

Clôture 2012, horizon 2013 : comment se préparer fiscalement ?

Mardi 11 décembre 2012

Intervenants :

Elisabeth Ashworth, Stéphane Austry, Ariane Beetschen, Jean-Philippe Bidegainberry, Jean-Robert Bousquet, Hubert Bresson, Emmanuelle Féna-Lagueny, Richard Foissac, Christophe Frionnet, Cathy Goarant-Moraglia, Thierry Granier, Renaud Grob, Anne Grousset, Philippe Grousset, Daniel Gutmann, François Lacroix, Christophe Le Camus, Jean-Yves Mercier, Caroline Moroni-Seror, Nathalie Pétrignet et Marie-Pierre Schramm, avocats de CMS Bureau Francis Lefebvre

C'M'S' Bureau Francis Lefebvre

Introduction par Jean-Yves Mercier

1. L'échéance du 15 décembre 2012

Emmanuelle Féna-Lagueny

I/ L'échéance du 15 décembre 2012 (1/2)

- Quatrième acompte de l'exercice qui sera clos le 31 décembre 2012 :
 - Acompte calculé en fonction de l'estimation de l'IS de l'exercice en cours si CA > 500 millions d'euros : 66,2/3%, ou 80% ou 90%
 - Estimation à opérer sur la base de la législation en vigueur au 15 décembre, compte non tenu des aggravations qui se profilent dans la loi de finances pour 2013
 - Article 18 PLF pour 2013 prévoit que le dernier acompte serait majoré pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires d'au moins 250 millions d'euros (au lieu de 500 millions d'euros) : acompte de 95% du montant d'IS prévisionnel pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 5 milliards d'euros, 85% pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires compris entre 250 millions et 1 milliard d'euros et 75% pour celles réalisant un chiffre d'affaires compris entre 250 millions et 1 milliard d'euros : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013

I/ L'échéance du 15 décembre 2012 (2/2)

- Acompte de contribution sociale de 3,3% (IS > 763 000 €)
- Acompte de la contribution exceptionnelle de 5 % calculé sur l'estimation de l'IS de l'exercice qui sera clos le 31 décembre 2012 :
 - 75 % de la contribution estimée due : CA compris entre 250 M€ et 1 Md€
 - 95 % de la contribution estimée due : CA > 1 Md€
- Première échéance de paiement de la contribution de 3 % sur les distributions de la période 18 août – 30 novembre 2012

2. La nouvelle contribution de 3% sur les distributions

Thierry Granier et Daniel Gutmann

I/ Un champ d'application très large

- Contribution frappant les assujettis à l'IS en France... :
 - Sociétés et organismes français et étrangers (établissements stables)
- ... sur les montants distribués... :
 - Ensemble des revenus mobiliers (art. 109 à 117 du CGI)
 - Analyse particulière pour les rachats d'actions
- ... avec quelques exonérations :
 - Distributions en actions
 - Distributions au sein du groupe intégré

II/ Une contribution aux contours ambigus (1/2)

- Une contribution « additionnelle » à l'IS... :
 - Modalités de paiement, de recouvrement et de contentieux identiques à l'IS
 - Incertitudes sur la date du fait générateur :
 - Date de mise en paiement : des précisions attendues
 - Dividendes en actions
 - Revenus réputés distribués
 - Cas des établissements stables
 - Entrée en vigueur : 18 août 2012

II/ Une contribution aux contours ambigus (2/2)

- ... mais avec une logique distincte de celle de l'IS :
 - Distributions comptables déconnectées de l'existence de bénéfices imposables à l'IS
- Une retenue à la source déguisée ?
 - Question pertinente dans le cadre de la Directive Mères-Filiales

III/ Critiques et moyens de contestation (1/3)

– La conformité avec le droit de l'UE

- Différence de traitement critiquable lorsque la société distributrice :
 - est détenue à plus de 95% par une société établie dans l'UE
 - est détenue par une société intermédiaire satisfaisant aux conditions de l'arrêt « Papillon »
- La taxe est également discriminatoire lorsqu'une société établie dans l'UE a un établissement stable français dont les bénéfices sont transférés dans la comptabilité du siège
- En cas de redistribution de produits de filiales établies dans l'UE, interrogations sur la conformité à la Directive Mères-Filiales de la contribution

III/ Critiques et moyens de contestation (2/3)

- La conformité avec le droit conventionnel
 - Arguments contentieux en cas de société étrangère disposant d'un établissement stable en France
 - Moins de perspectives en cas de distribution faite par une société française

III/ Critiques et moyens de contestation (3/3)

- Aspects pratiques d'un contentieux communautaire ou conventionnel
 - Payer ou ne pas payer ?
 - Payer puis réclamer
 - Ne pas payer en faisant une mention expresse
 - Solution à adapter aux chances de succès du contentieux

3. Cession de titres

Jean-Yves Mercier

I/ Distribution de dividendes avant cession (1/3)

- Opportunité de distribuer avant de céder ?
 - QPFC applicable aux dividendes versés en application du régime mère-filles plus faible que la QPFC applicable aux PVLT (5% vs 10%)
 - Mais contribution de 3% sur les revenus distribués (2^{ème} LFR 2012) :
 - Exclusion des distributions intragroupe, y compris pour les dividendes mis en paiement au cours de l'exercice de sortie de la filiale distributrice si la distribution a lieu avant l'événement qui entraîne la sortie du groupe

I/ Distribution de dividendes avant cession (2/3)

– Exemple 1 : cession d'une filiale intégrée

- Hypothèses :
 - Plus-value de cession : 1.000 (secteur exonéré)
 - Réserves distribuables : 300
 - Contribution de 3% en cas de distribution : N/A
 - Plus-value de cession en cas de distribution préalable : 700
- Coût d'IS et contributions additionnelles (hors contribution exceptionnelle de 5 %) :
 - Cession sans distribution :
 - Base imposable IS : $1.000 \times 10\% = 100$
 - Impôts dus : $100 \times 34,43\% = \mathbf{34,43}$
 - Cession avec distribution préalable :
 - Base imposable IS : $(700 \times 10\%) + (300 \times 5\%) = 85$
 - Impôts dus : $85 \times 34,43\% = \mathbf{29,26}$

I/ Distribution de dividendes avant cession (3/3)

– Exemple 2 : cession d'une filiale non intégrée

- Hypothèses :
 - Plus-value de cession : 1.000 (secteur exonéré)
 - Réserves distribuables : 300
 - Contribution de 3% en cas de distribution : 9 (due par la filiale)
 - Plus-value de cession en cas de distribution préalable : 691
- Coût d'IS et contributions additionnelles (hors contribution exceptionnelle de 5 %) :
 - Cession sans distribution :
 - Base imposable IS : $1.000 \times 10\% = 100$
 - Impôts dus : $100 \times 34,43\% = \mathbf{34,43}$
 - Cession avec distribution préalable :
 - Base imposable IS : $(691 \times 10\%) + (300 \times 5\%) = 84,1$
 - Impôts dus : $[84,1 \times 34,43\%] + 9 = \mathbf{37,95}$

4. Déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation - Article 209-IX du CGI

Jean-Robert Bousquet et Hubert Bresson

I/ Dépense de réintégration (1/2)

Les charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation⁽¹⁾ de sociétés françaises ou étrangères sont rapportées au bénéfice imposable sauf si l'entreprise acquéreuse est en mesure de démontrer par tous moyens que :

1. Les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises :
 - par elle,
 - ou par une société établie en France la contrôlant (au sens du I de l'article 233-3 du Code du Commerce),
 - ou par une société sœur établie en France de l'entreprise détentrice des titres.
2. Lorsque le contrôle ou une influence est exercée sur la cible, ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par l'une des sociétés visées au 1 supra.

(1) A l'exception des titres de participation au sein de sociétés à prépondérance immobilière cotées ou non cotées

I/ Dispense de réintégration (2/2)

3 critères sont à prendre en considération :

- Nature des décisions
- Origine des décisions : notion de société établie en France
- Caractère effectif des décisions : notion de « centre de décision autonome »

II/ Période d'appréciation des décisions concernées (1/2)

1. Titres acquis au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2012 :
 - exercice d'acquisition des titres
 - ou
 - exercices couvrant une période de 12 mois à compter de la date d'acquisition des titres.

Pour les sociétés ayant des exercices de 12 mois, la preuve peut, en pratique, être apportée :

- soit au titre de l'exercice d'acquisition,
- soit au titre de l'exercice suivant.

II/ Période d'appréciation des décisions concernées (2/2)

2. Titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2012 :
 - Premier exercice ouvert après cette date, soit 2013 pour les exercices coïncidant avec l'année civile.
 - La double condition n'a plus à être respectée ultérieurement.
 - Le respect de la double condition sur une période ultérieure ne permet pas d'éviter la réintégration.

