante => **Abus de droit sans pénalité automatique** (mais possible 40% manquement délibéré, 80% manœuvres frauduleuses.

- But exclusivement fiscal ou fictivité => **Abus de droit et pénalités de l'abus de droit** (80% pouvant être ramenée à 40% lorsque le contribuable n'a pas eu l'initiative principale ou n'a pas été le principal bénéficiaire)

Le contrôle fiscal et la réforme de l'abus de droit

LF 2019, ART 109

Le contrôle fiscal et la réforme de l'abus de droit

LF 2019, ART 109

ADD par fraude à la loi
BUT EXCLUSIVENT FISCAL

→

ADD par fraude à la loi
BUT PRINCIPALEMENT FISCAL

CAS D'APPLICATION ?

- **Donation avec réserve d'usufruit**
- **Apport/cession avec soulte**
- **Démembrement sur immobilier d'entreprise**
- **Changement de régime fiscal**
- **Réduction de capital**
- **…**

1. L'abus de droit devient multi forme

2. Evolution de la portée de l'avis du C A D F

3. L'abus de droit social

2. Evolution de la portée de l'avis du C A D F

Peu importe l'avis du CADF, la charge de la preuve appartient TOUJOURS à l'administration fiscale

Pour les rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2019

1. L’abus de droit devient multi forme

2. Evolution de la portée de l’avis du C A D F

3. L’abus de droit social

3. Abus de droit social

Peu importe l'avis du Comité d'abus de droit, la charge de la preuve appartient TOUJOURS à l'administration sociale (URSSAF)

Pour les rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2019.

