

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



CONFERENCE ICC au PAVILLON LE DOYEN

le 5 mai 2009

par Chantal JORDAN

ISF : actualité législative et jurisprudentielle

GENERALITES

ξ **Modalités de souscription :**

Depuis l'année dernière : 2 jeux de déclarations ISF avec leurs annexes respectives :

- Déclaration habituelle n°2725 avec ses annexes
- Déclaration simplifiée avec ses annexes S1 à S3 pour les redevables non placés dans une situation particulière (pas de patrimoine hors de France, pas de titres sous engagement de conservation, pas de titres détenus dans la société employeur, etc...)

GENERALITES

ξ **Incidences des conventions internationales :**

Les contribuables domiciliés en France sont en principe imposables en France sur l'ensemble de leurs biens quel que soit le lieu où ceux-ci sont situés (avec droit à imputation sur l'ISF des impôts de même nature supportés à l'étranger).

GENERALITES

Exceptions en vertu des conventions internationales :

- Exceptions liées à la situation du bien :

Les conventions fiscales attribuent toutes à l'Etat du lieu de situation le droit d'imposer les immeubles (soit à titre exclusif, soit de façon concurrente)

Pour les biens meubles : taxation réservée à l'Etat du domicile fiscal du détenteur (règles particulières pour les droits dans sociétés immobilières ou à prépondérance immobilière)

- Exceptions liées à la nationalité du contribuable :

Les Américains vivant en France ne deviennent taxables à l'ISF pour leurs biens meubles ou immeubles situés hors de France qu'à partir de la sixième année suivant celle de leur installation en France (idem pour Allemands, Autrichiens, Canadiens, Espagnols, Italiens, Bahreïnis, Koweïtiens et Qataris)

NOUVEAUTES ISSUES DE LA LOI DE MODERNISATION DE L'ECONOMIE DU 4 AOÛT 2008 : ISF des personnes venant s'établir en France

Rappel :

Les personnes ayant leur domicile fiscal en France sont imposables sur l'ensemble de leur patrimoine y compris les biens situés à l'étranger (sous réserve des conventions).

Les personnes non domiciliées fiscalement en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France et seulement sur ceux qui n'ont pas le caractère de «placements financiers» (dépôts en Banque, prêts d'argent ou valeurs mobilières).

Nouvelle mesure :

Les personnes qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des 5 années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne demeureront temporairement imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le redevable s'est domicilié fiscalement en France.

Pas de distinction de nationalité dès lors que durant les 5 ans qui précèdent la fixation du domicile en France le redevable était bien domicilié hors de France.

Mesure entrée en vigueur dès promulgation de la loi

[S'applique donc aux impatriés depuis cette date.

EVALUATIONS

- ξ Principe d'évaluation des immeubles : valeur vénale sans soustraction des frais de vente (ex commission d'intermédiaire)
- ξ Arrêt CA Paris 4 décembre 2003 n°2002/07543 : immeuble dont la propriété est indivise
 - Principe :
 - Valeur vénale de la partie indivise d'un bien est inférieure au pourcentage de la valeur vénale qu'aurait le bien s'il appartenait à un propriétaire unique,
 - Immeuble détenu en indivision par une mère et son fils,
 - La lourdeur de gestion et la plus grande difficulté à aliéner justifie une dépréciation affectant la valeur vénale réelle des droits indivis.
 - Décision :
 - Quelle que soit l'origine de l'indivision (légale ou conventionnelle) la dépréciation existe et s'apprécie selon les difficultés constatées au cas par cas,
 - Dépréciation retenue : 30 % en l'absence de preuve d'une gestion particulièrement lourde et d'une difficulté limitée d'aliéner les droits indivis (2 coindivisaires, sans mésentente particulière entre la mère et le fils).

EVALUATIONS

ξ Conséquences d'une insuffisance d'évaluation

- Si insuffisance supérieure à 10 % de la valeur d'un bien :
 - Majoration de l'impôt élué de l'intérêt de retard de 0,75 % par mois (assortie d'une pénalité de 40 % si la mauvaise foi est établie),
 - Pourcentage d'insuffisance apprécié pour chaque bien et non par rapport au montant global du patrimoine déclaré,
- Incidence sur bouclier fiscal : les contribuables admis à s'en prévaloir doivent prendre garde au fait que la restitution ne couvre que l'impôt payé sur les bases régulièrement déclarées.

