



Clôture 2009, horizon 2010 :
comment se préparer fiscalement ?

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Fiscalité locale : l'incontournable réforme

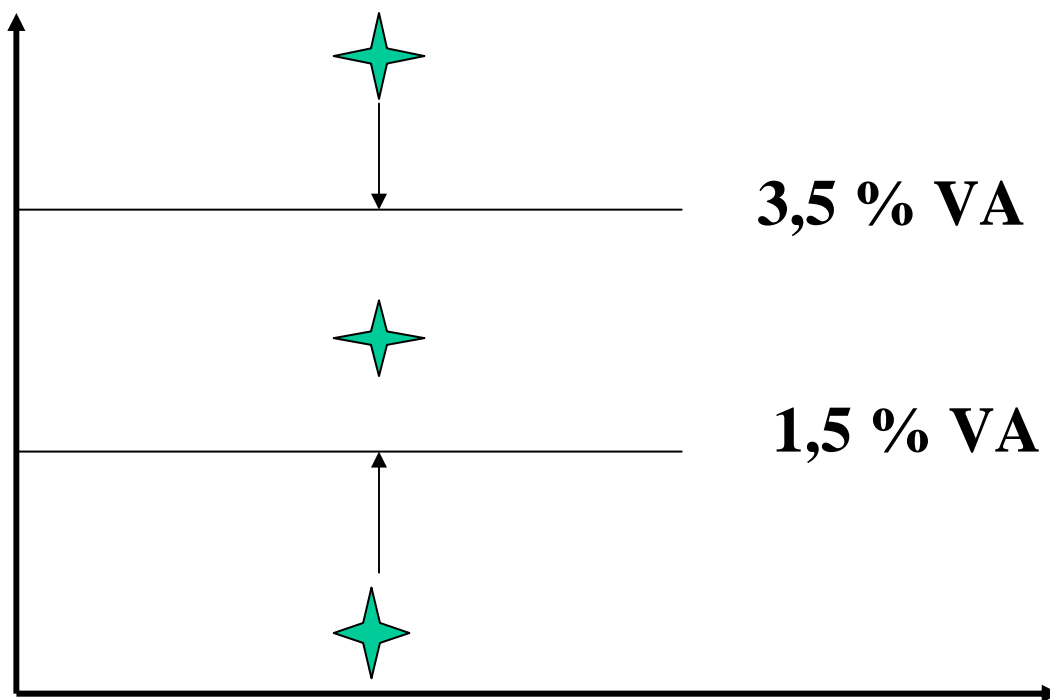
Laurent Chatel

Quels impacts de la suppression de la taxe professionnelle ?

► Contexte dans lequel s'inscrit la réforme annoncée

- Les critiques formulées contre la patente sont transposables à la taxe professionnelle
- L'Etat est le premier contributeur de la taxe professionnelle au travers des dégrèvements qu'il accorde
- Les raisons qui n'ont pas permis la mise en place des propositions de la commission Fouquet
- Les mécanismes de financement des collectivités locales seront-ils impactés par la réforme ?

Rappel des règles régissant la taxe professionnelle



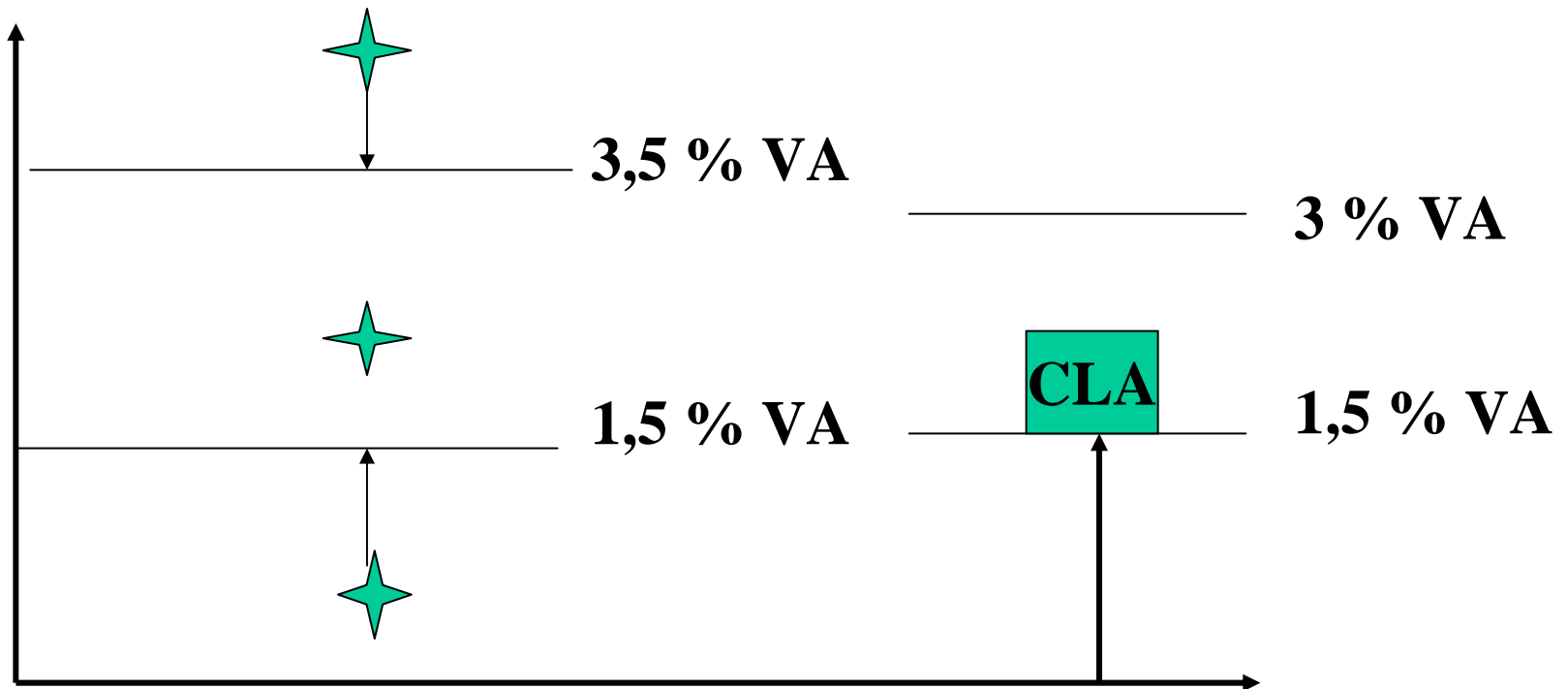
La suppression de la taxe professionnelle (1/2)

- Les pistes de réformes actuellement annoncées
 - Suppression de la taxe professionnelle au profit de la Cotisation Economique Territoriale (CET), laquelle se décompose en :
 - la Cotisation Locale d'Activité (CLA)
 - et la Cotisation Complémentaire (CC)
 - Le champ d'application de la CET sera le même que celui de la taxe professionnelle :
 - exercice habituel
 - d'une activité professionnelle

La suppression de la taxe professionnelle (2/2)

- Les pistes de réformes actuellement annoncées
 - Suppression de la taxe professionnelle au profit de la Cotisation Economique Territoriale (CET), et de la création des IFR
 - Taxes applicables aux entreprises de réseaux
 - Exploitants de réseaux de téléphonie mobile
 - Exploitants d'éoliennes ou de panneaux photovoltaïques
 - Exploitants de centrales de production d'électricité d'origine nucléaire, flammes, hydraulique
 - Exploitants des réseaux de chemin de fer pour le transport de passagers

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CET (1/2)



La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CET (2/2)

- ▶ La suppression de la taxe professionnelle est très mal perçue par les collectivités locales bénéficiaires qui estiment être dépouillées de leur capacité à voter l'impôt et déterminer leurs ressources
 - Les futures recettes des C et EPCI = CLA + part de TFB + la TFNB + part de T Habitation + part T secto + TASCOM = part de CC les seules ressources des communes et EPCI
 - Les futures recettes des Départ = part de TFB + part de CC + part T secto radio + droit mutation + T convention d'assurance
 - Les futures recettes des Régions = part de CC + part T secto wagons

La suppression de la taxe professionnelle

- Les pistes de réformes actuellement annoncées
 - Création de la CLA correspondant au maintien de la taxe professionnelle avec suppression de la part matériels perçue par les communes et EPCI
 - **Création d'une taxe calculée uniquement sur la valeur locative foncière, soit entre 20 % et 25 % de la base actuelle**
 - **Application d'un abattement de 15 % sur les immeubles industriels**
 - **Distinction faite suivant que les immeubles sont ou non à usage industriels**
 - Requalification en industriels d'immeubles publics et impact sur l'évaluation foncière
 - Impact de la réforme de l'article 1500 du CGI pour les immeubles construits dans le cadre d'une délégation de services publics

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (1/3)

- ▶ Correspond à une déconnexion de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée
 - Extension du mécanisme à tout contribuable qui réalise un chiffre d'affaires au moins égal à 500 K€
 - Calcul du taux applicable à la valeur ajoutée
 - » Compris entre 0,002% et 1,5 %
 - » Mécanisme reposant sur la progressivité
 - Calcul de la valeur ajoutée
 - » Quelles modifications apportées à la méthode de calcul de la valeur ajoutée ?

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (2/3)

► Un nouveau champ d'application (1/2)

- Les réflexes acquis en matière de taxe professionnelle seront quasi intégralement transposables à la CET
- Si ce n'est que :
 - Une brèche dans le principe de non imposition des activités patrimoniales
 - Cas des locations d'immeubles
 - » Location d'immeubles professionnels
 - » Générant un chiffre d'affaires d'au moins 100 K€
 - Cas des holdings
 - » Activité principale de gestion d'instruments financiers
 - » Définition donnée par la loi du caractère principal

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (3/3)

► Un nouveau champ d'application (2/2)

- Cas des sociétés non dotées de la personnalité morale
 - Devient une personne imposable avec une personnalité fiscale
 - Reste à déterminer au nom de qui devra être établie l'imposition
 - de la CLA
 - et qui devra acquitter pour le compte de la SEP la CC

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CET

► Un nouveau champ d'application

- Création de la CET et la suppression de la taxe professionnelle
 - La CLA 2010 peut donc être estimée à ce jour de la façon suivante :
 - Base = VLF 08 x 1,025 x 1,012 x 0,85 si immeuble industriel
 - Taux relais = (taux 2009 com +Départ + Rég) x Actu x0,84 x 1,03 x 1,0485
 - CLA = base x taux relais

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (1/3)

- Un nouveau champ d'application de la CC et une valeur ajoutée modernisée (1/3)
 - Mécanismes reposant premièrement sur la détermination du chiffre d'affaires extensive
 - Puis dans un second temps, en partant du chiffre d'affaires, détermination de la valeur ajoutée en y ajoutant les autres produits et en retranchant les charges
 - Nouveau chiffre d'affaires incluant :
 - Les locations immobilières imposables
 - Les redevances de marques et licences
 - Certaines plus-values

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (2/3)

- Un nouveau champ d'application de la CC et une valeur ajoutée modernisée (2/3)
 - Il est à craindre que d'ici le vote définitif de la loi revienne le principe d'un calcul du chiffre d'affaires **apprécié au niveau du groupe** pour apprécier les seuils et le taux de la CC
 - Une légalisation des redressements de la DVNI en matière de détermination du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée
 - Transferts de charges
 - Abandons de créances
 - Plus et moins values
 - Etc...

