

# Loi de finances (LF) pour 2005 et loi de finances rectificative (LFR) pour 2004 (Principales dispositions)

## PLAN

### **FISCALITE DES PARTICULIERS : Impôt sur le revenu**

1. Actionnariat salarié (p.2)
2. Plus values de cession de valeurs mobilières : suppression de « l'exit tax » (p.3)

### **FISCALITE DES PARTICULIERS : Droits d'enregistrement**

1. Abattement global de 50.000 € sur les successions en ligne directe et entre conjoints (p.3)
2. Transmissions à titre gratuit en ligne directe et au profit des handicapés : successions entre frères et sœurs : relèvement des abattements (p.3)
3. Donations avec charges (p.4)
4. Réduction des droits de donation (p.4)

### **FISCALITE DES ENTREPRISES**

1. Mise en œuvre du nouveau régime fiscal des distributions : aménagement des obligations déclaratives et sanctions : IFU 2006 (p.4)
2. Contribution additionnelle à l'Impôt sur les Sociétés (p.5)
3. Pôles de compétitivité (p.5)
4. Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (p.6)
5. Transfert transfrontalier du siège statutaire d'une société (p.7)
6. Plus values des sociétés passibles de l'Impôt sur les Sociétés : réforme du régime d'imposition (p.8)
7. Cessions de fonds de commerce et de branches complètes d'activité (p.10)
8. Amortissements par composants (p.10)
9. Réforme du régime fiscal des restructurations (p.13)
10. Régime fiscal des charges à répartir : conséquences de leur transfert à un compte d'immobilisations (p.16)
11. Crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies : CIINT (p.17)
12. Assurance décès (p.18)
13. Taxe d'apprentissage : institution d'une contribution additionnelle (p.18)
14. Bénéfices provenant de sociétés établies dans un pays à régime fiscal privilégié : art. 209 B du CGI (p.18)

### **CONTROLE FISCAL**

1. Accord tacite de l'administration (p.19)
2. Intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite (p.19)
3. Compétence de la commission départementale des impôts directs et TCA (p.21)
4. Garantie contre les changements de la doctrine : extension de la procédure des accords tacites : légalisation des accords préalables en matière de prix de transfert (p.21)
5. Contrôle sur demande du contribuable et procédure de régularisation spontanée (page 21)
6. Procédure de régularisation spontanée (page 22)

## FISCALITE DES PARTICULIERS : Impôt sur le revenu

### 1. Actionnariat salarié (LF 05)

#### 1.1 : Institution d'un mécanisme d'attribution gratuite d'actions

Il est institué un mécanisme incitatif de distribution d'actions gratuites aux salariés ou aux mandataires sociaux (codifié à l'art. L 225-197-1 à 225-97-5 du Code de Commerce).

Cela concerne les personnels des sociétés par actions (cotés ou non) et des sociétés liées à celles qui attribuent les actions gratuites.

L'assemblée générale fixera les délais et conditions d'attribution et de conservation des actions (chaque délai ne pouvant être inférieur à 2 ans, soit au total 4 ans minimum d'indisponibilité).

Le Conseil d'Administration déterminera les bénéficiaires et fixera les conditions, et le cas échéant, les critères d'attribution.

#### Régime fiscal : calqué sur celui des stocks options

- ◆ Avantage tiré lors de l'attribution gratuite des actions (plus value d'acquisition), égal à la valeur des titres lors de l'acquisition : Taxé lors de la cession des droits attribués au taux de 30% (+ prélèvements sociaux), avec option pour le régime des salaires,
- ◆ Plus value de cession : soit le prix de cession diminué de la valeur des titres au moment de leur acquisition taxée au taux de 16% (+ prélèvements sociaux), les moins values étant imputables sur d'autres plus values de cession de valeurs mobilières.

#### Régime social : idem

- ◆ Exclusion de l'assiette des cotisations sociales de sécurité sociale (salariés et mandataires sociaux),
- ◆ Exclusion de l'assiette de la CSG et CRDS sur revenus d'activité.

Dispositif applicable à compter du 1/1/2005.

#### 1.2 : Augmentation des plafonds d'abondement de l'entreprise dans le cadre des PEE

La majoration d'abondement que l'entreprise peut accorder dans le cadre de sommes investies dans un Plan d'Epargne Entreprise donnant vocation aux titres de l'entreprise est porté à 1840 € au lieu de 1150 €, l'abondement de base pouvant toujours être effectué jusqu'à un maximum de 2300 € (maximum 3 fois les versements du participant).

En d'autres termes, l'abondement maximum de l'entreprise peut atteindre 4.140 €.

## **2. Plus values de cession de valeurs mobilières : suppression de « l'exit tax » (LF 05)**

Les transferts de domicile à l'étranger n'impliquent plus taxation des plus values latentes sur droits sociaux (dont le pourcentage est supérieur à 25%), ni sur les plus values latentes en report d'imposition.

NB : Texte de portée extrêmement large puisque la suppression de l'exit tax est générale, quel que soit le lieu ou le domicile est transféré..

Concerne les transferts de domicile à compter du 1/01/05.

## **FISCALITE DES PARTICULIERS : Droits d'enregistrement**

### **1. Abattement global de 50.000 € sur les successions en ligne directe et entre conjoints (LF 05)**

Il est institué un abattement global de 50.000 € sur l'actif net des successions en ligne directe et entre époux (successions impliquant avec d'autres héritiers ou non, soit les enfants et le conjoint, soit les ascendants et le conjoint, soit exclusivement le conjoint).

Cet abattement est réparti entre les différentes bénéficiaires au prorata de leurs droits dans la succession et il s'impute après application des abattements personnels (50.000 € pour les enfants et ascendants et 76.000 € pour le conjoint).

**NB** : la fraction de l'abattement global non utilisée par un ou plusieurs bénéficiaires est réparti entre les autres bénéficiaires au prorata de leurs droits dans la succession.

Entrée en vigueur pour les successions ouvertes à compter du 1/1/05.