EVALUATIONS

ξ **Principe d'évaluation de biens meubles : lettre du service juridique de la fiscalité de la DGFIP du 8 octobre 2008**

Elle admet que la personne physique bénéficiaire d'une clause de complément de prix de cession de titres (earn out) fondé sur la performance économique future de la société dont les titres sont cédés, ne dispose pas à ce titre d'une créance certaine imposable à l'ISF avant la réalisation des conditions auxquelles est subordonné le droit d'obtenir le versement de ce complément.

- [Abandon des rappels d'ISF notifiés pour la période séparant la conclusion de la vente de la naissance du droit au versement du complément de prix

EVALUATIONS

- ξ Contestation de la méthode d'évaluation de parts sociales. Arrêt Cass. Com. 30 mai 2007 n°06-14236 : prescription courte
- Principe :
 - Droit de reprise de l'Administration est de 6 ans (LPF art. L 186),
 - Ramené à 3 ans si l'exigibilité de l'impôt a été suffisamment révélée par la déclaration sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures (art L 180 LPF),
 - Faits : le contribuable avait déclaré la valeur des parts détenues dans deux sociétés en indiquant le nom des sociétés et le nombre de parts. Pas d'explication sur la méthode d'évaluation utilisée mentionnée dans la déclaration ISF.
L'Administration fiscale, après le délai de prescription de 3 ans, invoque le fait qu'elle a dû se livrer à des recherches ultérieures portant sur la forme commerciale, la nature de l'activité, l'adresse du siège et la méthode de calcul utilisée pour constater l'insuffisance de valeur déclarée.
 - [Bénéfice de la prescription longue (admis CA Paris 3 mars 2006).
 - La Cour de Cassation casse l'arrêt pour violation des articles L 180 et L 186 du LPF : prescription abrégée même si le redevable s'est livré à une déclaration minimale en négligeant de remplir toutes les rubriques de l'imprimé.

EXONERATION DES BIENS PROFESSIONNELS

§ Jugement TGI Lons-Le-Saulnier 19 juin 2007

– Principe :

- Le dirigeant d'une société soumise à l'IS ne peut prétendre à cette qualification pour la participation qu'il détient dans la société que :
 - S'il y exerce des fonctions dirigeantes rémunérées,
 - Rémunération normale représentant plus de 50 % de ses revenus annuels professionnels (art 885 O Bis 1° du CGI).
- Inst. Adm. 3 oct. 2005 (75-7-05) précise qu'une rémunération est normale lorsque son montant est en rapport avec la rémunération courante des personnes exerçant pleinement une activité similaire, compte tenu de la nature et de l'importance de l'activité de l'entreprise ainsi que de ses résultats. L'appréciation du caractère normal s'effectue au vu de l'ensemble des rémunérations soumises à l'IR. En principe, seule la rémunération de la fonction de direction est retenue, mais si le redevable exerce dans la société une autre fonction, la rémunération de cette dernière est également prise en compte.

EXONERATION DES BIENS PROFESSIONNELS

- Faits :
 - L'Administration a contesté l'exonération à un membre du directoire qui ne percevait aucune rémunération en cette qualité, mais percevait une rémunération en qualité de responsable des achats supérieure au double de celle de son supérieur hiérarchique.
- Le jugement a admis que l'absence formelle des fonctions de direction n'empêche pas une rémunération effective de ces fonctions. Le dirigeant peut percevoir une rémunération au titre de ses fonctions de direction qui soit fusionnée avec une rémunération d'une fonction technique et qui constitue une seule somme globale.
- Précaution : continuer à attribuer une rémunération distincte pour l'exercice du mandat social car pour la Cour de Cassation seule cette rémunération compte dans l'appréciation de la règle des 50 %.

EXONERATION DES BIENS PROFESSIONNELS

ξ **Cass. Com. 26 février 2008 n° 310 F.D. : fonctions de direction et rémunération**

– Principes :

- Les parts d'une société sont considérées comme des biens professionnels exonérés lorsque leur propriétaire détient une participation de 25 % du capital de la société,
- Le dirigeant perçoit une rémunération qui lui procure plus de 50 % de ses revenus professionnels.

– Conséquence :

- Les conditions tenant aux fonctions de direction et à la rémunération doivent être remplies par le même conjoint et non par le foyer fiscal.

