

Fiscalité des entreprises

Plus-value immobilière et jurisprudence luxembourgeoise

Lors d'une procédure en appel, la Cour administrative du Luxembourg a rendu le 10 janvier 2006 un arrêt important en matière de fiscalité immobilière. Elle a en effet considéré que les plus-values sur titres d'une SCI française soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) sont imposables au Luxembourg. Cet arrêt ne permettra plus de bénéficier, en pratique, de l'exonération des revenus (dividendes) et des plus-values tirés de parts de SCI soumises à l'IS en France. Les faits sont relatifs à une SA luxembourgeoise (SALux) détenant 100 % des parts d'une SCI française (SCI) qui possédait un immeuble en France et qui avait opté pour l'imposition à l'IS. En septembre 2001, suite à une fusion de la SCI avec une société commerciale française (SAS), SALux a reçu en échange de ses parts dans la SCI, des actions de la société absorbante (SAS). Dans sa déclaration fiscale 2002, SALux avait déclaré la plus-value d'échange résultant de la fusion comme revenu exonéré aux motifs que les conditions d'exonération étaient remplies, considérant que cette SCI devait être assimilée à une société de capitaux du fait de son imposition à l'IS. Cet argument a été rejeté par l'administration fiscale luxembourgeoise au travers des bulletins d'imposition émis en 2004, au motif que la SCI ne pouvait pas bénéficier du régime luxembourgeois des sociétés mères et filiales et qu'en vertu des dispositions de l'article 19 de la convention franco-luxembourgeoise de 1958 (le traité) cette plus-value était imposable au Luxembourg. SALux a fait appel du jugement de première instance au motif qu'une SCI qui avait opté pour l'IS devrait être assimilée à une société

de capitaux luxembourgeoise. En outre, SALux considérait que la plus value de fusion résultait en réalité du transfert de l'immeuble du patrimoine de la SCI à celui de la SAS et non du simple transfert des titres sociaux. Ce dernier argument lui permettait de soutenir que le Luxembourg n'avait pas le droit d'imposer la plus-value parce qu'en vertu de l'article 3 du traité, le droit d'imposer est exclusivement attribué à la France, selon l'interprétation de la Cour luxembourgeoise (jurisprudence Da Costa).

La Cour a analysé sur base de critères tant juridiques qu'économiques, si la SCI en question devait être considérée comme similaire à une société de capitaux luxembourgeoise, ou si au contraire ses caractéristiques la rendaient comparable à une société de personnes ou autre entité fiscalement transparente au Luxembourg. Une telle analyse ne prend toutefois pas directement en compte le traitement fiscal appliqué dans le pays de résidence de l'entité.

La Cour a finalement retenu que la SCI ne pouvait pas être assimilée à une société de capitaux du fait de son objet statutaire qui est civil par nature, et non commercial, et du fait que ses membres supportent une responsabilité illimitée. De ce fait, l'exonération des plus-values de cession de participations importantes prévue par la loi fiscale luxembourgeoise ne trouve pas à s'appliquer. D'autre part, la Cour a considéré que la plus-value résultait bien de l'échange des parts de la SCI dans le cadre de la fusion avec SAS, et non du transfert de l'immeuble de la SCI à la SAS. Elle a jugé, nonobstant les autres dispositions du traité, et notamment l'article 3 qui alloue le droit d'imposer les revenus fonciers au pays de localisation de l'immeuble, que selon l'article 19 (2) du traité qui vise les produits tirés des sociétés de personnes, le Luxembourg avait le droit d'imposer conformément à sa législation propre les revenus (dividendes) distribués par une SCI et la plus-value

SOMMAIRE

Fiscalité des entreprises

- Plus-value immobilière et jurisprudence luxembourgeoise
- Mali constaté à raison d'un actif net négatif

TVA et droit communautaire

- Notion de gestion de fonds d'investissement, exonération des prestations fournies par des gestionnaires tiers

Contrôle fiscal et contentieux

- Contrôle fiscal informatisé : instruction BOI 13 L-1-06
- Action en restitution de la taxe sur les dépenses de publicité
- Action en restitution de la TVA sur les péages autoroutiers

résultant de la cession des parts de ladite SCI, le Luxembourg devant accorder un crédit d'impôt pour tenir compte de l'éventuelle imposition perçue en France.

Il convient de noter que la convention fiscale franco-luxembourgeoise qui date de 1958, devrait être modifiée prochainement. On peut espérer que les modifications de cette convention, qui devraient en tout état de cause restaurer le droit d'imposition des revenus immobiliers au pays de localisation de l'immeuble, permettront également d'éviter les risques de doubles impositions résultant de cet arrêt.