### **2. Transmissions à titre gratuit en ligne directe et au profit des handicapés : successions entre frères et sœurs : relèvement des abattements (LF 05)**

Pour les successions ouvertes à compter du 1/01/05, les abattements ;

1. Passent de 46.000 à 50.000 € pour les transmissions en ligne directe et au profit d'handicapés.
2. Passent de 15.000 à 57.000 € pour les successions entre frères et sœurs, si les trois conditions suivantes sont remplies ;

- ◆ Le bénéficiaire doit, au moment du décès, être célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps,
- ◆ Etre âgé au moment du décès de plus de 50 ans ou être atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence,
- ◆ Avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les 5 années précédant le décès.

### **3. Donations avec charges (LF 05)**

La loi prévoit, dans certains cas strictement définis, la possibilité de prise en compte du passif grevant les biens transmis par donation, lorsque ce même passif est transmis au donataire (pratique non admise jusque là).

Concerne les donations consenties à compter du 1/01/05.

### **4. Réduction des droits de donation (LF 05)**

La réduction des droits de donation de 50%, quel que soit l'âge du donateur, concernant les donations consenties en pleine propriété jusqu'au 30/6/05, est prorogée jusqu'au 31/12/05.

## **FISCALITE DES ENTREPRISES**

### **1. Mise en œuvre du nouveau régime fiscal des distributions : aménagement des obligations déclaratives et sanctions : IFU 2006(LFR 04)**

La loi prévoit diverses obligations mises à la charge des établissements payeurs et des sociétés distributrices.

**NB**: les rapports et propositions de résolutions présentés aux Assemblées Générales, en vue de l'affectation des résultats de l'exercice, doivent mentionner, outre le montant des dividendes distribués, le montant de ceux éligibles à l'abattement de 50% et le montant de ceux non éligibles audit abattement, ventilés par catégorie d'actions ou de parts.

Les mêmes documents doivent rappeler les distributions effectuées au titre des trois exercices précédents, avec les mêmes informations (ventilation par catégorie).

S'agissant de distributions exceptionnelles ne résultant pas de décisions de l'Assemblée Générale de clôture des comptes de l'exercice, la société distributrice doit informer l'établissement payeur de l'éligibilité éventuelle à l'abattement de 50% et de la date de mise en paiement de la distribution.

Deux types de sanctions pour les sociétés distributrices ;

- Amende de 5% des revenus concernés plafonné à 750 Euros, pour le défaut de communication relatif aux revenus éligibles à l'abattement,
- Amende de 25% des revenus concernés pour toute mention erronée relative aux revenus éligibles à l'abattement.

Ces amendes ne sont toutefois pas applicables si la société apporte la preuve que le trésor n'a subi aucun préjudice.

Dispositions applicables aux rapports et résolutions à compter du 1/1/05

## **2. Contribution additionnelle à l'Impôt sur les Sociétés (LF 05)**

Suppression progressive de la contribution de l'art. 235 ter ZA du CGI.

- ◆ Pour les exercices clos en 2005, le taux de la contribution sera de 1,5%
- ◆ La contribution est supprimée pour les exercices clos à compter de 2006.

## **3. Pôles de compétitivité (LF 05)**

### 3.1 : Exonération d'impositions

Il est prévu la création de pôles de compétitivité devant regrouper des entreprises, des unités de recherche et des centres de formation engagés dans des projets innovants.

Dans le cadre de ces pôles, des projets de recherche et développement coopératifs pourront être, avec agrément des services de l'Etat, menés par des associations d'entreprises, de laboratoires, d'établissements d'enseignement supérieur.

Les entreprises participant à ces projets et implantées (même non exclusivement) dans lesdites zones de recherche, bénéficieront d'allègements fiscaux ;

- ◆ Exonération d'impôt sur les bénéfices (BIC, BNC ou IS) des trois premiers exercices bénéficiaires (mêmes non successifs, mais après imputation des déficits antérieurs) et de 50% au titre des deux exercices suivants bénéficiaires (pour les entreprises non implantées exclusivement sur la zone, il s'agira de sectoriser la comptabilité de l'activité exercée dans la zone par des sous comptes comptables particuliers).

L'exonération sera subordonnée au dépôt des déclarations dans les délais légaux.

Ne seront pas exonérés les produits des actions, les quote parts de résultats dans des sociétés de personnes, les subventions, les libéralités et abandons de créances et les produits de créances et d'opérations financières.

(Aucune condition relative à la taille de l'entreprise ou au régime d'imposition).

- ◆ Exonération d'IFA, subordonnée aux cas d'implantation exclusive dans la zone de recherche,
- ◆ Exonération de 5 ans Taxe Foncière sur les propriétés bâties et de Taxe Professionnelle, sur délibération des collectivités locales.

Toutefois, le montant global des aides accordées ne pourra dépasser le plafond (CEE) de 100.000 € par période de 36 mois.

Ces avantages sont cumulables avec le Crédit d'impôt recherche (CIR), les abattements Centres de Gestion Agréés (CGA), mais pas avec les dispositions de l'art. 44 sexies (entreprises nouvelles, JEI), octies (ZFR) et 244 quater E (Corse).

La procédure de rescrit de l'art. L 80 B du CGI sera étendue à ces régimes.

### 3.2 : Exonération de cotisations sociales (LFR 04)

Il est prévu des exonérations des charges sociales patronales (à hauteur de 50% pour les PME de moins de 250 salariés et dont le CA est inférieur à 50 ME ou dont le total bilan est inférieur à 43 ME, et à hauteur de 25% pour les autres entreprises) sur les rémunérations des personnels participant aux projets de recherche (poste de chercheurs, techniciens gestionnaires de projet et de développement, juristes chargés de la protection industrielle et des accords technologiques liés au projet, personnels chargés des tests pré – concurrentiels).

## 4. Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (LF 05)

Il est institué un Crédit d'impôt égal à 50% des dépenses de prospection commerciales effectuées à compter du 1/1/2005 en faveur des PME qui embauchent une personne affectée au développement des exportations en dehors de l'Espace Economique Européen (EEE).