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CC (3/3)

- Un nouveau champ d'application de la CC et une valeur ajoutée modernisée (3/3)
 - La limitation de la VA à 80 % du CA ne serait peut être applicable que si ce CA est < 7,6 M€ suivant le vote définitif de décembre prochain
 - Instauration possible d'exonération temporaire
 - Distinction conservée entre la généralité des entreprises, les banques et les assurances
 - Un nouveau mécanisme pour les holdings suivant qu'il s'agit d'un groupe bancaire ou d'assurances
 - Légalisation des rescrits concernant les produits financiers constatés par les banques et les sociétés d'assurances

La suppression de la taxe professionnelle au profit de la CET un nouveau mécanisme du plafonnement

- Mécanisme de plafonnement identique à celui applicable en matière de taxe professionnelle c'est-à-dire :
 - Le taux serait peut être de 3 % ou de 3,5 % comme actuellement
 - Reposant sur la détermination d'une valeur ajoutée identique à celle de la CC
 - S'applique à la somme des cotisations de référence CLA (taux bloqué 2010) et de la CC due par chaque redevable :
 - nécessite le dépôt d'une réclamation
 - ne s'applique pas aux CCI
 - S'impute bien évidemment sur la seule CLA : donc implique que la CLA excède la CC
 - les taxes sectorielles ne sont pas plafonnables bien qu'elles compensent la suppression de la TP qui, elle, l'était intégralement

L'impact de la suppression de la taxe professionnelle pour les collectivités locales (1/2)

- Quels sont les avantages et les inconvénients de la réforme pour les contribuables ?
 - Les gagnants potentiels : les entreprises industrielles ?
 - » **Pour autant que leur cotisation actuelle de TP n'était pas plafonnée en grande partie**
 - » **Pour autant qu'elles ne relèvent pas également des IFER**
 - Les perdants : sans conteste les prestataires de services actuellement assujettis à la CMVA
 - » **Pour le moins à hauteur du cumul CLA et CC**

L'impact de la suppression de la taxe professionnelle pour les collectivités locales (2/2)

- ▶ Quels sont les avantages et inconvénients de la réforme pour les collectivités locales et établissements publics ?
 - Les gagnants potentiels ?
 - » **Sans aucun doute les CCI qui en 2009 conserveront des ressources calculées sur les EBM**
 - Les perdants potentiels ?
 - » **Toutes les collectivités locales qui perdent une assiette large comprenant les EBM**

Quels impacts de la suppression de la taxe professionnelle ? (1/3)

- Collectivités locales : la réforme inévitable des évaluations foncières (1/3)
 - Principes d'évaluation actuelle des immeubles servant à la fois à la taxe foncière et à la taxe professionnelle
 - Distinction faite entre immeubles industriels et non industriels
 - En l'absence de réforme des valeurs locatives foncières, les contentieux anciens seront intégralement transposables pour la future CLA
 - Locaux commerciaux : méthode d'évaluation obsolète?
 - Locaux industriels: méthode d'évaluation moderne ?

Quels impacts de la suppression de la taxe professionnelle ? (2/3)

- ▶ Collectivités locales : la réforme inévitable des évaluations foncières (2/3)
 - Le projet de réforme des VLF pourrait voir le jour au printemps prochain dans le cadre de la LFR pour 2010
 - La réforme des VLF pourrait conduire à l'existence de deux catégories d'immeubles : les locaux commerciaux qui seraient désormais évalués d'après leur valeur vénale et les locaux d'habitation ou professionnels ordinaires restant évalués selon leur valeur locative 1970 ou 1975 dans les D.O.M.

Quels impacts de la suppression de la taxe professionnelle ? (3/3)

- ▶ Collectivités locales : la réforme inévitable des évaluations foncières (3/3)
 - Dans ce cas, il est envisagé que les collectivités adoptent deux taux de taxe foncière pour tenir compte de l'application de ces deux méthodes différentes. A cet égard, il faudra prévoir une date butoir pour que tous les immeubles passent sous le nouveau mécanisme de calcul des valeurs foncières
 - A ce jour, le délai de passage à la valeur vénale serait de 10 ans
 - Dans un premier temps, passeraient à la valeur vénale tous les immeubles commerciaux faisant l'objet d'un transfert de propriété

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



La fiscalité verte

Olivier Benoit, Stéphane Chasseloup

La Taxe/ contribution Carbone (1/8)

- Définir les contours d'une taxe issue de l'article 5 de la loi de finances avant le 31/12
 - Qui est redevable ?
 - Quels produits ?
 - Quel fait générateur ?
 - Quelles exonérations ?

La Taxe/ contribution Carbone (2/8)

- ▶ **Le redevable** : celui qui met à la consommation le produit énergétique, au sens douanier du terme

- ▶ **Quels produits**
 - White spirit
 - Essences et supercarburants utilisés pour la pêche
 - Essences et supercarburants (hors usage pour la pêche); autres huiles légères, sauf carburéacteurs et essence d'aviation; essence d'aviation

La Taxe/ contribution Carbone (3/8)

- Pétrole lampant, carburéacteurs, autres huiles moyennes
- Huiles lourdes, fioul domestique
- Gazole : utilisé pour la pêche/ Autres
- Fioul lourd
- Gaz de pétrole liquéfiés
- Gaz naturel à l'état gazeux
- Emulsion d'eau dans du gazole

La Taxe/ contribution Carbone (4/8)

- Gaz naturel repris aux codes NC 2711-11 et 2711-21 de la nomenclature douanière, utilisé comme combustible
 - Houilles, lignites et cokes, repris aux codes NC 2701, 2702 et 2704 de la nomenclature douanière
- **Quel fait générateur** : la mise à la consommation des produits énergétiques

La Taxe/ contribution Carbone (5/8)

► Exonération des produits (1/3)

- destinés à être utilisés par des installations soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre
- destinés à être utilisés par des installations mentionnées au premier alinéa du 2 de l'article 9 bis de la directive n° 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003 précitée, exploitées par des entreprises au sens du 2 de l'article 11 de la directive n° 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, dont les achats de produits énergétiques et d'électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production, ou dont le montant total des taxes intérieures de consommation dues sur les produits énergétiques et l'électricité qu'elles utilisent est d'au moins 0,5 % de la valeur ajoutée

La Taxe/ contribution Carbone (6/8)

► Exonération des produits (2/3)

- destinés à la consommation des particuliers (houilles lignites et cokes)
- destinés aux entreprises de valorisation de la biomasse (houilles, lignites et cokes) destinés à un double usage au sens du 2° du I de l'article 265 C
- utilisés dans un procédé de fabrication de produits minéraux non métalliques
- utilisés pour produire d'autres produits énergétiques
- utilisés par des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privés

La Taxe/ contribution Carbone (7/8)

► Exonération des produits (3/3)

- utilisés pour les transports maritimes, autres qu'à bord de bateaux ou navires de plaisance privés
- utilisés dans les départements d'outre-mer jusqu'au 30 juin 2010
- utilisés, jusqu'au 31 décembre 2010, par des réseaux de chaleur non soumis au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre, en proportion de la puissance souscrite destinée au chauffage de logements
- En pratique, une augmentation de la TIPP pour les opérateurs qui mettent les produits à la consommation ?
- Une question délicate : La taxe carbone sera-t-elle indiquée sur la facture ?

La Taxe/ contribution Carbone (8/8)

- ▶ Répercussion aux clients et mention sur la facture
 - Comme les droits d'accises, la taxe carbone a une nature ambiguë : elle est une taxe à la consommation mais elle est mise à la charge du fournisseur. A ce titre, elle constitue un élément du prix de revient de ce dernier
 - Elle n'a pas la même nature ni le même régime que la TVA.
 - Si le fournisseur la fait apparaître distinctement sur sa facture, cela ne peut être qu'à titre d'information commerciale
 - En effet, les articles L.441-3 du Code du commerce et 242 nonies A de l'annexe II au CGI ne permettent de faire apparaître distinctement sur la facture que la TVA

La Taxe générale sur les activités polluantes (1/2)

► La Contribution/TGAP imprimés

- Les nouveautés au 1^{er} janvier 2010 : vers une taxation du papier « à la source » ou plusieurs redevables pour un même papier
- L'Eco adhésion à ECOFOLIO avant le 31 janvier 2010 pour les imprimés taxables en 2009

La Taxe générale sur les activités polluantes (2/2)

- Un nouveau calendrier en 2010 pour l'ensemble des TGAP (à l'exception de la TGAP imprimés):
- Le calendrier des acomptes et versements est modifié par la loi de finances rectificative. Les échéances des acomptes sont repoussées aux 30 avril, 31 juillet et 31 octobre. La régularisation annuelle est reportée au 30 avril de l'année suivante

Actualités contentieuses

- Les contentieux à introduire avant le 31/12/2009 en matière de TIPP/TICGN
- Les contentieux « à la mode » pour l'administration douanière
 - La TGAP déchets
 - La TGAP imprimés

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Crédit d'Impôt Recherche

Jean-Christophe Sauzey

Présentation générale

- Modalités de calcul du CIR
- Utilisation du CIR
- Contrôle fiscal du CIR
- Gestion dans le temps des dépenses de recherche

Modalités de calcul du CIR

- Pour les dépenses exposées à compter du 01/01/2008, le CIR est calculé en fonction du volume des dépenses de recherche
 - Barème à deux tranches :
 - 30% pour la fraction des dépenses n'excédant pas 100 M€
 - 5% au-delà - en pratique, seule une vingtaine de très grandes entreprises est concernée par le taux réduit de 5%
 - Le taux de 30% est porté à 50% la première année et à 40% la deuxième année lorsque l'entreprise n'a pas bénéficié du CIR au titre des 5 années précédentes et en l'absence de lien de dépendance avec une autre entreprise ayant bénéficié du CIR au cours de la même période
- Suppression du plafond de 16 M€

Utilisation du CIR (1/4)