III/ Calcul de la réintégration des intérêts (1/3)

1. Si la double démonstration évoquée au I n'est pas apportée, la fraction des charges financières de l'entreprise acquéreuse à réintégrer au résultat imposable est égale au rapport suivant :

Prix d'acquisition des titres de participation

Montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise acquéreuse

2. La réintégration s'applique au titre de l'exercice au cours duquel la double démonstration doit être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la huitième année suivant celle de l'acquisition.
 - Titres acquis à compter du 1^{er} janvier 2012 : la réintégration est effectuée sur huit exercices à compter de l'exercice suivant celui de l'acquisition des titres.

III/ Calcul de la réintégration des intérêts (2/3)

- Titres acquis avant le 1^{er} janvier 2012 : la réintégration est effectuée sur les exercices restant à courir de la période de réintégration.

Le rapport de réintégration n'est pas constant et se renouvelle tous les exercices.

3. En cas de fusion, scission ou opération assimilée, la réintégration se poursuit sur la période restant à courir au niveau de la société absorbante (en cas de fusion) ou de la société attributaire des titres (en cas d'APA ou de scission), selon le rapport suivant :

Numérateur : prix d'acquisition par la société absorbée ; en cas de scission ou d'APA, ce prix est calculé au prorata de l'acte net réel apporté.

Dénominateur : montant moyen des dettes de l'absorbante ou de la bénéficiaire des apports.

III/ Calcul de la réintégration des intérêts (3/3)

4. En cas de cession des titres, la réintégration n'est plus à opérer pour la période résiduelle.
5. La quote-part des frais financiers réintégrée au résultat imposable n'a pas la qualification de revenus distribués.

IV/ Articulation avec les autres dispositifs de réintégration des charges financières

- Le dispositif 209 IX s'applique prioritairement aux règles de sous-capitalisation et à l'amendement Charasse.
- Les charges financières réintégrées en vertu du 209 IX sont déduites du montant des intérêts à retenir pour l'application des dispositions de l'article 212 II et du 7^e alinéa de l'article 223 B.
- Le I de l'article 15 du PLF 2013 complète l'article 209 IX : pour l'application de ce dispositif, le montant des charges financières serait calculé sans prendre en compte les fractions d'intérêts non déductibles, au titre du même exercice, à réintégrer au résultat individuel ou au résultat d'ensemble au titre des règles de sous-capitalisation.
- La fraction des charges financières non admise en déduction en vertu du 209 IX vient en minoration du montant des charges financières soumises à la limitation de 85 % (75 % à compter de l'exercice 2014).

V/ Autres cas de dispense

Les autres cas de dispense sont les suivants :

1. La valeur totale des titres de participation détenus est inférieure à 1 M€.
2. L'entreprise apporte la preuve que l'acquisition des titres de participation n'a pas été financée par des emprunts dont elle ou une autre société de son groupe supporte les charges.
3. Le ratio d'endettement du groupe auquel la société acquéreuse appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement (notion de groupe et de ratio d'endettement : Cf. article 212 III du CGI).

VI/ Compatibilité du texte (1/2)

En vertu du texte, pas de réintégration lorsque les décisions relatives aux titres et l'exercice effectif du contrôle/influence de la filiale ne sont pas prises par la société acquéreuse mais par une société du groupe établie en France. Si la société du groupe est établie dans un Etat étranger, la réintégration est applicable.

1. Compatibilité avec les dispositions du droit de l'Union Européenne (Principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux).
 - Si la différence de traitement peut être considérée comme une restriction à l'exercice de la liberté d'établissement, cette restriction est-elle justifiée notamment par la lutte contre l'évasion fiscale ?
 - Peut-on en outre considérer la mesure comme proportionnée à l'objectif poursuivi alors qu'elle s'applique de manière automatique ?

VI/ Compatibilité du texte (2/2)

2. Compatibilité avec les conventions fiscales :

- Article 24-5 du modèle OCDE : clause de non discrimination.
- Examen du libellé précis des clauses de non discrimination au cas par cas.
- Arrêt Andritz du Conseil d'Etat.

5. Charges financières : un nouveau plafonnement

Richard Foissac et Renaud Grob

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (1/8)

– Situation actuelle :

- Principe de libre déductibilité des charges financières supportées dans l'intérêt de l'entreprise (art. 39 du CGI)
- 4 dispositifs anti-abus limitent ce principe de libre déductibilité :
 - Intérêts versés aux associés ou aux entreprises liées à des taux excédant certaines limites (art. 39-1-3° et 212-I du CGI) ;
 - Situations de « sous-capitalisation » (art. 212-II du CGI) ;
 - Emprunts contractés dans le cadre d'opérations de « rachat à soi-même » (« l'amendement Charasse » - art. 223 B du CGI, 7^{ème} alinéa) ;
 - Acquisitions de titres de participation, lorsque la société acquéreuse (ou toute autre société française liée) est dépourvue d'un réel pouvoir de contrôle sur la cible, (« amendement Carrez » - art. 209-IX du CGI).

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (2/8)

- PLF 2013 : nouveau mécanisme général de réintégration d'une fraction des charges financières nettes :
 - Champ d'application :
 - Sociétés soumises à l'IS, et sociétés article 8 détenues par des sociétés IS
 - Supportant un montant de charges financières nettes d'au moins 3 M€/exercice
 - NB : seuil, pas franchise
 - Exercices clos à compter du 31 décembre 2012
 - Réintégration :
 - Montant :
 - 15% des charges financières nettes pour exercices clos à compter du 31 décembre 2012
 - 25% des charges financières nettes les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014
 - Pas de limite dans le temps / pas un différé de déduction / pas de mécanisme de preuve contraire
 - Impact sur l'IS et les contributions additionnelles
 - Organisation du dispositif :
 - Cas général / règles spécifiques en cas d'intégration fiscale

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (3/8)

– Assiette de la réintégration : notion de charges financières nettes

- Nouvel article 212 bis III du CGI : différence entre « *le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise* » et « *le total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise* » ;
 - => charges pas limitativement énumérées par la loi
 - => vision large
- Commission des Finances de l'Assemblée Nationale (rapport sur le PLF 2013 n°251) :
 - Charges figurant sous le compte 66 du PCG « Charges financières », à l'exception des comptes 664 (perte sur créances liées à des participations), 667 (moins-value sur cession de VMP) et des pertes de change autres que celles afférentes à des opérations financières (compte 666) ;
 - Corrélativement, les produits financiers « miroirs » à retenir figureraient sous le compte 76 du PCG, à l'exception des comptes 767 (produits nets de cession de VMP) et des gains de change (compte 766) autres que ceux afférents à des opérations financières ;
 - Quid des « dividendes » ? Ils sont inclus dans le compte 76 (en 761 pour les produits de participations, et en 764 pour les revenus de VMP). Mais ils ne rémunèrent pas des « sommes laissées ou mises à disposition ».

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (4/8)

- Assiette de la réintégration : notion de charges financières nettes :
 - Assimilation de certains contrats de location à un emprunt
 - Crédit-bail
 - Location avec option d'achat
 - Location simple entre entités liées au sens de l'article 39-12 du CGI
 - Objet des contrats de location assimilés à des emprunts ?
 - Immobilisations corporelles amortissables : oui
 - Autres ?
 - Conséquences :
 - Assimilation à des charges financières (côté preneur) et à des produits financiers (côté bailleur) d'une fraction des loyers payés / reçus.
 - Détermination de la composante financière du loyer : montant du loyer diminué de l'ensemble des frais annexes facturés par le bailleur, et de l'amortissement pratiqué par ce dernier (linéaire ou dégressif ou financier au sens du I de l'article 39 C).
 - Amendement du Sénat visant à exclure les emprunts effectués en vue de réaliser ou gérer des équipements publics dans le cadre de contrats de délégation de SP, de concession ou de PPP n'a pas été retenu.

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (5/8)

- Articulation du mécanisme de réintégration générale avec les dispositifs anti-abus existants (pour les sociétés non intégrées) :
 - La nouvelle limite à la déduction des charges financières s'appliquera après la prise en compte des régimes anti-abus existants ;
 - Le montant des charges financières nettes prises en compte pour la réintégration sera donc réduit :
 - de la fraction de charges non admise en déduction en application des règles de lutte contre la sous-capitalisation (article 212-II du CGI) ;
 - Quid des intérêts non déductibles en vertu uniquement de 39-1-3 (taux des avances d'associés) => double réintégration ?
 - de la fraction des charges financières non déductibles en application de l'amendement « Carrez » (article 209-IX du CGI).
 - Toutefois, les charges financières réintégrées en vertu de ces dispositifs anti-abus seront néanmoins prises en compte pour l'appréciation du seuil de 3 M€.

