

Stricto Sensus

Mars
2011
N° 50

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

FOCUS

Suppression de la cellule fiscale de Bercy : une mauvaise nouvelle pour l'attractivité de la France

On ne peut que déplorer la suppression de la cellule fiscale auprès du Ministre du Budget. En effet, cette décision prive le contribuable d'un contrepouvoir qui, eu égard à l'intégrité comme à la compétence des personnes qui composaient cette cellule, participait à l'attractivité de notre territoire, non pas par une fiscalité « sur mesure », mais par sa réactivité dans le traitement de certaines affaires complexes, sans qu'il soit nécessaire de mener de longues et coûteuses procédures contentieuses.

Par Gianmarco Monsellato et Patrick Fumenier

Vers un recours accru à la qualification d'établissement stable et au droit de perquisition

L'administration fiscale utilise plus fréquemment que dans le passé son droit de perquisition pour établir l'existence en France d'un établissement stable d'une société étrangère et soumettre à l'impôt français les bénéficiaires de cette société.

Face à cette arme dont la conventionalité demeure largement discutable en dépit d'une procédure réformée suite au retentissant arrêt Ravon, le contribuable dispose, en tout état de cause, de garanties dont il ne doit pas hésiter à se prévaloir, et ce, d'autant que leur méconnaissance ou leur contournement par le service vérificateur vicie la procédure.

Par Arthur Gobel

NEWS Internationalpage 5

NEWS Francepage 7

CONFÉRENCES

Cercle de Prospective Fiscale :
« La TVA européenne devient-elle obsolète ? Quelles réformes envisager ? »

Mardi 22 mars 2011

« **Les restructurations à l'épreuve du Droit social** » en partenariat avec l'EACC

Jeudi 24 mars 2011

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

- Consolidation de la TVA : une première étape vers le « groupe TVA »
- Le cabinet Taj s'investit dans la consultation initiée par la Commission européenne dans son Livre Vert sur l'avenir du système communautaire de TVA

Renseignements et inscriptions
Juliette Arnaud : 01 40 88 25 32

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

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

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.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

FOCUS

Suppression de la cellule fiscale de Bercy : une mauvaise nouvelle pour l'attractivité de la France*

Chacun sait que l'enfer est pavé de bonnes intentions. Dans un souci de transparence démocratique, le gouvernement a supprimé la cellule fiscale auprès du Ministre du Budget qui arbitrait près de 2000 recours annuels. Bien que le rapport de l'Inspection Générale des Finances rendu public le 12 septembre 2010 n'a mis en évidence aucune mauvaise pratique sur les trois dernières années, la cellule fiscale a été sacrifiée sur l'autel de la perception médiatique. Le principal perdant sera le contribuable. En effet, cette suppression va placer le contentieux au cœur des relations fiscales, nous rapprochant de l'environnement américain, et ce faisant va fortement augmenter le coût de gestion fiscale pour les entreprises.

En effet, cette décision prive le contribuable d'un contrepouvoir qui, eu égard à l'intégrité comme à la compétence des personnes qui composaient cette cellule, participait à l'attractivité de notre territoire, non pas par une fiscalité « sur mesure », mais par sa réactivité dans le traitement de certaines affaires complexes sans qu'il soit nécessaire de mener de longues et coûteuses procédures contentieuses.

Le fait que cette cellule ait été composée de fiscalistes confirmés lui permettait de s'instaurer très légitimement comme arbitre technique dans l'application de la loi fiscale. De par leur compétence et leur hauteur de vue, les conseillers du Ministre pouvaient initier une réflexion nouvelle, voire susciter la recherche d'une solution équitable pour les finances de l'Etat tout en tenant compte des capacités contributives du contribuable et des enjeux économiques et sociaux.

La nécessité d'une telle intermédiation procède presque d'une évidence tant il est vrai que lorsqu'un redressement porte sur une question d'appréciation et d'interprétation d'une disposition complexe de la loi fiscale avec de lourds enjeux financiers, on comprend qu'il soit difficile à l'administration centrale de revenir sur la position du service vérificateur.