Pascal Noël
Deloitte Luxembourg
pnoel@deloitte.lu

Ambroise Bricet
abricet@taj.fr

Mali constaté à raison d'un actif net négatif

En cas de fusion simplifiée ou de confusion de patrimoine, lorsque les dettes de la société dissoute sont supérieures à ses actifs, l'opération se traduit par la transmission d'un actif net comptable négatif. En l'absence de plus-values latentes sur des actifs transmis, l'associé unique constate alors «mécaniquement» une moins-value sur les titres de la société dissoute mais également une charge correspondant à l'actif net réel négatif transmis.

Dans une réponse ministérielle Lemasle du 16 février 1998 (JO AN du 16 février 1998, p. 885 n° 7122), l'Administration fiscale avait indiqué qu'une telle charge ne serait pas admise en déduction des résultats de l'associé unique. Cette thèse avait reçu le «renfort tardif» du législateur, signe sans doute que la position de l'Administration fiscale n'était pas si solide. Ainsi, pour les dissolutions prononcées et les fusions simplifiées réalisées **à compter du 1^{er} janvier 2005**, le nouvel article 209 II bis du CGI vient clore le débat - mais pour l'avenir seulement - en excluant définitivement la déduction fiscale de ce «mali» .

Sans cette intervention du législateur, qui crée une nouvelle distorsion entre le résultat comptable et le résultat fiscal, le mali de dissolution serait resté fiscalement déductible, contrairement à la thèse défendue par l'Administration fiscale. Le Conseil d'Etat vient en effet de juger que, par application des dispositions de l'article 38-2 du CGI (comparaison «mécanique» des actifs net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice) la société qui dissout une filiale dont l'actif net fiscal est négatif subit une perte qu'elle est en droit de déduire fiscalement (CE 27 février 2006 n° 260047, 8^{ème} et 3^{ème} s.s., Sté Meubles Rapp).

L'Administration avait d'ailleurs, tardivement certes, atténué la portée de sa doctrine initiale en admettant la déduction de ce

mali, mais sous certaines limites et conditions restrictives (Inst. 30 décembre 2005, 4 I-1-05, n° 52).

On pourra regretter qu'il aura fallu vingt ans à la société requérante pour établir son bon droit, s'agissant d'une opération réalisée en 1986. Là encore, comme dans d'autres domaines, les contribuables avertis qui ne se seront pas laissés dissuader par la prise de position restrictive de l'Administration fiscale auront été bien inspirés. Pour les autres, le cas échéant, il n'est peut-être pas trop tard pour déposer une demande en restitution des impositions acquittées à tort.

Benoît Dambre
bdambre@taj.fr

TVA et droit communautaire

Notion de gestion de fonds d'investissement, exonération des prestations fournies par des gestionnaires tiers

Dans la décision rendue le 4 mai dernier, relative au contentieux opposant le groupe Abbey National au gouvernement britannique, la CJCE précise la notion de gestion de fonds d'investissement, telle qu'exonérée de TVA aux termes de l'article 13 B, sous d, point 6, de la Sixième Directive.

Il a été demandé à la Cour de déterminer si cette notion relevait ou non de la compétence des Etats membres. En réponse, la Cour rappelle qu'il est de jurisprudence constante que les exonérations prévues à l'article 13 B constituent des notions autonomes du droit communautaire.

La CJCE a relevé que la notion de gestion de fonds d'investissement n'est certes pas définie par la Sixième Directive, mais

CONFÉRENCE

Actualité TVA - Douane

Nouveau régime de l'autoliquidation de TVA en France ;

Prorata : vers de nouvelles règles du jeu ou la reconduction des errements antérieurs ;

Douane : dématérialisation des formalités douanières, jurisprudence.

Le 8 juin 2006

à l'Automobile Club de France.

Renseignements et inscriptions :
Cécile Tardivon : 01 55 61 27 93

s'agissant d'une dérogation au principe de taxation, elle doit recevoir une définition communautaire ayant pour objet d'éviter les divergences dans l'application du régime de TVA d'un Etat membre à l'autre.

Le principe de neutralité fiscale commande d'analyser, pour chaque service, la nature des prestations fournies, et ce, indépendamment de la qualité du prestataire ou du destinataire du service.

Enfin, la Cour considère qu'il résulte du principe de neutralité fiscale que les opérateurs doivent pouvoir choisir le modèle d'organisation qui, du point de vue strictement économique, leur convient le mieux, sans courir le risque de voir leurs opérations exclues de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous d, point 6, de la sixième directive.