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (6/8)

- Application du mécanisme de réintégration dans le cadre des groupes intégrés :
 - Le dispositif ne visera que les charges financières nettes résultant d'opérations réalisées avec des sociétés ou des personnes *hors du groupe* (article 223 B bis nouveau du CGI) :
 - Neutralisation des charges financières intra-groupe
 - et des produits intra-groupe ? Logiquement oui
 - Appréciation du seuil de 3 M€
 - Au niveau du groupe
 - Somme des charges financières nettes des sociétés membres du groupe
 - Possibilité de compenser les charges financières nettes d'une entité avec les produits financiers nets d'une autre entité membre (cf. Rapport de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale)
 - Selon les situations, l'intégration fiscale sera donc pénalisante ou avantageuse :
 - Pénalisante dans la mesure où le seuil de 3 M€ s'applique une seule fois
 - Avantageuse du fait de la possibilité de compenser les charges financières / produits financiers
 - => arbitrage (en particulier sur les entités qui portent l'immobilier)

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (7/8)

- Articulation du nouveau dispositif avec les autres mécanismes anti-abus existant
 - Articulation similaire à celle trouvant à s'appliquer dans le cas général :
 - Le montant des charges financières nettes prises en compte pour la réintégration est réduit des charges financières non admises en déduction en application :
 - du IX de l'article 209 (« amendement Carrez »)
 - de l'article 212
 - du septième alinéa de l'article 223 B (« amendement Charasse ») .
 - des 6 derniers alinéas de l'article 223 B (dispositif de lutte contre la sous-capitalisation spécifique aux groupes) ;
 - Toutefois, les charges financières réintégrées en vertu de ces dispositifs anti-abus sont néanmoins prises en compte pour l'appréciation du seuil de 3 M€.

I/ Limitation de la déduction des charges financières des entreprises soumises à l'IS (8/8)

- Conséquences spécifiques du mécanisme de réintégration dans le cas des groupes intégrés :
 - La réintégration s'opère dans le résultat d'ensemble, et non dans les résultats individuels des sociétés membres
 - Impact sur le calcul de la participation des salariés :
 - RSP assise sur le résultat individuel de chaque société membre, comme si elle était imposée séparément (art. 223 L- 5 du CGI);
 - Application du mécanisme de réintégration, sans distinguer selon que les charges financières sont versées à une entité membre du groupe ou extérieure au groupe.
 - Concernant la contribution des filiales à l'IS d'ensemble :
 - Chaque filiale contribue à grossir ou diminuer les charges financières nettes du groupe, et donc l'IS d'ensemble acquitté par la mère ;
 - La convention d'intégration devra prévoir, si, et comment, cette situation se répercute sur la contribution des filiales à l'IS d'ensemble ; dans le cadre des principes retenus par la jurisprudence du CE, commentée au BOI-IS-GPE 30-30-10 n°230 et s.
 - En pratique, si la convention actuelle prévoit un principe de neutralité selon lequel la filiale paye l'impôt qu'elle aurait acquitté en l'absence d'intégration, la convention n'aura pas à être modifiée et ce principe pourra être retenu.
 - D'autres approches sont concevables, mais complexité du suivi dans le temps.

6. Immobilier

Richard Foissac

I/ Dispositions concernant la fiscalité de l'immobilier dans les différentes LFR/LF (1/2)

- Les sociétés à prépondérance immobilière détenues par des personnes morales françaises
 - Les dispositions de l'article 209- IX du CGI (*Loi 2011-1978 du 28 décembre 2011 art. 40*) ne trouvent pas à s'appliquer aux SPI lorsqu'elles constituent des titres de participation visées par l'article 219 I a sexies-0 bis du CGI ;
 - L'article 16 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012 a écarté l'exonération du régime des sociétés mères sur les produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stocks à l'actif des sociétés qui exercent une activité de marchand de biens et a corrélativement interdit la déduction des pertes et provisions sur titres de participation à prépondérance financière à hauteur du produit de ces titres qui a ouvert droit au régime des sociétés mères au cours de l'exercice au cours duquel la perte ou la dépréciation est constatée et au cours des cinq exercices précédents.

I/ Dispositions concernant la fiscalité de l'immobilier dans les différentes LFR/LF (2/2)

- Les sociétés à prépondérance immobilière détenues par des personnes morales françaises
 - La situation des entreprises qui détiennent des titres de sociétés à prépondérance immobilière en tant que titres de participation et non en tant que stocks n'est pas visée par ces mesures, mais encore faut-il qu'à la date de la cession des titres ou à la date de dotation de la provision, la société filiale soit encore à prépondérance immobilière au sens de l'article 219 I a sexies-0 bis du CGI.

7. Aides aux filiales en difficulté

Jean-Philippe Bidegainberry

I/ Aides aux filiales en difficulté (1/4)

- Régime applicable aux exercices clos avant le 4 juillet 2012 (construction prétorienne)
 - Déductibilité des aides à caractère commercial
 - Déductibilité des aides à caractère financier à hauteur :
 - Du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'aide ;
 - Et de la fraction de la situation nette positive après aide, retenue dans la proportion de son capital détenu par d'autres sociétés.

I/ Aides aux filiales en difficulté (2/4)

- Régime applicable aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012 : article 39, 13 du CGI (2^e LFR n° 2012-958 du 16/08/2012)
 - Déductibilité des aides à caractère commercial
 - Non-déductibilité des aides à caractère financier sauf :
 - Si les aides ont été consenties lors d'une procédure de conciliation en application d'un accord homologué dans les conditions prévues au II de l'article L.611-8 du code de commerce ;
 - Ou si une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte à l'égard de la société bénéficiaire.

I/ Aides aux filiales en difficulté (3/4)

– De nouvelles interrogations :

- Notion d' « aides de toutes natures » → quid des renonciations à recettes ?
- Eligibilité des sociétés étrangères, bénéficiaires de l'aide, aux exceptions en matière d'aides à caractère financier ?
- Incidences de la nouvelle réglementation dans l'intégration fiscale ?

I/ Aides aux filiales en difficulté (4/4)

– De nouvelles alternatives :

- Redécouvrir les clauses de retour à meilleure fortune et l'article 216 A du CGI
- Accélérer le calendrier d'octroi des aides
- Oser un certain traitement des augmentations de capital par incorporation de créances

8. Report des déficits

Christophe Le Camus

I/ Alourdissement du dispositif

- Rappel de la règle en vigueur depuis 2011 :
 - Imputation des déficits limitée à 1 000 000 € majorés de 60% de la fraction du bénéfice de l'exercice qui excède ce seuil
 - Report en arrière des déficits plafonné à 1 000 000 € et limité au seul bénéfice de l'exercice précédent
- Alourdissement prévu par le PLF 2013 :
 - Le taux de 60% est ramené à 50%
- Entrée en vigueur de l'alourdissement :
 - Exercices clos à compter du 31 décembre 2012

II/ Principales conséquences (1/2)

- Impact sur la charge d'impôt sur les sociétés
 - Impact sur la charge de l'IS des entreprises dont le CA excède 500 millions d'euros (250 millions à compter de 2013)
 - Impact amplifié dans le cadre de l'intégration fiscale (franchise groupe limitée à 1 M€ quel que soit le nombre de sociétés membres du groupe)
- Impact sur le montant de la réserve de participation
 - Alignement des règles de calcul du bénéfice fiscal pour le calcul de l'IS et de la participation des salariés (Loi de finances pour 2012)

II/ Principales conséquences (2/2)

Exemple

Soit une société disposant de 30 000 000 € de déficits reportables à l'ouverture de l'exercice 2011 et réalisant, avant imputation des déficits antérieurs, un bénéfice de 21 000 000 € en 2011 et de 26 000 000 € en 2012

	Bénéfice fiscal	Imputation des déficits	Bénéfice imposable	Variation 2011 / 2012
2011	21 000 000	13 000 000 $1 000 000 + (21 000 000 - 1 000 000) \times 60\%$	8 000 000	
2012	26 000 000	16 000 000 $1 000 000 + (26 000 000 - 1 000 000) \times 60\%$	10 000 000	25 %
2012	26 000 000	13 500 000 $1 000 000 + (26 000 000 - 1 000 000) \times 50\%$	12 500 000	53 %

III/ Actions correctives envisageables

- Lisser les résultats en anticipant de la base taxable pour éviter l'apparition de déficits
 - Différer certains amortissements
 - Renoncer à la déduction d'une annuité fiscale calculée sur la durée d'usage (par hypothèse plus courte que la durée retenue dans le plan d'amortissement)
 - Renoncer aux dispositifs échelonnement de certains produits (indemnités d'assurance ou d'expropriation, subventions d'équipement)
 - Anticiper les aides de nature financières

9. Aménagements apportés aux règles de report de déficit

Philippe Grousset

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (1/6)

- Nouveaux cas de perte du droit au report en avant des déficits
 - Définition du « changement d'activité réelle » caractérisant la perte des déficits introduite dans la loi (art.221-5 du CGI), notion auparavant appréciée de manière relativement libérale par la jurisprudence, au cas par cas
 - Les situations visées :
 - Disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de 12 mois (sauf cas de force majeure, par exemple un sinistre), sauf agrément
 - Disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (2/6)