C'est en cela que la cellule pouvait être sollicitée car elle avait su s'instaurer très légitimement comme arbitre technique dans l'application de la loi fiscale. Pour remplacer ce vide, il est prévu, dans une circulaire du 2 novembre 2010, que le Ministre du Budget puisse encore traiter des situations fiscales individuelles évoquées devant lui. A cet égard, face aux situations complexes qui justifiaient par le passé l'intervention de sa cellule fiscale, il pourra faire appel au comité du contentieux fiscal pour l'aider à trancher. Il faut savoir que ce comité est composé de magistrats de la Cour des comptes, de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat. Or c'est là que l'on ne peut que s'interroger sur l'efficacité du nouveau système. Le Ministre ne sera plus assisté dans sa mission par une équipe réactive formée d'experts fiscaux dédiés à cette activité mais devra s'appuyer sur un comité qui n'a pas pour vocation d'arbitrer des interprétations de textes et qui plus est ne pourra matériellement pas prendre en charge, en plus de sa mission originelle, l'ensemble des recours traités jusqu'alors par la cellule fiscale.

Dans ces conditions, le contribuable risque fort de se heurter à une forme de pensée unique de l'Administration. Celle-ci n'ayant plus à répondre de son action ni des conséquences de celle-ci devant aucun responsable politique, il est à craindre que corrélativement les services vérificateurs déjà détenteurs de pouvoirs d'investigation importants fassent désormais seule autorité en matière d'interprétation ou d'application de la loi fiscale.

Cette situation se rapproche de ce que pratiquent d'autres pays, dont les USA où le contentieux fiscal est monnaie courante. Se dessine ainsi une américanisation des relations entre Administration et contribuables avec pour corolaire un transfert du dialogue du terrain du débat contradictoire en cours de contrôle à celui des procédures contentieuses venant après la mise en recouvrement.

Or, nous savons que pour faire valoir son bon droit devant le juge de l'impôt il faut parfois employer beaucoup de ressources et de temps, ce qui n'est pas sans coût pour le contribuable ne serait-ce qu'en termes d'image et plus concrètement du fait des garanties à fournir pour bénéficier du sursis de paiement.

De nouveaux réflexes vont devoir être développés pour répondre à cette situation nouvelle.

Tout d'abord, il est de la plus haute importance de réagir vite et si possible d'anticiper. En cours de contrôle il ne s'agira plus d'attendre la proposition de notification pour commencer à s'opposer à un redressement. Dès les premiers signes d'interrogation du service vérificateur, il conviendra de justifier, en droit et en fait, la position technique afin d'éviter à l'Administration d'avoir à renoncer à un rappel déjà notifié. Nous ajouterons qu'à l'instar de la politique de prix de transfert, une documentation préalable constituée par l'entreprise à l'appui de ses décisions de gestion les plus marquantes sera un instrument précieux en cas de contrôle fiscal deux ou trois années plus tard.

Dans le même souci de prévention des risques, l'entreprise ne peut plus aujourd'hui faire l'économie d'un audit fiscal de son système de traitement des données comptables. En effet, de plus en plus de contrôles sont menés par l'Administration avec l'assistance de brigades de vérification des comptabilités informatisées dont les modes d'intervention peuvent être aussi invasifs qu'efficaces lorsque l'on ne s'y est pas suffisamment bien préparé.

Enfin, le contentieux du recouvrement, le recours pour excès de pouvoir ou encore l'action pour faute de l'Etat ne doivent plus être envisagés comme des procédures extraordinaires ou d'exception mais comme la juste réponse du contribuable confronté à un rapport de force nouveau.

Cette évolution est sans doute une inévitable conséquence de la globalisation des affaires et des systèmes fiscaux qui y répondent, mais c'est indéniablement une conséquence négative. ■

Gianmarco Monsellato

gmonsellato@taj.fr

*Article publié dans *Les Echos.fr* le 14 février 2011

Patrick Fumenier

pfumenier@taj.fr

Vers un recours accru à la qualification d'établissement stable et au droit de perquisition

Dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés (ou du déficit déductible), seuls doivent être retenus les résultats des activités exercées en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer. Ainsi les sociétés peuvent, du point de vue fiscal, exclure de leur résultat imposable en France les profits et les charges se rattachant à leurs exploitations à l'étranger.

Toutefois, le fait pour une entreprise d'effectuer à l'étranger des ventes, même si ces ventes portent sur des marchandises elles-mêmes achetées à l'étranger, n'est pas suffisant pour exclure de sa base imposable en France le résultat de cette activité s'il apparaît que c'est exclusivement en France, où la société a son siège social (et son seul établissement), que sont décidées ces opérations ainsi que les mouvements financiers correspondants. L'entreprise ne peut alors pas prétendre échapper à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices que lui procure cette activité.

Dans ce contexte et tout en usant d'autres moyens (contestation de la politique de prix de transfert, recours au dispositif anti-évasion fiscale ou encore à la notion jurisprudentielle d'acte anormal de gestion), l'administration fiscale invoque fréquemment la qualification d'établissement stable afin de rapatrier en France des bénéfices imposables indûment enregistrés dans les comptes d'une société étrangère.