Retour sur le calendrier pour 2019

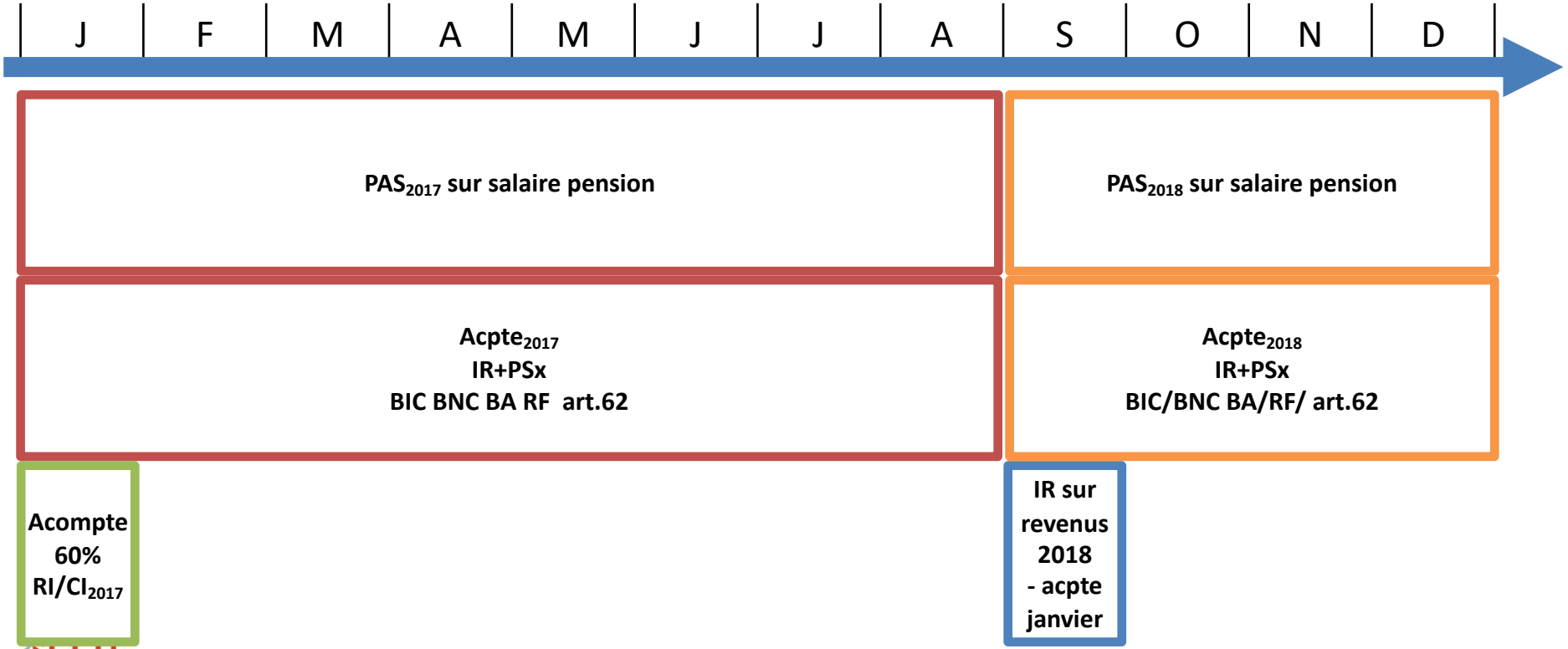
Les obligations

Les options

Les pistes de réflexion

Des ajustements techniques proposés par le loi de finances

Chronologie du prélèvement à la source en 2019



Un acompte sur certaines réductions et crédits d'impôt 2017

Un acompte en janvier 2019

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

x 60%

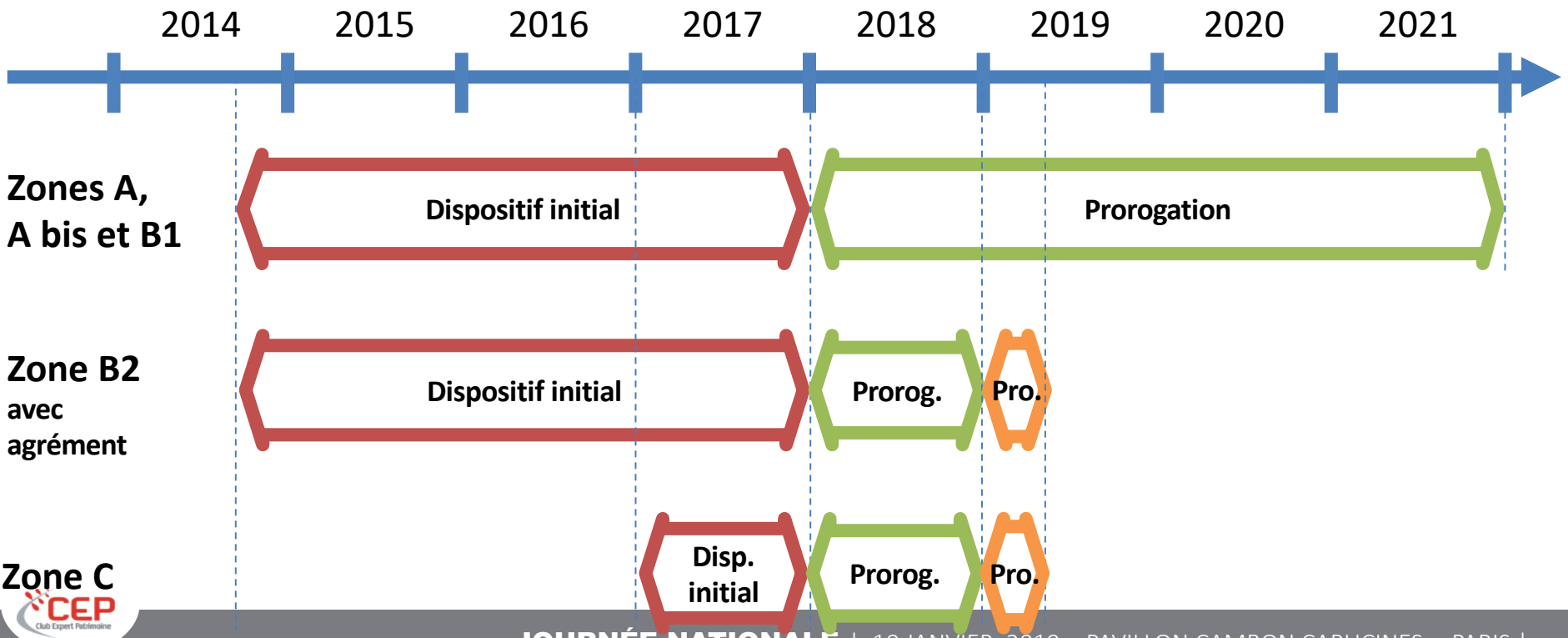
Même si la réduction ou le crédit d'impôt ne se renouvelle pas en 2018 (Scellier 2009, Garde d'enfant, dons, employé à domicile…)