- Adjonction, abandon ou transfert (même partiel), d'activité(s) apprécié en fonction de l'évolution du chiffre d'affaires ou de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société (augmentation ou diminution de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédent), sauf agrément si l'opération est indispensable à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois;
- Date d'application : restrictions applicables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (3/6)

- Renforcement des conditions d'obtention de l'agrément préalable prévu à l'article 209-II du CGI
 - Maintien des conditions antérieures : opération placée sous le régime fiscal de faveur, justifiée du point de vue économique et motivations principales autres que fiscales
 - Nouvelle condition à respecter avant le transfert : absence de changement significatif dans l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé, ce, préalablement à la restructuration envisagée
 - Changement significatif apprécié désormais en terme de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité pendant la période au titre de laquelle les déficits ont été constatés

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (4/6)

- Conditions à respecter renforcées après le transfert : pas de changement significatif en termes notamment de clientèle, d'emploi de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de la nature et du volume d'activité, pendant un délai minimum de 3 ans
- « Législation » de la doctrine administrative refusant d'accorder un agrément pour des déficits provenant de la gestion d'un patrimoine mobilier (société holding) ou immobilier
- Date d'application : exercices clos à compter du 4 juillet 2012

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (5/6)

- Agrément pour le transfert des déficits de l'ancien groupe en cas d'absorption de scission de la société mère suivie de la création d'un nouveau groupe ou de l'élargissement d'un groupe existant
 - Nouvelles conditions communes à l'ancienne société mère et aux sociétés membres de l'ancien groupe rejoignant le nouveau groupe
 - Conditions à respecter avant le transfert : l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts non déduits dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet de changement significatif (notamment en termes de clientèle, d'emploi, des moyens d'exploitations effectivement mis en œuvre, de la nature et du volume d'activité)
 - Conditions à respecter après le transfert : pas de changement significatif notamment en termes de clientèle, des moyens d'exploitations effectivement mis en œuvre, de la nature et du volume d'activité, pendant un délai minimum de 3 ans

I/ Aménagements apportés aux règles de report de déficit (6/6)

- Les déficits susceptibles d'être transférés ne doivent pas provenir de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier
- Date d'application : résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012

10. Intégration fiscale

Cathy Goarant-Moraglia, Renaud Grob et Jean-Yves Mercier

I/ Dans quelle mesure le régime de l'intégration fiscale reste-t-il intéressant ? (1/5)

– Rappels

- Régime d'intégration fiscale est optionnel
- Possibilité de faire évoluer le périmètre tous les ans

– Traditionnellement, régime fiscal avantageux :

- Compensation des bénéfices et des déficits fiscaux réalisés par les sociétés membres ;
 - Neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les dividendes versés en régime mère et filiales
 - Amendement sénatorial (non retenu) dans cadre LF2012 visant à limiter cette neutralisation
 - Neutralisation des transactions intra-groupe
- Traditionnellement, inconvénient lié aux modalités de calcul de la CSB de 3,3 % (abattement de 763 000 € appliqué une seule fois au niveau du résultat d'ensemble) ;

I/ Dans quelle mesure le régime de l'intégration fiscale reste-t-il intéressant ? (2/5)

- Renouvellement des termes de l'appréciation :
 - Surtaxe de 5% issue de la LFR IV 2011 :
 - Contribution exceptionnelle de 5 % de l'IS, qui porte le taux global d'imposition à 35 % ou 36,1 % (selon que la contribution sociale additionnelle de 3,3 % est ou non applicable) ;
 - Contribution applicable aux sociétés réalisant un CA > 250 M€
Au niveau du groupe fiscal, le CA retenu est la somme des CA réalisés par les sociétés membres ;
=> Surcoût à raison des filiales intégrées bénéficiaires réalisant un CA inférieur à 250 M€
 - C'est a priori à la mère intégrante de supporter ce surcoût.
 - Cf. toutefois BOI-IS-GPE-30-30-10 n°290

I/ Dans quelle mesure le régime de l'intégration fiscale reste-t-il intéressant ? (3/5)

- Renouvellement des termes de l'appréciation :
 - Contribution de 3% sur les revenus distribués issue de la LFR II 2012 :
 - Contribution de 3% sur les distributions mises en paiement à compter du 18 août 2012 ;
 - Application en cascade de cette nouvelle imposition dans les chaînes de participations verticales ;
 - Sauf pour les distributions entre entités intégrées.
 - Régime des reports déficitaires (LFR II 2011 et PLF 2013) :
 - Limitation de l'imputation des déficits reportables : 1M€ + 60% du bénéfice au delà
 - PLF 2013 : 1 M€ + 50% du bénéfice au-delà
 - Dans les groupes, la limitation s'applique au déficit d'ensemble :
 - Les déficits individuels ne créent pas de limitation, si le résultat d'ensemble est bénéficiaire ;
 - Mais dans le cas contraire, il y a un risque d'imposition plus rapide par rapport à une situation de non-intégration;

I/ Dans quelle mesure le régime de l'intégration fiscale reste-t-il intéressant ? (4/5)

- Renouvellement des termes de l'appréciation :
 - Nouvelles règles en matière de limitation de la déduction des charges financières (PLF 2013)
 - Selon les situations, l'intégration fiscale sera pénalisante ou avantageuse :
 - Pénalisante dans la mesure où le seuil de 3 M€ s'applique une seule fois ;
 - Avantageuse du fait de la possibilité de compenser les charges financières nettes d'une entité membre avec les produits financiers nets d'une autre entité membre, et du fait de la neutralisation des prêts/emprunts intra-groupe.

I/ Dans quelle mesure le régime de l'intégration fiscale reste-t-il intéressant ? (5/5)

– Incidence de l'intégration en fiscalité locale :

- Mise en place d'un taux groupe pour la CVAE
 - Si le CA du groupe excède 7,6 M€
 - Progressivité plus rapide puisqu'il y a sommation du chiffre d'affaires de toutes les sociétés intégrées
 - Favorise les structures ne pouvant pas être intégrées comme les sociétés de personnes et les SEP
- Existence d'un plancher plus contraignant en cas d'opérations de restructuration (article 1518 B du CGI)
 - Application d'un plancher pour limiter la baisse de base suivant les opérations de restructuration
 - Plancher de base de 80 % porté à 90 % pour les opérations réalisées entre sociétés intégrées et à 100 % en cas d'apport, cession, scission

11. Paiement consolidé de la TVA : faut-il opter ?

Elisabeth Ashworth

I/ Paiement consolidé de la TVA : faut-il opter ? (1/2)

– Les avantages du dispositif

- Utilisation immédiate des crédits de taxe des membres du groupe
- Souplesse dans la détermination du périmètre au moment de la constitution et pendant la durée de vie du groupe
- Délai de reprise de l'administration fiscale : l'allongement du délai dépend de la situation créitrice du redevable du groupe

I/ Paiement consolidé de la TVA : faut-il opter ? (2/2)

– Les contraintes dont il doit être tenu compte

- La perte de certains avantages pour les membres
- Le formalisme de l'option et des aménagements ultérieurs du périmètre du groupe
- Les délais de déclaration et de paiement mensuel
- La nécessité d'organiser les relations internes du groupe
- Les incertitudes quant aux conséquences sur les procédures de contrôle et de sanction

Questions

12. TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles

Ariane Beetschen

I/ TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles (1/5)

- Arrêt du Conseil d'Etat SNC Ariane du 21 octobre 2011
 - Pour être qualifiées d'accessoires et être exclues du dénominateur du prorata de déduction (coefficient de taxation forfaitaire depuis le 1^{er} janvier 2008), les opérations financières exonérées de TVA ne doivent pas :
 - constituer le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable
 - **et** impliquer une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA est due.
- Le critère du PDPN qui ne s'appliquait plus aux holdings depuis l'instruction 3 A-1-06 du 10 janvier 2006 est réactivé par la DVNI :
 - Risque de remise en cause d'une partie de la TVA déduite sur les dépenses mixtes : application du coefficient de taxation forfaitaire au dénominateur duquel sont inscrits les produits financiers exonérés de TVA
 - Contestation sur le terrain du droit et de la doctrine

I/ TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles (2/5)

- Selon la DVNI :
 - Les holdings ont oublié le principe de l'affectation en déduisant la TVA sur les dépenses affectées à leurs opérations financières exonérées, que celles-ci présentent ou non un caractère accessoire :
 - Risque de rejet de déduction de la TVA grevant les dépenses en cause
- Contestation sur le terrain du droit et de la doctrine lorsque les opérations financières exonérées sont accessoires :
 - L'exclusion du prorata prévue par la directive TVA et la réglementation française a pour objet de supprimer toute rémanence de taxe
 - Jusqu'au 11 septembre 2012 inclus : D. adm 3 D-1711 n°s 9 et 10 – Inst. 3 A-1-06, point 36
 - Depuis le 12 septembre 2012 : BOI-TVA-DED-20-10-20-20120912 n°s 200 et 240 (Exemple – Hypothèse 1)