1- Critères de qualification et enjeux de procédure

Deux critères alternatifs permettent d'aboutir à la qualification d'établissement stable : l'installation fixe d'affaires et l'agent dépendant.

L'établissement stable, visé à l'article 5 de la convention modèle OCDE, désigne en premier lieu « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». L'existence d'un établissement stable, au travers de ce premier critère, nécessite donc la réunion de deux conditions : l'existence d'une installation fixe supposant la présence de locaux, ou dans certains cas de matériels et d'outillage, établis en un lieu précis, avec un certain degré de permanence, d'une part, et l'utilisation de l'installation par l'entreprise elle-même pour y exercer tout ou partie de ses activités, d'autre part. Ajoutons que la qualification d'établissement stable sur le critère de l'installation fixe d'affaires n'est subordonnée à aucune condition d'indépendance, d'autonomie ou de pouvoir d'engager l'entreprise localement.

L'établissement stable désigne, alternativement et en second lieu (il s'agit là d'un critère dit « de rechange »), un agent dépendant (assimilable à une installation fixe d'affaires). Ce mode de qualification indirect suppose la présence d'une personne agissant dans un Etat pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat et disposant dans le premier Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise (Convention modèle OCDE, article 5). De même que le critère de l'installation fixe d'affaires s'applique indépendamment de toute appréciation d'indépendance, d'auto-

nomie ou de pouvoir d'engager, le critère de l'agent dépendant s'applique indépendamment de toute référence à la notion d'installation fixe d'affaires.

L'existence d'un établissement stable, au travers de ce second critère, nécessite donc la réunion de trois conditions : l'agent agit pour le compte de l'entreprise étrangère, il est dépendant vis-à-vis de cette entreprise, et il dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats qui engagent cette entreprise. Selon les commentaires OCDE, la dépendance d'une personne (personne physique ou personne morale) doit s'apprécier à la fois juridiquement et économiquement, autrement dit en droit et en fait.

Par rapport à un redressement portant sur les prix de transfert, et même si ceux-ci sont implicitement de la partie puisque, à l'ultime étape d'un redressement fondé sur la qualification d'établissement stable, ils participent à la démonstration du transfert de profits à l'étranger et à la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable, il convient de noter que les redressements opérés par l'Administration sur le fondement de l'existence d'un établissement stable présent, de son point de vue, un certain nombre d'avantages.

L'Administration, si elle dispose des éléments au soutien de l'existence d'un établissement stable, peut dans ces circonstances utiliser la procédure de taxation d'office prévue aux articles L. 66 et suivants du LPF, qui s'applique notamment en cas de défaut de production de la déclaration des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés (corollaire du caractère occulte de l'activité exercée).

Contrairement aux redressements opérés sur le fondement des prix de transfert, la charge de la preuve incombe, non plus à l'Administration, mais au contribuable qui demande la décharge de l'imposition. Retenons toutefois que l'Administration ne peut procéder à une taxation (ou « évaluation ») d'office que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours d'une mise en demeure notifiée. Ainsi, si l'entreprise internationale est suffisamment diligente et répond au courrier de mise en demeure, dans le délai imparti, par le dépôt d'une liasse fiscale faisant apparaître une absence de base taxable en France, le différend entre à nouveau dans le cadre normal de la procédure contradictoire et la charge de la preuve incombe de nouveau au service vérificateur.

Enfin, l'entreprise étrangère qui dispose en France d'un établissement stable non révélé s'expose à un délai de prescription étendu (droit de reprise de l'Administration s'exerçant jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due) ainsi qu'à une pénalité de 40 % liée à l'exercice d'une activité occulte.

2- Le droit de perquisition de l'Administration comporte des garanties pour le contribuable

Pour recueillir les preuves nécessaires à la mise en évidence d'un établissement stable en France, notamment lorsqu'il est logé à l'intérieur d'une société française, l'Administration exerce de plus en plus souvent son droit de visite domiciliaire et de saisie.

Une décision récente du Conseil d'Etat témoigne de l'arme que constitue pour l'Administration son droit de visite et de saisie

lorsqu'il s'agit pour elle de rapporter la preuve de l'existence d'un établissement stable (arrêt du 12 mars 2010 n° 307235, Société Imagin'Action Luxembourg).