Sont concernées ;

- ◆ Les entreprises (BIC, BNC, BA ou IS) imposées selon un régime réel, qui ont employé moins de 250 salariés et ont réalisé un CA inférieur à 50 M € ou ont un total bilan inférieur à 43 M €, dont 75% au moins du capital est détenu par des personnes physiques ou par une société remplissant cette condition (pour les groupes, les conditions d'effectif et de CA s'apprécient en consolidé, la condition de capital s'apprécie au niveau de la société mère).

Ces conditions doivent être satisfaites tout au long des 24 mois qui suivent l'embauche du salarié.

- ◆ Les sociétés de professions libérales soumises à statut législatif ou réglementaire dont le titre est protégé,

- ◆ les SPFL (sociétés de participation financières libérales)

Soit, les sociétés d'avocats, notaires, experts – comptables et commissaires – priseurs, ces dernières n'ayant pas à satisfaire à la définition des PME.

Ces entreprises doivent recruter une personne affectée au développement des exportations (il n'est pas exigé un contrat de travail).

Ouvrent droit au crédit d'impôt, les dépenses de prospection commerciale (frais et indemnités de déplacement et d'hébergement, dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients, de participation à des salons ou des foires – expositions, visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise) exposées en vue d'exporter en dehors de l'EEE, engagées dans les 24 mois qui suivent l'embauche.

Le crédit est égal à 50% des dépenses éligibles par exercice, mais plafonné à 40.000 € par entreprise, applicable à la totalité de la période de 24 mois.

Le crédit est imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'IS, l'excédent pouvant être remboursé.

Obligations déclaratives à préciser par décret.

Dispositions applicables aux dépenses exposées à compter du 1/1/2005 (même si embauche du salarié en 2004).

## **5. Transfert transfrontalier du siège statutaire d'une société (LF 05)**

Actuellement, un tel transfert de siège de sociétés imposables à l'Impôt sur les sociétés (IS) constitue une cessation d'activité, impliquant impositions immédiates ;

- ◆ des bénéfices d'exploitation,
- ◆ des plus values latentes,
- ◆ et des bénéfices en sursis d'imposition,

Sans possibilité de bénéficier des dispositions de l'art. 221 bis du CGI (atténuation conditionnelle des impositions)

- ◆ Du boni de liquidation.

Le nouveau dispositif écarte ces dispositions (mise en conformité avec les règles communautaire : liberté d'établissement, société Européenne....)

Un tel transfert, ne constitue plus une cessation d'activité, même en cas de perte de la personnalité morale française de la société qui transfère son siège.

Seules les plus values afférentes aux actifs effectivement transférés ou cédés sont taxables à l'occasion du transfert de siège. Sinon, il y a corrélativement création d'un établissement stable en France.

Disposition applicable aux résultats des exercices clos à compter du 31/12/2004.

## **6. Plus values des sociétés passibles de l'Impôt sur les Sociétés : réforme du régime d'imposition (LFR 04)**

**Réforme de grande ampleur du régime des Plus values long terme (PVLТ) de cession des titres de participation ; abaissement et exonération d'imposition, suppression de l'obligation de doter la réserve spéciale, mise en place d'une taxe exceptionnelle sur les sommes inscrites à ladite réserve.**

Rappel synthétique des dispositions actuelles :

- ◆ Imposition à taux réduit des plus values nettes à long terme de cession de participations (avec des mécanismes spécifiques : sursis d'imposition en matière d'échange de titres suite à fusion ou apport assimilé à une branche complète d'activité, neutralisation des plus values intra groupe fiscal),
- ◆ Obligation de doter la réserve spéciale de PVLТ (RSPVLТ) au cours de l'exercice suivant de réalisation de la plus value : les prélèvements sur ladite réserve impliquant une imposition complémentaire (éventuellement imputable sur le précompte)

Apports de la loi de finances rectificative :

- ◆ Suppression de l'obligation de doter la RSPVLТ pour les plus values réalisées à compter du 1/1/04, avec maintien de l'imposition au taux réduit de 19%.

La réserve pourra être distribuée à compter de 2006 sans coût fiscal (aucune réintégration et pas de précompte : maintien du prélèvement spécial de 25% pour les distributions mises en paiement en 2005).

- ◆ Instauration d'une taxe exceptionnelle de 2,5% sur les sommes inscrites à la réserve du premier exercice arrêté à compter du 31/12/04, dans la limite de 200 M € et sous déduction d'un abattement de 500.000 €.

Les sommes inscrites à cette réserve doivent être transférées à un compte de réserve ordinaire avant le 31/12/2005 et seront ainsi rendues disponibles.

Le fait générateur de la taxe est le virement à un compte de réserve ordinaire. En cas de non respect de l'obligation de virement à ce compte, le prélèvement est porté à 5%.

Le paiement de la taxe doit être fait spontanément et intervenir en deux fois, le 15/3/06 (50%) et le 15/3/07 (solde). La taxe ne donne lieu à aucune imputation ou restitution et ne peut être acquittée au moyen de crédits d'impôts.

Pour la fraction de la réserve supérieure à 200 M €, les entreprises ont le choix entre son maintien à la réserve spéciale (impliquant paiement du complément d'IS) ou son transfert accompagné du paiement de la taxe : le choix devant être opéré définitivement au plus tard le 31/12/06 (dans les groupes intégrés, les seuils se calculent sociétés par sociétés).

◆ Modification des taux d'imposition :

Actuellement le taux réduit de 19% profite aux titres de participation, aux parts de FCPR, aux actions et à certains dividendes de SCR et aux résultats net de concession de produits de la propriété industrielle. En outre, les provisions pour dépréciation et les reprises suivent le régime du Long Terme.

