

Stricto Sensus

Juillet
2010
N°46

SOCIÉTÉ D'AVOCATS
Taj

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

FOCUS

Commissionnaires : le régime juridique du contrat de commission

On sait que le Conseil d'Etat a récemment jugé que le commissionnaire qui agit en son nom propre pour le compte d'un commettant ne peut pas, quel que soit le degré de sa dépendance envers le commettant, être regardé comme un agent constituant un établissement stable. Mais le juge a précisé qu'il en serait différemment s'il est en mesure d'engager, en droit, et non en fait, le commettant. Pour mieux cerner la portée de cette réserve, il nous a paru pertinent de revenir sur le statut juridique du commissionnaire et sur les effets du contrat de commission à l'égard des tiers.

Par Muriel Féraud-Courtin et Claudia Volken

CVAE : précisions sur le traitement des revenus fonciers et sur la prise en compte des plus-values

La publication de l'instruction administrative relative au calcul de la valeur ajoutée servant de base à cette nouvelle cotisation est l'occasion de faire un point sur deux difficultés d'application courantes.

Par Frédéric Boulard

NEWS Francepage 4

NEWS Internationalpage 7

NOUVEAUTÉS

Le Pôle de Prospective Fiscale et Stratégie d'Entreprise vous invite à consulter les derniers articles publiés sur son blog www.taj-strategie.fr :

- **Coordination des politiques fiscales, Round 2 : les règles anti-abus des Etats membres**
- **Libertés fondamentales, flux de capitaux et fonds européens : une équation en voie de résolution ?**

Vous pouvez également consulter le compte-rendu de la première session du Cercle de Prospective fiscale dont le thème développé le 16 mars était :

« **Pour une bonne gouvernance fiscale : comment mettre en œuvre une relation approfondie entre administrations fiscales et grandes entreprises ?** »

Contacts

Stricto Sensus est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 955 513 528 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 : Patrick Fumenier

Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud - Maquette : Wellcom - Impression : Imprimerie du Marais

Parution et dépôt légal : mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.

Neuilly	01 40 88 22 50
Lyon	04 72 43 37 85
Marseille	04 91 59 84 75
Bordeaux	05 57 19 51 00
Tours	02 47 60 88 40
Lille	03 20 14 94 20

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

FOCUS

Commissionnaires : le régime juridique du contrat de commission

La nature du contrat de commission, contrat forgé principalement par la pratique, a suscité de multiples discussions au sujet du statut du commissionnaire et de ses effets entre les différents intervenants. Au-delà de sa qualification juridique, les solutions retenues par la jurisprudence et la doctrine françaises ont d'importantes conséquences pratiques, y compris en matière fiscale. Compte tenu de ces enjeux multiples, il convient d'être minutieux dans la rédaction et l'exécution des contrats et de se conformer à quelques bonnes pratiques.

1- Présentation du statut de commissionnaire

Aux termes de l'article L.132-1, alinéa 1^{er}, du Code de commerce « *Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant* ». L'alinéa 2 du même article dispose, quant à lui, que « *Les devoirs et les droits du commissionnaire qui agit au nom d'un commettant sont déterminés par le titre XIII du Livre III du Code civil* ».

Au vu de ces deux alinéas quelque peu divergents sur les fondements juridiques applicables, civil et commercial, la doctrine et les praticiens du droit ont été amenés à s'interroger sur le point de savoir si, en pratique, les mandataires agissant au nom et pour le compte d'un mandant pouvaient être considérés comme des commissionnaires. L'intérêt de la distinction réside essentiellement dans les effets qui découlent de la relation commerciale, plus particulièrement pour déterminer si les tiers acquéreurs ou cocontractants disposent d'une action directe à l'encontre des commettants.

Après des tergiversations, la majorité des auteurs, comme la jurisprudence, retient désormais la conception restrictive, fondée sur le premier alinéa de l'article L. 132-1 du Code de commerce.

La Chambre criminelle de la Cour de cassation considère depuis de nombreuses années que « *Le commissionnaire commercial proprement dit est l'intermédiaire qui conclut en son propre nom, s'oblige seul, (...) et qui est tenu envers son commettant (...)* » (arrêts des 24 juillet 1852 et 30 avril 1853). Postérieurement, certaines Cours d'appel ont également opté pour cette vision sans se soucier des divergences de considérations doctrinales (en ce sens, CA Poitiers, 13 décembre 1927 ou bien encore CA Lyon, 12 novembre 1951).

Enfin, la Cour de cassation a, en matière civile, consacré cette position jurisprudentielle en 1957 dans une affaire dans laquelle un représentant commercial s'était vu refuser la qualité de commissionnaire au motif que la Cour d'appel n'avait pas précisé qu'il agissait en son nom propre, alors qu'il s'agit de la condition essentielle pour prétendre être considéré comme un commissionnaire (arrêt du 2 novembre 1954). Cette jurisprudence n'a pas subi de revirement depuis plus de 50 ans.