Dans cette affaire qui soulevait la question de savoir si une société luxembourgeoise disposait d'un établissement stable en France dans les locaux d'une société française, l'Administration a établi la preuve de l'existence, dans les locaux de la société française, de l'activité propre de la société luxembourgeoise grâce aux pièces rassemblées dans le cadre d'opérations de perquisition. Ces éléments ont montré que la société luxembourgeoise utilisait les locaux de la société à responsabilité limitée Imagin'Action France pour développer la plus grande partie de son activité d'importation et d'exportation de parfums. L'Administration avait ainsi saisi sur place plus de trois cents exemplaires de documents à en-tête de la société requérante, dont des factures adressées à des clients étrangers, des correspondances à des fournisseurs russes et ukrainiens, ainsi que des balances clients et des extraits de compte clients. Des documents saisis prouvaient qu'une salariée de la société française avait donné des ordres de livraison et d'enlèvement de marchandises. Le juge a aussi relevé que la société requérante possédait plusieurs comptes bancaires en France ayant fait l'objet de nombreux mouvements tout au long de la période vérifiée.

Le droit de visite et de saisie est régi par les dispositions de l'article L. 16 B du LPF. Celles-ci permettent à l'Administration de rechercher la preuve d'agissements frauduleux lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices, ou de la TVA, notamment lorsqu'il omet de passer des écritures ou en cas d'absence de tenue d'une comptabilité au niveau de l'établissement stable.

Pour mieux identifier les opportunités de contentieux, il est utile de rappeler que l'exercice par l'administration fiscale de son droit de visite et de saisie est soumis à des règles strictes.

En effet, toute visite domiciliaire doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention, la visite et la saisie des pièces et documents ne pouvant s'effectuer que sous l'autorité et le contrôle de ce même juge, ce contrôle portant donc sur le caractère suffisamment établi des présomptions d'agissements frauduleux invoquées par l'Administration puis, si cette première condition est satisfaite, sur les modalités de déroulement des visites domiciliaires.

Dans sa rédaction issue de la loi LME, l'article L. 16 B du LPF ouvre au contribuable une voie de recours applicable à la procédure de visite et de saisie en matière tant de contentieux de l'autorisation que de contentieux de l'exécution.

Ainsi les ordonnances du juge des libertés et de la détention peuvent désormais faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel (la décision de la cour d'appel pouvant à son tour faire l'objet d'un pourvoi en cassation). Notons qu'une décision d'annulation de l'ordonnance d'autorisation entraîne l'annulation par voie de conséquence des opérations de saisies effectuées sur son fondement et interdit donc à l'Administration d'opposer au contribuable les informations recueillies à l'occasion de la perquisition.

Nombre de conditions tenant au déroulement pratique de la perquisition contraignent l'action de l'Administration (plage horaire, compétence des agents de l'Administration et de leurs assistants, présence de l'occupant, consentement, établissement d'un procès-verbal de visite et de saisie propre à chacun des lieux visités) et leur non-respect est susceptible d'ouvrir une voie de recours au contribuable.

La jurisprudence récente témoigne de nouvelles perspectives pour contester le bien-fondé de la requête présentée par l'Administration, lequel s'apprécie au travers de la qualité de la présomption, de l'utilité et de la proportionnalité de la perquisition à l'objectif poursuivi et aux intérêts en jeu (contentieux de l'autorisation), mais également le déroulement des visites domiciliaires, la régularité de l'exécution s'appréciant notamment au travers des critères du contrôle effectif du juge de l'autorisation pendant le déroulement des visites, de la notification au contribuable de son droit de faire appel au juge de l'autorisation et des moyens de le faire, du respect du secret professionnel rendant certaines pièces insaisissables, et du caractère ciblé de la saisie, ne devant porter que sur des pièces en lien avec la fraude présumée (contentieux de l'exécution).

Une attention particulière doit être prêtée aux points suivants, lesquels sont de nature à nourrir une contestation sérieuse de la procédure engagée par l'Administration:

- motivation en fait et en droit de la présomption de fraude à l'origine de l'ordonnance délivrée par le juge ;
- pratique systématique de l'ordonnance pré-rédigée. Même si sur le plan des principes ce moyen n'est pas encore accueilli favorablement par le juge, il n'en demeure pas moins que dans des cas flagrants comme celui dans lequel le nom même de la société n'est pas le bon, l'argument peut être pertinent ;
- numérotation trompeuse des pièces annexées à la requête de l'Administration ;
- saisie de matériel informatique et de disques durs comportant entre autres fichiers des courriers confidentiels ou relevant de la vie privée et d'une façon plus générale, les saisies massives et indifférenciées.