La loi instaure un taux d'imposition des PVLT de 15% pour les exercices ouverts à compter du 1/1/05 (champ d'application inchangé),

Et par ailleurs un régime d'imposition séparée des cessions de titres de participation (à l'exclusion des autres produits qui demeureront donc taxables à 15% : il y aura en conséquence deux définitions différentes des titres de participation) au taux de 8% pour les exercices 2006 et de 0% à compter de 2007, exception fait de l'imposition d'une quote part de frais et charges égale à 5% de la Plus Value nette, laquelle sera imposée au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Dès lors, création à compter de 2006 d'une nouvelle catégorie de PVLT ou MVLT, qui ne pourront se compenser qu'entre elles.

Constituent des titres de participation exonérés à compter de 2007 : ceux qui revêtent ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en cas d'OPA ou d'OPE, les titres qui relèvent du régime sociétés mères (détenue minimum de 5%, mais pas les participations d'un coût de revient supérieur à 22,8 M € si elles représentent moins de 5%, ni les titres de sociétés à prépondérance immobilière : définition à fixer par décret).

**NB :**

- a) Les plus values en sursis avant le 1/1/06 (cf échange suite à fusion, APA sous régime de faveur, déneutralisation en régime de groupe) et réalisées postérieurement relèveront du nouveau régime d'exonération si elles respectent la définition des titres de participation.
- b) Dès lors, suppression de la double imposition potentielle en matière d'Apports Partiels d'Actifs sous régime de faveur des fusions.

Au demeurant, le régime de faveur des apports de titres assimilés à une branche complète d'activité, n'aura plus aucune utilité à compter de 2007.

Il en sera de même des apports de titres de sociétés étrangères ou du régime de neutralisation des cessions de titres intra groupe.

Idem pour les reprises de provisions qui seront détaxées.

- c) En 2006, les PV au taux de 8% ne pourront se compenser qu'avec des MV de même nature. Il conviendra de sectoriser les MV en instance de report au 1/1/06, afin de les affecter au bon régime.

- d) A compter de 2007, exonération de la PV, mais imposition d'une quote part de frais et charges sur le même mode que le régime applicable aux dividendes de sociétés mères (nb : pas de neutralisation prévue en matière d'intégration fiscale).

## **7. Cessions de fonds de commerce et de branches complètes d'activité (LFR 04)**

Aménagement du dispositif d'exonération des plus values professionnelles( à CT ou à LT) de cession de fonds, de clientèles ou de branches (art. 13 loi 2004-804 du 9/8/04) au profit d'un repreneur, intervenant entre le 16/6/04 et le 31/12/05, sous réserve que la valeur des éléments dont la transmission rend exigible les droits d'enregistrement n'excède pas 300.000 Euros (cessions isolées d'actifs exclus).

Le cédant peut être une entreprise imposable à l'Impôt sur le revenu, une association, une collectivité territoriale ou une société IS ( si le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75% au moins par des personnes physiques ou par des sociétés qui remplissent les mêmes conditions).

La cession doit être à titre onéreux (vente ou apport).

Pour les opérations intervenant à compter du 1/1/05, il ne doit pas y avoir de lien de dépendance entre le cédant et le repreneur (condition à satisfaire durant 3 ans après la cession), afin d'éviter les opérations de refinancement ou de réévaluation en franchise d'impôt.

Le lien de dépendance suppose le contrôle de l'entreprise cessionnaire par le cédant ;

- Soit parce que le cédant (ou des personnes qui ont un lien de nature familiale avec lui – cédant, conjoint, ascendants, descendants et leurs frères et sœurs) détient plus de 50% des droits de vote ou financiers,
- Soit si le cessionnaire est une entreprise dont le cédant assure, en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective.

NB : cette nouvelle condition (contrôle durant 3 ans) ne concerne pas le régime des droits d'enregistrement qui demeure inchangé.

## **8. Amortissements par composants (LFR 04)**

### **Economie de dispositif :**

Il s'agit de tirer les conséquences fiscales de la nouvelle méthode d'amortissement par composants qui s'impose aux entreprises à compter du 1/1/05 : la minoration ou la majoration de bénéfice imposable qui en découle est étalée sur 5 ans (les entreprises pouvant y renoncer si le montant de la minoration ou de la majoration est inférieur à 150.000 Euros).

### Rappels :

#### Composants de « première catégorie » :

A l'avenir, devront être comptabilisés séparément en tant que composants les éléments principaux des immobilisations corporelles ;

- devant faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers,
- ayant des utilisations différentes,
- ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent,

Et nécessitant ainsi des taux et des modes d'amortissements propres.

De plus, ces composants dits « de première catégorie » ne pourront plus faire l'objet de provisions pour grosses réparations.

S'il n'est pas possible de donner une méthode de décomposition par secteurs d'activités, la ventilation ne doit concerner que les composants significatifs (Les Travaux du CNC relatifs aux HLM ont isolé 5 catégories de composants : structure et ouvrages assimilés, menuiseries extérieures, chauffage individuel ou collectif, étanchéité, ravalement avec amélioration. Ces composants peuvent être complétés par l'électricité, la plomberie – sanitaires et les ascenseurs).

#### Composants de « seconde catégorie » :

Ils recouvrent les dépenses d'entretien qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (en application de lois ou règlements ou de pratiques constantes).

Cela concerne des dépenses ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement et de les entretenir sans prolonger leur durée de vie au delà de celle prévue initialement.

Pour ces dépenses, les entreprises auront le choix entre la prise en compte par provision pour dépréciation pour grosses réparations ou comme composants distincts des immobilisations (s'il est probable que les avantages économiques associés à l'actif iront à l'entreprise et que le coût pour celle ci des grosses réparations ou des grandes révisions puisse être évalué de façon fiable).

Pour des raisons fiscales, il vaudra mieux passer par les provisions, l'administration ayant indiqué qu'elle refuserait la déduction de la fraction d'amortissement qui excéderait la dotation calculée sur la durée d'amortissement du bien considéré.

\*\*\*

Dès 2005, les entreprises devront répartir les immobilisations entre les différents composants.

