

*Les avocats du cabinet d'Avocats Taj
vous souhaitent une excellente année 2006*

Actualité fiscale Janvier 2006

L'actualité est très riche en ce début d'année : outre les lois de finances habituelles, des décrets et des instructions administratives sont venus modifier la fiscalité des personnes, la fiscalité des entreprises et certains aspect concernant le contrôle fiscal et le contentieux.

**Fiscalité
des personnes**

**1. Réforme de l'impôt
sur le revenu (IR)**

Marquant pour les revenus de 2005 une pause dans la baisse de l'impôt sur le revenu engagée par le gouvernement depuis 2001, la nouvelle loi de finances procède à une profonde réforme de l'imposition des revenus perçus à compter de 2006. Ainsi, au lieu des sept tranches actuelles, le barème de l'IR n'en comportera plus que cinq. Et les cinq taux s'étageront de 0% à 40%, au lieu des sept actuels qui vont de 0% à 48,09%. Il est à noter que ce maximum de 40% devient compétitif par rapport aux principaux partenaires économiques de la France (Allemagne 45%, Royaume-Uni 40%, Italie 43%).

Mais la comparaison de ces nouveaux taux avec les précédents ne peut se faire sans souligner que la baisse des taux se conjugue avec l'intégration dans le futur barème de l'abattement de 20% applicable, jusqu'à présent, à hauteur d'un certain plafond, sur les traitements et salaires, les pensions et rentes viagères à titre gratuit, les rémunérations des gérants et associés de sociétés ainsi que sur les bénéficiaires des adhérents des centres et associations de gestion agréés. De plus, les bénéficiaires servant de base d'imposition des titulaires de revenus

d'activité non salariée, non adhérents à un centre ou à une association de gestion agréé sont majorés de 25%. Cette même majoration s'applique à certains revenus mobiliers tels que les revenus réputés distribués ou les distributions occultes. L'abattement de 50% applicable aux dividendes est réduit à 40%. La déduction forfaitaire de 14% pour charges applicable dans le cadre du régime réel des revenus fonciers est supprimée, entraînant ainsi une adaptation de la liste des charges déductibles.

Enfin la Contribution sur les Revenus Locatifs est supprimée pour les revenus soumis à l'impôt sur le revenu.

Il apparaît que cette refonte du barème s'inscrit dans un souci de simplification du système d'imposition. Le barème apparaît plus lisible pour le contribuable. Cette réforme cible tout particulièrement les classes moyennes. Ainsi, un célibataire percevant une rémunération nette imposable de 25 000€ verra son impôt passer de 2 323€ à 1 911€, soit une baisse de 17,75%, alors qu'un célibataire percevant une rémunération nette imposable de 200 000€ profitera, lui, d'une baisse de 8%.

**2. Instauration du
« Bouclier fiscal »**

La loi de finances 2006 instaure, un système de plafonnement des impôts directs supportés par les contribuables

SOMMAIRE

Actualité Fiscale

Fiscalité des personnes

1. Réforme de l'impôt sur le revenu (IR)
2. Instauration du « Bouclier fiscal »
3. Plafonnement des avantages fiscaux
4. Réforme des plus-values des particuliers
5. Fiscalité immobilière
6. ISF

Fiscalité des entreprises

1. Déduction des intérêts : de nouvelles règles contre la sous capitalisation des sociétés
2. Aménagements du régime de l'intégration fiscale
3. Régime mère-fille
4. Limitation de la déductibilité des provisions
5. Incidences des nouvelles règles comptables
6. Imposition forfaitaire annuelle (IFA)
7. Renforcement du régime du Crédit d'impôt recherche
8. Taxe professionnelle : une réforme partielle
9. TVA
10. Fiscalité écologique

Contrôle et contentieux

1. Délai de réclamation
2. Réforme des pénalités
3. Les intérêts

en fonction de leurs revenus. Il s'agit, à l'instar d'autres pays européens (Suède, Espagne et Finlande), de définir un taux de pression fiscale maximale. Ce dispositif, connu sous le nom de « bouclier fiscal », prévoit un droit à restitution des impositions directes, au profit de chaque contribuable, pour la

fraction excédant 60% de ses revenus perçus l'année précédant celle du paiement de ses impôts. Ainsi, dès 2007, les contribuables pourront faire valoir leur droit à restitution de la fraction des impôts concernés, payés en 2006 excédant 60% des revenus perçus en 2005.