Au-delà et en amont de tout recours contentieux, la pratique banalisée du droit de visite domiciliaire et de saisie, particulièrement attentatoire aux droits fondamentaux des contribuables, souligne l'utilité et la pertinence pour les groupes internationaux, de disposer d'une documentation de prix de transfert adéquate et conforme, le cas échéant, aux nouvelles exigences réglementaires énoncées à l'article L. 13 AA du LPF. En effet, cette documentation permettra de décrire et de démontrer que l'allocation des profits entre les différentes entités au sein d'un groupe correspond bien aux profils fonctionnels réels de chacune des entreprises associées et par suite d'évacuer le risque de qualification d'établissement stable. ■

Arthur Gobel
agobel@taj.fr

NEWS International

Europe

Union européenne

Lutte contre la fraude fiscale : renforcement de l'assistance mutuelle et des échanges d'informations

Le Conseil de l'Union européenne a adopté le 15 février 2011 une directive visant à renforcer la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe, afin de permettre aux États membres de mieux combattre la fraude et l'évasion fiscales. Ce texte prévoit une révision de la directive 77/799/CEE, fondement de la coopération administrative fiscale depuis 1977.

Cette directive garantira la mise en œuvre dans l'Union européenne de la norme OCDE. Ainsi, un État membre ne pourra pas refuser de fournir des informations relatives à un contribuable d'un autre État membre au seul motif que ces informations sont détenues par une banque ou un autre établissement financier. La directive comprend un certain nombre de précisions qui devront être mentionnées dans les demandes d'informations, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées.

Enfin, il est également prévu de parvenir, par une approche progressive, à un échange automatique d'informations pour huit catégories de revenu et de capital (revenus professionnels, jetons de présence, dividendes, plus-values, redevances, certains produits d'assurance-vie, retraites, pensions et propriétés et revenus de biens immobiliers).

TVA et frais de paiement des services de téléphonie

Dans un arrêt en date du 2 décembre 2010, la Cour de Justice de l'Union européenne a jugé que les frais supplémentaires facturés par un prestataire de services de télécommunications à ses clients, lorsque ceux-ci paient ces services non pas, par le système de « débit direct » ou par virement par l'intermédiaire du Bankers' Automated Clearing System, mais par carte de crédit, par carte de débit, par chèque ou en espèces au guichet d'une banque ou au comptoir d'un agent habilité à recevoir le paiement pour le compte de ce prestataire de services, ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services distincte et indépendante de la prestation de services principale consistant à fournir des services de télécommunications.

Belgique

Obligation de déclarer les paiements à des paradis fiscaux

Les autorités fiscales belges ont publié, le 8 décembre 2010, une circulaire administrative commentant l'obligation imposée aux sociétés de déclarer tous les paiements directs et indirects, faits à partir du 1^{er} janvier 2010, à des personnes établies dans un paradis fiscal ou dans un pays considéré comme non-coopératif par l'OCDE, pour autant que le total des paiements effectués au

cours de la période imposable excède 100.000 €. Les paiements non déclarés tout comme les paiements qui bien que déclarés s'inscrivent dans le cadre de montages artificiels, ne sont pas déductibles fiscalement. L'administration belge précise que les virements bancaires effectués sur ordre d'un client doivent être déclarés par la société demandant le virement et non par la banque qui l'effectue.

Allemagne

Validité des accords de compensation des pertes et des profits dans le cadre d'un groupe d'intégration fiscale

En Allemagne, la conclusion d'un accord de compensation des pertes et des profits (« Profit & Loss Pooling Agreement ») est requise pour pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale. L'objet du PLPA est de prévoir que la société mère se voit transférer les bénéfices comptables des filiales et doit assumer leurs pertes comptables.

La Cour fédérale allemande s'est récemment prononcée sur la validité d'un PLPA lorsque les bénéfices comptables de l'année suivant celle de sa conclusion avaient été transférés en totalité à la société mère, alors que la filiale avait des pertes pré-intégration. Un PLPA doit prévoir l'imputation des pertes comptables pré-intégration sur les bénéfices comptables de l'intégration, alors même que fiscalement cette imputation n'est pas permise. Par suite, la Cour a considéré que le PLPA n'avait pas été correctement mis en œuvre et a remis en cause l'existence du groupe fiscal.