Le CNC a préconisé deux méthodes de reconstitution des composants ;

- reconstitution du coût historique,
- ou ré allocation des valeurs nettes comptables.

L'administration admet les deux méthodes, mais elles n'ont pas les mêmes conséquences fiscales.

### 1) Reconstitution du coût historique : Conséquences fiscales

Il s'agit de reconstituer le coût historique des composants et de recalculer les amortissements qui auraient du être pratiqués.

La reconstitution du coût historique peut être effectuée, soit à l'aide de la facture initiale, soit par répartition du coût actuel à neuf.

1-1) Si le composant d'origine n'a pas fait l'objet de remplacement, la valeur brute n'a pas été modifiée.

1-2) S'il a fait l'objet de remplacements, il y aura lieu à rattrapage des amortissements qui auraient du être pratiqués sur une durée plus courte que le bien considéré, ce qui occasionnera une diminution d'actif net.

1-3) S'il a fait l'objet de remplacements et que les coûts ont été passés en charges, cela impliquera de constater ;

- a) la sortie de la Valeur Nette Comptable (VNC) du composant d'origine (au bilan de clôture 2004),
- b) un accroissement d'actif du montant de la valeur brute du composant remplacé,
- c) et une déduction des amortissements relatifs à ce composant,

Ces opérations étant susceptibles d'occasionner une augmentation d'actif net si le composant remplacé n'est pas totalement amorti.

1-4) S'il a fait l'objet de remplacements et que les coûts ont été passés en immobilisations (prolongation de la durée de vie du bien), cela impliquera de constater la sortie de la VNC du composant remplacé.

1-5) L'administration admettra, que la structure d'une immobilisation pourra être amortie sur la durée appliquée actuellement. L'amortissement reconstitué comptablement sera calculé sur une durée plus longue. La différence entre l'amortissement comptable reconstitué et l'amortissement fiscal admis en déduction devrait faire l'objet d'une provision pour amortissement dérogatoire. La reconstitution du coût historique amorti de la structure ne devrait avoir aucune incidence fiscale.

Mais l'administration n'admettra pas cette règle pour les immeubles de remplacement, pour lesquels elle exige l'amortissement sur la durée de vie réelle. Dès lors, l'amortissement comptable sera plus long que l'ancien, et la reconstitution du coût historique amorti entraînera d'une part, une augmentation d'actif net du fait de la reprise de l'excédent d'amortissements constatés sur la structure et d'autre part, une diminution d'actif net relative à la déduction massive des amortissements reconstitués aux titres des composants (position de l'administration à confirmer).

1-6) Enfin, il conviendra de majorer l'actif net de 2005 de la reprise des provisions antérieures pour grosses réparations destinées à couvrir les dépenses de remplacement (pour leur part représentative de la structure)

### 2) Ré allocation des valeurs nettes comptables

Méthode qui consiste à ventiler la VNC actuelle entre les composants et la structure. Cette ventilation constituera les nouvelles bases amortissables.

Méthode rétrospective pour la reconstitution, mais prospective pour le calcul des amortissements : elle n'aura aucune conséquence sur le bénéfice imposable, mais l'actif net pourra être majoré des provisions antérieures pour grosses réparations.

### 3) Traitement fiscal des variations de résultat imposable (à l'exclusion des variations d'actif net résultant de la première méthode)

Toute minoration ou majoration de bénéfice constatée au cours de l'exercice 2005 (en application de la méthode par composants) est répartie par parts égales sur 5 exercices à compter du premier exercice ouvert en 2005. Toutefois, il est possible de renoncer à l'étalement si les montants en jeu sont inférieurs à 150.000 Euros (à préciser par décret).

3 - 1) Seuls les composants de première catégorie (destinés à être remplacés) sont visés et la mesure d'étalement ne concerne que les variations de bénéfices résultant ;

- D'une déduction massive des amortissements reconstitués au titre des composants en cas de reconstitution du coût historique amorti,
- De l'immobilisation des dépenses de remplacement antérieurement comptabilisées en charges lors d'un renouvellement, dans le cadre de la méthode de reconstitution du coût historique amorti,
- D'une reprise de provisions antérieures pour grosses réparations.

3 - 2) les composants de seconde catégorie ne sont pas visés par la mesure d'étalement

## 9. Réforme du régime fiscal des restructurations (LFR 04)

La loi apporte plusieurs aménagements.

### 1) Transferts de déficits

Actuellement, le transfert de déficits de l'absorbée à l'absorbante en cas de fusion (régime spécial) n'est autorisé qu'avec agrément préalable de droit si ;

- L'opération est placée sous le régime de l'art. 210 A du CGI (régime spécial),
- Elle est justifiée d'un point de vue économique et obéit à des motifs principaux autres que fiscaux,
- L'activité transférée est poursuivie durant un minimum de 3 ans.

Le transfert n'est admis que dans la limite soit de la valeur brute des actifs immobilisés affectés à l'exploitation transférée, soit la valeur d'apport de ces mêmes éléments.

Le même dispositif de transfert des déficits est admis, dans les mêmes conditions en cas de scission ou d'apport partiel d'actif.

La LFR supprime les plafonds de déficits transmissibles (nouvelles méthodes de comptabilisation des apports – valeur comptable ou réelle). Dès lors, c'est l'ensemble des déficits qui pourront être transmis.

NB : les moins values long terme demeurent intransmissibles.

On peut dès lors s'interroger sur l'utilité du maintien de la procédure d'agrément, les conditions dudit agrément n'ayant pas changé.

Nouvelles dispositions qui s'appliquent aux opérations de restructuration réalisées à compter du 1/1/05

## 2) Régime du mali de fusion

**Définition :** écart négatif entre l'actif net reçu par une société absorbante (ou confondante) à hauteur de sa participation dans l'absorbée (ou confondue) et la valeur comptable de cette participation dans ses propres comptes.