Les impôts pris en compte pour la détermination de ce droit sont l'impôt sur le revenu, les impôts locaux supportés à raison de l'habitation principale et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Soulignons que les prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social de 2% et sa contribution additionnelle) ne sont pas concernés par ce plafonnement alors même qu'ils constituent une lourde charge pour les contribuables.

3. Plafonnement des avantages fiscaux

La troisième grande mesure de la loi de finances 2006 portait sur le plafonnement d'un certain nombre d'avantages fiscaux (dits « niches fiscales ») à 8 000€ par foyer fiscal, majoré de 1 000€ par enfant à charge. Le Conseil Constitutionnel a censuré cet article en raison de son excessive complexité, qu'aucun motif d'intérêt général ne suffisait à justifier.

4. Réforme des plus-values des particuliers

A compter du 1^{er} janvier 2006, la loi de finances rectificative prévoit une exonération progressive des plus-values sur cessions de valeurs mobilières et droits sociaux. La plus-value réalisée sera réduite d'un tiers à compter de la 6^{ème} année de détention, de 2/3 à compter de la 7^{ème} année et elle bénéficiera d'une complète exonération à compter de la 8^{ème} année. Mais le délai de détention ne commence à courir en tout état de cause qu'à compter du 1^{er} janvier 2006.

Les premières exonérations partielles n'interviendront donc que pour les cessions intervenues en 2012. Ce dispositif concernera les titres des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés françaises ou européennes exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière.

Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2006, les dirigeants de PME qui partent en retraite et cèdent les titres de leur société acquis avant le 1^{er} janvier 2006 pourront bénéficier immédiatement d'une exonération de la plus-value de cession s'ils cèdent la totalité de leurs titres, ou au moins une quotité de titres conférant 50% des droits de vote (dans la mesure où le cédant en possédait autant) ou une quotité de titres conférant 50 % au moins des droits aux bénéficiaires (dans la mesure où le cédant ne détenait que l'usufruit des titres).

5. Fiscalité immobilière

• Plus-values

Les plus-values réalisées par les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés (BNC, BIC) sur des immeubles affectés à leur activité professionnelle, vont bénéficier d'un abattement de 10% au delà de la 5^{ème} année et seront donc totalement exonérées à compter de la 15^{ème} année, de la même façon que les plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

• OPCI

La loi de finances rectificative définit le régime fiscal des OPCI, ces nouveaux organismes de placement collectif immobilier créés par une ordonnance du 13 octobre 2005 et qui devraient à terme remplacer les SCPI.

Comme les OPCVM, les OPCI pourront rendre la forme de sociétés à

capital variable (SPPICAV) ou celle de Fonds commun de placement immobilier (FPI). Ils devront être investis au minimum à hauteur de 60% en immobilier locatif et devront distribuer une grande partie de leurs résultats.

Les SPPICAV seront exonérées d'impôt sur les sociétés. Les dividendes versés aux actionnaires personnes physiques seront taxés entre leurs mains selon le régime classique des dividendes (abattement de 40%). Ceux versés à des actionnaires soumis à l'impôt sur les sociétés seront taxés comme produits financiers.

Les FPI comme les FCP sont des copropriétés, ne disposent pas de la personnalité morale, et ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

Les revenus distribués aux porteurs de parts seront taxés entre leurs mains dans la catégorie d'origine du revenu : revenus fonciers, dividendes, intérêts, plus-values immobilières. Les plus-values de cession de parts de FPI relèveront du régime des plus-values immobilières dans la mesure où le FPI respecte ses obligations.

Enfin la loi prévoit que les transformations de SCPI en OPCI bénéficieront d'une neutralité fiscale tant en terme d'imposition des plus-values que de droits d'enregistrement.

6. ISF

Trois aménagements méritent d'être soulignés.

- Cette année, le barème a été revu et le seuil d'imposition s'établit désormais à 750 000€.