Incompatibilité communautaire de la législation fiscale allemande sur le report des pertes des entreprises en difficulté

La Commission européenne a décidé que la clause dite d'assainissement (« Sanierungsklausel ») prévue par la loi fiscale allemande, permettant à une entreprise en difficulté, de reporter ses pertes sur les années fiscales futures bien qu'un changement important dans la structure de son actionnariat soit intervenu, constitue une aide d'Etat. Ce report n'étant pas autorisé dans ce cas par le régime de droit commun allemand, cette clause accorde donc un net avantage financier aux entreprises en difficulté. La Commission ordonne à l'Allemagne de récupérer les aides ainsi accordées depuis le 1^{er} Janvier 2008, date à laquelle la clause est entrée en vigueur.

Principe de pleine concurrence et transfert de fonctions

Le 13 octobre 2010, le Ministre des Finances a publié sur son site internet des commentaires concernant l'application du principe de pleine concurrence en cas de transfert de fonctions. Ce guide contient quatre chapitres commentant la définition de nombreux termes tels que le « transfert de fonctions », les aspects documentaires et les exigences comptables ; ainsi que les aspects spécifiques en cas de transfert de certaines fonctions (production, département de ventes et de distribution, département de recherche et de développement, département des services et du service des achats).

Espagne

Incompatibilité communautaire du régime fiscal espagnol favorisant les acquisitions en dehors de l'Union Européenne

Le 12 janvier 2011, la Commission européenne a demandé à l'Espagne, en application des règles européennes relatives aux aides d'État, de supprimer le dispositif permettant aux entreprises espagnoles d'amortir le « financial goodwill » résultant de l'acquisition d'une participation d'au moins 5 % dans des sociétés établies hors de l'Union européenne. La Commission lui a également enjoint de récupérer toute aide illégalement octroyée au titre de cette disposition depuis le 21 décembre 2007. Cette décision clôture formellement l'enquête qui avait abouti en 2009 à une première décision concluant que le régime en cause constituait déjà une aide illégale en ce qui concernait les acquisitions européennes.

Luxembourg

Circulaire sur les prix de transfert

Le 28 janvier 2011, les autorités fiscales luxembourgeoises ont publié une circulaire commentant l'application du principe de pleine concurrence aux sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe. En l'absence de législation spécifique aux prix de transfert, cette circulaire devrait représenter une aide significative pour les groupes à dimension internationale investissant au Luxembourg et y réalisant des transactions de financement intra-groupe.

Irlande

La Commission européenne demande la modification du dispositif d'exit tax pour les sociétés

En vertu de la législation fiscale irlandaise, les sociétés sont imposées sur leurs gains en capital latents lorsqu'elles transfèrent leur centre principal de gestion ou de direction dans un autre État membre. Or, les transferts du même type à l'intérieur du territoire irlandais ne donnent pas lieu à pareille taxation. La Commission considère que ces dispositions sont incompatibles avec la liberté d'établissement prévue par le traité, ainsi que par l'accord sur l'Espace économique européen (EEE).

Par suite, par un «avis motivé», la Commission européenne a officiellement demandé à l'Irlande de modifier les dispositions de sa législation fiscale qui obligent les sociétés à s'acquitter de cette taxe de sortie lorsqu'elles cessent d'être fiscalement domiciliées en Irlande. Faute de réponse satisfaisante dans un délai de deux mois, la Commission pourra saisir la Cour de justice de l'Union européenne.

Danemark

Nouvelles mesures anti-évasion

Le 24 novembre 2010, le Gouvernement danois a présenté un

projet de loi devant le Parlement visant à lutter contre certaines pratiques jugées abusives en matière de flux transfrontaliers, au moyen de la notion de bénéficiaire effectif contenue dans les conventions fiscales conclues par le Danemark et dans la directive intérêts-redevances. Ces mesures anti-optimisation seraient applicables rétroactivement depuis le 24 novembre 2010.

En premier lieu, lors d'une fusion transfrontalière par laquelle une société danoise est absorbée par sa mère étrangère, une imposition serait due au Danemark sur la valeur nette des biens transférés qui sont qualifiés de dividendes par la législation danoise. Cette imposition serait établie lorsque la société mère n'est pas le bénéficiaire effectif au regard d'une convention fiscale ou de la directive mère-fille de la distribution.

En outre, le projet vise les entités hybrides. Bien qu'une société danoise soit en principe regardée comme une entité juridique distincte en vertu de la législation fiscale danoise, elle est considérée comme une entité transparente au Danemark, lorsque filiale d'une société mère américaine, celle-ci a opté pour les règles « check-the-box » (l'entité danoise est qualifiée de transparente au regard des règles américaines). La filiale est alors imposée selon les règles applicables aux établissements stables et les paiements d'intérêts et de redevances à la société mère ou à une entité établie hors de l'Union européenne ne sont pas déductibles fiscalement pour la filiale danoise. Lorsque le paiement d'intérêts ou la distribution de dividendes sont versés à un résident de l'UE, une déduction peut néanmoins être obtenue (sous conditions). Le projet de loi entend remettre en cause cette déduction lorsque le résident européen n'est pas le bénéficiaire effectif du revenu en cause.

