

## LES MESURES FISCALES PHARES DE LA LOI LME (II)

**La loi de modernisation de l'économie signe la refonte des droits de mutation sur les entreprises et crée un cadre favorable à l'embauche en France de salariés étrangers.**

Outre les dispositions en faveur des petites entreprises précédemment évoquées (1), la loi de modernisation de l'économie (LME) (2) favorise les embauches des impatriés, aligne les droits de mutation sur les cessions d'entreprises et règle les conséquences de la jurisprudence communautaire Ravon sur les perquisitions fiscales.

### **Alignement limité des droits de mutation sur les cessions d'entreprises**

Les droits de mutation sur les cessions d'entreprises sont unifiés (article 64 de la loi LME). C'est désormais un taux uniformisé de 3 % qui s'applique aux cessions d'actions comme à celles de parts sociales (précédemment 1,1 % pour les actions et 5 % pour les parts sociales, article 726 du Code général des impôts). Si la réforme est avantageuse pour les parts sociales, seuls les droits dus sur les cessions d'actions bénéficient d'un plafond de 5.000 €. « C'est une déception, car on espérait un alignement véritable des régimes », regrette M<sup>e</sup> Stéphane Taïeb, avocat du cabinet Baker & McKenzie. « En outre, ajoute M<sup>e</sup> Arnaud Jamin, avocat associé du cabinet Fidal, en cas de cessions d'actions de sociétés cotées non constatées par un acte, comme c'est souvent le cas avec les ordres de mouvements, aucun droit ne sera perçu ». Pour les parts sociales, la valeur de ce droit reste diminuée, d'un abattement égal, pour chaque part sociale au rapport entre 23.000 € et le nombre total de parts de la société, comme c'était déjà le cas dans le régime actuel. Autre limite à cet alignement, les cessions de participations dans les sociétés à prépondérance immobilière restent soumises au taux de 5 %, quelle que soit leur forme sociale.

Le barème de taxation des fonds de commerce de droit commun est également modifié. Actuellement, le taux d'imposition total des cessions de fonds de commerce est de 5 % sur la fraction de prix excédant 23.000 €. La loi abaisse ce taux à 3 % sur la fraction de prix comprise entre 23.000 € et 200.000 € mais le maintient à 5 % sur la fraction du prix supérieure à 200.000 € (CGI, art. 719).

Un abattement de 300.000 € est instauré sur les droits de mutation dus en cas de rachat d'une entreprise par les salariés ou les membres de la famille du cédant (CGI, art. 732 ter). Cet abattement s'applique aux cessions directes et en pleine propriété de fonds de commerce, fonds artisanaux, fonds agricoles ou clientèles d'une entreprise individuelle et aux cessions directes de parts ou actions d'une société, à concurrence de la fraction de leur valeur représentative du fonds ou de la clientèle (art. 65 de la loi LME). Le fonds ou les parts cédés s'ils ont été acquis à titre onéreux par le vendeur, devront avoir été détenus par le vendeur depuis deux ans minimum. Les acquéreurs devront s'engager à poursuivre l'exploitation du fonds ou de la clientèle pendant cinq ans et l'un d'eux devra en exercer la direction effective. Ce dispositif ne peut s'appliquer qu'une fois entre un même cédant et un même acquéreur. « Cette dernière condition sert à éviter des schémas d'optimisation fiscale où un même vendeur céderait ses titres à un même acheteur en plusieurs tranches, chacune valorisée en deçà de 300.000 € », explique M<sup>e</sup> Stéphane Taïeb. Un dispositif analogue est prévu pour les donations de fonds de commerce, clientèles et titres de société (art. 66 de la loi, CGI, art. 790 A).

L'ensemble de ces nouvelles dispositions s'applique aux cessions qui interviennent depuis le 6 août dernier.

### **Un dispositif favorable aux impatriés**

L'article 121 de la loi étend le régime fiscal de faveur des impatriés prévu à l'article L. 81 B du Code général des impôts aux salariés et à certains mandataires sociaux directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France (CGI, art. L. 81 C). L'ensemble de

(1) Cf. notre article : *Loi LME : un texte favorable aux petites entreprises (I)*, in *LPA 2008*, n° 177, p. 3 et s.