- Une nouvelle exonération partielle va s'appliquer. Elle concerne 75% de la valeur des actions ou parts d'une société, quelle qu'en soit la forme, lorsque leur propriétaire exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social, sous réserve de leur conservation pendant au moins six

ans. La société doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Il n'y a pas de condition relative à la quotité de titres détenus. Cette mesure s'applique aux titres détenus dans plusieurs sociétés si elles sont liées ou exercent des activités similaires, connexes ou complémentaires, dans la mesure où le redevable y exerce toujours son activité et que ses différents emplois constituent l'ensemble de son activité principale. Cette exonération s'appliquera également aux personnes qui, ayant cessé leurs fonctions, ont pris leur retraite, dans la mesure où elles ont détenu les titres depuis au moins trois ans au moment de leur départ.

- Par ailleurs la loi de finances porte de 50 à 75% l'exonération d'ISF sur la valeur des parts ou actions de sociétés qui font l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de six ans.

Clarisse BRUNET
clbrunet@taj.fr

Fiscalité des entreprises

1. Déduction des intérêts : de nouvelles règles contre la sous capitalisation des sociétés

Le nouveau dispositif vise à sanctionner les sociétés insuffisamment capitalisées, en réintégrant dans les résultats imposables une fraction des intérêts dus à des sociétés liées à la société emprunteuse (et non plus auprès des seuls associés). Ce dispositif, largement inspiré de législations étrangères, est relativement complexe.

• **En premier lieu**, le nouveau dispositif retient une nouvelle limite alternative

du taux d'intérêt « plafond » fiscalement admis. Ce taux sera désormais, comme actuellement, le taux effectif moyen prévu par l'article 39-1-3° du CGI ou, s'il est supérieur, le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir auprès d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues, ce qui constitue un assouplissement appréciable.

• **En second lieu** s'agissant de la fraction des intérêts compris dans la « limite en taux » visée ci-dessus, le texte rend non déductible la fraction des intérêts servis à des entreprises liées excédant la plus élevée de trois autres limites, sauf si cette fraction est inférieure à 150 K€. Sous réserve de certaines exceptions sectorielles (centrales de trésorerie, crédit bailleurs et banques) pour lesquelles le nouveau texte ne s'appliquera pas, ces limites, lorsqu'elles sont cumulativement franchies, qualifient une situation de « sous capitalisation » :

- la première limite vise « l'endettement global », à savoir 150% des capitaux propres appréciés à la clôture ou à l'ouverture de l'exercice (et non plus le capital social). Toutefois, l'entreprise peut substituer à cette limite celle de l'endettement global du groupe auquel elle appartient s'il est supérieur à son propre ratio d'endettement ;

- la seconde limite dite de « couverture des intérêts par le résultat », correspond à 25% du résultat courant avant impôt préalablement majoré de certains éléments dont les intérêts versés à des sociétés liées et les amortissements. Signalons que les amortissements dérogatoires et les provisions ne viennent pas majorer le résultat courant à prendre en compte ;

- la dernière limite correspond aux intérêts reçus de sociétés liées. Elle vise le cas des entreprises intermédiaires qui empruntent pour prêter les mêmes

sommes à d'autres sociétés du groupe : le dispositif ne s'applique qu'à raison de l'excédent des intérêts servis sur les intérêts reçus d'entreprises liées. Les intérêts excédant la plus élevée de ces trois limites devront être réintégrés fiscalement. La fraction des intérêts non déductible immédiatement sera « reportée », le stock d'intérêts différés subissant toutefois une décote annuelle de 5% à compter de la 2^{ème} année. Ces intérêts non déduits au niveau d'une société absorbée pourront être transmis sur agrément à l'absorbante. Soulignons ici que ces intérêts non déductibles ne seront pas considérés comme des « revenus réputés distribués », ce qui permettra de simplifier les problématiques de retenues à la source mais devrait s'opposer à l'application du régime des sociétés mères.

Un dispositif spécifique est prévu pour les sociétés fiscalement intégrées, qui seront soumises aux mêmes obligations de réintégrations dans leurs résultats individuels. C'est au niveau de la détermination du résultat d'ensemble que, sous certaines conditions, les réintégrations seront neutralisées en tout ou partie.

Le nouveau dispositif soulève un certain nombre de difficultés auxquelles l'administration fiscale pourra utilement apporter des précisions. Ainsi, la notion « d'endettement global du groupe » devra être précisée, de même que le cas des établissements stables de sociétés étrangères et celui des sociétés de personnes (risque de « double imposition », sauf dans certains cas particuliers).