TITRES FAISANT L'OBJET D'UN ENGAGEMENT DE CONSERVATION : article 885 I Bis du CGI

Sont exonérées d'ISF à concurrence de 75 % de leur valeur les parts ou actions faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (pacte Dutreil)

- ξ Champ d'application
- ξ Conditions d'application
- ξ Remise en cause de l'exonération partielle

TITRES DETENUS PAR DES SALARIES ET MANDATAIRES SOCIAUX : article 885 I quater du CGI

Sont exonérées à concurrence de 75 % de leur valeur les parts ou actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, lorsque le redevable y exerce :

- Si société soumise à l'IS, son activité principale comme salarié ou mandataire social,
- Si société de personne soumise à l'IR, son activité principale.

§ Conditions

§ Précisions

§ Non respect de la durée de conservation

TITRES DE PME ET PARTS DE CERTAINS FONDS : Article 885 I ter du CGI

Les titres reçus en contrepartie de la souscription au capital d'une PME ayant son siège de direction effective dans un Etat membre de l'Union Européenne, Islande ou Norvège sont totalement exonérés d'ISF.

- § Conditions
- § Applications
- § Documents
- § Nouveautés :

Le montant des apports en capitaux ne doit pas excéder un plafond fixé par décret à 1,5 M€ par période de 12 mois.

Au cours de la période 1^{er} janvier 2009 – 31 décembre 2010, ce plafond est porté à 2,5 M€ par période de 12 mois (article 15 de la LF Rectificative pour 2009). Cette mesure est entrée en vigueur le 18 avril 2009 et concerne donc l'ISF 2009 pour les souscriptions faites à compter de cette date (décret 2009-418 du 15 avril 2009)

NOUVEAUTES ISSUES DE LA LOI n°2008-1425 du 27 décembre 2008 : loi de Finances pour 2009

ξ **Barème (art. 2)**

Revalorisation de 2,9 % des limites supérieures des tranches d'imposition.
Pour 2009, seuil d'imposition : 790.000 €

ξ **Biens ruraux et parts de GFA (art 39)**

Le seuil au-delà duquel l'exonération partielle d'ISF des biens ruraux et des parts de GFA non exploitants passe de 75 % à 50 % de leur valeur est relevé de 75.000 € à 100.000 € à compter de 2009

ξ **Valeur de capitalisation des rentes viagères issues des plans d'épargne retraite (art. 40)**

Article 885 J : exonère d'ISF la valeur de capitalisation d'une rente viagère constituée dans le cadre d'une activité professionnelle auprès d'organismes institutionnels si la rente procède d'un versement de primes périodiques et régulièrement échelonnées pendant au moins 15 ans et prend effet lors de la cessation de l'activité professionnelle.

La durée de cotisation de 15 ans n'est pas requise pour les rentes servies en exonération des PERP, PERCO ou PÈRE souscrits avant le 1^{er} janvier 2009.

Le bénéfice de cette exonération est étendu aux rentes qui résulteront des plans de même nature souscrits jusqu'au 31 décembre 2010.

NOUVEAUTES ISSUES DE LA LOI n°2008-1425 du 27 décembre 2008 : loi de Finances pour 2009

ξ Investissements dans les PME (art. 106)

La possibilité offerte aux redevables de réduire leur ISF dans la limite annuelle de 50.000 € par l'imputation de 75 % de leurs souscriptions au capital des PME s'étend aux souscriptions passant par le relais d'une holding affectant elle-même les fonds recueillis à des investissements dans les PME visées (art 885-O-V bis). Le législateur a, pour la campagne qui va s'ouvrir au lendemain du 15 juin 2009, exigé que la holding :

- Ne regroupe que 50 associés au plus,
- Ait exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques,
- S'interdise d'accorder à ses associés la moindre garantie en capital en contrepartie de leurs souscriptions et d'instituer un mécanisme automatique de sortir au terme de 5 ans.

ξ Dons à certains groupements d'employeurs :

La gamme des organismes d'intérêt général susceptibles de recueillir des dons ouvrant droit à une réduction d'ISF de 75 % dans la limite annuelle des 50.000 € s'étendra à compter du 1^{er} janvier 2010 aux groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (GEIQ) bénéficiant du label délivré par le comité national chargé de l'évaluation de ces groupements.