I/ TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles (3/5)

- Arrêt du Conseil d'Etat Ginger du 27 juin 2012
 - La perception de dividendes de filiales constitue une activité non économique
 - La déduction de la TVA relative à des dépenses exposées à la fois pour des activités économiques (ex : prestations de services aux filiales) et des activités non économiques (perception de dividendes) n'est admise que dans la mesure où ces dépenses sont imputables aux activités économiques (application de l'arrêt CJUE Securenta du 13 mars 2008)
- La DVNI entend remettre en cause une partie de la TVA déduite sur les dépenses mixtes champ/hors champ (coefficients d'assujettissement(s) compris entre 0 et 1)
- Contestation sur le terrain du droit et de la doctrine

I/ TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles (4/5)

- TVA non déductible pour les dépenses que les holdings n'utilisent pas dans le cadre de leur exploitation propre :
 - Frais d'acquisition de titres de participation pris en charge par une société mère alors que les titres sont détenus par sa filiale (Arrêt Axa du 6 octobre 2008)
 - Travaux de dépollution pris en charge par une holding qui a cédé les titres d'une filiale alors qu'ils incombaient légalement à l'ex-filiale (Arrêt Rhodia Chimie du 30 décembre 2011)
 - Dépenses d'avocat exposées par une holding au titre d'une augmentation de capital réalisée par sa filiale (Arrêt First International Production du 29 octobre 2012)
- La DVNI recherche les dépenses de cette nature lors de ses contrôles

I/ TVA dans les holdings : les « nouveaux » sujets de discussion lors des contrôles (5/5)

- La DVNI remet également en cause les schémas dans lesquels une holding pure non dotée de moyens propres devient récupératrice de TVA via la refacturation de dépenses :
 - Risque de mise en œuvre de l'abus de droit

13. Epargne salariale et indemnités de rupture : que reste-t-il des avantages sociaux et fiscaux ?

Christophe Frionnet et Marie-Pierre Schramm

I/ Epargne salariale : stock option et AGA (1/2)

- Augmentation des contributions sociales
 - Côté employeur
 - Attributions de SO ou AGA depuis le 11/07/12 (LFR II 2012)
 - Nouveau taux de contribution patronale de 30% (fait générateur : date d'attribution) (au lieu de 14% depuis le 1^{er} janvier 2011 et 10% entre le 16/10/07 et le 31/12/10)
 - Côté bénéficiaire
 - Cession de titres issus de SO ou AGA depuis le 18/08/12 (LFR II 2012)
 - Nouveau taux de contribution salariale de 10% (au lieu de 2,5% entre le 16/10/2007 et le 31/12/10 et 8% entre le 01/01/11 et le 17/08/12)
 - Suppression des taux dérogatoires pour les AGA dont la valeur annuelle par salarié était inférieure à $\frac{1}{2}$ PASS (18 186 euros en 2012)
 - Mais projet de porter le taux à 17,5 % pour les cessions d'actions issues d'attributions depuis le 28/09/12 (PLF 2013) voire à 22,5% si non respect par le salarié bénéficiaire de l'indisponibilité de 4 ans (SO) ou de 2 ans (AGA)

I/ Epargne salariale : stock option et AGA (2/2)

– IRPP et autres prélèvements sociaux

- Régime de droit commun pour les attributions postérieures au 28/09/12 : suppression des taux proportionnels et imposition au barème progressif
- Assujettissement à la CSG/CRDS sur les revenus d'activité (part de CSG déductible de 5,1 points), soit 8% (au lieu de 15,5%)

II/ Epargne salariale : autres dispositions (1/2)

- PLF SS 2013 : impact sur la taxe sur les salaires
- Forfait social :
 - Assiette : participation – intéressement – PEE – PEI - PERCO
 - Taux : relèvement à 20% depuis le 1^{er} août 2012 (au lieu de 8% depuis le 1^{er} janvier 2012). Le taux applicable est celui en vigueur au moment de la répartition des sommes.

II/ Epargne salariale : autres dispositions (2/2)

- Participation des salariés
 - Suppression de la provision pour investissement déductible
 - Pour les exercices clos à compter du 18 août 2012
 - Exception SCOP
 - Les provisions déjà dotées au titre des exercices précédents : pas d'obligation de reprise ni de remise en cause (dès lors qu'utilisées conformément à leur objet dans les délais)
 - Un nouveau crédit d'impôt ?

III/ Indemnités de fin de contrat de travail

- Rupture conventionnelle et licenciement
 - Forfait social : applicable à la partie de l'indemnité de rupture exonérée de cotisations en cas de rupture conventionnelle
 - Assujettissement dès le 1^{er} € pour les indemnités de rupture versées depuis le 1^{er} septembre 2012 > 10 PASS (au lieu de 30 PASS), soit 370 320 € en 2013 (LFR II 2012)
 - Fin du régime transitoire permettant d'appliquer 3 PASS : régime définitif à 2 PASS applicable (74 064 € en 2013)

IV/ Autres mesures sociales

- Heures supplémentaires
- Retraite chapeau
- Non salariés / auto-entrepreneurs
- Durcissement des sanctions en cas de fraude à la sécurité sociale

14. Optimisation de la rémunération des dirigeants

Thierry Granier

I/ Principe généraux

– Résidence fiscale française

- Principe : imposition des revenus mondiaux d'un résident fiscal français
 - Conséquence : imposition en France des revenus perçus par un salarié envoyé en mission à l'étranger
- Exceptions
 - Régime d'exonération prévu à l'article 81 A du CGI
 - Impact des conventions fiscales : mise en place de « *split payroll* »

II/ Régime des expatriés : article 81 A I et 81 A II du CGI (1/3)

– Conditions générales

- Exercice d'une fonction salariée par un résident fiscal français dans un autre Etat que la France
 - Maintien du lien de subordination avec l'employeur français
 - Exclusion des mandataires sociaux ou des travailleurs indépendants sauf s'il existe un contrat de travail à raison des fonctions techniques distinctes, exercées de manière effective et donnant lieu à rémunération
- Employeur établi en France / UE / Islande / Norvège / Liechtenstein
- Rémunération versée en France ou à l'étranger, par l'employeur ou par l'établissement / filiale étrangère
- *N.B : ce régime ne vise que l'impôt sur le revenu / les cotisations de sécurité sociale restent dues en France selon les conditions de droit commun*

II/ Régime des expatriés : article 81 A I et 81 A II du CGI (2/3)

- Article 81 A I du CGI : exonération totale
 - Exemples de situations envisagées par la loi
 - Imposition dans l'autre Etat du revenu perçu (en l'absence de convention fiscale)
 - Exercice d'une activité de prospection commerciale à l'étranger
 - Durée d'au moins 120 jours sur une période de 12 mois consécutifs
 - Régime de décompte des jours
 - Régime
 - Exonération totale du revenu en France de la rémunération correspondant à l'activité exercée dans l'autre Etat
 - Mais prise en compte pour la détermination du revenu de référence et du taux effectif d'imposition
 - Régime indépendant du paiement d'un impôt à l'étranger

II/ Régime des expatriés : article 81 A I et 81 A II du CGI (3/3)

- Article 81 A II du CGI : exonération partielle (prime journalière)
 - Situations visées par la loi
 - Suppléments de rémunération liés à l'exercice d'une activité à l'étranger (majoration de salaires, commissions, primes ou indemnités journalières...)
 - Conditions
 - Le montant de la prime doit être déterminé préalablement au séjour à l'étranger
 - Les déplacements doivent être effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur (vise notamment les missions intra-groupes)
 - Durée effective du séjour à l'étranger d'au moins 24h
 - Prime plafonnée à 40% de la rémunération versée (fixe ou variable)
 - Régime
 - Exonération des suppléments de rémunérations
 - Prise en compte pour le calcul du revenu fiscal et du taux effectif

III/ Split payroll

- Définition :
 - Revenus versés à un salarié par deux employeurs situés dans deux pays différents au titre de fonctions distinctes et identifiées
- Régime :
 - Imposition dans les deux pays...
 - ... mais utilisation éventuelle des mécanismes d'exonération prévus par les conventions
- Limites :
 - Impact possible en matière de sécurité sociale
 - Le salaire étranger peut être imposé également en France : limites des mécanismes d'élimination des doubles impositions (taux effectif / crédit d'impôt)

15. Les décisions de fin d'année

Cathy Goarant-Moraglia

I/ La réforme des VLF (1/8)

– Principes de la révision de 2015 (LFR 2010, art 34 et LFR II pour 2012 art. 37) :