Ces nouvelles règles s'appliqueront pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007. Les entreprises ont donc encore du temps pour évaluer avec précision l'impact des nouvelles règles et, le cas échéant, procéder aux ajustements nécessaires.

2. Aménagements du régime de l'intégration fiscale

• Fusion intragroupe

Les fusions intragroupes réalisées au titre d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006, seront considérées comme des opérations intercalaires.

Alors que la fusion d'une filiale intégrée fiscalement entraînait jusqu'à présent les conséquences d'une sortie d'intégration de la société absorbée, le nouveau texte prévoit le maintien des neutralisations afférentes à cette société. Si la société absorbée a été partie à une cession d'immobilisations intragroupe dont le résultat de cession a été neutralisé pour la détermination du résultat d'ensemble, la fusion ne remettra pas en cause cette neutralisation. De même la neutralisation des abandons de créances et subventions intragroupes sera maintenue en cas de fusion de la société ayant consenti l'aide ou en ayant bénéficié.

Il sera mis fin à ces neutralisations lorsque la société absorbante sortira à son tour du groupe ou si, comme auparavant, l'autre société partie à la transaction sort du groupe ou encore si le bien qui a fait l'objet d'une cession intragroupe est cédé à l'extérieur du groupe. Bien entendu, les neutralisations seront maintenues en cas de fusions successives.

Le nouveau dispositif s'applique aussi bien aux fusions qu'aux confusions de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil. Le caractère intercalaire de la fusion intragroupe sera reconnu à condition que l'opération soit placée sous le régime de faveur des fusions visé à l'article 210 A du CGI.

Il semble toutefois que ce dispositif ne soit pas parfait puisqu'il ne corrige pas les difficultés liées aux reprises de provisions sur les titres de la société absorbée, pas plus que le cas des opérations réalisées par la société

absorbée au cours de la « période intercalaire ».

• Amendement Charasse

Corrélativement, une fusion intragroupe n'interrompt plus l'application du mécanisme de réintégration des charges financières, dit « amendement Charasse ». Lorsqu'une société d'un groupe fiscal acquiert auprès des personnes qui contrôlent le groupe, les titres d'une société et qui devient membre du groupe, un mécanisme spécifique de réintégration des charges financières supportées par le groupe s'applique, et cela pendant 15 ans, à moins que la société rachetée ne sorte du groupe. La fusion de cette société avec une autre filiale du groupe ne mettra plus fin à l'application de « l'amendement Charasse ».

Par ailleurs, en cas de changement de contrôle du groupe le dispositif cessera de s'appliquer. En pratique, ce dispositif devrait faciliter les rachats de sociétés.

• Neutralisation de la quote-part de frais et charges

Les dividendes distribués au sein d'un groupe fiscal sont généralement exonérés d'impôt à hauteur de 95% en application du régime mère fille. Jusqu'à présent, la quote-part de frais et charges de 5% était neutralisée pour les besoins de l'intégration fiscale quand bien même les dividendes avaient été prélevés sur des résultats antérieurs à l'intégration fiscale. En contrepartie, la sortie de l'intégration fiscale donnait lieu à déneutralisation selon des modalités relativement complexes.

Si une société sort du groupe au titre d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006, la quote-part de frais et charges ne devra plus être réintégrée. En contrepartie de la suppression de la réintégration en cas de sortie, les distributions intervenant au titre du

premier exercice d'appartenance à un groupe fiscal ne seront plus exonérées qu'à hauteur de 95%. La quote-part de frais et charges de 5% ne sera plus neutralisée. Le groupe retrouvera cette possibilité à compter du deuxième exercice.

3. Régime mère-fille

• Adaptation aux actions de préférence

Les actions de préférence introduites dans notre droit des sociétés par l'ordonnance de juin 2004, n'ouvraient pas droit au régime mère-fille au titre des dividendes distribués si elles ne permettaient pas l'exercice d'un droit de vote suffisant.

La loi de finances rectificative prévoit dorénavant que les titres sans droit de vote ouvriront droit au régime mère-fille, à condition que la société mère dispose par ailleurs de titres ordinaires, en sus des actions de préférence, lui conférant au total 5% des droits de vote et des droits financiers de la filiale.

