

# Stricto Sensus

SOCIÉTÉ D'AVOCATS  
**Taj**

Novembre  
2011  
N°54

La lettre de la Société d'Avocats Taj

## SOMMAIRE

### FOCUS

#### Contrôle fiscal : la tentation américaine

Le rapport d'activité 2010 que vient de publier la Direction générale des Finances publiques (DGFIP) ne permet pas d'identifier ou de pressentir les axes et priorités du contrôle fiscal des années à venir, contrairement à la pratique plus transparente de certaines de ses homologues étrangères. En revanche, il laisse entrevoir une américanisation des relations entre Administration et contribuables, avec, sous couvert d'une lutte légitime contre la grande fraude fiscale, la banalisation de la mise en œuvre de procédures de plus en plus invasives par des services vérificateurs aux pouvoirs d'investigation toujours plus étendus.

Par Gianmarco Monsellato et Patrick Fumenier

#### 2<sup>ème</sup> LFR 2011 de septembre : premier palier de la rigueur fiscale

La deuxième loi de finances rectificative pour 2011, promulguée en septembre dernier, a comporté d'importantes mesures de rendement budgétaire frappant les entreprises comme les particuliers. Eu égard à l'actualité internationale, il est désormais acquis qu'elles seront complétées par d'autres dispositions encore plus rudes dans le PLF 2012 et PLFR 2011 de fin d'année.

Par Patrick Fumenier

NEWS International .....page 5

NEWS France .....page 6

## CONFÉRENCES

#### Fiscalité de la R&D : quelles nouveautés, quelles opportunités ?

Mardi 29 novembre 2011

#### Demystifying U.S taxation and update of the U.S tax reforms impacting French Multinational Companies

Jeu. 1<sup>er</sup> décembre 2011

#### Actualité fiscale et lois de finances

##### Paris :

Jeu. 5 janvier 2012

##### LF - Institutions Financières :

Jeu. 12 janvier 2012

##### Lyon :

Mardi 10 janvier 2012

##### Lille :

Jeu. 12 janvier 2012

##### Tours :

Mardi 17 janvier 2012

##### Bordeaux :

Jeu. 19 janvier 2012

#### 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

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

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

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

# FOCUS

## Contrôle fiscal : la tentation américaine

Le rapport d'activité 2010 que vient de publier la Direction générale des Finances publiques (DGFiP) ne permet pas d'identifier ou de pressentir les axes et priorités du contrôle fiscal des années à venir, contrairement à la pratique plus transparente de certaines de ses homologues étrangères. En revanche, il laisse entrevoir une américanisation des relations entre Administration et contribuables, avec, sous couvert d'une lutte légitime contre la grande fraude fiscale, la banalisation de la mise en œuvre de procédures de plus en plus invasives par des services vérificateurs aux pouvoirs d'investigation toujours plus étendus.

Ainsi, alors que le rapport Fouquet avait, dès 2008, mis en évidence un besoin de simplification de l'impôt pour assurer plus de sécurité juridique dans les relations entre l'Administration et le contribuable, on ne peut que déplorer que ce rapport d'activité ne fasse état que de mesures de simplification destinées à mieux appréhender l'assiette imposable et à accélérer le recouvrement de l'impôt.

En pratique, l'Administration ne peut que se réjouir de la quasi-généralisation des obligations de télédéclaration et de téléréglement des impôts. Dans la gestion et le recouvrement de l'impôt, ces procédures dématérialisées lui offrent un confort et des possibilités d'exploitation ou de recoupement inégalées jusqu'alors. Ces mesures de simplification au service bien compris de l'Administration sont à mettre en perspective avec l'informatisation du contrôle fiscal lui-même qui conduit à une exploitation systématique des données recueillies et face à laquelle les entreprises doivent rester extrêmement vigilantes (voir notre article « Contrôle fiscal informatisé : une révolution silencieuse des méthodes et enjeux de la vérification », *Stricto sensu* N° 52 Juillet 2011).

Par ailleurs, la LFR pour 2009 a donné des pouvoirs de police judiciaire à certains agents des services fiscaux, en vue d'enquêtes portant sur des cas de fraude fiscale dans lesquels le recours aux seules procédures administratives s'avère insuffisant. Pour donner corps à ces nouveaux pouvoirs, une Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) a été créée, le 4 novembre 2010, au sein de la Direction centrale de la police judiciaire (DCPJ) du ministère de l'Intérieur.