(2) *Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie*, JO du 5 août 2008, p. 12471.

ces dispositions s'appliquent aux personnes dont la prise de fonction est intervenue en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. « En réalité, explique M<sup>e</sup> Céline Rang, associée et responsable du département mobilité internationale du cabinet d'avocats Bignon Lebray, le nouvel article L. 81 C est appelé à venir se substituer à l'article L. 81 B du Code général des impôts puisque tous les nouveaux embauchés au 1<sup>er</sup> janvier 2008 dépendront automatiquement de l'article L. 81 C. L'article L. 81 B continuera à régir les situations plus anciennes pour trois ans, jusqu'à la fin de l'année 2010 ».

Désormais les personnels recrutés directement à l'étranger sont éligibles aux dispositifs de faveur. Pour M<sup>e</sup> Dorothée Traverse, avocat associée du cabinet Moisan Boutin et Associés, « C'est une mesure qui va beaucoup intéresser les groupes. Chez nos clients, bon nombre de salariés sont d'ailleurs potentiellement visés par ce texte ». Les impatriés peuvent ainsi bénéficier, pendant cinq ans, sur option, d'une exonération forfaitaire de 30 % de la rémunération perçue à raison de l'activité exercée en France ou bien d'une exonération totale de la prime d'impatriation. « Attention à l'exercice de cette option, avertit M<sup>e</sup> Dorothée Traverse, dans de nombreux cas la prime d'impatriation n'est pas très importante. Un salarié recruté à Londres peut ainsi recevoir une prime relativement modique compte tenu des économies qu'il réalisera en habitant en France (frais de scolarité, logement, médecine). Le choix de l'exonération forfaitaire de 30 % de sa rémunération peut donc se révéler plus profitable ». En outre, l'exonération de la prime d'impatriation reste soumise à la condition que la rémunération imposable soit comparable à celle qui serait versée pour des fonctions analogues en France. Cette précision rend le dispositif plus intéressant pour une impatriation Nord-Nord que pour une impatriation Sud-Nord. Pour M<sup>e</sup> Sébastien Rodriguez, associé et responsable du département mobilité internationale du cabinet d'avocats Bignon Lebrayn, « Les groupes recrutant des ingénieurs indiens par exemple et versant une prime d'impatriation très importante au vue de l'écart existant entre les niveaux de vie indiens et français ne seront pas concernés par le dispositif ». Le dispositif favorise en réalité l'impatriation de cadres dont le niveau de vie est comparable à celui de la France.

Les impatriés bénéficient en outre d'une exonération totale de leur rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger, sous réserve que les séjours réalisés à l'étranger soient effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise d'origine ou de l'entreprise d'accueil en France (CGI, art. L. 81 C). « Une mesure réaliste, souligne M<sup>e</sup> Dorothée Traverse, dans la réalité, on s'aperçoit que ce type de salariés est en effet conduit à voyager très fréquemment ». Tel quel le nouveau dispositif ne pourra plus se combiner comme c'était le cas par le passé avec le dispositif de l'article L. 81 A qui permettait l'exonération d'impôt sur les rémunérations provenant d'activités exercées à l'étranger. « Pour les dirigeants voyageant jusqu'à 200 jours par an le cumul des dispositifs était très avantageux », souligne M<sup>e</sup> Céline Rang. « La nouvelle formule l'est moins puisqu'elle limite en réalité l'exonération de ces revenus, ce qui n'était pas le cas avec l'article L. 81 A du Code général des impôts ».

En effet, l'ensemble de ces exonérations sont subordonnées à deux limites soumises au libre choix du contribuable. Il peut limiter le montant global des exonérations (prime d'impatriation et rémunération afférente à l'activité à l'étranger) à la moitié de sa rémunération totale ou bien limiter l'exonération de la seule fraction de la rémunération liée à l'activité exercée à l'étranger à hauteur de 20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France. « Le calcul devra se faire au cas par cas afin d'arbitrer intelligemment entre ces deux solutions », préconise M<sup>e</sup> Dorothée Traverse.