• Engagement de conservation de deux ans

Une société mère peut bénéficier du régime mère-fille concernant les dividendes distribués par une filiale à condition de détenir ses titres pendant au moins deux ans. Plus aucun engagement de conservation écrit ne sera dorénavant requis. Cet allègement s'accompagne en revanche d'un durcissement du régime pour les titres souscrits à l'émission. Comme les titres acquis, ils devront être détenus au moins deux ans pour ouvrir droit au régime mère-fille.

4. Limitation de la déductibilité des provisions

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les provisions sur titres de participation et sur immeubles

de placement ne sont pas déductibles à hauteur des plus-values latentes constatées sur le même type de biens au titre de l'exercice.

Cette limitation a pour vocation

- d'une part, d'empêcher certaines opérations optimisantes sur les titres de participation avant l'entrée en vigueur de l'exonération des plus-values sur certains titres à compter de 2007, et,

- d'autre part, d'anticiper la constatation massive de provisions sur les immeubles de placement compte tenu du contexte économique (potentielle « bulle immobilière »), jurisprudentielle (possibilité de déduire des provisions sur actifs amortissables même en l'absence d'intention de céder) et comptable (nouvelles durées d'amortissement).

Les plus-values latentes doivent être estimées chaque année par secteur de titres (titres exonérés à compter de 2007 et titres restant taxables à 15%). Par définition, la limitation suppose la détention d'au moins deux lignes de titres dans un secteur.

La quote-part non déductible de la provision est répartie au prorata entre chaque ligne de titres provisionnée et la reprise correspondante n'est pas taxée. A compter de 2007, la limitation ne concernera en pratique que les titres qui ne bénéficient pas de l'exonération des plus-values, principalement ceux de sociétés à prépondérance immobilière. Le même mode de calcul est appliqué pour les provisions sur les immeubles de placement, toutefois sans affectation de la provision bien par bien.

5. Incidences des nouvelles règles comptables

Deux volumineuses instructions administratives datées du 30 décembre 2005 exposent les conséquences fiscales des nouvelles règles comptables, ce qui modifie profondément la doctrine

administrative. Elles font suite à une série de textes fiscaux : l'article 237 septies avait été introduit dans le CGI l'an passé pour étaler sur 5 ans la fiscalisation de la variation d'actif net résultant de la première application de la méthode d'amortissement par composants. Un décret du 14 novembre 2005 définit la notion de « composants ». Un décret du 28 décembre 2005 modifie les articles 38 quinquies à nonies de l'annexe III au CGI pour inclure les règles d'évaluation des immobilisations et des stocks qui résultent des nouvelles règles comptables. La loi de finances rectificative modifie le code pour ce qui concerne les « coûts de démantèlement ». La grande idée est que le droit fiscal s'aligne sur le droit comptable, sous réserve de quelques ajustements.

En ce qui concerne la méthode par composants, de nombreux ajustements se feront par l'intermédiaire du compte « amortissements dérogatoires ».

Les « durées d'usage » continueront d'être utilisées pour la « structure », sauf pour les « immeubles de placement ». Ils sont définis comme ceux non affectés à une exploitation directe commerciale, industrielle, ou loués à une société liée pour une exploitation commerciale, industrielle... Il sera admis que les immeubles occupés effectivement à plus de 50% par des entreprises liées à l'entreprise bailleuse ne seront pas considérés comme immeubles de placement.

Les provisions pour dépréciation des immobilisations amortissables risquent de ne pas être toutes déductibles. L'administration tendant à considérer que les dépréciations calculées sur les flux futurs représentent plus une provision pour manque à gagner qu'une réelle dépréciation.

Par ailleurs le règlement CRC modifie les options comptables : frais d'acquisition des immobilisations, coût de dévelop-

pement et coûts d'emprunt.

Les options comptables exercées ne seront pas retraitées fiscalement.

Elles pourront donc avoir des incidences sur la base de la taxe professionnelle.

Les charges à répartir disparaissent comptablement et fiscalement.

6. Imposition forfaitaire annuelle (IFA)

La réforme de l'IFA comporte deux volets.

En premier lieu, l'IFA cesse d'être une simple avance imputable sur les versements d'IS et devient une imposition à part entière, déductible des résultats imposables. Soulignons que cette réforme ne vaut « que » pour les IFA acquittées à compter du 1^{er} janvier 2006. Les IFA acquittées antérieurement peuvent continuer à s'imputer sur l'IS (jusqu'à fin 2006 ou fin 2007 selon le cas).