En définitive, seul celui qui agit en son nom propre est un commissionnaire tandis que celui qui contracte au nom de son commettant ne peut prétendre à cette qualification. Or, dans cette seconde hypothèse, seules les règles du mandat s'appliqueront, et le tiers disposera d'une action directe contre le mandant comme le prévoit le droit commun du contrat de mandat.

2- Les effets du contrat de commission à l'égard des tiers

En la matière, il convient de distinguer, les rapports tiers contractant / commissionnaire et les rapports tiers contractant / commettant.

• Les rapports entre le tiers contractant et le commissionnaire

N'agissant qu'en son nom propre, le commissionnaire est juridiquement tenu à l'égard des tiers avec lesquels il est entré en relation contractuelle et pour lesquels il est devenu soit vendeur ou acheteur puis créancier ou débiteur. Cette solution juridique a été retenue en 1852 et continue depuis lors d'être applicable (Cass. Com. 18 janvier 1955, 13 mai 1958 et 15 juillet 1963 ; Cass. Civ. 3^{ème}, 10 février 1988 ; Cass. Com. 20 mai 1997).

De la même manière, le commissionnaire doit garantir au tiers l'exécution du contrat et ce tiers n'a d'action que contre lui et quand bien même ce tiers aurait connaissance de l'existence du commettant, le commissionnaire ne serait pas pour autant déchargé de ses obligations (Cass. Com. 18 janv. 1955).

Enfin, le commissionnaire est garant des vices cachés des produits qu'il vend ou qu'il achète (CA Paris 13 juin 1892 et CA Lyon 26 juin 2002).

En conclusion, au regard du droit français, seul le commissionnaire est en principe engagé dans une relation contractuelle avec le tiers cocontractant.

• Les rapports entre le tiers cocontractant et le commettant

Dans le cadre d'un contrat de commission, le commissionnaire agit en son nom propre mais pour le compte de son commettant. Aussi, certains auteurs se sont interrogés sur le fait de savoir si des rapports juridiques pouvaient être envisageables entre le tiers contractant et le commettant, ou s'il fallait uniquement considérer deux rapports juridiques distincts, le premier unissant seulement le commettant et le commissionnaire au regard des règles du mandat et le second ne tenant compte que de la relation commissionnaire / tiers née de leur rencontre contractuelle.

La jurisprudence a opté pour la deuxième solution dès 1892 (Cass. Civ. 14 juin 1892) puis l'a réaffirmée en 1997 en indiquant que dans le cadre d'un contrat de commission de transport : « *le transporteur maritime, pour le recouvrement du fret à lui dû, n'a d'action directe à l'encontre du commettant du commissionnaire de transport que si celui-ci a agi, non en son propre nom, comme le prévoit l'article 94, alinéa 1^{er}, du Code de commerce (devenu L.132-1, alinéa 1^{er}), mais au nom de son commettant, ainsi que l'envisage le second alinéa du même texte, dès lors que c'est seulement dans ce dernier cas que les dispositions du Code civil sur le mandat sont applicables au contrat de commission de transport* » (Cass. Com. 9 décembre 1997 ; en ce sens également arrêt du 30 octobre 2000).

Au regard de cet arrêt, soit le contrat est effectivement un contrat de commission et, dans cette hypothèse, le tiers ne disposera d'aucune action directe contre le commettant, soit le contrat est un contrat de mandat puisque le représentant a agi au nom du mandant, comme le prévoit l'alinéa 2 de l'article L.132-1 du Code de Commerce, et, dans ce cas, le tiers bénéficiera d'une action directe contre le mandant, comme le prévoient les règles du droit commun applicables au mandat.

En droit français, tant la doctrine que la jurisprudence considèrent qu'il n'est pas établi que le commettant et le commissionnaire puissent être actionnés solidairement en vue d'obtenir l'exécution du contrat au profit du tiers cocontractant.

3- Une application pratique en matière fiscale : l'affaire ZIMMER

Dans l'arrêt récent rendu par le Conseil d'Etat, les juges ont précisé qu'en vertu de l'article L.132-1 du Code de commerce, le commissionnaire qui agit en son nom propre pour le compte d'un commettant n'a juridiquement pas le pouvoir d'engager son commettant envers ses propres cocontractants et ne peut, par conséquent, être regardé comme constituant un établissement stable (arrêt du 31 mars 2010, n°304715 et n°308525, Société Zimmer Limited, voir *Stricto Sensus* Mai 2010, p. 4).