Elargissement du dispositif Pinel

Prorogation du dispositif Censi Bouvard (LMNP)

Prorogation du dispositif Pinel en zone B2 et zone C

LF2019 art. 187



Dispositif Pinel et transfert du domicile hors de France

LF2019 art. 188

Lors de l'acquisition	**Pendant l'engagement de location**
Résident fiscal français	**Transfert du domicile fiscal du contribuable hors de France**

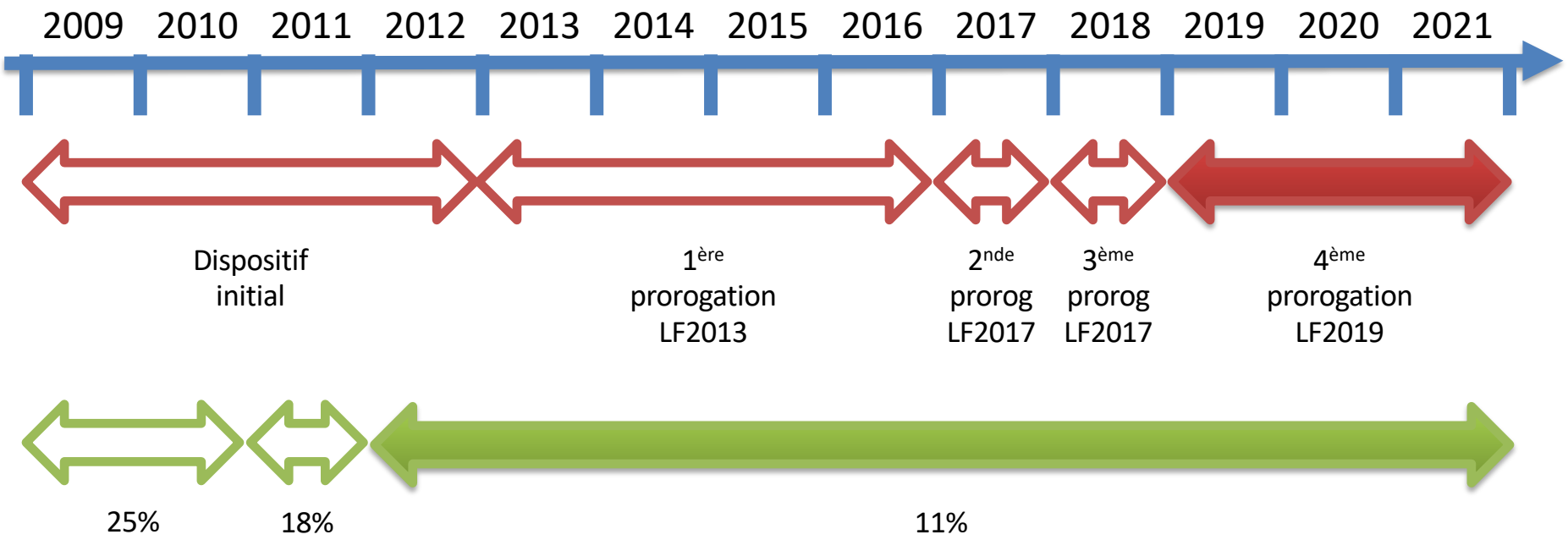
La réduction d'impôt ne peut être imputée et ne peut faire l'objet d'aucune imputation ultérieure

LOI DE FINANCES 2019

La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt établi dans les conditions prévues à l'article 197 A, avant imputation des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas donner lieu à remboursement

Enième prorogation du dispositif Censi-Bouvard

LF2019 art. 226



INTERNATIONAL

* Modalités d'imposition des impatriés

* Réforme de l'exit-tax

* Plus values immobilières des non résidents

* Prélèvements sociaux et non résidents

- **Modalités d'imposition des impatriés**

Possibilité pour les salariés détachés en France par une société étrangère de bénéficier d'une prime d'impatriation exonérée d'impôt sur le revenu .