- La révision aura pour date de référence le 1^{er} janvier 2013
- Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2015 (TF et CFE)
- Catégories de locaux concernés par la réforme :
 - locaux commerciaux au sens de l'article 1498 du CGI
 - locaux utilisés par les professions libérales
- Nouvelle classification des locaux :
 - déclaration 6660 REV
 - 10 sous-groupes et 39 catégories
 - deux décrets :
 - N° 2011-1267 du 10 octobre 2011 (sous-groupes et catégories)
 - N° 2011-1313 du 17 octobre 2011 (surfaces et pondérations)

I/ La réforme des VLF (2/8)

– Principes de la révision de 2015 :

- La nouvelle valeur locative ne sera plus appréciée par commune
- Création dans chaque département d'un ou plusieurs secteurs d'évaluation
- Chaque secteur regroupe les communes ou parties de communes présentant dans le département un marché locatif homogène ce qui induit que :
 - des zones non contigües puissent appartenir à un même secteur
 - une commune puisse être découpée en plusieurs zones relevant de secteurs différents
 - les commissions départementales de valeurs foncières créées pour la réforme disposeront d'un pouvoir discrétionnaire
- Création de coefficients de localisation pour tenir compte de la situation dans le secteur dans lequel l'immeuble est affecté :
 - Majoration de 1,1 ou de 1,15
 - Minoré de 0,85 ou de 0,9

I/ La réforme des VLF (3/8)

– Principes de la révision de 2015 :

- Nouvelle définition des surfaces et pondérations

Avec une décomposition des surfaces en trois catégories exclusivement :

- Surface au sol calculée entre murs arrondie au m² inférieur
- **La partie principale** comprend : cas par exemple des bureaux :
 - Locaux de bureaux proprement-dits
 - Locaux de dégagement et sanitaires
- **La partie secondaire couverte** porte sur l'ensemble des locaux techniques, espace non accessible au public, chaufferie, local informatique, stockage d'archives, cuisines laboratoires, etc.
- **La partie secondaire non couverte** portera généralement sur les surfaces de parkings, stockage à ciel ouvert, etc.
- **La pondération** sera obligatoirement de 0,5 pour les parties couvertes et de 0,2 pour les parties découvertes

I/ La réforme des VLF (4/8)

– Principes de la réforme :

- Les nouvelles méthodes d'évaluation : **la méthode de la grille tarifaire**

Application à la surface pondérée de l'immeuble d'un tarif moyen représentatif du marché locatif résultant de la grille tarifaire.

Dans chaque secteur d'évaluation regroupant des communes ou parties de communes, la commission départementale arrêtera :

- les tarifs pour toutes les catégories présentes dans ce secteur
- les coefficients de localisation

La grille tarifaire ne sera rien d'autre qu'une moyenne pondérée des loyers des immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration, appartenant au même secteur, à la même catégorie et pour lesquels les déclarations 6660 REV sont intégralement remplies (y compris le montant du loyer).

Ces étapes seront validées par la commission qui devra publier les résultats.

I/ La réforme des VLF (5/8)

– Principes de la réforme :

- **La méthode d'appréciation directe :**

Méthode applicable s'il est démontré que la méthode de la grille tarifaire n'est pas possible

Application d'un taux d'intérêt uniforme de 8 % à la valeur vénale de l'immeuble constatée au 1^{er} janvier 2013 ou au 1^{er} janvier de l'année de la construction si elle est postérieure

- **Le principe d'une mise à jour permanente :**

Consistant en une mise à jour effectuée par l'administration fiscale à partir de l'évolution des loyers

Constatée chaque année à partir des déclarations nouvelles instaurées en complément de leur liasse fiscale

- **Le principe d'un mécanisme de lissage des écarts :**

Mise en place d'un lissage de sorte que les gagnants financent dans un premier temps le surcoût des perdants

I/ Les réformes des VLF (6/8)

– Principes de la réforme :

- **Le principe d'une réforme à produits constants :**
 - Cela signifie que globalement les collectivités locales ne devront pas percevoir plus ou moins de recettes fiscales assises sur la nouvelle base foncière
 - Les recettes provenant de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la CFE devront donc être identiques à taux constant
- Il est donc prévu pour chaque commune la détermination d'un coefficient égal au rapport :
 - Somme des VLF révision 1970 actualisée 2013
 - Par la somme des VLF révision 2013
 - Coefficient de neutralisation ne s'appliquera finalement pas aux immeubles industriels (LFR 2012 art. 37)

I/ La réforme des VLF (7/8)

– Principes de la réforme : déclarations 6660 REV, les pièges à éviter

- Les déclarations sont paramétrées en fonction des lots inscrits au fichier immobilier
- A partir de 100 lots, la déclaration est obligatoirement télé-déclarée sauf contre-ordre adressé avant le 21 novembre 2012
- Les déclarations ne sont pas explicites puisque seul apparaît le numéro de lot figurant au fichier immobilier
- Nécessité de demander au cadastre la copie des fiches et matrices cadastrales pour mettre en place un fichier de concordance entre ces numéros de lots et les fichiers de l'entreprise
- Définir les surfaces à partir des règles visées ci-dessus
- Pour les immeubles loués, définir le montant du loyer à mentionner
- Attention le défaut de déclaration est sanctionné par une amende de 150 € et de 15 € par omission

I/ La réforme des VLF (8/8)

– Principes de la réforme : la campagne déclarative nationale

- Fourniture préalable de listes aux propriétaires de nombreux locaux pour les aider à faire le lien avec le numéro au fichier immobilier figurant sur la déclaration pré-imprimée
- Lancement de la campagne mi-février 2013
- Restitution des « copies » pour le 8 avril 2013 (délai supplémentaire en cas de télé-déclaration + 15 jours à 1 mois)
- Ceux disposant de plus de 100 lots devront télé-déclarer
 - Déclaration à remplir en ligne ou téléchargement d'un fichier à redéposer dans l'espace abonnés

II/ Fiscalité locale (1/3)

– CVAE

- Définition du chiffre d'affaires
 - Notion de plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante
 - Distinction produits courants et produits exceptionnels
 - Distinction à opérer entre les transferts de charges à retenir dans le CA : notion extensive de la « refacturations de frais »
- Définition de la valeur ajoutée (produits)
 - Abandons de créances à caractère financier
 - Conséquence de la modification en matière d'IS
 - Une résurgence de la requalification en subvention
 - Traitement des transferts de charges dans la valeur ajoutée (symétrie charges/produits)
 - Le cas des récupérations sur créances amorties
 - Le cas des opérations faites en commun

II/ Fiscalité locale (2/3)

– CVAE

- Définition de la valeur ajoutée (charges)
 - Distinction entre sous-traitance/ prestations de services et locations avec services
 - Comptabilisation des « locations » (613, 614, 615)
 - Détermination des dotations aux amortissements déductibles
 - Taxes déductibles
 - Cas des charges à étaler

– CET

- Impact des redressement en TP sur le bénéfice du dégrèvement transitoire

II/ Fiscalité locale (3/3)

– Les autres impôts en fiscalité locale

- **Un contentieux atypique sur l'exigibilité de la taxe additionnelle à la CVAE au profit des CCI au titre de 2011**
 - Le principe de l'article 34 de la constitution
 - Des réclamations adressées en masse
 - Un législateur qui prend le soin de corriger et de faire une distinction entre les contribuables
 - L'état des contentieux
 - Pour ceux ayant réclamé avant le 11 juillet 2012
 - Pour ceux ayant réclamé postérieurement à cette date
 - Qu'en est-il de la saisine du Conseil d'Etat pour avis ?

16. Diverses mesures en droit douanier

Nathalie Pétrignet

I/ Contribution exceptionnelle sur la valeur des stocks de produits pétroliers (1/2)

– Champ d'application

- Créée par la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012, elle vise à taxer les volumes des produits pétroliers repris au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes national qui sont stockés, sur le territoire de la France métropolitaine, soit en entrepôt fiscal de stockage, soit en usine exercée.

– Le redevable

- Toute personne propriétaire des produits entrant dans le champ d'application de la contribution à la date du 4 juillet 2012, qu'elle soit ou non établie en France.

I/ Contribution exceptionnelle sur la valeur des stocks de produits pétroliers (2/2)

– Taux et assiette

- 4% de la valeur de la moyenne des stocks détenus le dernier jour des trois derniers mois de l'année 2011 (la valeur à prendre en compte en principe est celle publiée dans le bulletin officiel des douanes (BOD) n°6907 du 31 août 2012. Pour certains produits, seul le prix de revient doit être retenu).