Cette décision est en cohérence avec le statut du commissionnaire et les effets juridiques du contrat. En effet, dans le cadre d'un contrat de commission exécuté normalement, le commissionnaire agit uniquement en son nom propre, ce qui l'oblige seul à la bonne exécution du contrat. Aussi, le commissionnaire ne dispose-t-il d'aucun pouvoir lui permettant d'engager le commettant à l'égard des tiers cocontractants. Il en serait autrement s'il était démontré que le contrat de commission confère des prérogatives juridiques au commissionnaire lui permettant d'engager « en droit » le commettant à l'égard des tiers, ou bien, si le commettant dévoilait son identité aux tiers et, au final, ratifiait les actes du commissionnaire.

Ces faits prouveraient indéniablement le caractère anormal et transparent du contrat de commission puisqu'en définitive, seuls le commettant et le tiers seraient engagés contractuellement, le commissionnaire ne jouant qu'un rôle fictif. La solution du juge administratif est logique et en adéquation avec le statut de commissionnaire qui, bien qu'agissant en son nom propre, ne peut engager son commettant au-delà de la mission que ce dernier lui a confiée, et ne peut par conséquent pas être considéré comme constituant un établissement du commettant.

4- Quelques exemples de bonnes pratiques

L'équilibre n'est pas aisé à trouver entre le contrat de commissionnaire et le contrat de mandat lorsqu'il s'agit de définir une stratégie commerciale puis de procéder à la rédaction d'un contrat. Cependant, l'expérience montre qu'il existe des bonnes pratiques permettant d'asseoir la qualification du contrat de commission.

La plupart de ces bonnes pratiques consistent dans le fait qu'à aucun moment, le commettant ne doit intervenir dans la relation existant entre le commissionnaire et le tiers contractant : le com-

mettant ne doit signer aucun document commercial adressé au tiers contractant, qu'il s'agisse d'un bon de commande, d'une confirmation de commande, d'une facture ou d'un avoir, le commettant ne doit pas intervenir dans le cas où le tiers contractant ne paierait pas le prix des produits vendus par le commissionnaire, ni agir en aucune manière auprès de ce tiers, même pour lui accorder des délais de paiement ou une remise complémentaire. De la même façon, le commettant ne doit pas intervenir dans le cadre de la maintenance, du service après-vente ou de la garantie des produits et doit laisser la gestion de ces sujets au commissionnaire.

La rédaction du contrat et son exécution doivent préserver l'indépendance du commissionnaire vis-à-vis du commettant dans le cadre de sa relation avec le tiers contractant pour respecter le principe posé par le Code de commerce selon lequel le commissionnaire agit en son nom. ■

Muriel Féraud-Courtin
mferaud@taj.fr

Claudia Volken
cvolken@taj.fr

CVAE : précisions sur le traitement des revenus fonciers et sur la prise en compte des plus-values

On sait que depuis le 1^{er} janvier de cette année, la taxe professionnelle a été supprimée et remplacée par une nouvelle imposition dénommée Contribution Economique Territoriale (CET) composée de deux éléments distincts :

- la Cotisation Foncière des Entreprises (CFE) qui est assise uniquement sur la valeur locative des locaux et terrains utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle,.
- la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE) qui est égale à 1,5 % de la valeur ajoutée des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € mais qui en pratique, par le biais d'un mécanisme de dégrèvement, ne sera effectivement supportée que par celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 €.

Le législateur a profité de cette réforme pour actualiser la définition de la valeur ajoutée telle qu'elle était jusqu'à présent utilisée pour le plafonnement de la Taxe professionnelle ou le calcul de la cotisation minimum. La notion a ainsi été mise en cohérence avec les postes des plans comptables actuellement en vigueur.

Avant de publier le commentaire officiel de cette mesure, l'Administration a consulté certains praticiens sur un projet d'instruction détaillant les modalités générales de détermination du chiffre d'affaires des entreprises et de leur valeur ajoutée. Dans le cadre de cette consultation, à laquelle le Cabinet Taj a été associé, nous avons pu présenter des observations sur deux points qui ont tout particulièrement retenu notre attention :

- le régime applicable aux titulaires de revenus fonciers,
- la prise en compte des plus-values et moins-values de cessions d'immobilisations.

La publication récente de l'instruction administrative définitive (BOI 6 E-1-10 du 25 mai 2010) est l'occasion de revenir sur ces sujets.

Sur le premier point, on signalera que dans le projet d'instruction initial, les SCI transparentes détenues par un actionnaire soumis à l'impôt sur les sociétés devaient, pour les seuls besoins de la CVAE, déterminer une valeur ajoutée selon les règles applicables aux revenus fonciers. Cela aurait conduit ces entreprises à prendre en compte le montant des loyers encaissés, au lieu des loyers acquis comme le requiert la comptabilité commerciale, et à ne pas déduire le montant des amortissements.

