

Stricto SENSU

Mai
2009
N° 39

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

FOCUS

Article 209 B du CGI : le cas des « poupées russes »

Les sociétés qui détiennent une filiale dans un « paradis fiscal » sont confrontées à certaines difficultés d'interprétation de la règle de territorialité propre à l'impôt sur les sociétés lorsque cette filiale dispose elle-même d'un établissement stable dans un pays « tiers ». Dans cette situation, la question se pose de savoir comment apprécier le caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumis la filiale étrangère mais également comment déterminer la base imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'analyse d'une récente décision de la CAA de Paris nous donne quelques éléments de réponse.

Par Benoit Dambre

Le contrôle des déficits : faux semblants et vraies certitudes

Le retournement économique et le retour aux déficits pour un nombre croissant d'entreprises pose avec une acuité nouvelle le problème de leur utilisation future et plus encore de leur examen par l'Administration. Même si la pratique des services vérificateurs s'appuie sur des décisions anciennes du Conseil d'Etat, il est permis de s'interroger aujourd'hui sur la pérennité de cette jurisprudence, eu égard à l'évolution des textes et des positions du juge de l'impôt en matière de droit à la prescription.

Par Patrick Fumenier et Frédéric Boulard

NEWS Francepage 4

NEWS Internationalpage 7

CONFÉRENCES

Actualité du licenciement économique en partenariat avec la EACC

Jeudi 14 mai 2009

Contrôle fiscal informatisé : Comment satisfaire aux exigences de l'Administration fiscale et s'organiser pour prévenir les sanctions ?

Marseille, mardi 26 mai 2009

Prix de Transfert, 10^{ème} édition en partenariat avec la EACC

Jeudi 4 juin 2009

Renseignements et inscriptions Cécile Tardivon : 01 55 61 27 93



Le Pôle « Prospective Fiscale et Stratégie d'Entreprise » de Taj, lance un **blog** collectif intitulé « Fiscalité et Stratégie », spécialement dédié aux politiques fiscales : www.taj-strategie.fr
Il sera animé par un ensemble de chercheurs, experts, économistes et associés de Taj, invités à alimenter le débat et la réflexion.

Contacts

Neully	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
Taj Toulouse	05 61 11 05 60

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Stricto SENSU 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.

Article 209 B du CGI : le cas des « poupées russes »

Les sociétés qui disposent de filiales ou d'établissements dans des « paradis fiscaux » sont confrontées à un certain nombre de difficultés d'interprétation, liées à l'articulation de l'article 209 B du CGI avec les règles de territorialité posées par l'article 209 I du même code.

Tel est le cas des sociétés qui disposent d'une filiale établie dans un paradis fiscal, laquelle dispose d'un établissement stable dans un pays « tiers ». Cette situation dite des « poupées russes » est sans doute plus fréquente qu'il n'y paraît. En effet, des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en France peuvent être amenées à détenir des filiales soumises à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, ces sociétés ayant toutefois une activité tournée vers des chantiers internationaux. Le recours à ce type de structures est parfois dicté par la nécessité, à l'international, de conclure des contrats dans un pays « neutre », pour des raisons économiques et juridiques plus que « fiscales ».

Dans cette situation, les sociétés rencontrent deux difficultés d'interprétation. La question se pose tout d'abord de savoir comment apprécier le caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumis l'entité étrangère. Une fois cette question résolue, encore faut-il déterminer la base imposable à l'impôt sur les sociétés en France, le cas échéant.

Ces questions se posent avec une acuité particulière compte tenu du contexte actuel de lutte contre les paradis fiscaux, illustré en dernier lieu par loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008. Les prérogatives conférées à l'Administration dans le domaine du contrôle fiscal viennent en effet d'être renforcées, le délai de reprise étant porté à dix ans (et non plus trois ans) à l'égard des contribuables ayant des intérêts dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires, notamment lorsque ces contribuables ont manqué aux obligations déclaratives énoncées par l'article 209 B du CGI (déclaration par les sociétés de leurs filiales et succursales établies dans un pays à régime fiscal privilégié).

Cette ordonnance n'est pas applicable aux procédures ouvertes avant le 15 février 2009, à l'exception notamment de la disposition qui abroge l'obligation aux dettes sociales.

1- Caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumise la filiale

S'agissant de l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumis l'entité étrangère lorsque celle-ci exerce son activité dans plusieurs Etats, une décision récente de la Cour Administrative d'Appel de Paris (CAA Paris, 9^{ème} Ch. 18 décembre 2008, n° 06PA03136, SA Industrielle et Financière de l'Artois) vient apporter un éclairage intéressant.