- L'excédent de CIR non imputé constitue une créance sur l'Etat utilisable, en principe, comme suit :
 - Imputable sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivantes
 - S'il y a lieu, la fraction non utilisée au terme de cette période est remboursée à l'entreprise
 - Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, cette créance peut également être utilisée, notamment, pour le paiement de l'IFA, de la taxe sur les salaires, de la taxe d'apprentissage (impôts recouverts par la DGI)
 - Créance mobilisable auprès d'un établissement de crédit
 - La propriété de cette créance n'est transférée à l'établissement qu'à titre de garantie d'une ouverture de crédit

Utilisation du CIR (2/4)

- Remboursement anticipé de la créance CIR (1/3) :
 - Dans le cadre du plan de relance de l'économie (LF 2009), la possibilité de remboursement anticipé du CIR a été étendue à l'ensemble des entreprises pour 2009
 - Sont concernées les entreprises déficitaires ou trop faiblement bénéficiaires pour imputer leur créance de CIR (ces entreprises étant en principe remboursées avec un décalage de 3 ans)
 - En 2009, les entreprises ont ainsi pu bénéficier du remboursement des créances de CIR calculées au titre des années 2005, 2006, 2007 et 2008
 - En pratique, la mesure a rencontré un très vif succès : enjeu budgétaire 2009 estimé à 3 800 000 € de remboursement du CIR
 - Délai moyen de remboursement : 2 mois

Utilisation du CIR (3/4)

- ▶ Remboursement anticipé de la créance CIR (2/3) :
 - Dans le cadre du PLF 2010, la mesure prévoyant le remboursement anticipé du CIR est **prorogée pour 2010**
 - Début 2010, les entreprises pourront demander le remboursement anticipé d'une estimation de la créance CIR 2009 à hauteur de la différence entre :
 - Le montant du CIR estimé pour 2009
 - Et le montant de l'IS/IR estimé au titre de 2009
 - NB : marge d'erreur de 20% maximum : au-delà, application des intérêts de retard (4,80%) et de la majoration de 5% (entreprise IS) ou 10% (entreprise IR)

Utilisation du CIR (4/4)

- ▶ Remboursement anticipé de la créance CIR (3/3) :
 - Recommandations pratiques :
 - Finaliser le montant du CIR 2009 au plus tôt
 - Engager la demande de remboursement dès janvier 2010
 - Sécuriser le dossier CIR : les demandes de remboursement peuvent conduire à une vérification du CIR dans l'année de la demande (questionnaire de « validation » adressé par le Ministère de la Recherche)

Contrôle fiscal du CIR

- Amélioration de la procédure de rescrit, art. L 80 B 3° du LPF
 - Depuis le 1^{er} janvier 2009, l'administration peut saisir la société Oséo ou le Ministère de la Recherche pour obtenir un avis sur le caractère scientifique et technique d'un projet (avis motivé et opposable à l'administration)
 - Depuis le 1^{er} août 2009, la faculté de saisine de la société Oséo ou du Ministère de la Recherche est également ouverte aux entreprises

Gestion dans le temps des dépenses de recherche (1/2)

► Optimiser les plafonds

- Si le plafond de 100 M€ est atteint, différer la dépense de recherche pour retrouver un CIR à 30% (au lieu de 5%)
- Idem si plafonds spécifiques atteints sur dépenses externalisées (10M€ + 2 M€) pour retrouver un CIR à 30% (au lieu de 0%)
- Penser à « gérer » les plafonds au sein d'un groupe fiscal intégré (plafond par société et non cumulé au niveau du groupe)

Gestion dans le temps des dépenses de recherche (2/2)

- ▶ « Primo-accédants » / non-bénéficiaires depuis 5 ans
 - Optimiser la date d'entrée dans le régime : mieux vaut un crédit à 50% puis 40% sur une assiette maximale
 - Solution : si l'assiette est faible en 2009, il est préférable de différer l'option et les dépenses sur 2010

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Abandon de créance / Jurisprudence intégration

Philippe Grousset

Abandon de créance

- ▶ CE, 31 juillet 2008, n° 297274, Société Anonyme Haussmann Promo Ile-de-France
 - Le Conseil d'Etat confirme que c'est à la date de l'abandon de créance qu'il convient de se placer pour apprécier le caractère normal de l'aide consentie
 - En revanche, la Haute Cour pose le principe selon lequel la situation nette de l'entreprise (qui conditionne le traitement fiscal de l'abandon) doit être appréciée à la date de clôture de l'exercice et non à la date à laquelle l'abandon a été consenti

Intégration fiscale (1/4)

- Rescrit du 19 mai 2009 (n° 2009/34)
 - Extension de la doctrine administrative qui permet le passage d'une filiale, cédée le premier jour de l'exercice, du groupe cédant au groupe cessionnaire
 - Désormais, une filiale qui quitte le groupe au premier jour de l'exercice à la suite d'une augmentation de capital peut former immédiatement un nouveau groupe en tant que société mère avec les filiales qu'elle détient

Intégration fiscale (2/4)

- Rescrit du 18 novembre 2008 (n°2008/26)
 - La société qui acquiert une société tête d'un groupe intégré peut constituer immédiatement un nouveau groupe réunissant la société acquise ainsi que les filiales que celle-ci avait dans son groupe
 - Il en est de même lorsque les titres de l'ancienne tête de groupe sont acquis par l'intermédiaire d'une société non membre du groupe
 - Le premier exercice du groupe ainsi formé par l'acquérante débutera, pour cette société, le 1^{er} jour de son exercice et, pour les sociétés acquises, au 1^{er} janvier N + 1

Intégration fiscale (3/4)

- Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés dans les conventions d'intégration
- CAA Lyon, 2 avril 2009, n°05-1975
 - Les sociétés membres d'un groupe intégré sont libres de choisir les modalités de répartition dès lors que les intérêts des associés ou actionnaires minoritaires ne sont pas lésés
 - Ne constitue donc pas une subvention versée par la mère l'écart existant entre la contribution d'impôt sur les sociétés réclamée aux filiales, calculée au prorata de leurs résultats, et le montant de l'impôt dont elles n'auraient pas été redevables si elles avaient été imposées séparément

Intégration fiscale (4/4)

- Indemnité versée par une société mère à l'occasion d'une sortie de groupe pour réparer la perte du droit au report des déficits
- Arrêt du 23 novembre 2006 Ste Datex Ohmeda (CAA Versailles)

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Intégration fiscale : Les effets PAPILLON

Maryline Danis-Dray, Emmanuelle Féna-Lagueny

PLFR et Papillon (1/10)

- Le régime français d'intégration fiscale jugé non conforme aux principes communautaires
 - CJCE Arrêt PAPILLON du 27 novembre 2008 - Aff. C-478/07

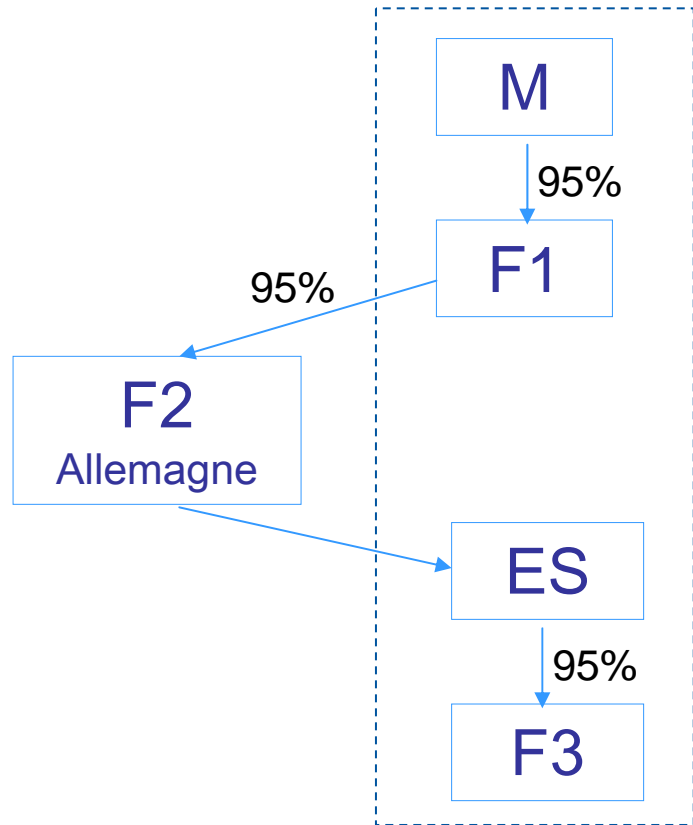
PLFR et Papillon (2/10)

- La mise en conformité du droit français ou l'intégration possible de structures françaises détenues par l'intermédiaire de sociétés d'autres Etats membres de l'Union Européenne

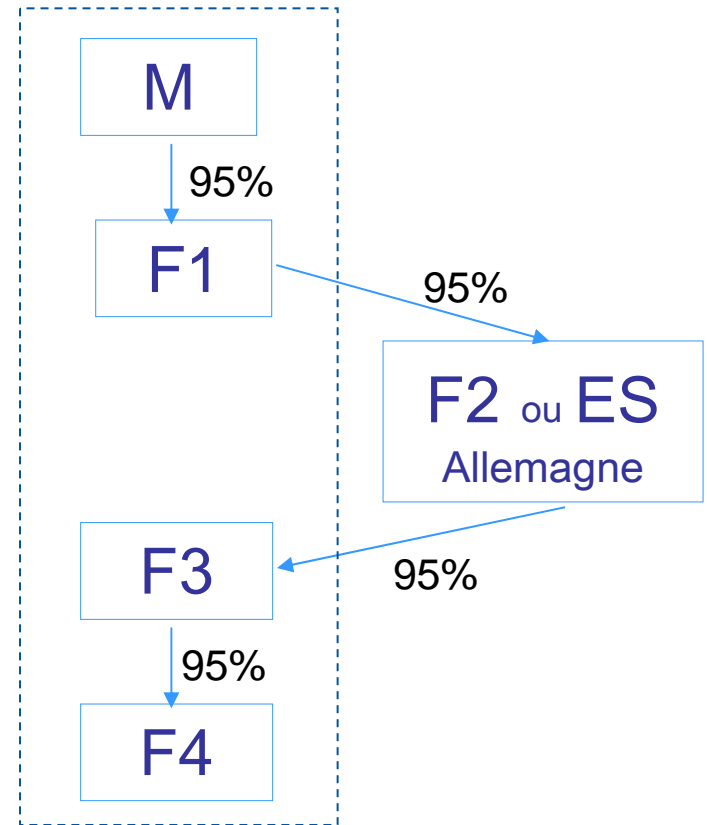
Article 22 du PLFR 2009

PLFR et Papillon (3/10)

Les schémas possibles



ES Société du Groupe



M peut constituer un groupe avec F1, F3 et F4 mais F3 peut aussi conserver son statut de tête d'un groupe intégré indépendant

PLFR et Papillon (4/10)