– Exigibilité, déclaration, liquidation

- La contribution est exigible le 1er octobre 2012
- La contribution est établie sur la déclaration prévue à l'annexe 1 de la décision administrative n°12-038 publiée au BOD n°648 du 28 septembre 2012
- La déclaration doit être déposée et liquidée avant le 15 décembre 2012 auprès du bureau de douane de « Lyon Energie »

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

- Vers une convergence des prix de transfert et de la valeur en douane
 - Règlement particulier Valeur en douane éditions mars 2012 et novembre 2012
- Rappel de la définition de la valeur en douane
 - Valeur en douane = valeur transactionnelle, c'est-à-dire prix effectivement payé ou à payer lors de la vente à l'exportation après ajustements sauf si les liens entre le vendeur et l'acheteur ont influencé la valeur transactionnelle.
 - En présence de liens qui ont influencé la valeur transactionnelle = rejet de la valeur et application des méthodes de substitution.
- Reconnaissance des prix de transfert comme valeur en douane au sens du code des douanes (CDC)

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

- Prise en compte de la documentation des prix de transfert pour vérifier que les liens n'ont pas influencé les prix de transfert.
- Les ajustements
 - Remises et ristournes : elles doivent être connues au moment du dédouanement.
 - Prise en compte des frais supportés par l'acheteur.
- Prix de transfert et dédouanement
 - Nécessité de mettre en place une procédure de valeurs provisoires
 - En l'absence de la mise en place d'une telle procédure, la valeur déclarée est définitive et impossibilité de prendre en compte a posteriori les ajustements à la baisse notamment.

III/ Le statut d'exportateur agréé (1/2)

- Rappel de l'existence de deux règles d'origine
 - Origine non préférentielle / origine préférentielle.
- Le statut de l'exportateur agréé : pourquoi ?
 - L'EA certifie lui-même l'origine préférentielle des produits qu'il exporte par l'apposition sur la facture (DOF) ou sur tout autre document commercial identifiant clairement les produits, d'une déclaration d'origine.
 - Dispense de fourniture de certificat d'origine EUR1 ou EUR-MED.
 - Dispense de Visa du bureau de douane d'exportation.
 - Le statut EA devient obligatoire dans certaines relations (Corée du Sud).
 - Conduit à étudier l'origine préférentielle de ses produits, à vérifier ses sourcing, à obtenir des déclarations d'origine et à sécuriser ses contrats fournisseurs.

III/ Le statut d'exportateur agréé (2/2)

– Qui est concerné ?

- Les entreprises qui exportent des produits à destination de pays avec lesquels l'UE entretient des relations préférentielles d'une valeur supérieure à 6 000 € par envoi et qui bénéficient ou font bénéficier leurs clients à destination d'un avantage tarifaire en raison des règles d'origine préférentielle
- **Attention**, pour l'accord UE / Corée du Sud, pour les envois supérieurs à 6 000 €, le statut d'EA est **obligatoire** (les EUR1 ne sont plus acceptables) pour l'origine préférentielle. Il s'agit d'un accord « pilote »...

– Comment ?

- L'opérateur doit déposer une « déclaration préalable d'origine » (DPO) **une seule fois**, pour toutes les marchandises et pays d'exportation visés. Il obtiendra le statut d'exportateur agréé pour ces derniers.

IV/ Douanes : actualités diverses

- A compter du 1^{er} janvier 2013, le contentieux civil en matière douanière relèvera de la compétence exclusive des Tribunaux de grande instance et non plus des Tribunaux d'instance
- Actualité issue de la Loi de financement de sécurité sociale pour 2013
- Actualité issue de la Loi de finances pour 2013

17. TVA et règles de facturation : quelles adaptations au 1^{er} janvier 2013 ?

Anne Grousset et Caroline Moroni-Seror

Introduction

- Entrée en application à compter du 1^{er} janvier 2013 de la Directive 2010/45 du 13 juillet 2010 :
 - La directive 2010/45 modifie et/ou complète les règles de facturation prévues pour l'application du système commun de la TVA
 - Elle poursuit les objectifs suivants :
 - Etablir l'égalité de traitement entre la facture papier et la facture électronique
 - Libéraliser et banaliser le recours aux modes électroniques de facturation
 - Instaurer de règles de territorialité pour l'établissement des factures
 - Harmoniser les règles de facturation
 - Projets de textes rendus publics en juillet 2012 (véhicule législatif : art.22 PLFR)

I/ La libéralisation sous condition du mode d'établissement des factures (1/3)

- Affirmation du principe d'égalité de traitement des factures électroniques et des factures papier (Considérants 8 et 9 de la directive)...
- ... emporte comme conséquence :
 - Une libéralisation des méthodes d'établissement des factures
 - Les assujettis disposent d'une **totale liberté de choix du mode d'établissement des factures** (factures papier ou factures électroniques)
 - Les Etats membres ne peuvent pas imposer des exigences particulières liées au mode d'établissement des factures (ex. usage d'une technologie particulière)

I/ La libéralisation sous condition du mode d'établissement des factures (2/3)

- Un seul impératif : garantir l'authenticité de l'origine, de l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures :
 - Une obligation étendue aux factures papier...
 - ... qui s'impose à l'émetteur et au destinataire de la facture indépendamment l'un de l'autre...
 - ... depuis l'émission jusqu'à la fin de la période de conservation de la facture
- Les moyens proposés :
 - Le recours à des technologies telles que :
 - La signature électronique avancée s'appuyant sur un certificat qualifié et créée au moyen d'un dispositif sécurisé de création de signature ;
 - L'échange de données informatisées (EDI) tel que défini à l'article 2 de la recommandation 94/820/CE de la commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données.
 - La mise en place de contrôles internes qui établiraient à partir d'une piste d'audit fiable le lien entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou la prestation de services qui en est le fondement.

I/ La libéralisation sous condition du mode d'établissement des factures (3/3)

- La piste d'audit : pierre angulaire de la pertinence de la méthode adoptée
 - Les limites de l'EDI et de la signature électronique au regard des exigences posées par le considérant 10 de la Directive de 2010
 - Une notion qui renforce le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale (projet de transposition de la directive) :
 - Obligation de disposer d'une **documentation permanente** et formalisé portant sur les contrôles internes (nouvel article 289 VII)
 - Obligation de **conserver** pendant le délai prévu à l'article L 102 B du LPF **les informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs du contrôle interne ainsi que la documentation décrivant les modalités de réalisation de ce dernier** (nouvel article L 102 B du LPF)
 - Les agents de l'administration des impôts peuvent contrôler l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs du contrôle interne ainsi que la documentation décrivant ses modalités de réalisation. Si le contrôle interne est effectué sous forme dématérialisée les contribuables sont tenus de le présenter sous cette forme (nouvel article L13 D du LPF)

II/ L'harmonisation des règles de territorialité en matière de facturation

- Principe : les règles applicables sont celles de l'Etat où se situe le lieu d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services
- Exception : application des règles du lieu d'établissement du fournisseur/prestataire si :
 - La taxe est auto-liquidée par le destinataire dans l'Etat membre d'imposition (à l'exception des cas d'auto-facturation)
 - Ou le lieu d'imposition est situé en dehors de l'Union européenne
- Dans la plupart des situations, les règles sont donc celles de l'Etat de celui qui établit la facture

III/ Les autres mesures d'harmonisation et de simplification

- Mentions sur les factures
 - « Auto-liquidation » quand l'acquéreur est redevable
 - « Auto-facturation » quand ce régime s'applique
 - « Régime particulier-XXX » appliqué
 - Si la facture est libellée en devise étrangère, montant de la TVA exprimé dans la monnaie nationale de l'Etat concerné
- Opérations transfrontalières : mesures d'harmonisation
 - Date d'émission des factures portant sur des opérations intra fixée au plus tard le quinzième jour du mois de leur fait générateur
 - Exigibilité lors de l'émission de la facture ou au plus tard le quinzième jour qui suit celui du fait générateur
 - Suppression de l'obligation d'émettre une facture pour les acomptes sur livraisons intra de biens
- D'autres règles sont modifiées au 1^{er} janvier 2013
 - Plafond des factures simplifiées fixé à 100 € (au lieu de 150 € en France jusqu'à présent)
 - Assouplissement du recours à la facturation récapitulative
 - Assouplissement du recours à l'auto-facturation

IV/ Que convient-il de faire ?

- Auditer son système d'information et ses procédures de gestion au regard des nouvelles règles applicables en matière de facturation :
 - Aménager les systèmes de facturation pour effectuer les modifications obligatoires (mentions sur les factures en particulier...)
 - Etre en mesure de justifier du contrôle interne assurant l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture (documentation, politique d'archivage...)
- Ce qui peut être envisagé pour l'avenir : recours à un système unique et harmonisé de facturation dans les relations transfrontalières

18. Vos rémunérations versées aux prestataires et salariés résidents d'Etats autres de l'Union européenne : les retenues à la source résistent-elles au droit communautaire?