Le mali se décompose en deux éléments :

- Un mali technique (« faux mali ») : généralement constaté dans les fusions ou confusions effectuées aux valeurs comptables, quand la VNC des titres de participation (valeur brute – provision) est supérieure à l'actif net comptable reçu,
- Au delà du mali technique, le solde qui peut être représentatif d'un complément de dépréciation de la participation.

Cette distinction devient fondamentale, car le faux mali sera obligatoirement immobilisé alors que le vrai mali sera déductible du résultat imposable.

### a) Vrai mali :

Charge déductible ou moins value long terme (titres de participation).

Doit être comptabilisé dans le résultat financier de l'absorbante. Son montant devrait en fait correspondre à l'insuffisance de provision constatée avant l'opération.

### b) Mali technique

Il correspond aux plus values latentes sur éléments d'actif transférés (déduction faite des passifs non comptabilisés).

Doit être comptabilisé dans un sous compte « mali de fusion » du compte 207 (« fonds commercial »).

Afin de suivre dans le temps la valeur du mali, il devra être procédé à son affectation de manière extra comptable aux différents actifs apportés auxquels se rattache une PV latente significative (état annexé aux comptes sociaux).

Cette affectation peut être faite de la manière suivante ;

- Détermination de la valeur réelle des actifs transférés (y compris ceux non comptabilisés tel que fonds de commerce),
- Calcul du montant des plus values latentes par différence entre leur valeur réelle et leur VNC,
- Affectation extra comptable du mali technique aux différents actifs au prorata des plus values latentes (selon le CNC aux éléments d'actifs porteurs de plus values latentes significatives).

Cet élément incorporel ne peut évidemment être cédé et a vocation à disparaître en cas de cession de l'actif concerné.

Les entreprises seront ainsi obligées de déterminer la valeur réelle des actifs reçus, alors que la fusion est réalisée aux valeurs comptables

Le règlement CNC précise que le mali ne peut être amorti. Cependant les éléments constitutifs du mali doivent faire l'objet d'un test de dépréciation (dépréciation du mali lorsque la valeur actuelle de l'actif auquel un mali a été affecté devient inférieure à sa valeur comptable majorée de son mali.

En cas de sortie de l'actif, le mali doit être réduit à due concurrence.

Le CNC autorise la compensation entre les PV et MV latentes constatées sur les différents éléments d'un même groupe d'actif.

#### **Sur le plan fiscal ;**

- Si l'opération est placée sous le régime spécial, le mali technique ne donne lieu à aucune déduction ultérieure (cf : en cas de test de dépréciation). De même, en cas de sortie de l'actif, il ne sera pas tenu compte de la quote part de mali pour le résultat imposable de cession (car les PV latentes représentatives du mali technique ne sont pas taxées lors de la fusion),
- Si l'opération est placée sous le régime de droit commun, les déductions pratiquées à raison du mali technique (provisions ou sortie d'actif) seront déductibles du résultat fiscal.

NB : Il conviendra de mentionner la valeur du mali technique de fusion sur l'état de suivi des PV (régime spécial des fusions).

Dispositions applicables aux opérations réalisées à compter du 1/1/05.

- c) Cas particulier : mali constaté à raison d'un actif négatif.

Cas des fusions simplifiées et des confusions de patrimoine qui génèrent la transmission d'un actif net négatif (dettes supérieures aux actifs), ce qui fait naître une moins value sur les titres de la société dissoute (dans les comptes de l'absorbante) mais également une charge correspondant à l'actif net négatif.

L'administration avait précisé que la moins value d'annulation de titres est en principe une MVLIT imputable sur des PV de même nature, et que s'agissant du mali, cela pouvait constituer un acte anormal de gestion des lors que la société absorbante a renoncé à la responsabilité limitée dont elle jouissait dans le capital de sa filiale (position contestable).

La nouvelle loi interdit la déduction de la charge correspondant à l'actif net négatif transmis (l'administration a justifié cette règle par la nouvelle possibilité de transférer l'ensemble des déficits de l'absorbée : ce qui est faux dans les cas où les pertes comptables excèdent les déficits fiscaux transférés)

Mesure entrée en vigueur pour les opérations réalisées à compter du 1/1/05.

### **10. Régime fiscal des charges à répartir : conséquences de leur transfert à un compte d'immobilisations (LFR 04)**

La loi organise la neutralité fiscale du transfert à un compte d'immobilisation des dépenses engagées avant 2005 qui ont été portées en compte de charges différées ou à étaler (du fait de la suppression de ces deux postes à/c de 2005).

#### **Rappel des règles actuelles :**

Certaines charges qualifiées à répartir peuvent être portées au bilan pour être étalée sur plusieurs exercices.

Sont concernées ;

- Les charges différées, c.a.d se rapportant à des productions déterminées à venir dont la rentabilité est démontrée,
- Les charges à étaler, c.a.d des charges se rapportant à des exercices ultérieurs,
- Les frais d'acquisition d'immobilisations.

Sur le plan fiscal, ces répartitions ne sont pas admises, sauf pour les frais d'acquisition assimilés aux frais d'établissement.

#### **Aménagements apportés :**

Nouveautés comptables : suppression des charges différées ou à étaler, qui doivent être portées soit à l'actif si elles répondent à la définition du coût de revient d'une immobilisation, soit en poste de charges immédiatement déductibles.

**NB** : les frais d'acquisition des immobilisations peuvent, au choix du contribuable, demeurer à l'actif ou être déduits.

La loi vise à assurer la neutralité de la transition des anciennes règles vers les nouvelles : elles concernent donc exclusivement les anciennes dépenses qui ont été déduites fiscalement et qui sont transférées à un compte d'immobilisation.

Dès lors, la fraction de la dotation aux amortissements qui résulterait de l'activation de charges anciennement déduites, devra être rapportée extra comptablement au résultat comptable.

De même, en cas de cession de l'élément concerné, la PV ou la MV doit être majorée (ou diminuée) de la fraction des charges non encore amorties.

NB: Cela peut avoir pour conséquence une augmentation des bases de la Taxe Professionnelle.