➔ Personne recrutée directement à l'étranger par une entreprise française => Option prime réelle ou forfaitairement 30% du salaire net.
➔ Personnes appelées par une entreprise étrangère => la prime réelle

Réforme de l'exit-tax

- **Transfert hors de France à compter du 1er janvier 2019**

Date de transfert		3mars 2011 à 2013	2014 à 2018	A partir de 2019	
				Titres < 2,57 M€	Titres > 2,57 M€
Délai de dégrèvement	IR	8 ans	15 ans	2 ans	5 ans
	PS	NON	15 ans	2 ans	5 ans

- **Sursis de paiement automatique :**
  UE / EEE et désormais Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative et convention d'assistance mutuelle pour le recouvrement.

- **Plus values immobilières des non résidents**

1.Exonération de PV immobilière sur RP si cession avant le 31/12 de l'année suivant le changement de résidence fiscale.
Et seulement si départ dans un pays EEE ou Etat avec assistance administrative et assistance mutuelle en matière de recouvrement.

2.Exonération de PV immobilière sur cession de bien non RP à hauteur de 150.000 € si le cédant a été résident de France pendant au moins 2 ans et que cession dans les ~~5~~ **10 ans** du départ.

Prélèvements sociaux et non résidents

LFSS pour 2019, article 26

PRELEVEMENTS SOCIAUX CSG 9,2% + CRDS 0,5%	RCM	PV/TITRES	REV FONCIERS	PV IMMOB
Résidents français	OUI	OUI	OUI	OUI
Résidents UE EEE et Suisse	NON	NON	NON	NON
Autres non-résidents	NON	NON	OUI	OUI

17,20%

PRELEVEMENT DE SOLIDARITE 7,5%	RCM	PV/TITRES	REV FONCIERS	PV IMMOB
Résidents français	OUI	OUI	OUI	OUI
Résidents UE EEE et Suisse	OUI	OUI	OUI	OUI
Autres non-résidents	OUI	OUI	OUI	OUI

7,50%

AVANTAGES MATRIMONIAUX

Les changements de régimes matrimoniaux

A compter du 1er janvier 2020, application de la TPF (0,715%) aux apports immobiliers en communauté

Pour les clients qui veulent adapter leur régime matrimonial et faire des apports immobiliers => signer l'acte de CRM en 2019 !

IFI ET ISF

1. Aménagements des règles de déductibilité du passif de l'IFI

2. Les engagement Dutreil ISF

3. Juridictions compétentes en cas de contentieux

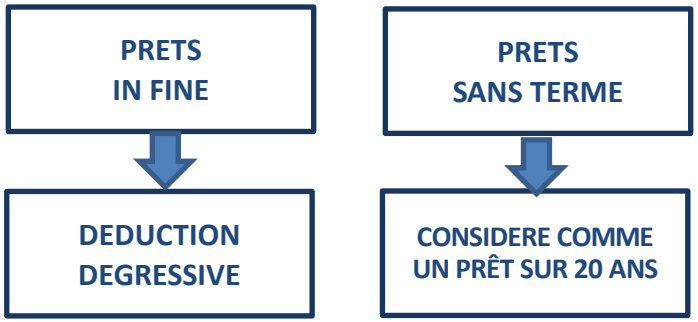
1. Aménagements des règles de déductibilité du passif de l'IFI
LF pour 2019, Art. 48

CLAUSES ANTI ABUS Pour VALORISATION DES TITRES → **Dettes contractées directement ou indirectement auprès du contribuable, d'un membre de son foyer fiscal ou de son groupe familial, ou d'une société qu'il contrôle**

2018	2019
Bien ou droit immobilier	*Actif*
~~Titres de sociétés~~	*Bien ou droit immobilier* Titres de sociétés