Dans cette affaire, une société française détenait une participation dans une filiale établie à Vanuatu, qui disposait d'un établissement en Malaisie, où elle n'était pas soumise à un régime privilégié. Dans cette situation, la Cour estime qu'il convient de comparer la charge fiscale globale supportée à Vanuatu et en Malaisie pour apprécier si la filiale est soumise à un régime fiscal privilégié. La Cour écarte ainsi la thèse de l'Administration fiscale qui entendait ne pas prendre en considération les résultats de l'établissement malais, conformément au principe de territorialité stricte de l'impôt sur les sociétés.

Cette solution, qui au cas particulier est favorable au contribuable, peut paraître surprenante et devra être confirmée.

En effet, la notion de régime fiscal privilégié à laquelle renvoie l'article 209 B du CGI est celle retenue par l'article 238 A du CGI qui, dans sa version applicable depuis le 1^{er} janvier 2006 (Article 104 de la loi 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 104), prévoit que les personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié « dans l'Etat ou le territoire considéré » si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus inférieurs de plus de la moitié à ceux dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies. En clair, les termes de l'article 238 A du CGI semblent commander d'examiner le régime fiscal de l'entité dans l'Etat où elle est établie, sans tenir compte du régime fiscal auquel elle est soumise, le cas échéant, dans des Etats « tiers » dans lesquels elle dispose d'établissements.

2- Base imposable en France

Même si le juge avait considéré que la filiale était soumise à un régime fiscal privilégié, il n'est pas certain que la solution du litige aurait été défavorable au contribuable si l'on examine une seconde difficulté d'interprétation du 209 B, qui a trait à la détermination de la base imposable à l'impôt sur les sociétés en France.

En effet, aux termes de l'article 209 B du CGI dans sa rédaction actuelle : « *Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions (...) dans une entité juridique, et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont soumis à l'impôt sur les sociétés* ».

Le paragraphe 3 du 1 de cet article 209 B précise que le bénéfice soumis à l'imposition en France est « *déterminé selon les règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions prévues à l'article 223 A* ». En dehors de cette exception, c'est donc en principe l'ensemble des règles du code général des impôts qu'il convient d'appliquer, et en premier lieu celles relatives à la territorialité de l'impôt.

Ainsi, en application de ces règles, les bénéficiaires de l'entité étrangère devraient être reconstitués en tenant compte de la territorialité stricte applicable en matière d'impôt sur les sociétés en France qui devrait conduire à exclure des bases imposables en France les bénéficiaires réalisés par l'entité étrangère dans le cadre d'établissements situés hors de France. Cette règle nous semble, en outre, être conforme à celle édictée par l'Administration fiscale française dans son instruction du 16 janvier 2007 (BOI 4 H-1-07, n° 106), qui prescrit de déterminer les résultats des filiales ou entreprises étrangères « d'après les règles fiscales françaises », à la seule exception des dispositions de l'article 223 A du CGI relatives à l'intégration fiscale.

En somme, dans l'affaire jugée, quand bien même la Cour aurait estimé que la filiale établie à Vanuatu était soumise à un régime fiscal privilégié, il eut été possible, selon nous, d'exclure de la base imposable en France les résultats dégagés par la succursale de cette société en Malaisie. ■

Benoit Dambre
bdambre@taj.fr

Le contrôle des déficits : faux semblants et vraies certitudes

Le retournement économique et le retour aux déficits pour un nombre croissant d'entreprises pose avec une acuité nouvelle le problème de leur utilisation future et plus encore de leur examen par l'Administration.

Si les modalités de vérification des reports déficitaires ne sont pas clairement fixées, hormis dans l'intégration fiscale (LPF, art. L 169 5^{ème} alinéa), il émerge du troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI deux principes fondamentaux :

- Un déficit imputé est une charge de l'exercice d'imputation ;
- Le déficit subi au titre d'un exercice donné constitue une charge de l'exercice bénéficiaire suivant.

Cela étant, on sait que pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. En matière de report déficitaire, la confrontation de ce droit de reprise avec les principes tracés par l'article 209 du CGI fait naître quatre interrogations :

- Un exercice déficitaire prescrit peut-il être vérifié au titre de la charge qu'il représente lorsqu'il est imputé sur le résultat d'un exercice bénéficiaire non prescrit ?
- Le reliquat du déficit d'un exercice prescrit, après vérification de la première quotité imputée, peut-il faire l'objet d'une remise en cause au titre de la vérification de l'exercice ultérieur sur lequel il sera en définitive imputé ?
- Le reliquat existant après une première imputation partielle sur un exercice bénéficiaire également prescrit peut-il être annulé par le rehaussement du résultat imposable de cet exercice bénéficiaire ?