Application au premier exercice ouvert à compter du 1/1/05 (celui du changement de méthode comptable).

## **11. Crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies : CIINT (LFR 04)**

Création d'un nouveau crédit d'impôt.

Champ d'application ; sont concernées :

- Les entreprises correspondant à la définition communautaire des petites et moyennes entreprises (moins de 250 salariés et CA < 50 M E ou total bilan < 43 M E, dont le capital est détenu de manière continue à 75% au moins par des personnes physiques ou par des sociétés répondant aux mêmes conditions, et imposées selon le régime du réel : ces seuils se calculent de manière cumulative dans les groupes intégrés).
- Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations incorporelles (logiciels) ou corporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet, à l'exclusion des ordinateurs, sauf s'ils sont exclusivement utilisés comme serveurs,
- Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles permettant l'accès à l'internet haut débit,
- Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles ou incorporelles nécessaires à la protection des réseaux intranet ou extranet (logiciels anti virus, firewall, anti spam, par ex),
- Les dépenses d'aide à la mise en place et à la protection des réseaux intranet ou extranet.

Calcul du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est égal à 20% des dépenses éligibles, avantage limité en tout état de cause à 100.000 Euros sur trois ans.

NB : Dans les groupes, le CIINT se calcule au niveau de chaque entreprise. Dans les sociétés de personnes, il profite aux associés personnes physiques qui accomplissent les actes nécessaires à l'activité de la société.

Le CIINT est imputable sur l'IR ou l'IS de l'année ou l'exercice d'engagement des dépenses éligibles, l'excédent pouvant être remboursé.

Obligations déclaratives spéciales.

Applicable aux dépenses exposées entre le 1/1/05 et le 31/12/07.

## **12. Assurance décès (LFR 04)**

Le champ d'application du dispositif optionnel d'étalement sur 5 ans du profit constaté à raison de l'annulation d'un emprunt à la suite de l'indemnisation du prêteur par une compagnie d'assurance, consécutif au décès d'un dirigeant, est étendu aux contrats « homme – clé », lorsque l'indemnité compense le préjudice économique subi par l'entreprise du fait du décès.

Application aux résultats des exercices clos à compter du 31/12/04.

## **14. Taxe d'apprentissage : institution d'une contribution additionnelle (LF 05)**

Il est institué une contribution au développement de l'apprentissage additionnelle à la Taxe d'Apprentissage (TA) et due par les personnes redevables de la TA et sur la même assiette ;

Taux évolutif : 0,06% pour les rémunérations versées en 2004, 0,12% pour 2005 et 0,18% à compter de 2006.

Par ailleurs, la date limite de dépôt des déclarations de TA est modifiée : Actuellement fixée au 30 avril, elle est désormais portée au 31 mai.

## **15. Bénéfices provenant de sociétés établies dans un pays à régime fiscal privilégié : art. 209 B du CGI (LF 05)**

Nouveau dispositif afin de se mettre en conformité avec la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Champ d'application :

- ◆ Sociétés françaises soumises à l'IS à raison des bénéfices réalisés par des structures (toute entité) situées hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (défini comme impliquant un impôt étranger inférieur à 50% de celui qui aurait été acquitté si la structure avait été imposable en France).....,
- ◆ Y détenant plus de 50% des actions, parts, droits financiers ou de vote (antérieurement 10%).

Seuil abaissé à 5% lorsque plus de 50% des titres sont détenus soit par des entreprises établies en France, soit par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance (au sens de l'art. 57 du CGI) à l'égard d'une personne morale établie en France.

Modalités d'imposition de la société Française détenant de telles participations ;

- ◆ Imposition en qualité de bénéfices si la structure est établissement stable (succursale), et en qualité de Revenus de Capitaux Mobiliers (RCM) dans les autres cas,
- ◆ Abandon de la règle de l'imposition séparée des bénéfices : il sera possible de compenser ces résultats étrangers avec les résultats français,
- ◆ Les résultats étrangers demeurent déterminés en application des règles du CGI,
- ◆ L'impôt acquitté localement est imputable sur l'impôt français (à condition d'être comparable à l'IS), si l'Etat tiers est lié à la France par une convention fiscale comportant assistance administrative (échange de renseignements),
- ◆ Clause de sauvegarde ;

Cas d'Implantation dans la CEE : le dispositif n'est pas applicable sauf si le montage est artificiel : charge de la preuve à l'administration.

Cas d'Implantation hors CEE : exclusion du dispositif « lorsque les bénéfices ou revenus positifs de la structure proviennent d'une activité industrielle et commerciale effectuée sur le territoire étranger en cause et s'il est établi que l'implantation a un autre objectif que principalement fiscal dans le cas de revenus passifs (gestion de participations, créances ou droits de la propriété industrielle représentant plus de 20% des bénéfices ou plus de 50% en cas d'opérations intra groupe).

Entrée en vigueur à compter du 1/1/2006.

## **CONTROLE FISCAL**

### **1. Accord tacite de l'administration (LF 05)**

La Procédure d'accord tacite sans réponse de l'administration dans un délai de 3 mois (consultation sur certaines règles d'amortissements exceptionnels, exonération entreprises nouvelles) ou 6 mois (CIR, JEI), est étendue aux entreprises qui souhaitent s'assurer qu'elles sont susceptibles de bénéficier des mesures relatives aux pôles de compétitivité (4 mois).

### **2. Intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite (LFR 04)**

Nouveau dispositif pour tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

### Principe : Légalisation de l'ancienne règle prétorienne :

« L'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit... ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous estimation ou une surestimation de celui ci » (nouvel art. 38, 4 bis du CGI).