IFI ET PASSIF DEDUCTIBLE: prêt in fine et prêt sans terme

1. Aménagements des règles de déductibilité du passif de l'IFI (LF 2019, art. 48)



Champ d'application

2018	2019
Acquisition directe par emprunt	*Acquisisition directe ou indirecte*
~~Acquisition par emprunt souscrit dans la société~~	*Acquisisition par emprunt souscrit dans la société*

Malgré cette évolution l'investissement par une Société reste préférable au regard de l'IFI

IFI ET ISF

1. Aménagements des règles de déductibilité du passif de l'IFI

2. Les engagements Dutreil ISF

3. Juridictions compétentes en cas de contentieux

DUTREIL ISF

LF pour 2019, Art. 49

TRANSPOSITION AUX ENGAGEMENTS DUTREIL ISF EN COURS EN 2019 DES DISPOSITIONS APPLICABLES AU DUTREIL TRANSMISSION

DUTREIL ISF

LF pour 2019, Art. 49

TRANSPOSITION AUX ENGAGEMENTS DUTREIL ISF EN COURS EN 2019 DES DISPOSITIONS APPLICABLES AU DUTREIL TRANSMISSION

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

Allégement des obligations déclaratives
Plus de déclaration annuelle
Attestation au terme des 6 ans ou avant sur demande de l'administration

IFI ET ISF

1. Aménagements des règles de déductibilité du passif de l'IFI

2. Les engagement Dutreil ISF

3. Juridictions compétentes en cas de contentieux

IFI ET règles contentieuses

LF pour 2019, Art. 48

**LES REGLES RELATIVES AU CONTENTIEUX
DES DROIT D'ENREGISTREMENT
SONT APPLICABLES A L'IFI**

LE PATRIMOINE PROFESSIONNEL

1. Les opération d’apport/cession

2. Révocabilité de l’option pour l’IS de certaines sociétés de personnes

APPORT CESSION
Article 150 0 B ter du CGI

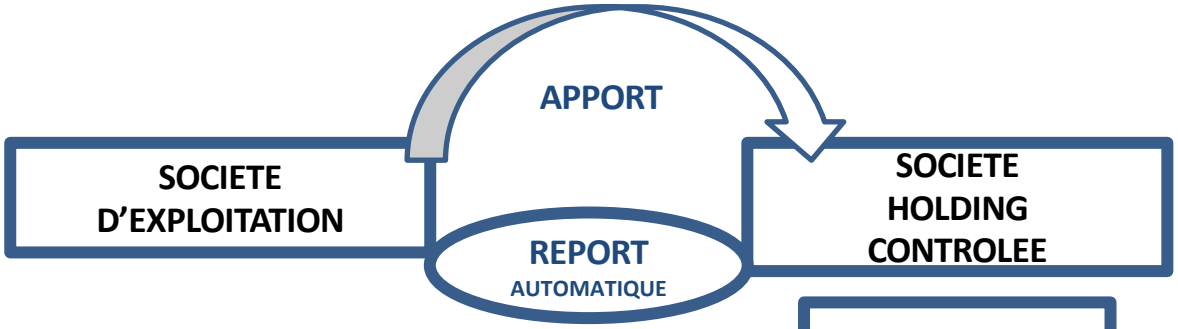
Article 115 LF pour 2019

HISTORIQUE

AVANT 2000	DU 1/1/2000 AU 14/11/2012	DU 14/11/2012 AU 31/12/2018	APPORT A COMPTER DE 2019
REPORT SUR OPTION	SURSIS	SURSIS Si apport à une société non contrôlée	
		REPORT AUTOMATIQUE Si apport à une société contrôlée	

Obligation de conservation des titres pendant 3 ans
Si cession, obligation de remploi dans les deux ans d'un % du produit de cession dans une activité économique

APPORT CESSION
Article 150 0 B ter du CGI



RAPPEL
Perte du report si cession à titre onéreux des titres du holding

CONSERVATION PAR LE HOLDING DES TITRES APPORTES PENDANT PLUS DE 3 ANS ?