- Enfin, lorsque l'exercice déficitaire a fait l'objet d'une procédure de vérification en tant qu'exercice non prescrit, le déficit arrêté après contrôle peut-il à nouveau être vérifié ultérieurement lorsqu'il sera imputé sur un exercice bénéficiaire ?

En l'absence de dispositions légales explicites, la jurisprudence, si elle n'était issue de décisions anciennes, semblerait apporter des réponses toujours favorables à l'action de l'Administration :

- Tout d'abord, l'Administration a été clairement reconnue en droit de vérifier un déficit issu d'un exercice prescrit dès lors que s'il est imputé sur un exercice non prescrit, il constitue un élément de détermination du bénéfice de cet exercice (CE 18 novembre 1970 nos 74219 et 74 585) ;

- Cette jurisprudence permet de répondre également à la deuxième problématique. En effet, comme elle tire son droit de contrôle du seul fait que le déficit imputé constitue une charge de l'exercice, l'Administration ne vérifie en définitive ce déficit que pour son quantum correspondant au montant effectivement imputé. Par suite, lorsque le reliquat est imputé sur un autre exercice, l'Administration peut à nouveau réexaminer la justification de ce déficit, en ce qu'il est imputé sur le bénéfice d'un nouvel exercice non prescrit ;

- Le juge a également reconnu à l'Administration le droit de vérifier les exercices bénéficiaires qui suivent un exercice déficitaire, même s'ils sont eux-mêmes couverts par la prescription, dans la mesure où le déficit résiduel imputé sur le bénéfice d'un exercice non prescrit et vérifié, est le résultat de la différence entre le déficit initial et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne l'ont pas totalement absorbé. Cela étant, aucune imposition ne saurait être établie au titre des exercices bénéficiaires prescrits (CE 25 novembre 1966 n° 63522 et 20 décembre 1967 n° 70 225) ;

- La quatrième et dernière problématique semble avoir également été abordée par le juge dans sa décision du 18 novembre 1970 précitée puisqu'il a précisé qu'il était sans incidence sur la solution la circonstance que l'Administration ait admis l'existence de ce déficit lors d'une vérification antérieure.

Mais il est permis de s'interroger aujourd'hui sur la pérennité de cette jurisprudence, notamment dans ce dernier cas, eu égard à l'évolution des textes et des positions du Conseil d'Etat en matière de droit à la prescription, puisqu'au-delà de la vérification à plusieurs reprises d'un même exercice, l'action de l'Administration conduit dans tous les cas à revenir sur des faits commis au titre d'exercices sur lesquels son droit de reprise ne porte normalement pas.

Dans la dernière situation envisagée où l'exercice déficitaire fait l'objet d'une vérification de comptabilité à raison d'une période non prescrite, le montant du déficit arrêté après contrôle qui est porté dans la proposition de rectification nous paraît lier les mains de l'Administration. En effet, l'Administration ne vérifie alors pas la justification d'une charge imputée sur un résultat bénéficiaire mais les écritures elles-mêmes de l'exercice qui ont conduit à constater le déficit. Or, l'article

L 51 du LPF prévoit expressément que lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard du même impôt et pour la même période. Par suite, lorsque le déficit ainsi vérifié sera imputé, l'Administration ne sera en droit que de vérifier que le montant ainsi imputé n'excède pas celui qu'elle a antérieurement validé.

Dans les autres hypothèses, force est de reconnaître que la jurisprudence ancienne que nous avons rappelée confère à l'Administration un pouvoir de vérification qui lui permet de s'affranchir des règles de prescription. En effet, quelle que soit la date à laquelle l'erreur a été commise par le contribuable au titre d'un exercice prescrit, l'Administration pourra la corriger afin d'en tirer des conséquences sur l'impôt dû à raison de résultats d'exercices non prescrits. De ce point de vue, nous retiendrons que depuis sa décision du 7 juillet 2004 (SARL Ghesquière Equipement) par laquelle il a abandonné la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit issue d'une construction prétorienne initiée dans un arrêt du 31 octobre 1973, le Conseil d'Etat a manifesté une certaine compréhension s'agissant du droit à l'oubli des contribuables.