La doctrine administrative admet en définitive que pour les sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés, la détermination du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée soit différente selon qu'elles sont détenues uniquement par des associés soumis à l'impôt sur le revenu ou si des associés (ou l'ensemble des associés) relèvent de l'impôt sur les sociétés :

- dans le premier cas, les règles prévues à l'article 29 du CGI s'appliquent : le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée pris en compte sont ceux déterminés selon les règles des revenus fonciers ;
- dans le second cas, ce sont les règles applicables aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui seront retenues.

Concernant la prise en compte des plus-values de cessions d'immobilisations, deux situations nous paraissent devoir être distinguées :

- celle des loueurs de matériel qui cèdent dans le cadre de leur activité, et ce, de manière régulière, donc courante, des matériels en fin de contrat de location ou de période d'amortissement ;
- celle des entreprises dont la location de biens constitue l'objet social principal mais pour lesquelles les cessions d'immobilisations ne présentent pas un caractère courant dans le sens où toute cession peut intervenir dans un espace de temps plus ou moins long ou lorsque la cession porte sur une unique immobilisation détenue au bilan. Ainsi, dans le cas d'une société foncière qui ne détient qu'un seul immeuble, on peut raisonnablement penser que la cession de cet immeuble ne présente pas un caractère normal et courant.

Si l'instruction n'apporte pas de précisions complémentaires sur les critères tenant au caractère normal et courant des cessions d'immobilisations, elle précise toutefois que les moins-values de cession qui présentent un caractère normal et courant pourront être déduites pour le calcul de la valeur ajoutée. Dans ce cadre, on peut imaginer que certaines activités professionnelles, loin de générer des plus-values de cessions, « produisent » des moins-values à caractère normal et courant qui leur permettront de réduire leur base imposable. Tel pourra être le cas d'immobilisations obsolètes. ■

Frédéric Boulard
fboulard@taj.fr

News France

Fiscalité des entreprises

Intégration fiscale et calcul des intérêts de retard sur le résultat d'ensemble redressé

On sait que lorsque l'insuffisance des résultats déclarés est inférieure à 1/20^{ème} de la base d'imposition, une tolérance légale permet d'éviter l'application d'intérêts de retard sur les rectifications opérées par le service vérificateur (CGI, art. 1727, II, 4°).

Comme suite aux vérifications de comptabilité de certaines sociétés membres d'un groupe fiscal intégré, des redressements ont été notifiés à la société tête du groupe et mis en recouvrement avec des intérêts de retard. La société tête du groupe a contesté l'application de ces intérêts au motif que si le contrôle avait entraîné un rehaussement du résultat d'ensemble, cela résultait seulement de la diminution des résultats déficitaires déclarés de certaines filiales. Le redevable considérait ainsi qu'aucun intérêt de retard ne devait être appliqué puisque leurs résultats propres tels qu'issus du contrôle étaient restés déficitaires.

Le Conseil d'Etat précise, dans l'hypothèse d'un redressement du résultat d'ensemble, que la détermination des intérêts de retard s'effectue en deux étapes successives :

- la tolérance légale doit être appréciée au niveau de chaque filiale du groupe, en comparant la base d'imposition déclarée par celle-ci et le montant de la base d'imposition rectifiée. Il est donc indifférent que la filiale soit bénéficiaire ou déficitaire ;
- les intérêts de retard sont ensuite calculés au niveau du groupe, et seuls les droits effectivement dus découlant des rectifications des résultats des filiales ne pouvant bénéficier de la tolérance y sont alors soumis (arrêt du 2 juin 2010, n°309114, Société France Télécom).

En définitive, aucun intérêt de retard n'est dû :

- à hauteur des rectifications de base d'imposition des filiales qui n'excèdent pas 1/20^{ème} de la base d'imposition déclarée par ces sociétés ;
- lorsque le résultat d'ensemble du groupe reste, après rectification, déficitaire.

Redevances de forage

Dans un avis du 10 avril 2009 (n° 2009-03), l'Autorité comptable a assimilé le contrat de forage à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue rémunère l'acquisition des matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux, est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat. Par suite, elle prescrit de comptabiliser les redevances en charges au fur et à mesure de l'extraction des matériaux, en contrepartie d'un compte de tiers. A la clôture, les redevances versées relatives aux matériaux extraits non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice doivent être comptabilisées en stocks.

Dans une affaire portant sur des exercices antérieurs à la réforme comptable de 2005 sur la valorisation des actifs, le Conseil d'Etat a jugé que les redevances versées se rattachaient à l'acquisition d'un élément incorporel de l'actif immobilisé et ne constituaient pas une charge déductible de la production de l'exercice pour le calcul de la valeur ajoutée servant au plafonnement de la taxe professionnelle (arrêt du 31 juillet 2009 n° 307305).