OUI

NON

PAS DE PERTE DU REPORT

PERTE DU REPORT SI NON REINVESTISSEMENT DANS LES 2 ANS DE 60% DANS DES ACTIFS PRO

APPORT CESSION
Article 150 0 B ter du CGI

APPLICATIONS

APPORT 01/07/2017 — **Obligation de conservation des titres** — **01/07/2020**

REPORT AUTOMATIQUE
(apport à une société contrôlée)

01/08/2019 CESSION — **Obligation de REMPLOI 50%** — **01/08/2021**

APPORT 01/02/2019 — **Obligation de conservation des titres** — **01/02/2022**

REPORT AUTOMATIQUE
(apport à une société contrôlée)

01/03/2019 CESSION — **Obligation de REMPLOI 60%** — **01/03/2021**

APPORT CESSION Article 150 0 B ter du CGI

PERTE DU REPORT SI NON REINVESTISSEMENT DANS LES 2 ANS DE 60% DANS DES ACTIFS PRO

Financement de moyens permanents d'exploitation

Acquisition d'une fraction du capital d'une SOP

- **Société passible de l'IS**
- **Siège de direction effectif dans EEE**
- **Le réinvestissement doit conférer le contrôle**

Souscription en numéraire au capital d'une SOP ou Holding détenant des SOP

- **Souscription au capital initial ou à une augmentation de capital**
- **Société passible de l'IS**
- **Siège de direction effectif dans EEE**

A COMPTER DE 2019
SOUSCRIPTIONS
FONDS COMMUNS DE PLACEMENT A RISQUES (FCPR)
FONDS PROFESSIONNELS DE CAPITAL INVESTISSEMENT (FCPI)
SOCIETES DE LIBRE PARTENARIAT (SLP)
SOCIETES DE CAPITAL RISQUE (SCR)

ACTIFS DES FONDS COMPOSES A HAUTEUR DE 75% AU MOINS DE SOP ET A HAUTEUR DE 50% AU MOINS DE TITRES NON COTES
(les quotas doivent être atteints dans les 5 ans de la souscription)