Enfin, même si la vérification d'un exercice déficitaire ne peut entraîner de rappel d'impôt au titre d'un exercice prescrit, on sait que depuis le 1^{er} janvier 2003, les entreprises auxquelles a été notifiée la réduction d'un déficit déclaré ont la capacité de contester le bien-fondé de cette rectification et de présenter une réclamation contre la restriction de leur déficit à un moment où aucune imposition supplémentaire n'en a encore résulté (art. 86 de la LF 2003, LPF, art. L 190). Ces dispositions sont à n'en pas douter créatrices d'un droit nouveau qui n'existait pas dans la législation en vigueur à l'époque où la jurisprudence qui nous occupe s'est formée. ■

Frédéric Boulard
fboulard@taj.fr

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

News France

Fiscalité des entreprises

Rachat à prix décoté d'une créance bancaire par son débiteur

Sous certaines conditions, le profit constaté lors du rachat, par son débiteur, d'une créance bancaire pour un montant inférieur à son nominal, pourra être réparti, par fractions égales, sur 5 exercices à compter de l'exercice suivant celui du rachat (Article 2 de la 2^{ème} LFR2009).

Ce dispositif dont le bénéfice pourra être demandé pour les rachats de créances réalisés du 23 avril 2009 au 31 décembre 2010, s'applique à la double condition d'une augmenta-

tion du capital social de la société débitrice sur l'exercice de rachat et d'une diminution du montant relatif de ses dettes à moyen et long termes par rapport à son actif brut sur ce même exercice.

Le montant susceptible d'être ainsi étalé est limité à la fraction du profit qui excède celui correspondant à l'actualisation de la créance. La différence entre la valeur nominale de la créance et sa valeur actualisée reste imposable immédiatement.

Le montant rapporté à chacun des 5 exercices sera majoré de 7,20 %, ce qui aura un impact même lorsque la société débitrice est déficitaire.

Exemple : Une banque détient une créance à 3 ans de 463 000 €. Compte tenu du marché et de sa propre situation, l'entreprise débitrice peut racheter cette créance bancaire pour 320 000 €. Le profit ainsi réalisé de 143 000 € sera taxable de la façon suivante :

- Sur l'exercice 2009 : en retenant par hypothèse un taux d'actualisation de 5%, la valeur actuelle de la créance est égale à 400 000 €. La fraction de profit correspondant à cette actualisation, soit 63 000 € (463 000 - 400 000) sera imposable au titre de l'exercice 2009 ;
- Sur les exercices 2010 à 2014 : l'excédent du profit réalisé du fait du rachat de la créance à prix décoté, soit 80 000 €, sera imposable par 1/5^{ème}, soit 16 000 €, majorés de 7,2 %, soit un total de 17 152 € par exercice.

Ce dispositif n'est toutefois pas applicable lorsqu'il existe un lien de dépendance entre le débiteur et le créancier.

Etalement de la plus-value de cession d'immeubles lors d'opérations de lease-back

L'article 3 de la 2^{ème} LFR2009 vient d'instaurer un dispositif d'étalement de l'imposition de la plus-value constatée lors d'une opération de cession-bail (lease-back) d'immeuble pour les opérations réalisées du 23 avril 2009 au 31 décembre 2010 (CGI, art. 39 novodécies nouveau).

Ainsi, le montant de la plus-value constatée lors de la cession de l'immeuble à la société de crédit-bail pourra être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder 15 ans.

Coupons versés par des SICAV à des actionnaires non-résidents

Contrairement à la situation des actionnaires résidents de France pour lesquels elle est considérée comme « transparente », une SICAV française n'est pas qualifiée comme telle à l'égard des actionnaires non-résidents de France. Aussi, les revenus versés à ces derniers sont en principe traités comme des dividendes et soumis à une retenue à la source (CGI, 119 bis), sous réserve des dispositions plus favorables de la convention fiscale conclue entre le pays de la résidence de l'actionnaire et la France.

Par tolérance administrative (Doc. Adm. 4 K 162 n° 16), le coupon représentatif d'obligations françaises non indexées mis en paiement par des SICAV, dont le portefeuille est exclu-

sivement composé d'obligations françaises, est réputé être un produit d'obligation et non un dividende, pour les actionnaires dont le domicile fiscal ou le siège est hors de France. Par suite, ce coupon bénéficie de l'exonération de retenue à la source codifiée à l'article 131 quater du CGI.

Cette tolérance vient d'être étendue aux coupons représentatifs d'obligations françaises dont l'indexation est autorisée par les dispositions des articles L. 112-1 à L. 112-4 du CMF, mis en paiement par de telles SICAV. Les coupons pourront ainsi bénéficier également des dispositions de l'article 131 quater du CGI (Rescrit n° 2009/27 (RC) publié le 14/04/2009).