► Comment et quand

- Les exercices clos à compter du 31/12/2009
 - Exercice d'une option
- Les exercices clos du 1er/09/2004 au 30/12/2009
 - Mise en œuvre d'une réclamation

PLFR et Papillon (5/10)

- Les retraitements
- Le principe est celui de la **preuve** apportée par la société mère
 - Ni le principe de la présomption, ni celui de l'imputation prioritaire, ni celui du pourcentage n'ont donc été retenus

PLFR et Papillon (6/10)

- Les retraitements
- Les même pertes, utilisées dans le groupe, ont un effet sur plusieurs situations

PLFR et Papillon (7/10)

► Les retraitements

- Dividendes
- Abandons de créances
- Provisions
- Sous-capitalisation
- Plus-values
- Amendement Charasse

PLFR et Papillon (8/10)

► Les retraitements

- Attention, l'option pour l'intégration peut entraîner l'application du Charasse rétroactivement

PLFR et Papillon (9/10)

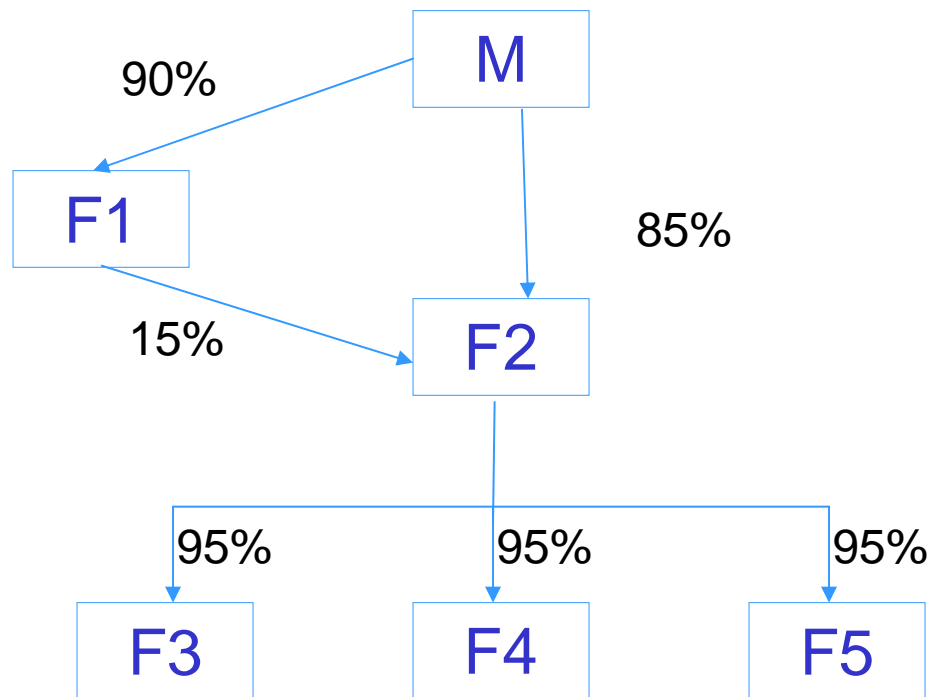
► Retraitements

– Un formalisme accru :

- tout passe par de nouveaux états

PLFR et Papillon (10/10)

Les schémas possibles de détention indirecte à 95 %



F2 peut constituer un groupe intégré avec F3, F4 et F5

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Comment appliquer l'arrêt Marks & Spencer ?

Daniel Gutmann

Le contenu de l'arrêt Marks & Spencer (CJCE, 13 déc. 2005, C-446/03)

- Le dispositif britannique du « group relief » empêche des filiales étrangères de transférer leurs pertes à leur société mère britannique
- Il s'agit d'une restriction légitime à la liberté d'établissement...
- sauf lorsque certaines conditions sont réunies
 - la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence
 - il n'existe pas de possibilité pour que les pertes de la filiale étrangère puissent être prises en compte dans son État de résidence au titre des exercices futurs soit par elle-même, soit par un tiers

Les suites de l'arrêt Marks & Spencer en présence d'établissements stables étrangers (CJCE, Lidl, 15 mai 2008, C-414/06)

- Une société allemande ayant un établissement stable au Luxembourg peut imputer sur son résultat les pertes de cet établissement, nonobstant la clause d'exonération figurant dans la convention fiscale applicable...
- lorsque lesdites pertes ne peuvent être prises en compte dans le cadre de l'imposition du revenu de cet établissement stable au titre d'exercices futurs

Les conséquences de ces arrêts pour les entreprises françaises

- Marks & Spencer : remise en cause de la territorialité de l'intégration fiscale
- Lidl : remise en cause de la territorialité de l'impôt sur les sociétés
- Administration fiscale
 - Officiellement : aucune prise de position
 - Nos informations : une prise en compte possible des pertes des filiales étrangères en cas de liquidation

En pratique...

- ▶ Possibilité pour les sociétés françaises de remonter les pertes étrangères inutilisables
 - De leurs succursales étrangères en cas de cessation d'activité en 2009
 - De leurs filiales à plus de 95% en cas de liquidation en 2009

- ▶ Autres cas (plus incertains)
 - Péremption de l'utilisation des pertes à l'étranger en raison du délai fixé par la loi étrangère de la filiale ou de la succursale

Modalités d'utilisation des pertes étrangères

- Vérifier que les pertes auraient pu être utilisées si la filiale ou la succursale avait été française
 - Ex : impossibilité d'utiliser une perte antérieure à 2009 si, lors de l'exercice de sa naissance, la société française possédait moins de 95% du capital de la filiale
- Mention expresse lors de la déclaration des résultats de la société française
- Problème du retraitement des pertes étrangères selon les normes françaises



Fiscalité applicable aux transactions réalisées avec les Etats ou territoires non coopératifs

François Rontani

Contexte (1/2)

- Le PLFR pour 2009 s'inscrit dans un contexte général de lutte contre l'évasion fiscale menée par l'OCDE. L'attention portée au manque de transparence fiscale s'est particulièrement accrue cette année suite à la décision des membres du G20 réunis à Londres en avril 2009 de prendre des mesures coercitives à l'encontre des Etats non coopératifs

Contexte (2/2)

- ▶ Pour permettre une lutte efficace contre ces Etats, l'OCDE a publié deux listes de pays non coopératifs qui évoluent très rapidement dans la mesure où plus de 90 accords d'échanges de renseignements ont été conclus depuis avril 2009 :
 - Une « **liste noire** » répertoriant les Etats n'ayant conclu aucun accord d'échange de renseignements en matière fiscale et n'ayant pris aucun engagement à cet égard, qui ne comprend plus aucune juridiction à ce jour
 - Une « **liste grise** » comprenant des Etats ou territoires ayant pris des engagements de procéder à des échanges d'informations mais ayant conclu moins de 12 accords bilatéraux en ce sens (application considérée comme « non substantielle » des normes du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements)

Définition des Etats et territoires non coopératifs (1/3)

- ▶ **Un nouvel article 238-0 A du CGI** définirait les Etats ou territoires non coopératifs. Il s'agirait d'Etats ou de territoires :
 - non membres de la Communauté Européenne, **et**
 - faisant partie de la liste grise de l'OCDE (Etats ou territoires ayant fait l'objet d'un examen par l'OCDE – 87 pays à l'heure actuelle – et ayant conclu moins de 12 conventions d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties), **et**
 - n'ayant pas conclu avec la France une telle convention.
- ▶ Il s'agirait de critères cumulatifs : si un seul critère n'est pas rempli, l'Etat ou le territoire n'est pas considéré comme non coopératif

Définition des Etats et territoires non coopératifs (2/3)

- Une liste de ces Etats et territoires serait dressée par le Ministre de l'Economie et mise à jour au 1^{er} janvier de chaque année en fonction :
 - de la conclusion d'une nouvelle convention d'assistance administrative avec la France
 - du défaut d'efficacité d'une convention d'assistance administrative existante
 - de l'évolution de la liste grise de l'OCDE pour les Etats et territoires n'ayant pas conclu une convention d'assistance administrative avec la France

Définition des Etats et territoires non coopératifs (3/3)

- Cette définition vise à instaurer un traitement fiscal différencié des opérateurs selon leur localisation ou la réalisation d'une transaction dans un Etat ou territoire non coopératif
- Les dispositions concernant les Etats ou territoires non coopératifs s'appliquent, pour ceux qui sont ajoutés à la liste au 1^{er} janvier d'une année suite à une mise à jour, à partir du 1^{er} janvier de l'année suivante. Elles cessent de s'appliquer immédiatement aux Etats ou territoires qui sont retirés de la liste chaque année

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (1/6)

- Imposition des dividendes entrants : modification de l'article 145 du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2011*)

⇒ Le PLFR pour 2009 prévoit que les produits des titres d'une société établie dans un Etat ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A sont exclus du régime mère / fille

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (2/6)

- Renforcement du dispositif anti-abus permettant l'imposition des bénéfices de sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée : modification de l'article 209 B du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2010*)
 - ⇒ Exclusion de la faculté d'imputation sur l'IS dû en France des RAS prélevées par un Etat ou territoire non coopératif sur les dividendes, intérêts ou redevances reçus par l'entité juridique établie dans un pays à fiscalité privilégiée dont les bénéfices sont imposés en France au titre de l'article 209 B (article 209 B I 5)

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (3/6)

⇒ Renversement de la charge de la preuve concernant l'application de la clause de sauvegarde « activité industrielle et commerciale effective » (article 209 B III modifié et III bis nouveau)

- *Régime actuel pour les entités établies hors UE :*
Article 209 B non applicable si les revenus de l'entité établie dans un territoire à fiscalité privilégiée découlent d'une **activité industrielle et commerciale effective**, sauf si ces revenus proviennent à plus de 20% d'opérations sur actifs financiers ou sur actifs incorporels ou à plus de 50% d'opérations susvisées et de prestations de services intra-groupe

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (4/6)

⇒ Le nouveau texte (article 209 B III 2) fait peser sur la personne morale française la charge de la preuve que les revenus de l'entité étrangère ne dépassent pas les seuils de 20% et 50% lorsque cette entité est établie dans un Etat ou territoire non coopératif

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (5/6)

- Renforcement du dispositif anti-abus permettant l'imposition des bénéfices de sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée : modification de l'article 123 bis du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2010*)
 - Régime actuel : imposition en tant que revenus de capitaux mobiliers des bénéfices des entités soumises à un régime fiscal privilégié détenues à au moins 10% par une personne physique, lorsque le patrimoine de l'entité est principalement composé d'actifs financiers et monétaires

Imposition des dividendes et bénéfices provenant de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (6/6)

⇒ Le PLFR pour 2009 prévoit que la condition de détention de 10% est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif ou en a reçus d'elle

Déductibilité des sommes dues à des personnes établies dans un Etat ou territoire non coopératif (1/2)