En second lieu, le barème de l'IFA est sensiblement aménagé. Ainsi, le seuil de taxation est relevé à 300 K€ H.T., et le barème est alourdi pour les entreprises dont le chiffre d'affaires HT majoré des produits financiers excède 7,5 M€. Celles dont le CA est supérieur à 500 M€ devront acquitter un IFA de 110 K€.

7. Renforcement du régime du Crédit d'impôt recherche

Le dispositif du CIR est de nouveau aménagé à compter du 1^{er} janvier 2006 pour le rendre encore plus attractif. La principale mesure concerne l'augmentation de la part en volume de 5% à 10%, qui devrait favoriser toutes les sociétés, y compris celles dont les dépenses n'augmentent pas d'un exercice sur l'autre. Corrélativement, la part en accroissement est réduite à 40%.

Le plafond du crédit est en outre porté de 8M€ à 10M€ à compter du 1^{er} janvier 2006 et les dépenses de sous-traitance engagées depuis le 1^{er} janvier 2005 peuvent désormais être admises jusqu'à 10M€ sous réserve de l'absence de lien de dépendance, auquel cas le plafond reste fixé à 2M€. Soulignons enfin que les plafonds sont également relevés pour les frais de dépenses de brevets (de 60 à 120 K€), les frais de défense des modèles dans le secteur textile (60K€ désormais) et pour les dépenses liées à l'embauche de jeunes docteurs.

8. Taxe professionnelle : une réforme partielle

Sans aller aussi loin que le Rapport Fouquet (valeur locative des biens non passibles de la taxe foncière remplacée par la valeur ajoutée), la loi de finances 2006 tente de remédier par quelques retouches à la principale critique faite à la taxe professionnelle : celle de pénaliser les entreprises qui investissent dans des biens d'équipement lourds. Pour les impositions établies à compter de 2007 :

- le dégrèvement pour investissements nouveaux (DIN) est pérennisé et aménagé. Les investissements créés ou acquis pour la première fois à compter du 1^{er} janvier 2006 bénéficieront d'une exonération correspondant à 100% de leur valeur locative la première année, 2/3 la seconde et 1/3 la troisième. Toutefois, les immobilisations devront désormais être neuves. A noter, les biens acquis en 2005 dans le cadre d'un établissement préexistant, qui sous l'ancien régime, n'auraient bénéficié du DIN qu'en 2007, pourront par anticipation bénéficier du nouveau dispositif (exonération des 2/3 en 2008, 1/3 en 2009).
- la cotisation de référence pour le calcul du plafonnement à la valeur

ajoutée est supprimée. Désormais, l'intégralité de la cotisation de l'exercice est susceptible d'être plafonnée. En contrepartie, le taux de plafonnement est unifié à 3,5% de la valeur ajoutée, quel que soit le CA HT réalisé par la société. En outre, le dégrèvement complémentaire au DIN est supprimé et le dégrèvement VA + DIN est plafonné à 76 225 K€ pour la seule partie prise en charge par l'Etat.

Enfin, le calcul de la valeur ajoutée est précisé en ce qui concerne les transferts de charge, qui sont désormais inclus dans les produits pour autant que les dépenses correspondantes aient été incluses dans les charges ou correspondent à des mises à disposition de personnel refacturées. Parallèlement à ces aménagements, deux dispositions sont susceptibles d'avoir des conséquences pratiques importantes :

- la valeur locative plancher de 80% prévue à l'article 1518 B du CGI en cas de cessions ou de restructurations s'élève désormais à 90% en cas d'opérations entre sociétés membres d'un groupe fiscal intégré (ce dispositif vise à atténuer les conséquences de l'Avis du Conseil d'Etat rendu au sujet des opérations faites à la valeur nette comptable).

- le champ d'application de l'article 1469 3° bis est limité aux biens confiés en contrepartie de l'exécution d'un travail, donc aux cas de sous-traitance, pour les impositions établies au titre de 2006. Des réclamations devront donc être déposées par les entreprises qui auraient inclus dans leur déclaration déposée en 2005 des équipements mis à disposition en dehors de tout lien de sous-traitance, car ces biens par application des critères dégagés par le Conseil d'Etat sont désormais imposables chez leur utilisateur.