Taxe sur la valeur ajoutée

Qualification de livraison de biens meubles corporels

On sait que l'exigibilité de la taxe diffère sensiblement selon que l'activité consiste en la livraison d'un bien ou en une prestation de service.

Bien que les II, III et IV de l'article 256 du CGI précisent de façon détaillée les contours de ces deux catégories, il est parfois malaisé de classer certaines opérations dans l'une ou l'autre.

De façon schématique, la livraison d'un bien meuble corporel s'entend du transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire. Il s'agit donc de toutes les opérations comportant transfert de propriété (échange, vente) de biens meubles corporels, ce qui exclut les biens immeubles et les biens incorporels.

Quant à la notion de prestation de services, elle se définit de manière négative et recouvre les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels et quelques opérations expressément désignées.

La CAA de Bordeaux a récemment regardé une SARL qui fabrique et vend des éléments en béton sans en assurer la pose comme effectuant une livraison de biens meubles corporels et non comme rendant une prestation de service, alors même que la fabrication de ces éléments répond à des commandes obéissant à des spécifications techniques particulières et que l'activité de l'entreprise s'exerce dans le cadre de contrats d'entreprise voire de sous-traitance. La TVA afférente à ces opérations est donc exigible, non pas lors de l'encaissement, mais lors de la livraison des éléments (arrêt du 9 février 2009 n° 06BX0111, Sarl Les composants en béton pré contraint).

Nouvelles modalités de déduction et obligations comptables

Pour déterminer le régime applicable aux produits financiers perçus par des personnes autres que des établissements de crédit, il convient de distinguer les opérations qui relèvent de la simple gestion du patrimoine de l'entreprise et qui n'ouvrent pas droit à déduction, des opérations relevant de son activité économique.

Depuis le 1er janvier 2008, la déduction de la taxe afférente à une dépense s'opère à proportion du coefficient de déduction qui lui est attribué, lequel résulte du produit de ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission (CGI, annexe II, article 205 et 206).

L'Administration vient de préciser que les dispositions du décret n°2007-566 du 16 avril 2007, dont sont issues ces nouvelles modalités de déduction de la TVA, ne sont pas de nature à modifier le contenu des obligations comptables des entreprises et qu'elles n'ont pas non plus en elles-mêmes modifié les obligations des assujettis en matière de contrôle des comptabilités informatisées telles qu'elles sont décrites par l'instruction 13 L-1-06 du 24 janvier 2006 (Rescrit RES N°2009/20 (TCA) publié le 31 mars 2009).

Location et sous-location d'immeubles nus à usage professionnel

Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus sont en principe exonérées de TVA par l'article 261 D du CGI. Toutefois, ces locations restent soumises à la TVA lorsqu'elles constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou encore lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire.

Cela étant, à quelques exceptions près, sous certaines conditions, les bailleurs de locaux nus dont la location est exonérée peuvent opter pour le paiement de la TVA dès lors que le preneur les utilise pour les besoins de son activité (CGI, art. 260-2°).

Cas d'une société propriétaire des locaux dans lesquels elle exerce son activité industrielle qui les apporte nus à une autre société qui dans un premier temps, les lui loue directement puis qui ultérieurement, après avoir réalisé un lease-back sur ces locaux, les lui sous-loue.

Malgré le fait que les locaux sont restés affectés à l'activité industrielle de l'occupant et propriétaire initial et que celui-ci détient la quasi-totalité des parts constituant le capital de la société à laquelle ils ont dans un premier temps été apportés, la CAA de Douai estime que la location et la sous-location ne permettent pas à cette société de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial. Par suite, les opérations de location et de sous-location sont exonérées de TVA et, à défaut pour la bailleuse d'avoir exercé l'option prévue par l'article 260-2° du CGI, n'ouvrent pas droit à déduction (arrêt du 10 mars 2009 n°08DA00969, Sté FONCIERE SVH).

Même si la location au sens de la 6^{ème} Directive peut englober la sous-location, il est en revanche constant dans la jurisprudence du Conseil d'Etat de regarder l'activité de sous-location de locaux nus comme non commerciale (activité relevant des BNC en matière d'impôt sur le revenu), voire de non professionnelle (en matière de TP).