- Renforcement des conditions de déductibilité des charges payées ou dues à des personnes physiques ou morales soumises à un régime fiscal privilégié : modification de l'article 238 A du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2011*)
 - Régime actuel : lorsque certaines charges (intérêts, redevances, rémunérations de services) sont payées ou dues à des personnes physiques ou morales soumises à un régime fiscal privilégié, le débiteur doit apporter la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré

Déductibilité des sommes dues à des personnes établies dans un Etat ou territoire non coopératif (2/2)

⇒ Le PLFR pour 2009 ajoute une condition pour admettre la déduction de charges payées ou dues à une personne morale ou physique soumise à un régime fiscal privilégié et établie dans un Etat ou territoire non coopératif : le débiteur doit apporter la preuve que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (1/6)

- ▶ Augmentation de la RAS sur les revenus de capitaux mobiliers : modification de l'article 119 bis du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/03/2010*)
 - Régime actuel : RAS sur les revenus de capitaux mobiliers *bénéficiant* à des personnes établies hors de France
- ⇒ Le PLFR pour 2009 ajoute une RAS sur les dividendes (et assimilés) *payés* dans un Etat ou territoire non coopératif, dont le taux est fixé à 50%

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (2/6)

- Augmentation de la RAS sur les intérêts et assimilés : modification de l'article 125 A III du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2010 reportée au 01/01/2011 pour les engagements en cours*)
 - Régime actuel : application obligatoire d'un prélèvement sur les intérêts encaissés par des personnes non établies en France
- ⇒ Le PLFR pour 2009 limite cette obligation aux intérêts (et assimilés) *payés* dans un Etat ou territoire non coopératif et fixe ce prélèvement obligatoire à 50%

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (3/6)

- Suppression corrélative de l'exonération du prélèvement sur les produits des emprunts contractés hors de France (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2010 reportée au 01/01/2011 pour les engagements en cours*)
 - ⇒ Le PLFR pour 2009 supprime l'article 131 *quater* du CGI. Les intérêts et assimilés payés à des personnes établies dans un Etat coopératif ne sont plus soumis au prélèvement

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (4/6)

- Augmentation de la RAS sur les BNC et les rémunérations diverses payés à des personnes n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France : modification de l'article 182 B du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/03/2010*)
 - ⇒ Le PLFR pour 2009 fixe à 50% la RAS sur les BNC, les produits tirés de la propriété intellectuelle et industrielle et les rémunérations des sportifs pour les prestations fournies en France qui sont payés à des personnes établies dans un Etat ou territoire non coopératif

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (5/6)

⇒ Le PLFR pour 2009 porte aussi à 50% la RAS sur les autres rémunérations diverses payées à des personnes établies dans un Etat ou un territoire non coopératif lorsque le débiteur n'apporte pas la preuve, au cours d'une vérification de comptabilité, que ces rémunérations correspondent à des opérations réelles

Retenues à la source applicables aux revenus versés à une personne établie dans un Etat ou territoire non coopératif (6/6)

- Augmentation du prélèvement sur les produits des contrats de capitalisation : modification de l'article 125-0 A du CGI (*entrée en vigueur prévue au 01/01/2010 reportée au 01/01/2011 pour les engagements en cours*)
 - ⇒ Le PLFR pour 2009 fixe à 50% ce prélèvement lorsque les produits bénéficient à des personnes établies dans un Etat ou territoire non coopératif, quelle que soit la durée du contrat

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Nouvelles obligations en matière de prix de transfert

Olivier Benoit, Arnaud Le Boulanger, Jean-Christophe Sauzey

Prix de Transfert : obligations documentaires (1/6)

- ▶ Un texte qui a déjà une longue histoire ...
 - Annoncé en février 2008
 - Divers projets ont été soumis à la communauté des affaires courant 2008
 - A figuré dans le PLFR 2008, puis en a été retiré
 - Evoqué par Christine Lagarde au G20 de Londres en avril 2009
 - Nouveau projet soumis à la communauté des affaires au 1^{er} semestre 2009
 - Figure à présent au PLFR 2009
 - » Sur la base du texte déposé à l'AN le 18/11/2009

Prix de Transfert : obligations documentaires (2/6)

► Nouvel L 13 AA (1/2)

- A tenir à disposition au début de la vérification de comptabilité
- Pour les personnes morales établies en France
 - CA ou total bilan excèdent 400M€, ou
 - Détenant plus de 50% d'une personne morale, d'un organisme ou d'une fiducie satisfaisant la 1^{ère} condition, ou
 - Détenues à plus de 50% par une telle entité, ou
 - Bénéficiant du régime du bénéfice mondial consolidé, ou
 - Appartenant à un groupe fiscal intégré dont au moins une entité remplit l'une de ces quatre premières conditions
 - NB : le L13 B actuel reste applicable aux autres sociétés

Prix de Transfert : obligations documentaires (3/6)

► Nouvel L 13 AA (2/2)

- Contenu de la documentation...
- ... renvoyé à un décret en Conseil d'Etat
 - Dans les projets antérieurs, contenu conforme aux recommandations du Code de Conduite adopté par le Conseil de l'UE
- Applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010

Prix de Transfert : obligations documentaires (4/6)

► Nouvel L 13 AB

- Obligation renforcée pour les transactions avec des entités situées dans des pays visés au 238-0-A CGI (« liste grise »)
- Contenu de la documentation...
- ... renvoyé à un décret en Conseil d'Etat
 - Ce qui a figuré dans des avant-projets : pour chaque société étrangère concernée, ensemble des documents exigibles pour les sociétés passible de l'IS en France, y compris bilans et comptes de résultat
- Applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010

Prix de Transfert : obligations documentaires (5/6)

- Les sanctions : Art. 1735 ter CGI, en cas d'absence ou de caractère incomplet de la documentation
 - Minimum 10 000 € par exercice vérifié
 - Compte tenu de la « gravité des manquements », un montant pouvant atteindre 5% des sommes transférées au sens de l'article 57 CGI

Prix de Transfert : obligations documentaires (6/6)

- ▶ Amélioration par rapport aux projets antérieurs
 - Proportionnalité de l'amende

- ▶ Principaux écueils subsistant
 - Contenu des obligations encore incertain
 - Pas de suspension de mise en recouvrement de l'amende en cas d'ouverture d'une procédure amiable
 - Appréciation subjective du caractère complet de la documentation et de la gravité des manquements

Prix de transfert et valeur en douane (1/2)

- Bien qu'obéissant à des logiques très différentes, les problématiques de prix de transfert et d'évaluation en douane présentent des recoupements

- En particulier :
 - Les entreprises doivent tenir compte de l'incidence sur la valeur en douane de leurs décisions en matière de prix de transfert

Prix de transfert et valeur en douane (2/2)

- Les entreprises doivent pouvoir utiliser, vis-à-vis des administrations fiscale et douanière de la même base documentaire pour justifier leur prix de transfert et la valeur en douane des produits importés
- Les entreprises doivent pouvoir tenir compte des éventuels ajustements de prix de transfert dans l'évaluation en douane des marchandises



Crédits d'impôts conventionnels :
faut-il se résigner à les perdre en situation déficitaire ?

Stéphane Austray

Crédits d'impôts conventionnels : problématique générale

- Principe : **crédit d'impôt accordé par l'Etat de résidence** à hauteur de l'impôt acquitté dans l'Etat de la source et imputable, dans certaines limites, sur l'impôt prélevé dans l'Etat de résidence
- Que se passe-t-il en situation déficitaire ?
 - est-il possible de se voir **restituer le crédit d'impôt** ou tout du moins de le **reporter** pour l'imputer sur des impôts futurs ?
 - Est-il à tout le moins possible de **déduire** l'impôt acquitté à l'étranger du **bénéfice imposable** ?
 - Que se passe-t-il en situation **d'intégration fiscale** ?

Quels arguments avancés pour bénéficier d'une restitution ou d'un report ?

- Pas de jurisprudence sur cette question mais selon la doctrine administrative « *lorsque le crédit d'impôt ne peut être imputé en totalité, l'excédent ne peut être ni reporté, ni restitué* » (inst. 14 B-3-03 du 22 mai 2003)
- *Suscite un double questionnement :*
 - Pourquoi le report est-il impossible ? **Notion d'impôt français dans la base duquel les revenus de source étrangère** sont compris
 - Articulation avec l'article 1er du Premier protocole de la CEDH : le droit au remboursement d'un crédit d'impôt constitue un bien au sens de ces stipulations (CEDH 3 juillet 2003 aff. 38746/97, Buffalo Srl c/ Italie)

Est-il réellement impossible de déduire l'impôt étranger en présence d'une convention ? (1/2)

- **Impossibilité d'utiliser le crédit pour un contribuable non imposable** (CE, 11 juillet 1991, n°57 391, ministre c/ société française des techniques du lummus) :
 - il ne peut imputer le crédit d'impôt puisque aucun impôt français sur les bénéfices de source étrangère n'est exigible
 - il ne peut davantage accroître son déficit reportable de la charge correspondant aux impôts acquittés à l'étranger

- **Exceptions dans deux cas de figure :**
 - En l'absence de conventions fiscales (4° de l'article 39-1 du CGI)
 - Ou lorsque l'impôt étranger a été établi en méconnaissance d'une convention fiscale (CE, 20 novembre 2002, n°230 530, SA établissements Soulès : « à moins d'une stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle » réserve Lummus)

Est-il réellement impossible de déduire l'impôt étranger en présence d'une convention ? (2/2)

- **Mais interprétation habituelle de la jurisprudence Lummus remise en cause** : cf article Olivier Fouquet FR 4/09 => le CE n'était pas saisi d'un moyen tiré de l'article 39-1-4° et donc Lummus ne peut être regardé comme écartant l'application de ces dispositions de droit interne
- Plusieurs arguments justifient la déductibilité de l'impôt étranger :
 - **Principe de priorité du droit interne** : déductibilité de l'impôt étranger fondée sur l'art 39-1-4° ne peut être remise en cause par l'application de la convention
 - Non déductibilité de l'impôt français ne constitue que le corollaire de l'attribution d'un droit au crédit d'impôt => ne fait obstacle à la déductibilité que si le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt

Que se passe-t-il en cas d'intégration fiscale ? (1/2)

- ▶ Article 223 O – 1 : « **La société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice ... des crédits d'impôts attachés aux produits reçus par une société du groupe ...** »
- ▶ Selon Doc FL IS-V-14 530 « **la société mère est en droit d'imputer les crédits d'impôt qui sont détenus par l'ensemble des sociétés du groupe, c'est-à-dire à la fois ceux attachés aux produits qu'elle a elle-même reçus au cours de l'exercice et ceux collectés par ses filiales intégrées (CGI art. 223 O, 1-a) sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que leurs résultats individuels sont bénéficiaires ou déficitaires** »

Que se passe-t-il en cas d'intégration fiscale ? (2/2)

	Cas 1	Cas 2	Cas 3	Cas 4
Filiale intégrée	Bénéficiaire	Déficitaire	Déficitaire	Bénéficiaire
Société tête de groupe	Bénéficiaire	Bénéficiaire	Déficitaire	Déficitaire
Crédit d'impôt	Imputable	Imputable	Non imputable	Non imputable
Déductibilité impôt étranger	NA	NA	Oui si anti-Lummas	Non ?