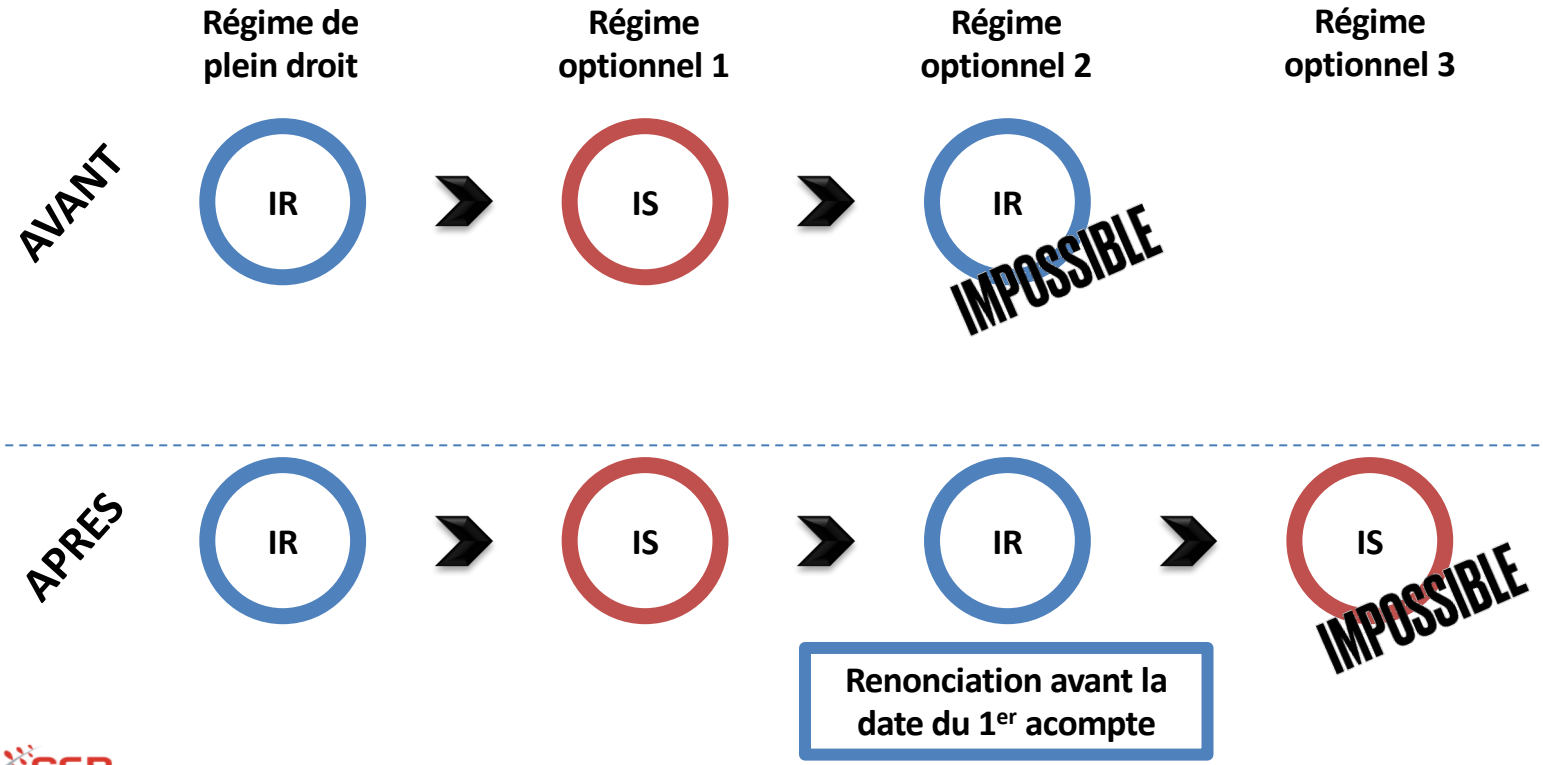
LE PATRIMOINE PROFESSIONNEL

1. Les opération d'apport/cession

2. Révocabilité de l'option pour l'IS de certaines sociétés de personnes

Révocation de l'option pour l'impôt sur les sociétés

LF2019 art. 50



Révocation 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
§220 à 310

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

Révocation de l'option pour l'impôt sur les sociétés

LF2019 art. 50

Cessation d'entreprise =

IMPOSITION IMMEDIATE

- **Bénéfices d'exploitation non encore taxés**
- **Bénéfices en sursis d'imposition**
- **Plus-values latentes incluses dans l'actif social**
- **Profits latents compris dans la valeur des stocks**

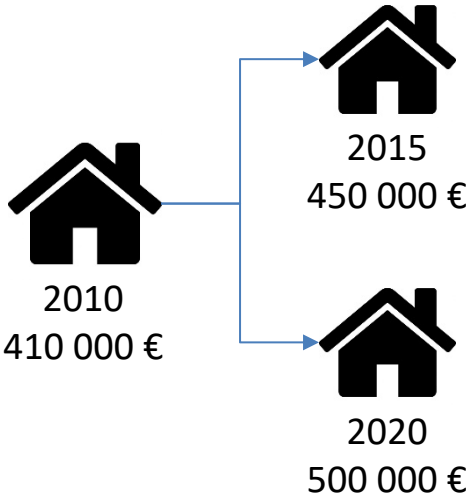
+

- **Distribution des réserves: Art. 111 bis du CGI**

Révocation de l'option pour l'impôt sur les sociétés

LF2019 art. 50

OPTION IS EN 2015



Passage à l'IS	Inscription pour la valeur de 2015	Inscription pour la valeur 2010
Plus-value brute (avant abat)	40 000 €	0 €
Impôt de plus-value	14 480 €	0 €
VNC (1)	450 000 €	369 000 €

Passage à l'IR	Inscription valeur 2015	Inscription valeur 2010
VNC (1)	405 000 €	328 000 €
Plus-value pro	95 000 €	172 000 €
IS à 28%	26 600 €	48 160 €

(1) 80% amortissable sur 40 ans

Révocation de l'option pour l'impôt sur les sociétés

L'intérêt de cette opération ne serait-il pas principalement (voire exclusivement) fiscal ?