Fiscalité personnelle

ISF - Biens mis en trust

Le trust est une institution de droit étranger, issue du droit anglo-saxon, sans équivalent en droit français. C'est un mécanisme juridique par lequel le « constituant » confie à un « trustee » des biens dont il se dessaisit (de façon irrévocable ou non) à charge pour celui-ci de les gérer et de les faire fructifier, avant d'en faire bénéficier une troisième personne, le « bénéficiaire » ou éventuellement le constituant lui-même. Etant très flexible, le trust peut revêtir plusieurs formes. En particulier, il peut être révocable ou non, selon que le constituant se dessaisit irrévocablement de la propriété des biens, et discrétionnaire ou non, selon que le trustee exerce le pouvoir de distribuer (ou d'accumuler) plus ou moins discrétionnairement le capital et les revenus des biens mis en trust. Le droit de propriété est ainsi partagé entre le « legal ownership » du trustee et « l'equitable ownership » du bénéficiaire, de sorte qu'aucun ne peut revendiquer la qualité de propriétaire au sens du droit civil français.

La Cour de cassation, dans une décision du 31 mars 2009, a été amenée à connaître, pour la première fois, de l'application au trust des règles fiscales françaises en matière d'ISF.

En l'espèce, une citoyenne américaine avait transféré un portefeuille de titres à un trust américain, dont elle était également la bénéficiaire. Postérieurement à son décès, l'administration fiscale a réclamé à ses héritiers l'impôt de solidarité sur la fortune due par la défunte au titre dudit portefeuille.

Les héritiers, invoquant la loi de l'Etat de New-York sous laquelle le trust a été constitué et applicable en l'espèce, ont fait valoir d'une part, que le trust emporte un transfert de la propriété des biens au profit du « trustee », et d'autre part, qu'il institue un démembrement de propriété inconnu du droit français, de sorte que le bénéficiaire n'est ni propriétaire, ni usufruitier au sens du code civil français. Ils estimaient par conséquent que les biens qui avaient été mis en trust ne pouvaient plus être retenus dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune de la constituante.

Le juge a écarté cette argumentation en considérant qu'il y avait lieu de procéder à l'analyse des stipulations de l'acte de trust. En l'espèce, dès lors que le trust était révocable et non discrétionnaire, il a considéré que la constituante ne s'était pas dessaisie de la propriété des biens, le trust constituant un simple instrument de gestion, et qu'ainsi, les biens restaient imposables entre ses mains (Cass. com, arrêt du 31 mars 2009, n° 07-20219, Mme d'Elbée).

En pratique, pour déterminer exactement le traitement fiscal applicable aux biens mis dans un trust, il convient d'analyser les engagements contractuels inclus dans l'acte de trust afin d'en tirer les conclusions appropriées en droit civil français.

Investissement locatif meublé non professionnel dans des résidences de services

On sait que la loi de finances pour 2009 a instauré une réduction d'impôt égale à 5 % du prix de revient des logements, dont le montant ne pouvait toutefois excéder 25 000 €, pour les contribuables qui réalisent certains investissements locatifs meublés non professionnels en résidences de services (résidence pour étudiants, établissement médico-social ou d'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées, établissement de santé, résidence de tourisme classée ou non classée sous conditions).

Ce dispositif est aligné par la loi nouvelle sur celui de la réduction d'impôt instaurée par la loi de finances rectificative pour 2008 au profit des contribuables investissant dans des logements neufs ou réhabilités destinés à la location nue à titre de résidence principale (dispositif dit « Scellier »).

Pour les investissements réalisés dans des résidences de services entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012, les caractéristiques du dispositif seront donc en définitive les suivantes :

- Réduction d'impôt de 25% pour les logements acquis en 2009 et 2010, puis de 20% pour ceux acquis en 2011 et 2012 ;
- Prix de revient des logements retenu dans la limite de 300 000 € ;
- Imputation de la réduction d'impôt sur neuf années par 1/9^{ème}.

Droit des affaires

Cession de créances et prix déterminable

Jugé que le prix d'une cession de créance composé pour partie, du versement d'un acompte à la signature de l'acte, et, pour une autre partie, d'un pourcentage subordonné au montant des créances qui seront ultérieurement recouvrées, est déterminable au moment de l'échange des consentements.

Le portefeuille de créances d'une banque avait été cédé à une compagnie d'assurance pour un prix égal à 80% du montant des créances recouvrées et d'un acompte de 210 millions d'euros versé par le cessionnaire au moment de la signature.

Une contestation portant sur la validité de la cession s'est élevée entre les parties. La question se posait de savoir si au moment de l'échange des consentements, le prix était déterminable au sens de l'article 1591 du code civil. En effet, le prix final de la cession dépendait manifestement du comportement diligent du cessionnaire afin de recouvrer les créances.