Selon nos informations, dans une lettre à une organisation patronale qui pourrait faire l'objet d'un rescrit, l'Administration vient de préciser qu'eu égard à la nouvelle définition des actifs en vigueur depuis 2005, les modalités d'enregistrement comptable des redevances de foretage telles que prescrites dans l'avis du CNC, sont transposées sur le plan fiscal pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2005.

Provisions pour chèques-cadeaux (bons de réduction)

Une technique de promotion commerciale consiste, afin de fidéliser la clientèle, à remettre à l'occasion d'un achat un bon cadeau ouvrant droit à une ristourne sur un achat futur. Le Conseil d'Etat a admis que cette méthode de promotion favorise principalement, s'agissant d'un bien de consommation courante, l'achat du premier produit auquel le bon est attaché et que de ce fait, la charge potentielle impliquée par l'utilisation du bon de réduction se rattache à la vente de ce premier produit par un lien suffisamment direct. Par suite, la provision constituée à la clôture de l'exercice au cours duquel cette vente a été enregistrée est déductible (arrêt du 2 juin 2006 n°269997, Sté Lever Fabergé France).

Les services vérificateurs estiment toutefois que lorsque les droits à réduction ne sont pas exerçables immédiatement (nécessité d'un cumul de points ou d'une période de temps écoulée), la provision n'est pas déductible.

Cette position de principe est extrêmement choquante au regard des règles comptables qui ont fortement influencé la décision du juge dans l'affaire Fabergé.

On rappelle en effet que ces droits correspondent à un passif devant donner lieu, dès la vente initiale, à la comptabilisation d'une provision sur la base du coût de revient de l'avantage accordé (Avis du Comité d'urgence du CNC N°2004-E du 13 octobre 2004).

Dans un avis du 27 octobre 2009 n° 383197 qui vient seulement d'être rendu public, le Conseil d'Etat confirme la possibilité de déduire une provision :

- évaluée sur la base des droits octroyés selon la probabilité de leur exercice ;
- au fur et à mesure de leur attribution (et non à compter de l'exercice au cours duquel le dernier achat est effectué).

Taxe sur la valeur ajoutée

Frais de cession de valeurs mobilières de placement

On sait que la cession de valeurs mobilières de placement ne constitue pas, par elle-même, une activité économique, et se situe donc hors champ de la TVA. Par principe, la TVA afférente aux frais de cession de tels biens est donc non déductible, et constitue une charge définitive pour l'assujetti qui l'expose. Toutefois, la jurisprudence communautaire commande, dans un tel cas, de vérifier si les frais de cession sont rattachables aux frais généraux de l'assujetti, la TVA y afférente pouvant alors, sous condition, être récupérée (CJCE, arrêt du 29 octobre 2009, C-29/08, Skatteverket c./ AB SKF).

Cela étant, on a récemment déploré une décision de la CAA de Paris qui a refusé purement et simplement la déductibilité de la TVA afférente à de tels frais (CAA Paris, 9 déc. 2009, n°06PA03320).

Le Conseil d'Etat vient de rendre un arrêt au travers duquel il confirme qu'en cohérence avec la décision de la CJCE, il y a lieu, pour apprécier le droit à déduction, de s'intéresser à la finalité de l'opération et de vérifier dans quelle mesure les dépenses exposées sont, ou non, incorporées dans le prix des actions cédées.

Une société française connaissant de graves difficultés financières qui l'ont par ailleurs conduite à la liquidation judiciaire, a été contrainte de céder des valeurs mobilières de placement. A cette occasion, elle a exposé des frais de courtage, soumis à TVA qu'elle a entendu récupérer.

Dès lors que l'objet de la cession était de procurer à l'entreprise des liquidités pour qu'elle puisse poursuivre son activité, jugé que les frais y afférents doivent être regardés comme entretenant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable de l'entreprise. La TVA grevant ces frais peut par suite être récupérée selon le coefficient de déduction de l'entreprise (arrêt du 10 juin 2010, n° 292389, SA SIVA).

Même si elle ne porte que sur un cas de figure bien particulier et qu'elle ne doit pas être extrapolée, on ne peut que se réjouir de cette première décision favorable du Conseil d'Etat qui conforte notre propre lecture et application de la jurisprudence communautaire.

Opérations triangulaires et droit à déduction

On sait qu'aux termes de l'article 28 ter A de la 6^{ème} Directive, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer dans l'Etat membre d'arrivée du transport ou de l'expédition.

Cela étant, lorsqu'un assujetti établi en France acquiert des biens d'un assujetti établi dans un Etat A pour les revendre à un assujetti établi dans un Etat C et qu'il les lui fait directement livrer, sans transit par la France, le régime des acquisitions et ventes

intracommunautaires ne peut pas s'appliquer, sauf si l'assujetti français s'identifie dans l'Etat de la livraison physique des biens (Etat C).