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Paquet TVA : les dernières précisions

Elisabeth Ashworth et Ariane Beetschen

Paquet TVA : dernières précisions

- ▶ Etat d'avancement des projets d'instruction
- ▶ Autres informations disponibles

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Projet de réforme de la TVA immobilière

Patrick Danis

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (1/10)

► Les raisons de la réforme

- Les règles de la TVA immobilière sont issues de la loi du 15 mars 1963 et portent l'empreinte de celles applicables aux droits d'enregistrement
- Elles ont sans réflexion véritable été maintenues en l'état lors de l'entrée en vigueur de la 6ème Directive
- L'incompatibilité de certaines dispositions avec le droit communautaire était soulignée par
 - La Commission Européenne
 - Les contribuables
- Entrée en vigueur des nouvelles règles au 1er janvier 2011

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (2/10)

► Architecture générale de la réforme

- La « disparition » de la TVA immobilière et l'application des règles de droit commun aux opérations portant sur les immeubles
- La « disparition » en matière de TVA du régime dit des marchands de biens
- L'établissement d'une totale autonomie entre les règles de TVA et de droits d'enregistrement
- L'aménagement du régime des achats-reventes de l'article 1115 du CGI

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (3/10)

- ▶ Application des mécanismes généraux de la TVA aux opérations immobilières : champ d'application (1/3)
 - Seront imposables les opérations réalisées par les assujettis portant sur les biens définis par le Code Général des Impôts
 - Seules les opérations réalisées par les assujettis seront taxables
 - Seront donc écartées de l'imposition celles ne relevant pas d'une activité économique

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (4/10)

- ▶ Application des mécanismes généraux de la TVA aux opérations immobilières : champ d'application (2/3)
 - Imposition de plein droit des livraisons
 - de terrains à bâtir définis de manière objective
- Abandon du critère subjectif lié à l'intention de construire
- d'immeubles en état futur d'achèvement ou dans les cinq ans de l'achèvement sans limitation dans ce délai du nombre de mutations
 - à soi-même d'immeubles en stock (promoteurs) non revendus dans les deux ans de leur achèvement

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (5/10)

- Application des mécanismes généraux de la TVA aux opérations immobilières : champ d'application (3/3)
 - Exonération des ventes
 - de terrains ne répondant pas à la définition des terrains à bâtir
 - des immeubles achevés depuis plus de cinq ans
 - Avec une faculté d'option pour chacune de ces opérations
 - exercée au cas par cas
 - en pratique selon les qualités de récupérateur du cessionnaire

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (6/10)

- Application des mécanismes généraux de la TVA aux opérations immobilières : régime d'imposition (1/2)
 - Assiette imposable : articles 266 et 268 du Code Général des Impôts
 - Principe : prix de cession augmenté des charges
 - Exception : imposition sur la marge : différence entre le prix augmenté des charges et les sommes versées à quelque titre que ce soit pour l'acquisition
 - Pour les terrains à bâtir, ou les biens pour lesquels l'option a été exercée
 - Si l'acquisition réalisée par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction
- L'imposition sur la marge n'est plus attachée au régime dit des marchands de biens

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (7/10)

- Application des mécanismes généraux de la TVA aux opérations immobilières : régime d'imposition (2/2)
 - Exigibilité : Droit commun
 - Ventes d'immeubles à construire : « *Lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux* »
 - La fin du régime dit des « encaissements » et des limites qui y étaient attachées
 - Redevable : Droit commun
 - Redevable : vendeur
 - La fin de la règle d'inversion de redevable pour les biens non antérieurement placés dans le champ d'application de la TVA immobilière

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (8/10)

► Régime des droits d'enregistrement (1/3)

- Exonération conditionnelle des achats de terrains à bâtir sous réserve de la souscription et du respect par l'acquéreur de l'engagement de bâtir
 - Dans le délai de quatre ans prorogé, par demande réputée accordée à défaut de refus motivé dans les deux mois
 - Modalités de justification : textes réglementaires
 - En cas de cession du terrain, légalisation de la faculté offerte au cessionnaire de reprendre l'engagement du cédant
 - A défaut de reprise de cet engagement, le cédant a la faculté de replacer son achat sous le bénéfice de l'article 1115 du CGI réputé souscrit à l'origine

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (9/10)

► Régime des droits d'enregistrement (2/3)

– Extension du régime de l'article 1115 du CGI

- Quant aux bénéficiaires : toute personne qui prend l'engagement de revendre les biens dans le délai imparti
- Quant au délai : porté de 4 à 5 ans avec appréciation à la date du premier achat en cas de mutation successives placées sous ce régime

– Combinaison des régimes

- Légalisation de la faculté par un acheteur ayant revendiqué le bénéfice de l'article 1115 du CGI d'y substituer un engagement de construire dont le délai prend effet à compter du changement de régime

La réforme de la TVA immobilière (art. 55 de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit) (10/10)

► Régime des droits d'enregistrement (3/3)

– Droit commun

- Les mutations de terrains à bâtir restent exonérées de TPF
- Les mutations d'immeubles soumises de plein droit à la TVA sur le prix total restent soumises à la TPF et au salaire du conservateur ; celles qui sont imposables sur la marge supportent les droits au taux plein
- Les mutations d'immeubles soumises à la TVA par option resteront assujetties aux droits d'enregistrement exigibles entre les mains de l'acquéreur, mais l'assiette sera limitée au prix hors taxe

Conclusion

- Une réforme profonde des principes applicables
- La nécessité de développer de nouveaux réflexes

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



TVA : Actualité jurisprudentielle

Ariane Beetschen et Anne Grousset

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



AB SKF : Mode d'emploi

Ariane Beetschen

AB SKF : Mode d'emploi (1/12)

- **CJCE 29 octobre 2009, C-29/08, AB SKF**
- Quel que soit le régime de la TVA applicable à la cession des actions d'une filiale, le droit à déduction de la TVA payée sur les dépenses effectuées pour les besoins de cette cession est ouvert si un lien direct et immédiat existe entre ces dépenses et l'ensemble des activités économiques de l'assujetti
- Peu importe que la cession des actions de la filiale soit effectuée en une ou plusieurs fois

AB SKF : Mode d'emploi (2/12)

- **Régime de TVA des cessions d'actions de filiales**
- **Distinction entre les cessions d'actions qui constituent une activité économique et celles qui ne constituent pas une telle activité**
 - *Activité économique = opérations qui comportent l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence*

AB SKF : Mode d'emploi (3/12)

- **Régime de TVA des cessions d'actions de filiales**
- **Les cessions qui constituent une **activité économique** :**
 - *Nouvelle appréciation de la Cour*
 - Les cessions d'actions mettant fin à une **immixtion** dans la gestion de la filiale qui a accompagné l'acquisition et la détention des actions
 - *Immixtion dans la gestion = Transactions soumises à la TVA telles que la fourniture de services de management (mais aussi les livraisons de biens ...)*
 - Ces cessions sont exonérées de TVA (art. 135, 1, f de la directive TVA / art. 261, C, 1° e) du CGI)
 - Remarque : Dans le cas de AB SKF, la Cour relève aussi pour caractériser, d'une part, l'existence d'une activité économique et, d'autre part, l'exonération de TVA, que la cession des actions des filiales était directement liée et nécessaire pour l'activité économique taxable de la société (restructuration d'un groupe par la société mère)

AB SKF : Mode d'emploi (4/12)

- **Régime de TVA des cessions d'actions de filiales**
- Les cessions qui ne constituent **pas** une **activité économique** :
 - **Simple vente d'actions** faisant suite à la simple acquisition et la seule détention des actions (*jurisprudence de la Cour constante*)
 - Si la cession d'actions est assimilable à la transmission de l'universalité totale ou partielle d'une entreprise et à condition que l'Etat membre concerné considère qu'aucune livraison de biens n'intervient à ce titre (nouvelle appréciation de la Cour)
 - *L'article 19, premier alinéa, de la directive TVA donne aux Etats membres la faculté de considérer qu'aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion d'une TUP*
 - *Transposition « imparfaite » en France sous l'article 257 bis du CGI*
 - *Peut-on réellement considérer que la cession des actions emporte cession des actifs de la société dont les titres sont cédés ?*

AB SKF : Mode d'emploi (5/12)

- **Régime de TVA des cessions d'actions de filiales**
- En résumé, les cessions d'actions de filiales ne sont pas soumises à la TVA :
 - Soit parce qu'elles ne se situent pas dans le champ d'application de la TVA
 - Soit parce que, étant situées dans le champ d'application de la TVA, elles sont exonérées de cette taxe

AB SKF : Mode d'emploi (6/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ... dans de nombreuses situations ...
- Les liens directs et immédiats qui caractérisent le droit à déduction de la TVA :
 - **Premier lien** (*article 1^{er} , point 2, 2^{ème} alinea de la directive TVA*) : la dépense particulière effectuée pour acquérir un bien ou un service en amont fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval ouvrant droit à déduction
 - ***Droit à déduction admis si l'opération en aval ouvre droit à déduction***
 - Second lien (jurisprudence de la Cour de justice): en l'absence de lien direct et immédiat entre la dépense particulière en amont et les opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque le coût du service en cause fait partie des frais généraux de l'assujetti et est, en tant que tel, un élément constitutif du prix des biens ou des services qu'il fournit
 - ***Droit à déduction admis dès lors que l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ouvre droit à déduction.***

AB SKF : Mode d'emploi (7/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ...dans de nombreuses situations ...