La Cour de cassation approuve les juges du fond d'avoir statué en faveur de la validité de l'acte au motif que cet article exige que, si l'acte ne comporte pas lui-même l'indication du prix, il suffit que ce prix soit déterminable pour que le contrat

Echange d'informations dans le cadre de la directive Epargne

La directive Epargne 2003/48/CE prévoit un système d'échange d'informations entre les différents Etats membres de l'Union européenne. Trois pays, à savoir la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche, font exception. Ceux-ci appliquent, pendant une période de transition, une retenue à la source sur les revenus d'intérêts perçus par un résident d'un autre Etat membre de l'UE, retenue à la source leur permettant de ne pas transmettre les informations à l'administration fiscale de l'autre Etat de l'UE. L'intention est que ces trois pays adhèrent également, à terme, au système d'échange d'informations.

Le 12 Mars 2009, le ministre belge des Finances a annoncé que dès 2010, la Belgique, participera dans le cadre de la directive « Epargne » aux échanges d'informations avec les autres Etats membres concernant les comptes d'épargne détenus en Belgique par des résidents d'autres Etats membres de l'UE.

Suède

Déduction des pertes des filiales étrangères

On sait que le régime suédois de « group contribution » permet aux entreprises suédoises d'équilibrer les pertes et profits entre les différentes sociétés d'un groupe (la société mère peut être suédoise ou établie dans un pays qui a conclu avec la Suède une convention fiscale comprenant une clause de non-discrimination). La contribution faite par la société versante peut être déduite par celle-ci de son résultat imposable et est comptabilisée comme un revenu imposable par la société bénéficiaire. Afin de bénéficier de ce régime, les deux sociétés doivent être redevables de l'impôt sur les sociétés en Suède sur leurs revenus d'exploitation. Ainsi, une filiale non soumise à l'impôt sur les sociétés en Suède, ne pourra pas bénéficier de ce régime.

Le 11 mars 2009, la Cour suprême administrative suédoise a, par trois décisions, conclu qu'une société mère suédoise peut déduire les versements effectués dans le cadre du régime «group contribution» à ses filiales étrangères, à condition que la filiale ait épuisé dans son pays d'origine les possibilités d'utiliser les pertes qu'elle y a subi, du fait soit de sa liquidation, soit de la législation étrangère en cause.

soit formé. Tel est le cas lorsque la détermination ultérieure du prix ne dépend pas de la seule volonté de l'une des parties ou d'accords ultérieurs entre elles. Examinant les termes de l'acte de cession, la Cour relève que le prix de cession des créances cédées était subordonné au montant des créances recouvrées et qu'un acompte de 210 millions d'euros était payable à la signature de l'acte. Par conséquent « le prix était bien déterminable, pour partie au moment de la cession, et, pour partie au fur et à mesure du recouvrement des créances ». La cession du portefeuille était donc valable.

La Cour laisserait-elle entendre que le prix déterminable d'une cession pourrait se construire au fur et à mesure des recouvrements et ne serait donc pas exigé au moment même de l'échange des consentements ? La réponse ne peut être que prudente, les faits en l'espèce portant à croire que le mode de calcul, qui satisfaisait à l'exigence du caractère déterminable du prix, avait été fixé dès la cession (Cass. Com, arrêt du 7 avril 2009 n°07-18.907).

Compétence juridictionnelle en matière de contrefaçon

Par un de ses clients, distributeur des modèles en Allemagne, une société française qui commercialise des articles de prêt à porter féminin dans ses propres boutiques et chez des détaillants multimarques en Europe, avait découvert qu'une société danoise vendait des modèles contrefaits.

La société française a commandé un lot de vêtements à la boutique allemande. Lors de la réception de la commande, elle a fait constater par exploit d'huissier les modèles contrefaits. Elle a par la suite assigné la société danoise devant le tribunal de commerce de Paris.

En raison de l'extranéité de la situation, la question s'est posée de savoir si les juridictions françaises étaient compétentes pour connaître du litige.

La société danoise faisait valoir que le rattachement de la situation à la juridiction française était artificiel. L'achat effectué par la société française n'avait eu pour d'autre but que de faire constater la contrefaçon sur le territoire français et par conséquent de justifier la compétence juridictionnelle de l'ordre juridique français.

La Cour de cassation écarte cet argument et confirme la compétence des juridictions françaises au motif que la société danoise avait été « sollicitée par des voies de recours qu'elle n'avait aucunement tenue pour anormales, et les ventes réalisées, qui portaient sur plus de 100 articles, avaient été opérées sans difficulté particulière, ni quelconque réticence de la part de la société, dans un laps de temps bref et avaient abouti à des livraisons à Paris où le fait dommageable s'était produit ».