Enfin, une dernière mesure concernerait les instruments de dettes hybrides. En principe, les intérêts payés par une société danoise sont déductibles fiscalement. Toutefois, si l'instrument de dette est considérée comme faisant partie des capitaux propres en vertu de la législation fiscale étrangère et si, par ailleurs, le débiteur danois et le créancier étranger sont des sociétés liées, la dette est également traitée comme des capitaux propres. Le projet de loi entend étendre cette règle et prévoit que l'instrument de dette soit traité comme entrant dans les capitaux propres au Danemark même s'il est traité comme de la dette dans le pays de résidence du créancier étranger en présence d'un schéma de back-to-back entre le créancier et une société liée.

Asie

Taiwan

Introduction de règles de sous-capitalisation

Le 10 janvier 2011, le gouvernement de Taiwan a annoncé l'introduction de règles de sous-capitalisation qui, une fois promulguées, auraient un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011. Il serait prévu notamment un ratio dette/fonds propres plafonné à un montant à préciser par le ministre des Finances, ainsi que des obligations déclaratives. Les intérêts excédentaires ne seront pas déductibles.

Fiscalité des entreprises

Exercice de rattachement des opérations sous condition suspensive et fusion avec effet rétroactif

La plus-value réalisée à l'occasion d'une cession de titres par la société absorbée, entre la date d'ouverture de son exercice et la date d'effet rétroactif de la fusion, mais qui n'est devenue parfaite que postérieurement à cette date du fait d'une condition suspensive, doit être rattachée à l'exercice ouvert par la société absorbante au titre de l'exercice de réalisation de la fusion (CE, 26 janvier 2011, n°312470, SA PPR).

Exercice de rattachement des prestations d'entremise

Les prestations d'entremise consistant, pour une agence de voyage, en la mise en relation de ses clients et de tours opérateurs, doivent être regardées comme s'achevant, et par conséquent se rattachant, à l'exercice au cours duquel le contrat de voyage signé a été transmis au tour opérateur et non au titre de l'exercice au cours duquel le voyage est effectivement exécuté (CE, 23 décembre 2010, n°313301, SA Ingland Vanbreemsch).

Déductibilité des charges et régime des quartiers généraux

Une SARL bénéficiant de l'ancien régime des quartiers généraux, est passible de l'IS à raison de sa forme juridique. La circonstance que son imposition ne soit pas établie selon les règles de droit commun ne fait pas obstacle à ce que la société soit soumise aux règles de droit commun en matière de déductibilité des charges. Par suite, elle doit réintégrer les dépenses personnelles du dirigeant, qui seront imposées entre les mains de ce dernier en tant que revenu distribué, et qui donneront prise à une retenue à la source lorsqu'il est domicilié à l'étranger (CE, 26 janvier 2011, n°331342, Société Seyfert SAS).

Fiscalité personnelle

Abus de droit et opérations d'apport-cession

Le Conseil d'État a récemment jugé que les opérations dites « d'apport-cession » (apport de titres à une société ouvrant droit au report d'imposition de la plus-value ainsi réalisée, suivi de leur cession par la société) n'étaient pas constitutives d'un abus de droit lorsque la société bénéficiaire réinvestit effectivement et conformément à son objet social le produit de la cession dans une activité économique (CE, 8 octobre 2010, Bauchart n° 313139, Bazire n° 301934, Four n° 321361).

Le juge confirme ce principe et, sans définir plus avant la notion d'activité économique, précise que l'importance de la part du produit de cession réinvesti est un critère d'appréciation pertinent. En l'espèce, seulement 4 % avaient été affectés à l'acquisition des titres d'une société. On notera que l'avance en compte-courant (60 % du prix de la cession) faite à la société ainsi acquise a été regardée comme présentant un caractère patrimonial et non comme concourant à un réinvestissement dans une activité économique (CE, 3 février 2011, n° 329839).

Plus-value de cession de parts de sociétés de personnes

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, pour le calcul de la plus-value de cession de parts de sociétés de personnes, leur prix de revient doit notamment être majoré du montant des quotes-parts de bénéfices et de pertes transmises par la société et qui n'ont respectivement donné lieu, ni à répartition au profit de l'associé, ni à comblement par celui-ci (arrêts du 16 février 2000, n° 133296, SA Ets Quemener et du 9 mars 2005, n° 248825, Baradé).