9. TVA

• Généralisation de l'auto-liquidation

A compter du 1^{er} septembre 2006, les entreprises étrangères établies hors de France qui y réaliseront des livraisons de biens ou des prestations de services imposables à la TVA française ne devraient plus, en principe, être redevables de la taxe due au titre de ces opérations. Cette TVA devrait en effet être auto-liquidée par leur client dès lors que celui-ci est identifié à la TVA française.

Cette nouvelle mesure, destinée à lutter contre la fraude, concerne essentiellement les assujettis communautaires établis hors de France. Ces dispositions devraient permettre d'éviter aux entreprises non établies en France de s'y faire identifier ou représenter. Parallèlement, elles devraient également augmenter les recours à la procédure de remboursements spécifiques à ces entreprises (procédures dites huitième et treizième directives).

Concrètement, ce dispositif devrait alléger les obligations administratives de nombreuses entreprises étrangères. Quant aux entreprises françaises clientes, elles devront veiller à bien auto-liquider la TVA française due au titre des opérations réalisées en France par leurs fournisseurs étrangers.

Cela étant, la portée exacte de cette mesure doit encore être analysée. Ce nouveau cas d'auto-liquidation soulève en effet de nombreuses questions. A cet égard, on peut notamment s'interroger sur l'utilité du maintien de certaines tolérances administratives comme celle des stocks en consignation. A l'opposé, la question se pose de savoir s'il sera possible de s'identifier ou de conserver son numéro d'identification, alors même que le client serait à présent le redevable de la TVA. Enfin, l'impact de cette mesure

sur les entreprises étrangères disposant d'un établissement stable en France nécessite d'être clarifié. Il apparaît donc nécessaire d'entreprendre immédiatement l'analyse des flux existants afin d'anticiper la mise en œuvre de ce nouveau cas d'auto-liquidation.

• **Transmission d'une universalité de biens**

La loi de finances rectificative pour 2005 clarifie le régime de TVA applicable en cas de transmission ou d'apport d'une universalité de biens. Jusqu'à présent, ces opérations étaient dispensées de TVA sur le fondement de différentes doctrines administratives.

Dorénavant, la loi prévoit que les transmissions à titre onéreux ou gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens sont dispensées de TVA. Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant.

Cette dispense ne concerne que les opérations réalisées entre redevables de la TVA. Elle couvre notamment les opérations de restructuration tels que les fusions, les confusions de patrimoines, les apports partiels d'actifs et les cessions de fonds de commerce.

En pratique, ce dispositif devrait simplifier les engagements qui devaient être insérés dans les traités de fusion notamment ou d'apport, puisque le nouveau texte ne prévoit aucune condition d'application particulière. Il ne permettra plus à l'administration de redresser certains redevables uniquement pour des questions de forme.

10. Fiscalité écologique

- L'amortissement des voitures particulières fiscalement déductible est

ramené de 18 300€ à 9 900€ pour les véhicules qui émettent plus de 200 grammes de CO² par kilomètre, acquis à compter du 1^{er} janvier 2006, et mis en circulation après le 1^{er} juin 2004.

- Est reconduit pour un an l'amortissement exceptionnel en faveur des investissements destinés à la protection de l'environnement.

- Le taux de la TGAP (taxe générale sur les activités polluantes due par les distributeurs de carburants) est augmenté afin d'inciter les opérateurs à incorporer une plus grande quantité de biocarburants pour atteindre 7% en 2010.

- Le taux de la TGAP pour les déchets ménagers et assimilés qui sont réceptionnés dans des installations non autorisées par le Code de l'environnement passe de 18 à 36 euros par tonne.

- Le champ d'application de la TGAP est étendu aux transferts de déchets industriels spéciaux vers un autre Etat.

- La TVTS (taxe sur les véhicules de sociétés) voit son barème modifié pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, mis en circulation à compter du 1^{er} Juin 2004 et acquis ou utilisés à compter du 1^{er} janvier 2006. Le tarif de la taxe annuelle est fixé en euros par gramme de dioxyde de carbone. A titre d'exemple, le taux s'élève à 17 €/g si le taux d'émission est compris entre 201 et 250 g/km. Soit pour un véhicule émettant 250g/km, la taxe annuelle s'élève à 4 250€. Le texte élargit en même temps le champ d'application de la taxe aux véhicules de plus de 10 ans d'âge qui ne seront plus exonérés, aux véhicules utilisés en France quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés et aux véhicules appartenant aux salariés lorsque le kilométrage professionnel excède 5 000 km/an.