La société danoise pouvait donc être atraite devant les juridictions françaises pour connaître des dommages produits en France (Cass. Civ 1^{ère}, arrêt du 25 mars 2009 n°08-14.119).

Suisse

Négociations des traités avec les États-Unis et le Japon

Le 25 Mars 2009, le gouvernement suisse a donné son accord à son Administration fiscale pour entamer des négociations avec les États-Unis et le Japon en vue d'intégrer un accord d'échange de renseignements fiscaux sur le modèle OCDE dans les conventions fiscales signées avec ces pays.

Le gouvernement suisse avait déjà annoncé le 13 mars qu'il adopterait la norme OCDE sur l'assistance administrative en matière fiscale et avait rappelé que les négociations avec le gouvernement américain seraient une priorité, sans pour autant pouvoir estimer la durée desdites négociations.

Quant au Japon, il reste parmi les premiers pays avec lequel les autorités suisses souhaitent négocier.

La Pologne, les Pays-Bas et le Danemark se sont eux aussi rapprochés du gouvernement suisse au sujet de la renégociation de leurs conventions fiscales selon le ministre des Finances suisse.

Amériques

Canada

Notion de bénéficiaire effectif

La Cour d'appel fédérale canadienne vient de confirmer la décision rendue par les juridictions du fond dans l'affaire Prevost Car. Il lui était ainsi donné l'occasion de se prononcer pour la première fois sur la notion de bénéficiaire effectif pour les besoins des conventions fiscales conclues par le Canada (arrêt du 26 février 2009).

Rejetant la position de l'administration fiscale canadienne, elle a considéré que la société néerlandaise, bénéficiaire des dividendes, ne constituait pas un simple « conduit » interposé entre la société distributrice et les actionnaires ultimes résidents de la Suède et du Royaume-Uni concernant les dividendes de sa filiale canadienne. Elle a ainsi rejeté la définition du bénéficiaire effectif telle que proposée par l'Administration canadienne à savoir : « la personne qui, dans les faits, peut, en dernier lieu, bénéficier des dividendes », dès lors qu'elle n'était confortée par aucun document de l'OCDE et donnait lieu à une kyrielle de possibilités mettant ainsi en péril la sécurité juridique que les dispositions conventionnelles doivent offrir. Selon la Cour cette proposition donne en outre une vision négative des sociétés holdings que ni le droit interne Canadien, ni la communauté internationale, ni le gouvernement canadien n'ont adoptée.

Est ainsi validée la définition donnée par les juges du fond et reposant sur la reconnaissance de la personnalité juridique distincte que constitue la société holding qui ne peut être écartée que lorsque la société n'a aucune autonomie dans l'usage ou la destination des fonds reçus ou lorsqu'elle reçoit des instructions sur cet usage auxquelles elle doit se conformer.

Cette décision confirme celle rendue dans une autre affaire où l'Administration canadienne qui cherchait à appliquer les règles anti-abus de droit interne afin de lutter contre le treaty shopping, avait déjà été déboutée (arrêt du 23 juin 2007, MIL Investments). Compte tenu de ces deux arrêts, le gouvernement canadien va devoir engager une réflexion afin d'établir des règles « anti-conduit » ou décider de négocier des clauses de « limitation on benefits » dans les traités signés par le Canada comme dans le cas de la convention fiscale Canada-USA en vue de lutter contre le treaty shopping.

Asie

Chine

Imposition des “controlled foreign companies”

L'Administration fiscale de la République Populaire de Chine a publié le 21 Janvier 2009 la liste des pays qu'elle considère comme ayant des taux effectifs d'imposition supérieurs au seuil prévu pour l'application de la législation Controlled Foreign Company (CFC). Sont cités l'Australie, le Canada, la France, l'Allemagne, l'Inde, l'Italie, le Japon, la Nouvelle-Zélande, la Norvège, l'Afrique du Sud, le Royaume-Uni et les États-Unis. En conséquence, les revenus distribués par de telles sociétés établies dans les pays concernés n'ont pas à être inclus dans le revenu imposable de l'actionnaire résident de Chine.

Indonésie

Modification du régime fiscal applicable aux succursales

Les conditions d'exonération de la branch tax due sur les profits réputés distribués des succursales indonésiennes de sociétés étrangères ont été modifiées avec effet au 1er Janvier 2009. Afin de bénéficier de l'exonération, les établissements stables concernés doivent remplir des exigences supplémentaires. Leurs profits devront notamment être réinvestis en Indonésie par le biais d'un investissement ou d'un co-investissement dans une société indonésienne nouvellement créée. A défaut, la branch tax sera due au taux de 20 % (sous réserve des dispositions conventionnelles applicables).