La Cour a eu à répondre à la question de savoir si :

- les prestations de services effectuées par les dépositaires d'organismes de placement collectif agréés et sociétés d'investissement ouverte, et
- les prestations d'administration et de comptabilité effectuées par une société tierce sur délégation de la société de gestion, bénéficient du régime d'exonération de TVA visé à l'article 13, B, sous d, point 6.

D'une part, la Cour exclut du régime d'exonération de TVA prévu à cet article les fonctions de dépositaire des organismes de placement collectif, en ce que ces services ne relèvent pas de la gestion de ces derniers, mais du contrôle et de la surveillance de l'activité.

D'autre part, elle considère que les services de gestion administrative et comptable entrent bien dans le champ d'application de l'exonération, dès lors qu'ils forment un ensemble, distinct, apprécié de façon globale, qui a pour effet de remplir les fonctions spécifiques et essentielles de la gestion de fonds communs de placement. Cette position de la CJCE conforte la position prise par le Conseil d'Etat dans l'affaire Sogefonds du 6 avril 2001.

De cette décision de la CJCE du 4 mai dernier, il ressort que les prestations de gestion administrative et comptable des fonds réalisées par un gestionnaire tiers sont exonérées de TVA dans leur globalité si elles constituent un ensemble global, spécifique et essentiel pour la gestion des fonds communs de placement.

Il y a donc lieu d'analyser les services de gestion rendus par des tiers au regard de cette nouvelle jurisprudence, pour déterminer le régime applicable aux prestations de sous-traitance de gestion demandées par les sociétés de gestion de fonds communs de placement.

Xavier Casal
xcasal@taj.fr

Contrôle fiscal et contentieux

Contrôle fiscal informatisé : instruction BOI 13 L-1- 06

25 années bientôt après la création de la première Brigade de Vérification des Comptabilités Informatisées (BVCI - Avril

1982) et 17 après l'entrée en vigueur de l'article 103 de la Loi de finances pour 1990 codifié aux articles L 13, L 47 A, L 57, L 74 et L 102 B du Livre des Procédures Fiscales, l'administration fiscale a publié le 24 janvier dernier une instruction BOI 13 L-1-06 afin d'améliorer l'«information des contribuables en ce qui concerne les obligations fiscales et comptables déjà anciennes dans ce domaine» en «complét[ant] et précis[ant] les dispositions applicables prévues par les instructions 13 L-6-91 du 14 octobre 1991 et 13 L-9-96 du 24 décembre 1996» en tenant compte de «l'évolution des matériels et des logiciels disponibles en matière de comptabilités informatisées».

De fait, 10 ans après la précédente, à cadre légal constant, la nouvelle instruction ne comporte aucune révolution mais apporte des précisions doctrinales qui éclairent d'un jour nouveau la pratique administrative sans pour autant la changer au fond.

Notre attention sera plus particulièrement retenue par les précisions quant au périmètre des investigations informatiques rendues possibles par la réglementation et aux principales conséquences procédurales de certains manquements constatés.

S'agissant du périmètre des investigations, le BOI distingue clairement deux «environnements» de travail, le **domaine comptable** (concours **direct** à la formation du résultat au sens du 2^e alinéa de l'article L 13 du LPF) et le **domaine de gestion** (concours **indirect** à la formation du résultat au sens du 2^e alinéa de l'article L 13 du LPF). Trop souvent, l'appellation CFCI (Contrôle Fiscal des Comptabilités Informatisées) traditionnellement employée par de nombreux confrères ou conseils en informatique conduit les sociétés à sous estimer l'importance du domaine de gestion. En effet, à une époque où les outils de gestion logiciels évoluent vers toujours plus d'intégration au sein des systèmes d'information, il est fréquent que les écritures

comptables stricto sensu soient générées à plus de 95% de façon automatique, induisant ainsi une «perte» de visibilité des comptables sur l'origine et la qualité de l'information enregistrée dans leurs livres. De fait, cette qualité dépend désormais non plus directement des outils comptables mais des outils de gestion mis en œuvre par l'entreprise (GPAO, Administration des ventes, Gestion des approvisionnements et des stocks...). C'est par leur étude que l'administration est la plus à même de s'assurer de la cohérence d'ensemble et de la qualité de l'information comptable mise à sa disposition.