Stéphane Austry et François Lacroix

I/ Les retenues à la source sur rémunérations d'activités professionnelles résistent-elles au droit communautaire ? (1/4)

– Rémunérations et droit communautaire

- Quelles sont les activités concernées ?
 - Les activités salariées : CGI, article 182 A;
 - Les activités sportives et artistiques : CGI, article 182 A bis ;
 - Les prestations de services opérationnelles et financières : CGI, article 182 B.
- Quelles retenues survivent au droit conventionnel ?
 - Les retenues autorisées par les conventions fiscales bilatérales conclues par la France avec d'autres Etats membres ;
 - Les retenues concernant des bénéficiaires de rémunérations non résidents conventionnels ;
 - La situation particulière des bénéficiaires résidant au Danemark.

I/ Les retenues à la source sur rémunérations d'activités professionnelles résistent-elles au droit communautaire ? (2/4)

– La jurisprudence communautaire :

L'arrêt X NV rendu le 18 octobre 2012 par la CJUE confirme, en l'encadrant, la validité d'une retenue à la source appliquée à des revenus de prestations :

« ***Une restriction au principe de libre prestation de services*** » issue de l'article 56 du TFUE, concrétisée par « ***une charge administrative supplémentaire ainsi que par les risques y afférents en matière de responsabilité (...)*** » ...

... mais une restriction qui « ***peut être justifiée par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, même compte tenu des possibilités d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts offertes par la directive 76/308/CEE (...)*** ».

I/ Les retenues à la source sur rémunérations d'activités professionnelles résistent-elles au droit communautaire ? (3/4)

- La suppression de la retenue à la source due à la règlementation communautaire sur certains droits incorporels :
 - La Directive n° 2003/49/UE du 3 juin 2003 sur les paiements de redevances entre sociétés associées ;
 - L'incorporation de cette Directive au droit fiscal français : l'article 182 B bis du CGI.

I/ Les retenues à la source sur rémunérations d'activités professionnelles résistent-elles au droit communautaire ? (4/4)

– Les situations de suppression de la retenue à la source sur les droits incorporels :

- Les droits sujets à dispense de retenue :
 - de propriété littéraire, incluant les logiciels et les films ;
 - de propriété industrielle ;
 - ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;
 - relatifs à des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.
- Les prestataires concernés par cette dispense de retenue :
 - les prestataires associés de la société bénéficiaire des services ;
 - les établissements stables en France de ces prestataires associés.
- Les précautions à prendre :
 - en vue de bénéficier de l'exonération de l'article 182 B bis ;
 - à défaut de pouvoir bénéficier de cette mesure d'exonération.

19. Réclamations

Stéphane Austry

I/ Réclamation en cas de déclaration de non-conformité : les nouvelles règles du jeu de l'article L.190 du LPF

- Situation actuelle
 - Ouverture d'un nouveau droit à réclamation en cas de révélation par une décision juridictionnelle de la non-conformité de la loi fiscale avec une règle de droit supérieur
 - Limitation des possibilités de réclamer ou d'introduire une action en réparation du préjudice aux impositions supportées depuis le 1^{er} janvier de la 3^e année précédant celle de la décision
- Situation nouvelle
 - Subordination du bénéfice de la décision juridictionnelle à la condition que la réclamation soit introduite dans le délai général de réclamation préalablement à la date de cette décision
 - Limitation de l'action en réparation du préjudice subi aux dommages subis depuis le 1^{er} janvier de la deuxième année qui précède celle au cours de l'existence de la créance a été révélée

II/ Réclamation en cas de déclaration de non-conformité : comment se protéger contre les lois de validation ?

- Prolongements de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur le plan législatif :
 - Premières applications positives de l'article 1^{er} du Premier protocole à la CEDH (CE 21 octobre 2011, min c/ SNC Peugeot Citroën; CE, Plén., 9 mai 2012, société Epi)
 - Exclusion du champ d'application des lois de validation des litiges déjà en cours à la date de la loi (art.1^{er} de la 4^{ème} LFR pour 2011; art. 39 de la 2^{ème} LFR pour 2012)
- Conséquences pour les entreprises : nécessité d'être très réactif dans les situations où la probabilité de l'intervention d'une loi de validation est élevée

III/ Retenues à la source, prélèvements sur les gains en capital : n'oubliez pas les Etats tiers !

- Restitutions des RAS sur les dividendes versés aux actionnaires d'Etat tiers
 - Investisseurs financiers (OPCVM, fonds de pension,...)
 - Possibilité également pour les dividendes versés aux sociétés mères d'Etat tiers (CJCE, Gr.ch., 13 novembre 2012, C-35/11) ?
- Prélèvements sur les gains en capital réalisés en France
 - Tolérance déjà prévue pour les opérations réalisées par des sociétés dont le siège est dans un autre Etat de l'UE
 - Extension possible aux Etats tiers lorsque la convention fiscale ne fait pas obstacle à l'application des prélèvements ?

IV/ Versement transport : peut-on tirer parti de l'arrêt de la Cour de cassation du 20 septembre 2012 ?

- Portée de l'arrêt Cass.Civ. n°11-20.264.1466 du 20 septembre 2012
 - Juge illégale la délibération par laquelle un syndicat mixte a institué le versement transport pour les communes situées dans son périmètre
 - Absence de compétence des syndicats mixtes pour instituer le versement transport avant la modification apportée au Code général des collectivités territoriales par l'article 102 de la loi de finances pour 2008 du 24 décembre 2007
- Conséquences pour les redevables du versement transport : possibilité de contester devant l'URSSAF puis le TASS le bien fondé des versements acquittés depuis le 1^{er} janvier 2009 en application de délibérations de syndicats mixtes antérieures au 1^{er} janvier 2008

20. Procédure, contrôle

Stéphane Austry et Caroline Moroni-Seror

I/ Présentation obligatoire de la comptabilité sous forme dématérialisée en cas de vérification de comptabilité (1/3)

- Situation actuelle : simple faculté de remise de la comptabilité sous forme dématérialisée au début de la vérification de comptabilité (art. L.47 A du LPF)
- Situation nouvelle
 - Introduction d'une obligation de remise de la comptabilité sous forme dématérialisée au début de la vérification de comptabilité
 - Méconnaissance de l'obligation sanctionnée par :
 - Une amende pouvant aller jusqu'à 5 % du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclarés ou rehaussés
 - Mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal
 - Mesures applicables aux vérifications de comptabilité pour lesquelles l'avis est adressé après le 1^{er} janvier 2014

I/ Présentation obligatoire de la comptabilité sous forme dématérialisée en cas de vérification de comptabilité (2/3)

– Inconvénients de cette mesure :

- Risque de nuire au débat oral et contradictoire
 - L'application LeCode (pour Lecture de la Comptabilité dématérialisée) est-elle une solution ?
- L'Administration fiscale pourra effectuer son contrôle de façon plus efficace et l'identification des risques fiscaux sera facilitée :
 - Vérification de l'intégralité des opérations et non d'un échantillon
 - Réalisation de tests de cohérence rapides et efficaces révélant ainsi des risques fiscaux qui auraient été plus difficiles à détecter sur support papier compte tenu de la volumétrie des transactions.
 - Le risque d'un rejet de comptabilité est plus important : les logiciels comptables présentent parfois des anomalies qui sont en pratique corrigées manuellement par le comptable de l'entreprise. Il faut donc s'assurer que tous les retraitements opérés manuellement pourront être justifiés.

I/ Présentation obligatoire de la comptabilité sous forme dématérialisée en cas de vérification de comptabilité (3/3)

– Recommandations :

- S'assurer que le système comptable en exploitation prévoit la possibilité d'extraire les fichiers des écritures comptables dans un format admis par l'administration fiscale.
- Constituer et archiver d'ores et déjà les FEC afin de s'assurer de l'exhaustivité du fichier et de la concordance entre les informations comptables et les déclarations déposées ainsi que de l'exploitation des informations en cas de changement de l'environnement informatique.

II/ Extension de la procédure de perquisitions et de saisie de l'article L.16 B

- Extension de la procédure à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires (et non seulement la TVA)
- Confirmation du droit d'accès de l'administration aux informations présentes sur un support informatique, même situées sur un serveur distant
- Conséquences de la situation d'obstacle à l'accès aux supports informatiques
 - Possibilité de procéder à une saisie du support et à la réalisation de traitements informatiques sur la copie de ce support
 - Extension à cette situation de la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal
 - Introduction d'une pénalité pouvant aller jusqu'à 5 % des droits rappelés

III/ Elargissement des procédures de flagrance fiscale et d'enquête judiciaire

- Renforcement de la procédure de flagrance fiscale
 - Elargissement du champ d'application de la procédure en cas d'absence réitérée de souscription de la déclaration mensuelle de TVA
 - Extension de la possibilité de procéder à des mesures conservatoires de poursuite aux immeubles et aux fonds de commerce
 - Relèvement des amendes et pénalités applicables en cas de procès verbal de flagrance
- Introduction de nouveaux cas de recours à la procédure d'enquête judiciaire :
 - Domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger
 - « *toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration* »

Questions