Lorsque l'assujetti français ne s'identifie pas dans l'Etat C, ou que par erreur il donne seulement son numéro d'immatriculation en France, le lieu de l'acquisition intracommunautaire sera réputé se situer en France s'il n'est pas en mesure de prouver que l'acquisition a été soumise à la taxe dans l'Etat C de livraison en application de la règle générale (CGI, art. 258 C).

Dans ce cas spécifique, la 6ème Directive instaure donc une double imposition de l'opération : cette règle dite du « filet de sécurité » vise à prévenir tout risque d'évasion fiscale qui consisterait à ce que l'opération ne soit taxée ni en France (en application de la règle générale) ni en C (l'assujetti acheteur ne remplissant pas ses obligations déclaratives). Cette double imposition est toutefois limitée dans la mesure où, si l'acquisition est soumise à la TVA en C, la base d'imposition de l'assujetti en France sera réduite à due concurrence.

La CJUE confirme que la taxe ainsi due à raison de l'acquisition par l'assujetti français n'est pas immédiatement déductible (en ce sens, doctrine administrative CA 3-D-155 et CAA Versailles, 29 sept. 2006, n°04VE03347, SA Génicom). Toutefois, si l'assujetti apporte la preuve, même ultérieurement, que l'opération a été taxée dans l'Etat membre de livraison du bien, la base d'imposition de l'acquisition en France pourra être diminuée de celle retenue dans l'Etat membre d'arrivée (CJUE, 22 avril 2010, C-536/08 et C-539/08, X et fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV).

Fiscalité personnelle

Notion de domicile fiscal

Aux termes de l'article 4B du CGI, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, les personnes y ayant leur foyer ou lieu de séjour principal, y exerçant une activité professionnelle non accessoire ou y ayant le centre de leurs intérêts économiques.

Un contribuable était associé-gérant d'une société exploitant un fonds de commerce en France. Estimant être domicilié fiscalement en Suède, il n'avait pas souscrit de déclaration de revenus en France.

Le Conseil d'Etat considère que le fait que le contribuable n'ait perçu aucune rémunération directe au titre de son activité de gérant ne saurait faire obstacle à ce que la gestion de l'exploitation soit regardée comme une activité professionnelle. Dès lors que cette activité était exercée à titre principal, et que le contribuable n'apportait pas la preuve de son caractère accessoire, celui-ci devait être regardé comme ayant sa résidence fiscale en France (arrêt du 26 mai 2010, n°296808, M. Beckman).

Non-exonération des indemnités de rupture anticipée et injustifiée d'un contrat à durée déterminée (CDD)

On sait que toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable, à l'exception de certaines sommes totalement ou partiellement exonérées (CGI, art. 80 duodecies).

En cas de rupture anticipée d'un CDD par l'employeur, le salarié a droit à des dommages et intérêts d'un montant au moins égal aux rémunérations qu'il aurait perçues jusqu'au terme du contrat (Code du travail, art. L1243-4).

En l'espèce, M. A avait conclu un contrat à durée indéterminée, puis par la suite accepté de poursuivre sa collaboration sous la forme d'un contrat à durée déterminée. Il a été licencié avant le terme de ce dernier et a touché une indemnité qu'il n'a pas incluse dans ses revenus imposables au titre des années en cause.

Selon le Conseil d'Etat, à l'exception des indemnités limitativement énumérées par le texte fiscal, toute indemnité perçue à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail revêt un caractère imposable. Or, la somme que l'employeur est tenu de verser au salarié sur le fondement des dispositions du Code du travail en cas de rupture anticipée injustifiée d'un CDD ne figure pas parmi les indemnités partiellement ou totalement exonérées d'impôt sur le revenu mentionnées à l'article 80 duodecies du CGI. Par suite, elle ne peut échapper à l'impôt (arrêt du 5 mai 2010, n° 309803, M et Mme Arribart).

Droit des affaires

Nouveaux seuils de l'interdiction du paiement en espèces

L'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme a instauré une interdiction générale de paiement en espèces au-delà d'un montant fixé par décret, tenant compte du lieu du domicile fiscal du débiteur et de la finalité professionnelle ou non de l'opération (Code monétaire et financier, art L 112-6-I al.1). A noter qu'avant l'entrée en vigueur de cette ordonnance, le seuil était fixé par la loi à 1 100 € et n'était applicable qu'à certaines opérations (dettes portant sur les loyers, transports, services, etc...).

Un nouveau décret introduit un article D. 112-3 au Code monétaire et financier prévoyant que le seuil maximal des paiements en espèces, applicable à toutes les opérations, est fixé à :

- 3 000 € lorsque le débiteur a son domicile fiscal en France ou agit pour les besoins d'une activité professionnelle et,
- à 15 000 € lorsque le débiteur justifie qu'il n'a pas son domicile fiscal en France et n'agit pas pour les besoins d'une activité professionnelle.