- Une taxe sur les cartes grises des voitures particulières est instituée pour

les véhicules émettant le plus de gaz à effet de serre.

Contrôle et contentieux

1. Délai de réclamation

L'article L 190 du Livre des Procédures Fiscales est modifié. Les réclamations fondées sur la non-conformité d'une règle de droit interne à une règle de droit supérieure, lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ne peuvent désormais plus porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue. Le délai était jusqu'ici de 4 années.

Cette réforme s'applique pour les réclamations invoquant la non-conformité révélée par une décision rendue à compter du 1^{er} janvier 2006 à savoir : les décisions et avis du Conseil d'Etat, les arrêts et avis rendus par la Cour de Cassation, les arrêts de la CJCE (recours en annulation, en manquement ou préjudiciel) et les arrêts du Tribunal des conflits.

2. Réforme des pénalités

Une profonde refonte des dispositions du CGI consacrées aux pénalités est opérée par une ordonnance du 7 décembre 2005.

Sont ainsi répertoriées neuf catégories de pénalités :

1. Défaut ou retard de déclaration et insuffisance de déclaration
2. Infractions relatives aux autres documents
3. Retard de paiement des impôts recouvrés par la DGI ou le Trésor
4. Opposition à fonctions et obstacle au contrôle fiscal
5. Infractions commises par les tiers

déclarants

6. Infractions aux règles de facturation

7. Non respect des règles de déclaration et/ou de paiement électroniques

8. Non respect des conditions pour bénéficier d'un avantage fiscal

9. Délivrance irrégulière de document permettant de bénéficier d'un avantage fiscal.

Il n'y a plus que six montants différents d'amende forfaitaire au lieu de onze.

Le taux maximum des pénalités est ramené de 150% à 100%.

Au niveau du vocabulaire, la mauvaise foi devient « manquement délibéré » et surtout la bonne foi devient « absence de manquement délibéré ».

En ce qui concerne le recouvrement et contentieux des pénalités, celles qui sont calculées sur un impôt suivent les mêmes règles que l'impôt en cause. Les autres pénalités suivent les règles de recouvrement et de contentieux propres aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Le principe de l'application rétroactive de la loi « pénale » plus douce devrait conduire à la non rétroactivité des dispositions plus sévères et à notifier les pénalités plus douces immédiatement (pour des infractions antérieures). Les pénalités plus dures ou nouvelles ne peuvent concerner que les infractions

commises à partir du 1^{er} janvier 2006.

Par ailleurs ce même texte confirme que l'administration doit informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle se fonde pour redresser.

Si le contribuable le demande, l'administration doit communiquer, avant la mise en recouvrement, une copie de ces documents.

3. Les intérêts

Enfin la loi de finances modifie le taux de l'intérêt de retard et de l'intérêt moratoire.

Le défaut, l'insuffisance ou la tardivité dans le paiement de l'un des impôts, établis ou recouverts par la DGI entraînait jusqu'ici un intérêt de retard au taux de 0,75% par mois, soit 9% par an. Les remboursements par l'administration au contribuable étaient majorés d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt légal, c'est à dire pour 2005 au taux de 2,05%.

La loi de finances fixe au même niveau le taux des intérêts moratoires dus par l'État en cas de dégrèvement d'impôt et celui des intérêts de retard dus par les contribuables en cas d'insuffisance ou de retard de paiement de l'impôt.

Le nouveau taux, de 0,40% par mois soit 4,80% par an, sera applicable aux intérêts de retard et aux intérêts moratoires courant à compter du 1^{er} janvier 2006.

Ambroise BRICET

Abricet@taj.fr

Benoit DAMBRE

Bdambre@taj.fr

Sophie CHEVANCE

schevance@taj.fr

Mathieu GAUTIER

mgautier@taj.fr

William STEMMER

wstemmer@taj.fr

CONTACTS

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

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

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 : Pascale Ponroy

Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud

Parution et dépôt legal : janvier 2006 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327