#### Cas visés :

- ◆ Les erreurs récurrentes entachant plusieurs exercices et faisant l'objet de corrections symétriques de bilan,
- ◆ Lorsque ces erreurs, originaires d'exercices prescrits, se retrouvent dans des exercices non prescrits,
- ◆ Et pour autant qu'elles ne procèdent pas d'écritures délibérément irrégulières (impossibilité de demander la correction symétrique pour les erreurs volontaires),
- ◆ S'agissant exclusivement d'écritures affectant les différents postes de bilan constitutifs de l'actif net qui se retrouvent d'un bilan à l'autre : immobilisations, stocks et créances, dettes, amortissements et provisions. Les écritures fongibles (compte de résultat) ne sont pas concernées.

### Détermination du premier bilan intangible

La loi le définit comme le bilan du premier exercice non prescrit déterminé en fonction du délai de reprise dont dispose l'administration, l'existence de déficits reportables à cette date étant indifférent.

### Exceptions au principe d'intangibilité

Sont exclues du principe ;

- ◆ Les erreurs ou omissions commises depuis plus de 7 ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (preuve à la charge du contribuable),
- ◆ Les erreurs résultant d'amortissements trop rapides ou de l'inscription en charges du prix de revient d'éléments d'actif, commises au cours d'exercices prescrits.

D'où rattachement de l'erreur à l'exercice où elle a été commise et impossibilité de redresser si commises en période prescrite.

En contrepartie, la correction comptable des erreurs ne peut ultérieurement être prise en compte ni pour le calcul des amortissements ou provisions, ni pour le résultat de cession. (ex : achat d'un fonds passé à tort en charges : la valeur du fonds réinscrite au bilan ne sera pas imposée mais elle ne sera pas non plus prise en compte pour le calcul de la plus value de cession ultérieure).

Applicables aux exercices clos à compter du 1/1/05, mais aussi à toutes les situations en cours à cette date (impositions établies en 2005 sur contrôles fiscaux antérieurs, contentieux non définitifs à cette date).

### **3. Compétence de la commission départementale des impôts directs et TCA (LFR 04)**

#### **3.1 Extension de la compétence matérielle de la commission :**

- ◆ Aux conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux relatifs aux entreprises nouvelles,
- ◆ Aux questions de fait pouvant avoir une influence sur les questions de droit,
- ◆ Aux questions de droit concernant l'acte anormal de gestion, le principe et le montant des amortissements et des provisions, le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers.

#### **3.2 Extension de la possibilité de demander la saisine d'une commission d'un autre département à tous les cas de saisine de la commission (et non plus aux seuls cas relevant des art. L 16 et L 69 du LPF).**

Dans les groupes intégrés, il est possible de demander la saisine de la commission compétente pour la société mère.

En cas d'examen relatif aux rémunérations excessives, il est possible de demander la saisine de la société compétente pour la société ayant versé les rémunérations.

Application aux propositions de rectifications adressées à compter du 1/1/05

### **4. Garantie contre les changements de la doctrine : extension de la procédure des accords tacites : légalisation des accords préalables en matière de prix de transfert (LFR 04)**

Extension de la procédure d'accord tacite aux contribuables qui demandent à bénéficier du régime d'exonération des entreprises situées dans les zones franches urbaines ainsi qu'aux sociétés étrangères qui souhaitent s'assurer qu'elles disposent d'un établissement stable en France. (existe déjà pour le CIR, entreprises nouvelles, pôles de compétitivité).

Délai d'accord tacite : 3 mois.

Applicable aux demandes intervenues à compter du 1/1/05.

### **5. Contrôle sur demande du contribuable et procédure de régularisation spontanée (LFR 04)**

Il est institué une procédure permettant aux PME de demander à l'administration fiscale d'opérer un contrôle fiscal sur certains points précis et de régulariser dans ce cadre les erreurs ou insuffisances éventuellement constatées (nouvel article L 13 C du LPF).

Sont concernées ;

- Les entreprises dont le CA est  $< 1,5$  M E (vente, fournitures de denrées à emporter ou consommer sur place et fourniture de logement) ou  $< 450.000$  E pour les autres,
- Qui en formule la demande par écrit, laquelle doit préciser les points qu'elle vise (peut porter sur un exercice clos ou l'exercice ou la période en cours).

NB : la demande du contribuable est soumise à l'appréciation de l'administration qui n'est pas tenue d'y donner suite et n'est assujettie à aucun délai de réponse.

Le contrôle est un contrôle sur place (travaux préparatoires de la loi), mais le texte ne le précise pas.

Il ne s'agit que d'un contrôle ponctuel portant sur les seuls points visés par la demande.

Ce type de contrôle ne constitue pas une vérification de comptabilité. Dès lors, les garanties prévues en la matière ne s'appliquent pas (l'administration pourra par exemple entamer une telle procédure en cours ou à la suite du contrôle sur demande).

Si l'administration défère, elle devra informer le contribuable des résultats sur chaque points visés (position opposable si notification d'une absence d'anomalie).

Si cela aboutit à la constatation d'erreurs, d'inexactitudes, d'omissions ou d'insuffisances dans les déclarations souscrites, le contribuable pourra procéder à une régularisation moyennant un intérêt de retard réduit de 50%. A défaut de régularisation, une procédure de rectification est engagée avec intérêt de retard au taux normal.

Dispositions applicables aux demandes de contrôle introduites à compter du 1/1/05.

## **6. Procédure de régularisation spontanée (LFR 04)**

But : permettre aux contribuables de bénéficier des Intérêts de retard à un taux réduit de moitié.

L'ensemble des contribuables de bonne foi, ayant souscrits leurs déclarations dans les délais, peuvent régulariser leur situation fiscale du fait d'erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées au cours d'une vérification de comptabilité, pour les impôts visés par cette procédure de contrôle.

La demande, purement facultative, doit intervenir avant toute proposition de rectification.

Elle oblige au dépôt d'une déclaration rectificative dans les 30 jours de la demande et à acquitter l'intégralité des suppléments d'impôts et des intérêts de retard (au taux de 0,375% par mois de retard) au moment de la déclaration de régularisation spontanée (IVA) ou au moment de l'émission du rôle (autres impositions recouvrées par voie de rôles).

Concerne les contrôles engagés à compter du 1/1/05.