Le juge précise aujourd'hui que pour l'application de ces ajustements, il ne faut tenir compte que des déficits que l'associé a effectivement déduits pendant la période de détention des titres (CE, 15 décembre 2010, n° 297513).

Plafond d'exonération des indemnités de licenciement

En cas de pluralité d'indemnités, le plafond d'exonération prévu par l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie globalement et en une seule fois, quelle que soit la nature des différentes indemnités (mandat social, activité salariée). Le juge précise toutefois que cette globalisation est subordonnée à l'existence d'une décision unique (CE, 10 décembre 2010, 303722).

Taxe sur la valeur ajoutée

Droit à déduction de la TVA afférente aux frais de cession d'une filiale

Pour déterminer si la TVA sur des frais de cession de titres peut être récupérée, le Conseil d'État s'attache principalement à la question de savoir si ces frais sont ou non incorporés dans le prix de cession des titres.

Ainsi, dans l'affaire Pfizer, le juge refuse la déduction de la TVA ayant grevé des honoraires de conseil au motif que la société n'était pas en mesure d'apporter la preuve que ces dépenses n'avaient pas été incorporées dans le prix de cession. Au contraire, dans l'affaire Thierry, il en admet la déduction en relevant qu'il ne résultait pas de l'instruction que les dépenses auraient été mises à la charge des cessionnaires.

Au-delà des faits jugés et de la nécessité que les frais qui nous

occupent ne soient pas effectivement compris dans le prix de cession, on peut déceler dans cette jurisprudence nouvelle un a priori favorable à la détaxation des frais préparatoires à la vente, sauf démonstration contraire de l'Administration, tandis que la TVA sur les dépenses inhérentes à la vente serait regardée comme par nature non récupérable, sauf justification probante par le redevable (CE, arrêts du 23 décembre 2010, n° 307698, Société Pfizer Holding France et n° 324181, SA Michel Thierry).

Récupération indirecte de la TVA par une collectivité

Une régie disposant d'une personnalité morale propre et d'une autonomie financière peut exercer directement les droits à déduction de la TVA grevant les investissements dont la commune l'a dotée dans le cadre de l'exploitation de l'un de ses services publics et affectés à une activité économique ouvrant droit à déduction.

La commune peut en outre récupérer indirectement cette TVA par le biais d'une convention conclue avec la régie prévoyant le reversement de la taxe, parallèlement à la mise à disposition des investissements (rescrit RES n° 2010/70 publié le 14 décembre 2010).

Droit des affaires

Déclaration de créances par un créancier chef de file

La Cour de cassation rappelle que la déclaration des créances équivaut à une demande en justice. En conséquence la personne qui déclare la créance d'un tiers doit, si elle n'est pas avocat, être munie d'un pouvoir spécial, donné par écrit, avant l'expiration du délai de déclaration des créances. La Cour de cassation admet toutefois qu'en cas de contestation, le créancier déclarant peut justifier du pouvoir spécial dont il dispose jusqu'au jour où le juge statue, alors même que le délai de déclaration de créances est expiré (Cour de cassation, Ass. Plén., 4 février 2011, n° 09-14.619).

SAS : aucune disposition n'exige que la délégation du pouvoir de licencier soit donnée par écrit

Conformément à sa jurisprudence récente, la Cour de cassation rappelle que si la société par actions simplifiée est représentée à l'égard des tiers par son président et, si ses statuts le prévoient, par un directeur général ou un directeur général délégué dont la nomination est soumise à publicité, cette règle n'exclut pas la possibilité, pour ses représentants légaux, de déléguer le pouvoir d'effectuer des actes déterminés tel que celui d'engager ou de licencier les salariés de l'entreprise. Le juge observe en outre qu'aucune disposition n'exige que la délégation du pouvoir de licencier soit donnée par écrit. Elle peut être tacite et découler des

fonctions du salarié qui conduit la procédure de licenciement (Cour de cassation, ch. soc. 26 janvier 2011, n° 08-43.475).

Cessation des paiements : l'avance de trésorerie constitue un actif disponible

Une avance de trésorerie qui n'est pas bloquée ou dont le remboursement n'a pas été demandé, constitue un actif disponible. Le fait que l'avance de trésorerie ait été consentie par l'une des sociétés du groupe auquel appartient la société en difficulté ne permet pas de qualifier cette avance de trésorerie de passif exigible (Cour de cassation, ch. Com., 16 novembre 2010, pourvoi n° 09-71.278).