Par ailleurs, l'exonération d'impôt sur le revenu est étendue à certains revenus passifs de source étrangère (plus-values de cessions et dividendes) pour 50 % de leur montant. Enfin, les personnes physiques nouvellement domiciliées en France, à compter de l'entrée en vigueur de la loi soit le lendemain de sa publication au Journal officiel, sont exonérées d'impôt sur la fortune (ISF) pendant cinq ans à raison de leurs biens situés hors de France (article 121-3 de la loi). « L'impatrié devrait en principe se retrouver dans la même situation au regard de l'ISF qu'avant son déménagement en France », précise M<sup>e</sup> Dorothée Traverse.

Cette dernière mesure constitue pour les fiscalistes de Bignon Lebray, « l'apport majeur du dispositif de faveur ». « En effet, poursuit M<sup>e</sup> Céline Rang, les problématiques ISF étaient monnaie courante pour les impatriés. Ceux procédant dans leur État de résidence d'origine à un système de retraite complémentaire par capitalisation se voyaient ainsi soumis à l'ISF en France sur ce capital pour ne citer qu'une des conséquences les plus choquantes. Seules quelques conventions, notamment celle signée avec les États-Unis, prévoyaient déjà une telle mesure d'exonération ». Autre lecture possible, pour M<sup>e</sup> Arnaud Jamin, avocat associé du cabinet Fidal, « La mesure s'adresse également en filigrane aux expatriés français pour raison fiscale et qui souhaiteraient désormais réintégrer la France après avoir investi leur patrimoine à l'étranger. Elle n'est en effet pas réductible au seul cas des impatriés au sens strict ».

### **Quelques aménagements pour les rescrits**

La loi aménage le dispositif de rescrit prévu en matière de crédit d'impôt recherche (art. 136 de la loi). À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, l'administration pourra solliciter l'avis des services du ministère chargé de la Recherche mais aussi d'organismes chargés de soutenir l'innovation, sur le caractère scientifique et technique d'un projet de recherche, lorsque le projet présenté par l'entreprise le nécessite. S'il est favorable, l'avis s'impose à l'administration, à condition de lui avoir été notifié. En outre, les entreprises, au plus tard à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 pourront également saisir directement ces services afin d'obtenir une prise de position sur leur projet de recherche. L'absence de réponse dans un délai de trois mois vaut accord tacite. Cette prise de position sera également opposable à l'administration. Pour M<sup>e</sup> Stéphane Taïeb, « Ces mesures viennent au secours de l'administration qui va pouvoir obtenir de l'aide sur les dossiers très techniques. Mais ce dispositif est aussi assez protecteur pour le contribuable puisqu'il va pouvoir saisir directement le ministère ou les organismes concernés ».

L'article L. 80 B, 1, 1<sup>o</sup> du Livre des procédures fiscales est complété : l'administration se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète d'un redevable de bonne foi.

Enfin, le délai de réponse des rescrits spécifiques au régime des jeunes entreprises innovantes et aux entreprises implantées dans des pôles de compétitivité est réduit de quatre à trois mois. Ces dispositions entreront en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009.

### **Tirer les conséquences de l'arrêt Ravon**

L'arrêt Ravon de la Cour européenne des droits de l'homme avait remis en cause les procédures de visites domiciliaires pratiquées par l'administration fiscale. Le législateur prend acte de cet arrêt et crée une double voie de recours portant sur le contentieux de l'autorisation et de l'exécution du droit de visite et saisie (LPF, art. L. 16 B et L. 38 et C. douanes, art. 64). « Si la mesure apporte plus de sécurité juridique, sa mise en application reste relativement complexe afin de préserver le pouvoir de police extraordinaire en cause », analyse M<sup>e</sup> Arnaud Jamin. Ce recours consiste en un appel non suspensif puis un pourvoi en cassation, dans un délai de quinze jours et selon les règles prévues par le Code de procédure civile. « Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux trois procédures de visite et de saisie, soit celles afférentes aux impôts directs et à la TVA, aux impôts indirects et autres taxes et aux infractions douanières », explique M<sup>e</sup> Stéphane Taïeb.

Les mesures nouvelles s'appliqueront aux ordonnances d'autorisation signifiées ou notifiées au lendemain de la publication de la loi au Journal officiel. Pour les affaires en cours ou réalisées avant cette date, des mesures transitoires vont être organisées pour rendre le recours effectif et informer le contribuable de son existence.

*Frédérique PERROTIN*