La réglementation française est ainsi mise en conformité avec la

Troisième directive communautaire anti-blanchiment n° 2005/60/CE du 26 octobre 2005 (Décret n° 2010-662 du 16 juin 2010, JO du 18).

Valeur juridique des documents publicitaires

Jugé que les documents publicitaires peuvent avoir une valeur contractuelle dès lors que, suffisamment précis et détaillés, ils ont eu une influence sur le consentement du cocontractant.

En l'espèce, Mme Olivier a conclu avec la société Institut supérieur de commerce et gestion (ISCG) un contrat de formation professionnelle au profit de son fils. Cet institut garantissait, tant sur les brochures publicitaires que sur le site internet de l'école, le fait de trouver un employeur à ses élèves.

Mme Olivier n'a pas réglé les frais de scolarité. Elle a fait l'objet d'une condamnation par ordonnance d'injonction de payer à laquelle elle a formé opposition au motif que l'ISCG n'avait pas respecté son obligation de trouver un employeur à ses élèves, telle qu'énoncée sur les brochures publicitaires ainsi que sur le site internet de l'école.

Les juges du fond ont rejeté sa demande et l'ont condamnée à payer les frais de scolarité au motif que l'obligation de trouver un employeur pour chacun des élèves de l'Institut n'était mentionnée ni dans le contrat, ni dans les conditions générales et particulières, « les brochures publicitaires ne pouvant en aucun cas être considérées comme un contrat ».

La Cour de cassation censure la décision. Au visa de l'article 1134 du Code civil, elle reproche aux juges du fond de ne pas avoir recherché si, compte tenu de la précision et du caractère détaillé des documents publicitaires, ceux-ci n'avaient pas eu une influence sur l'engagement de Mme Olivier (Cour de cassation, 1ère chambre civile, arrêt du 6 mai 2010, F-D, n° 08-14.461).

NEWS International

Europe

Espagne

Régime mère-fille espagnol et atteinte à la libre circulation des capitaux

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé dans un arrêt du 3 juin 2010 que l'Espagne avait enfreint le principe de la libre circulation des capitaux prévu par le traité CE en subordonnant l'exonération des dividendes distribués par des sociétés résidentes en Espagne à un niveau de participation plus élevé (15 % depuis 2009, 15 % en 2007 et 2008, 20 % avant 2007) pour les sociétés bénéficiaires résidant dans un autre État membre que pour les sociétés bénéficiaires résidant en Espagne (5 %). Cette décision confirme la possibilité d'une action en restitution des retenues à la source versées à tort, ouverte aux sociétés mères européennes ayant été exclues de l'exonération alors qu'elles

détenaient durant la période concernée au moins 5 % dans le capital d'une société espagnole.

Finlande

Retenue à la source finlandaise sur distribution à des fonds de pensions et atteinte à la libre circulation des capitaux

La Commission européenne a renvoyé la Finlande devant la Cour de Justice de l'Union européenne pour sa législation concernant la retenue à la source sur les distributions versées à des fonds de pension situés dans l'Union Européenne. Des affaires comparables ont déjà impliqué le Portugal et l'Espagne.

Les dividendes versés aux fonds de pension non résidents sont soumis à une retenue à la source sur le montant brut des dividendes qui leur sont versés au taux de 19,5 % alors que les dividendes versés aux fonds de pension finlandais sont assujettis à un régime spécifique. Pour ces derniers, aucune retenue à la source n'est applicable mais seulement 75 % des dividendes reçus par la caisse de retraite sont imposés à l'impôt sur les sociétés au taux de 26 %. Aussi, le taux d'imposition est identique à celui des non résidents mais l'assiette étant constituée du revenu net, il en résulte un taux d'imposition effectif inférieur. Selon la Commission européenne, cette différence de traitement constitue une violation de la libre circulation des capitaux et devrait être modifiée.

Pays-Bas

Régime néerlandais et atteinte à la directive Fusion

Le 20 mai 2010, la Cour européenne de Justice de l'Union européenne a considéré que la clause anti-abus de la Directive fusion ne peut faire obstacle à un montage envisagé par un assujetti ayant pour objet de prévenir le prélèvement d'un impôt ne relevant pas du champ d'application du texte. La clause avait été transposée en droit néerlandais et s'appliquait aux opérations internes comme transfrontalières. La fusion en cause avait été réalisée entre deux sociétés néerlandaises et avait abouti à éluder des droits d'enregistrement aux Pays Bas.

Convention fiscale entre les Pays-Bas et les Etats-Unis

Un accord conclu entre les autorités américaines et néerlandaises modifie la procédure prévue par la convention fiscale relative à l'exonération de retenue à la source sur les dividendes de source néerlandaise versés à des fonds de pension américains. Désormais, un formulaire (n° 6166) devra être déposé auprès des autorités américaines, la procédure de certification par les autorités néerlandaises ne permettra plus d'obtenir l'exonération conditionnelle de retenue à la source.