- **Droit à déduction refusé** lorsque :
 - La dépense particulière effectuée pour acquérir un bien ou un service en amont fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval n'ouvrant pas droit à déduction
 - *Lien direct et immédiat avec une opération exonérée*

 - Le service ne fait pas partie des frais généraux de l'assujetti (le service ne relève pas d'une activité dans le champ d'application de la TVA)
 - *Dépense sans lien avec l'activité économique de l'assujetti*

AB SKF : Mode d'emploi (8/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ... dans de nombreuses situations ...
- **Droit à déduction admis** sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession d'actions de filiales lorsque :
 - **Premier cas** :
 - Cessions des actions hors du champ d'application de la TVA et dépenses constituant des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant droit à déduction
 - *Pas d'immixtion dans la gestion de la filiale*
 - **Second cas** :
 - Cession des actions exonérée de TVA et dépenses constituant des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant droit à déduction
 - *Immixtion dans la gestion de la filiale et absence d'incorporation des dépenses encourues dans le prix des actions vendues*

AB SKF : Mode d'emploi (9/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ... dans de nombreuses situations ...
- **Droit à déduction refusé** sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession d'actions de filiales lorsque :
 - **Premier cas :**
 - Cession des actions hors du champ d'application de la TVA et dépenses ne constituant pas des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant droit à déduction
 - *Pas d'immixtion dans la gestion de la filiale*
 - **Second cas :**
 - Cession des actions exonérée de TVA et dépenses ne constituant pas des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant droit à déduction
 - *Immixtion dans la gestion de la filiale et incorporation des dépenses encourues dans le prix des actions vendues*

AB SKF : Mode d'emploi (10/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ... dans de nombreuses situations ...
- **Droit à déduction admis partiellement** sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession d'actions de filiales lorsque :
 - **Premier cas :**
 - Cessions des actions hors du champ d'application de la TVA et dépenses constituant pour partie des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant droit à déduction
 - *Pas d'immixtion dans la gestion de la filiale*
 - **Second cas :**
 - Cession des actions exonérée de TVA et dépenses constituant, pour tout ou partie, des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique ouvrant partiellement droit à déduction
 - *Immixtion dans la gestion de la filiale et absence d'incorporation de tout ou partie des dépenses encourues dans le prix des actions vendues*

AB SKF : Mode d'emploi (11/12)

- Et pourtant la TVA sur les dépenses engagées pour les besoins de la cession de titres peut être déduite ... dans de nombreuses situations ...
- Remarques :
 - Lorsque les dépenses constituent des frais généraux, il n'y a pas lieu, quel que soit le régime de la TVA applicable à la cession des actions, de démontrer qu'elles sont incorporées dans le prix des opérations économiques de l'assujetti
 - Le prix de cession des actions ne doit pas être inscrit au dénominateur du coefficient de taxation forfaitaire :
 - *Soit cession hors champ;*
 - *Soit prix de cession d'une livraison de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise (art. 174, 2, a) de la directive TVA et art. 206, III, 3° a. de l'annexe II au CGI) ?*
 - L'arrêt AB SKF ouvre des perspectives financières intéressantes dans d'autres domaines d'activités

AB SKF : Mode d'emploi (12/12)

- **Les actions à entreprendre avant la fin de l'année :**
- Produire des **réclamations** qui portent sur la TVA payée sur les frais de conseils et d'audit ... (Arts. R* 196 – 1, R* 196 – 3 et L 190 du LPF) exposés à l'occasion de la cession de titres de participation ...

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Actualité Jurisprudentielle

Anne Grousset

Créance TVA- action en responsabilité oui. 2009_07 CE,
31 juill. 2009, 324925, Sté Cargill France Sas

- Le ministre ne pouvait, sans porter une atteinte excessive au droit des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée au respect de leurs biens, fixer un taux de rémunération de cette créance aboutissant à une dépréciation de celle-ci en termes réels ; qu'en fixant, par l'arrêté du 15 mars 1996, un taux de 0,1 % pour les intérêts échus à compter du 1er janvier 1995, correspondant à un niveau de rémunération quasi-nul, et en maintenant ce taux pour les intérêts dus au titre des années 2000 et 2001, alors même que la part non encore remboursée des créances sur le Trésor revêtait un caractère résiduel, l'Etat a commis une faute de nature à engager sa responsabilité

CE, 27 juill. 2009, Sa General Electric Capital Fleet (déduction remboursement crédit permanent)

- Lorsqu'un contribuable en situation de crédit permanent de taxe sur la valeur ajoutée constate, à la suite de la surestimation de son chiffre d'affaires déclaré, un crédit de taxe sur la valeur ajoutée déductible supplémentaire, il lui appartient de reporter sur les déclarations suivantes l'excédent de crédit de taxe déductible pour en permettre l'imputation ultérieure sur la taxe sur la valeur ajoutée à collecter, puis, le cas échéant, de formuler une demande de remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible dans les conditions fixées par les articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts

Conseil d'Etat, SAS Groupe Cayon, 24 juillet 2009/ cession de créance et droits à déduction

- En jugeant que le droit à déduction que pouvait exercer la SAS Groupe Cayon au moment de la cession par ses fournisseurs, en 1996, des factures qu'elle n'avait pas acquittées ne pouvait l'être qu'à proportion du prix de la cession de la créance convenu entre les prestataires de services, à l'égard desquels elle était débitrice, et le cessionnaire et non sur le montant mentionné sur les factures qui faisaient l'objet de la cession, la cour a méconnu les dispositions du code précitées

CJCE, 22 octobre 2009 , C-242/08, Swiss Re Germany Holding GmbH

- Une cession à titre onéreux, d'un portefeuille de contrats de réassurance vie impliquant, pour cette dernière, la reprise, avec l'accord des assurés, de l'ensemble des droits et des obligations résultant de ces contrats ne constitue pas une opération d'assurance, ni une opération financière
- Quelles retombées ?



Régime fiscal des titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI non cotées) : cas des provisions

Christophe Frionnet

Provision sur SPI (1/9)

► Date d'appréciation de la prépondérance

- Texte de loi : (art. 219. I. a et 219 I a sexies-0 bis du CGI)
- Précision : les titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière inscrits au bilan des sociétés IS relèvent de l'impôt dans le régime du court terme (CT à 33,33%)
- Société dont l'actif est constitué à plus de 50% de sa valeur réelle par des actifs immobiliers (immeubles, droits sur des immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail ou titres d'une autre société à prépondérance immobilière) apprécié de manière alternative :
 - à la date de la cession des titres
 - à la date de clôture de l'exercice précédant la cession

Provision sur SPI (2/9)

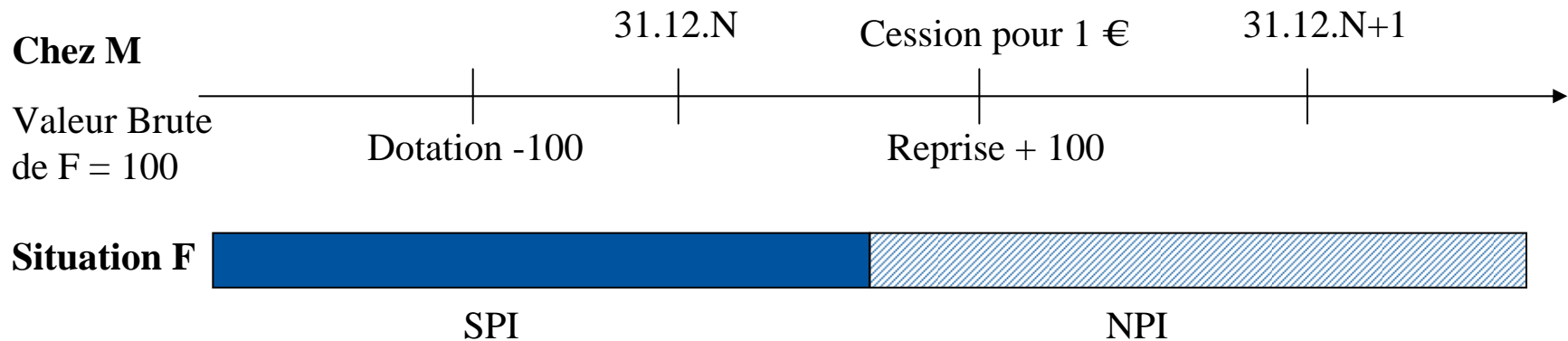
- Date d'appréciation de la prépondérance : cas des provisions
 - Instruction 4 B-4-09 du 30 juillet 2009 (§ 12)
 - S'agissant des dotations et reprises de provision de ses titres, la date d'appréciation chez la mère diffère selon le sort des titres :

Cession de titres au cours de l'exercice	non	oui
Date d'appréciation de la prépondérance	Date de clôture de l'exercice au cours duquel a eu lieu la dotation et la reprise	- date de cession des titres - date de clôture de l'exercice précédant la cession

- Conclusion : Le régime applicable à la reprise pourra différer de celui applicable à la dotation

Provision sur SPI (5/9)

► Cas n°3 : Dotation/Reprise avec cession



Au 31.12.N : la dotation est déductible en secteur CT (-100).

Au 31.12.N+1 : la reprise de provision est taxable en CT (+100) et la moins-value de cession est déductible en CT (-100).

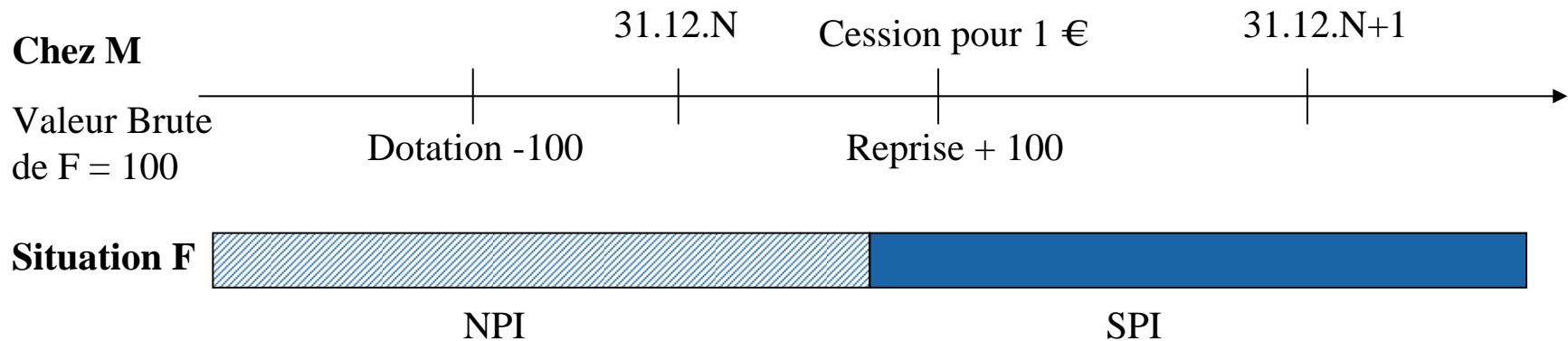
Impact total sur RF = -100



L'impact final sur le résultat fiscal coïncide avec la perte économique.

Provision sur SPI (6/9)

► Cas n°4 : Dotation/Reprise avec cession



Au 31.12.N : la dotation est non déductible (0).

Au 31.12.N+1 : la reprise est taxable (+100) et la moins-value de cession est déductible en CT (-100).