Pour vérifier cette cohérence et cette qualité de l'information comptable, elle a besoin de données et de documentation dont la conservation est rendue obligatoire par l'article L 102 B du LPF. Si les données et la documentation des **applications de gestion** sont manquantes en tout ou partie, le service vérificateur pourra envisager d'opérer les redressements sous couvert de la procédure **d'évaluation d'office** (Art. L 74 2^e alinéa du LPF). Mais si les **manquements** constatés sont **relatifs aux obligations de conservation et de présentation issues du code de commerce ou du plan comptable général** (tels que, par exemple, la non validation des écritures comptables, le défaut de traçabilité des modifications, l'insuffisance des données archivées...), ils sont susceptibles de conduire au **rejet de la comptabilité informatisée** dès lors que l'administration démontrera qu'elle est irrégulière en la forme, dépourvue de sincérité et donc de force probante. Le résultat taxable sera alors reconstitué sous couvert de la procédure contradictoire, un renversement de la charge de la preuve n'intervenant qu'après saisine par le service de la commission départementale des impôts rendant un avis conforme.

Pascal Seguin
pseguin@taj.fr

Action en restitution de la taxe sur les dépenses de publicité

En application des dispositions de l'article 302 bis MA du Code général des Impôts, en vigueur depuis le 1er janvier 1998, la taxe sur certaines dépenses de publicité, fixée au taux de 1%, est due par toute personne assujettie à la TVA, dont le chiffre d'affaires de l'année civile précédente est supérieur à 763 000 €.

Cette taxe doit être acquittée sur les dépenses ayant eu pour objet la réalisation ou la distribution d'imprimés publicitaires ou les annonces et insertions dans les journaux mis gratuitement à la disposition du public, engagées au cours de l'année civile précédente.

En conséquence, les assujettis concernés ont, en principe, acquitté au 24 avril 2006 la taxe afférente aux dépenses de publicité engagées sur l'année civile 2005.

Or, plusieurs tribunaux administratifs ont déclaré cette taxe illégale. Ces décisions ont été par la suite confirmées par la Cour administrative d'appel de Douai dans un arrêt du 25 octobre 2005 (*CAA Douai 25 octobre 2005, N° 04DA00880, Min. c/ SA Auchan France*). Le produit de cette taxe constituerait en effet une aide d'Etat incompatible avec le marché commun, dans la mesure où cette taxe n'a pas été notifiée à la Commission européenne.

Les assujettis disposent donc aujourd'hui de solides arguments pour contester cette taxe.

A cet égard, des réclamations aux fins de restitution de la taxe acquittée à tort au titre des dépenses de publicité engagées depuis le 1er janvier 2003 pourront être introduites jusqu'au 30 décembre 2006, dans les conditions de droit commun.

William Stemmer
Wstemmer@taj.fr

Action en restitution de la TVA sur les péages autoroutiers

Suite à la décision du Conseil d'Etat du 29 juin 2005 (*CE 29 juin 2005, N° 268681, SA Etablissements Louis Mazet*) et à la décision du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 2005 (*Conseil const. 29 décembre 2005, décision N° 2005-531 DC, Loi de finances rectificatives pour 2005*), les usagers des autoroutes peuvent bénéficier de la récupération de la TVA comprise dans le prix des péages acquittés au titre de la période allant de 1996 à 2000.

La mise en place de cette récupération nécessite, selon l'administration, la délivrance par les sociétés d'autoroutes de factures conformes mentionnant la TVA. Toutefois, il nous apparaît exister des arguments sérieux pour assouplir cette position.

A cet égard, plusieurs réponses ministérielles ont indiqué que la direction générale des impôts avait engagé des discussions avec les sociétés concessionnaires d'autoroutes pour mettre en place des modalités d'émission automatisée des factures rectificatives dans des conditions satisfaisantes de sécurité.

En outre, il semblerait que certaines sociétés aient créé, à l'intention des professionnels ayant réglé leurs péages avec des cartes d'abonnement, des sites Internet sécurisés permettant d'éditer leurs factures rectificatives.

Le chantier mis en place pour la récupération de la taxe devrait toutefois prendre plusieurs mois et pourrait donc entraîner des difficultés dans la restitution de la TVA notamment par les sociétés étrangères.

Cependant, ces difficultés pratiques ne sauraient, en tout état de cause, aboutir à la non récupération de cette TVA.

Les opérateurs français et étrangers ayant acquitté de la TVA au titre de cette période pourraient donc introduire des actions contentieuses le plus rapidement possible afin d'obtenir ce droit à déduction.

Michel Guichard
mguichard@taj.fr

CONTACTS

- Neuilly : 01 40 88 22 50
- Lyon : 04 72 43 37 85
- Marseille : 04 91 59 84 75
- Bordeaux : 05 56 48 49 20
- Tours : 02 47 60 88 40
- Lille : 03 20 14 94 20

Stricto Sensu est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine
Membre de Deloitte Touche Tohmatsu

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 434 480 273 RCS Nanterre
181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17
Directeur de la publication : Gianmarco Monsellato - Responsable de la rédaction : Pascale Ponroy
Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud

Parution et dépôt légal : mai 2006 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327