Royaume-Uni

Nouveau régime de Treaty Passport

Un régime de « Double Taxation Treaty Passport (DTTP) » vient d'être mis en place par l'administration fiscale britannique afin de

permettre l'application rapide et efficace des avantages conventionnels aux intérêts de source britannique versés à des prêteurs, personnes morales, étrangers. Ceux-ci peuvent demander à bénéficier de ce passeport depuis le 1^{er} juin 2010 sur le site de HM Revenue & Customs. Il prendra effet à compter du 1^{er} septembre 2010, et une fois leur statut agréé par les autorités fiscales.

Projet d'augmentation du taux d'imposition des gains en capital sur les actifs non affectés à l'activité

Dans le cadre des réformes fiscales mises en œuvre par le nouveau gouvernement de coalition conservateur-libéral-démocrate, il est envisagé d'alourdir de façon significative la taxation des plus-values sur actifs non affectés à une exploitation (taux porté à 20 % ou 40 % selon la tranche d'imposition, et réduction ou suppression de l'abattement jusqu'alors en vigueur). Cette mesure serait effective à compter d'avril 2011.

Allemagne

Lignes directrices en matière de revenus perçus par les partnerships

Le ministère des finances allemand a publié des lignes directrices sur le traitement fiscal des revenus perçus par des partnerships nationaux et étrangers dans le cadre des conventions fiscales.

Ces recommandations reprennent pour la plupart l'approche du droit interne et se réfèrent à la convention modèle de l'OCDE. Elles concernent :

- le statut d'entité transparente du partnership, exclu du bénéfice des conventions fiscales, (seuls les partners le peuvent),
- les distinctions entre partnerships considérés comme commerciaux/non commerciaux,
- la classification des différents partnerships étrangers,
- la détermination des revenus d'un établissement stable,
- les retenues à la source sur les revenus de source allemandes,
- les paiements dits de service versés aux « partners ».

En raison des positions controversées du ministère sur certaines questions (qualification de revenu d'exploitation, et paiements de service), des suites juridictionnelles sont attendues en présence de flux transfrontaliers.

Grèce

Nouvelles dispositions fiscales pour diminuer le déficit de l'Etat et lutter contre la crise financière

En réponse à la crise économique et afin de diminuer le déficit de l'Etat, le Parlement grec a ratifié en avril dernier une loi prévoyant des mesures fiscales de crise. Ces dispositions visant les personnes physiques comme les personnes morales prévoient notamment une augmentation des taux d'imposition, un élargissement des bases d'imposition et la

suppression des déductions et exonérations diverses. On retiendra plus particulièrement que les intérêts des prêts contractés en vue de financer une acquisition de titres seront déductibles sous réserve que la participation acquise soit conservée au moins deux ans. En outre, en droit interne, le taux de retenue à la source sur les intérêts payés à une société non résidente est porté à 40 % (au lieu de 25 %) et celle sur les redevances payées hors de Grèce à 25 % (au lieu de 20 %).

Le 6 mai, le Parlement a également ratifié une autre loi en vue d'appliquer les dispositions relatives à la lutte contre la crise financière prévue par l'Union européenne et le Fonds Monétaire International. Cette loi prévoit une contribution exceptionnelle des entreprises dont le résultat fiscal est supérieur à 100 000 € et une augmentation des taux de TVA à partir de juillet 2010.

Amérique

Etats-Unis

Projet de loi visant à augmenter les recettes de la fiscalité internationale

Un projet de loi qui comprend dix dispositions en matière de fiscalité internationale réformant en profondeur les règles relatives au crédit d'impôt étranger (foreign tax credits) pourrait être prochainement adopté avec une application rétroactive au 21 mai 2010.

Asie

Chine

L'application de la convention fiscale entre la Chine et Hong-Kong remise en cause

Un bureau de l'administration fiscale chinoise a refusé d'appliquer la convention fiscale signée entre la Chine et Hong-Kong à des revenus d'intérêts perçus par une société hongkongaise et versés par une entreprise détenue à 100 % par des capitaux étrangers en Chine.

La société étrangère établie en Chine a demandé à l'administration fiscale chinoise au nom de la société hongkongaise de valider l'application du taux de 7 % du Double Tax Arrangement (DTA) aux intérêts. Après étude du cas, l'administration fiscale chinoise a conclu que la société intermédiaire établie à Hong Kong ne produisait, ni ne distribuait, ni ne dirigeait une activité économique substantielle. Elle n'était donc qu'une société « conduit » ne remplissant pas les critères d'application du DTA. Sa décision est fondée sur la notion de bénéficiaire effectif appréciée tant au regard du droit interne que de l'objectif des conventions fiscales en vue de prévenir l'évasion fiscale.