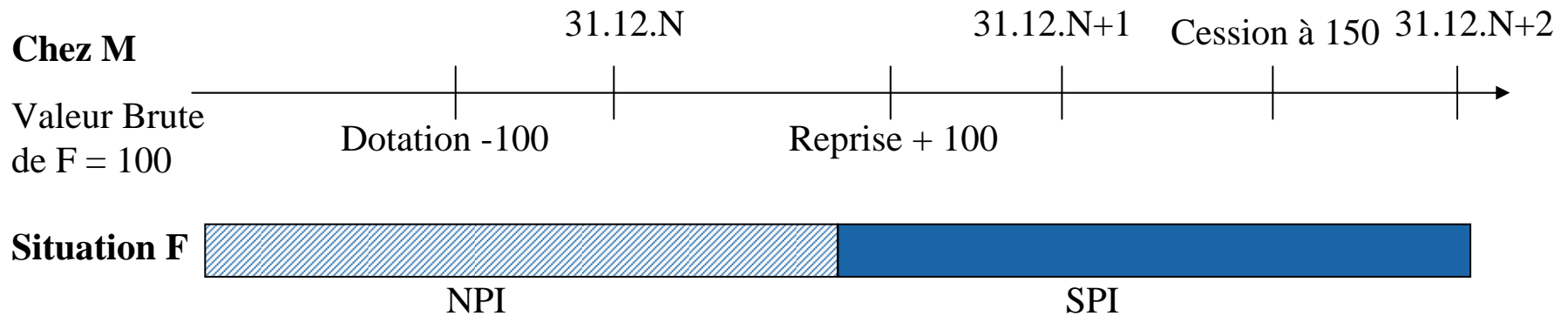
Impact total sur RF = 0



L'impact final sur le résultat fiscal est nul (+ 100 -100) mais ne coïncide pas avec la perte économique de 100 réalisée par M.

Provision sur SPI (7/9)

► Cas n°5 : Dotation/Reprise avec cession



Au 31.12.N : la dotation est non déductible en CT (0).

Au 31.12.N+1 : la reprise est taxable (+100).

Au 31.12.N+2 : on a une plus-value CT égale à 50.

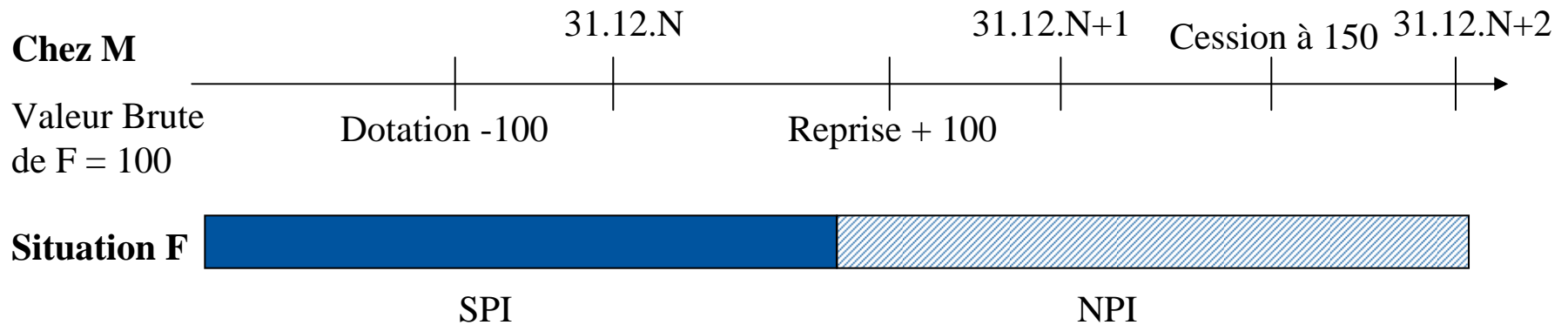
Impact total sur RF = +150



Au total, la société est taxée sur 150 de résultat imposable alors que le gain économique sur les 3 exercices n'est que de 50.

Provision sur SPI (8/9)

► Cas n°6 : Dotation/Reprise avec cession



Au 31.12.N : la dotation est déductible en CT (-100).

Au 31.12.N+1 : la reprise est non taxable (0).

Au 31.12.N+2 : on a une plus-value de cession de 50 non taxable soit 2,5 en CT (PVLIT IS à 5%).

Impact total sur RF = -97,5



Alors que le gain global économique est de +50, le résultat fiscal est de -97,5.

Provision sur SPI (9/9)

► Conclusion :

- Au regard de la logique à laquelle la position de la doctrine aboutit :
 - Lorsqu'une société qui n'est pas à prépondérance immobilière est susceptible de le devenir, le fait de provisionner ses titres avant qu'elle ne soit une SPI peut s'avérer fiscalement coûteux ou peut priver de la possibilité de constater pour l'IS la moindre perte
 - Lorsqu'une société qui est déjà à prépondérance immobilière est susceptible de perdre cette qualification, le fait de procéder à une dotation de provision sur ses titres conduit au minimum à une neutralité fiscale voire dans certaines situations à une économie fiscale en cas d'augmentation ultérieure de la valeur de la filiale qui n'est plus à prépondérance immobilière

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Réclamations

Stéphane Austray

Réclamation (1/8)

- Application rétroactive de certaines conventions fiscales
 - Convention franco-américaine :
 - En ce qui concerne les RAS, application rétroactive au 1^{er} janvier de l'année d'entrée en vigueur, qui est prévue d'ici fin 2009
 - Réclamations possibles :
 - Exonération de RAS sur les dividendes versés à un actionnaire US
 - Exonération de RAS sur les redevances versées à un prestataire US
 - Exonération de la branch tax sur les bénéfices des établissements stables en France de sociétés US
 - Nouvelle convention franco-syrienne :
 - publiée le 3 juillet 2009 mais entrée en vigueur rétroactivement le 1^{er} mai 2009
 - possibilité de demander par voie de réclamation le bénéfice des taux réduits ou exonération institués par la convention sur les RAS sur dividendes, intérêts ou redevances acquittés à compter du 1^{er} mai 2009

Réclamation (2/8)

- **Retenue à la source sur les dividendes de source française versés à des OSBL et des fonds de pension non résidents**
 - CE, 13 février 2009, Stichting Unilever Pensionfonds Progress : incompatibilité avec la liberté de circulation des capitaux de la RAS sur les dividendes de source française perçus par les fonds de pension néerlandais et injonction à l'administration d'abroger l'instruction prévoyant l'application de cette RAS => discrimination par rapport à l'exonération dont bénéficient les caisses de retraite française (art.206-5 du CGI)
 - Article 23 du PLFR : tire les conséquences de la décision en substituant à l'exonération des OSBL sur les dividendes de source française une taxation au taux de 15 % et en instituant une RAS au même taux sur les dividendes reçus par les OSBL non résidents
- **Réclamation pour le passé**
 - Possible jusqu'au 31 décembre 2011 pour réclamer la restitution de la RAS acquittée depuis le 1^{er} janvier 2006 par un OSBL non résident sur les dividendes distribués par des sociétés françaises
 - Concerne non seulement les OSBL et fonds de pension communautaires mais aussi les OSBL et fonds de pension de certains Etats tiers (USA, Japon,...)
 - Pas seulement un problème français

Réclamation (3/8)

- Application de l'article 244 bis B depuis le 1^{er} janvier 2006
 - prélèvement de 18 % sur PV de cessions de participations substantielles réalisées par des non résidents n'est plus conforme au droit communautaire depuis l'introduction d'un régime de « participation exemption » en France
 - admis par l'instruction du 4 avril 2008 qui autorise à demander par voie de réclamation la restitution du prélèvement si les conditions de la participation exemption sont réunies
 - dernière possibilité pour 2007 : concerne les titres de sociétés cédées à un résident d'un Etat qui n'a pas conclu avec la France de convention, ou dans l'UE des résidents d'Autriche, Italie, Espagne, Suède et en dehors de l'UE de Corée et du Japon

Réclamation (4/8)

- Réclamer dans d'autres Etats membres la restitution de la RAS sur les dividendes de source étrangère
 - Rappel : même lorsqu'il existe une discrimination dans l'Etat de source, la restitution de la RAS n'est pas possible si l'actionnaire bénéficie d'un crédit d'impôt égal à la RAS
 - Mais lorsque la double imposition n'est pas totalement éliminée en France (crédit d'impôt partiel, exonération ou situation déficitaire), il est possible de réclamer la restitution de la RAS dans l'Etat de source
- Etats membres où il existe des discriminations que peuvent faire valoir les actionnaires français de sociétés européennes
 - Italie (cf CJCE, 18 nov 2008, aff. C-540/07, Commission c/ Italie), mais aussi Allemagne, Autriche, Belgique...

Réclamation (5/8)

► Taxe locale sur la publicité extérieure

- Nouvelle taxe introduite à l’art L.2333-6 du CGCT par l’article 171 de la loi de modernisation de l’économie : assise sur la superficie des dispositifs publicitaires, enseignes et préenseignes et recouvrée par l’administration communale
- Nombreuses imperfections :
 - Toujours pas de décret d’application
 - Remise en cause des déclarations sans respect du principe des droits de la défense
 - Taxation d’office des redevables ayant omis de déclarer sans aucune base légale en méconnaissance des droits de la défense

Réclamation (6/8)

► Taxe sur les surfaces commerciales

- Extension du champ d'application de la taxe aux établissements dont la surface de vente est inférieure à 400 m² contrôlés par des sociétés dont la surface de vente est supérieure à 4 000 m² (art. 99 de la loi de modernisation de l'économie)
- Différence de traitement selon que la distribution est intégrée ou gérée par un réseau de concessionnaires indépendants => atteinte possible au principe d'égalité devant l'impôt
- Mise en œuvre de la nouvelle procédure de question de constitutionnalité => réclamation doit être formée rapidement devant la Caisse nationale du Régime social des indépendants qui recouvre cette imposition

Réclamation (7/8)

- Transposition tardive par la LFR 2007 des exonérations de TIPP/ TICGN prévues par la directive 2003/96/CE : 2 voies possibles :
 - restitution si redevable TIPP/ TICGN
 - demande indemnitaire si non redevable

- Quelles opérations concernées ?
 - **Divers types de fabrication de produits industriels**
 - production et transformation à chaud des métaux ferreux et non ferreux et de leurs alliages (fabrication d'acier, de fer, fonderie,...)
 - fabrication de verre et d'articles de verre
 - fabrication de produits céramiques autres que pour la construction
 - fabrication de carreaux de céramique
 - fabrication de tuiles et de briques en terre cuite
 - fabrication de ciment, de chaux et de plâtre
 - fabrication d'ouvrage en béton ou en plâtre

Réclamation (8/8)

- Utilisation des produits à double usage, c'est-à-dire à la fois comme combustible et pour un usage autre que carburant et combustible (réduction chimique, procédé minéralogique...)
- Utilisation de produits soumis à TIPP/ TICGN lorsqu'ils sont utilisés pour la production énergie (notamment d'électricité)