Désormais, la recherche et la constatation de la fraude fiscale peut être menée par des agents (officiers fiscaux judiciaires) dotés de prérogatives de police judiciaire, qui peuvent procéder à des perquisitions, à la réquisition de personnes qualifiées ou de personnes susceptibles de détenir des informations utiles à l'enquête, à des auditions ou à des gardes à vue. Par ailleurs, lorsqu'ils agissent sur commission rogatoire d'un juge d'instruction, ils peuvent également procéder à des écoutes ou exercer, dans les limites de cette commission, tous les pouvoirs du juge d'instruction.

Nous l'avons signalé dans ces colonnes, pour recueillir les preuves nécessaires à la mise en évidence d'un établissement stable en France, en particulier 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 (*Stricto sensu*, N° 50 Mars 2011). Même si les statistiques publiées par la DGFiP ne font pas apparaître un net accroissement de ces procédures invasives, il semble qu'au-delà du nombre, elles aient été orientées sur d'autres contribuables que ceux qui en faisaient auparavant l'objet. Ainsi, à l'instar de l'intervention des brigades de vérification des comptabilités informatisées, on peut craindre que ces procédures se banalisent dans le cadre des contrôles fiscaux de groupes ou de grandes entreprises.

On notera par ailleurs que l'Administration ne limite pas son action répressive à la seule recherche de l'assiette imposable mais qu'elle fait également preuve de volontarisme dans le cadre du recouvrement forcé. Ainsi, le rapport de la DGFiP souligne la mise en œuvre de diverses formes d'organisation des poursuites, fondées sur la rapidité et la progressivité de leur déroulement. Le message est clair : après les actions de relances amiables que sont les lettres de rappel et les mises en demeure, l'Administration n'hésite plus à lancer, sans retard, les procédures de recouvrement les plus offensives comme les avis à tiers détenteurs (4,9 millions en 2010), les commandements ou les saisies.

Enfin, la DGFiP affiche ses capacités de recoupement au-delà des frontières nationales par le biais de l'assistance administrative entre Etats. Elle développe notamment son dispositif de partage d'information avec les administrations fiscales étrangères. On notera que 33 conventions internationales ou accords suivant cet objectif ont été signés en 2010, dont 26 ont été ratifiés par le Parlement cette même année.

Face à cette approche particulièrement offensive du contrôle fiscal, on cherche en vain dans le rapport d'activité de la DGFiP des contreponds quantifiables qui seraient offerts aux contribuables de bonne foi, hormis le contentieux. Si l'Administration évoque un nombre relativement important de demandes de rescrit traitées ou de recours au conciliateur fiscal départemental, aucune indication n'est fournie sur le résultat favorable ou non des réponses. De même, la voie de recours contre les rescrits est simplement évoquée sans aucune statistique à l'appui.

De même que la suppression de la cellule fiscale auprès du ministre du Budget nous était apparue comme la perte d'un contre-pouvoir garant d'une certaine éthique des services vérificateurs (*Stricto sensu* N° 50, Mars 2011), les pouvoirs d'investigation accrus donnés à l'Administration, combinés aux obligations parfois exorbitantes mises à la charge des entreprises comme celle de s'assurer qu'elles ne contractent pas indirectement avec des fraudeurs sous peine de solidarité, en matière de TVA notamment, nous semble confirmer que le contrôle fiscal, s'oriente vers une répression dure, dont tous les contribuables, et non pas simplement les grands fraudeurs, pourraient subir les conséquences. ■

**Gianmarco Monsellato**  
gmonsellato@taj.fr

**Patrick Fumenier**  
pfumenier@taj.fr

## 2<sup>ème</sup> LFR 2011 de septembre : premier palier de la rigueur fiscale

La deuxième loi de finances rectificative pour 2011, promulguée en septembre dernier, a comporté d'importantes mesures de rendement budgétaire frappant les entreprises comme les particuliers. Eu égard à l'actualité internationale, il est désormais acquis qu'elles seront complétées par d'autres dispositions encore plus rudes dans le PLF 2012 et PLFR 2011 de fin d'année.

### 1- Fiscalité des entreprises

#### *Limitation des reports déficitaires*

Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011, la loi nouvelle limite la capacité d'imputation des déficits sur les bénéfices des exercices suivants mais aussi la possibilité d'obtenir une créance sur le Trésor à raison de leur report en arrière.

Si le report en avant demeure illimité dans le temps, en revanche, le bénéfice d'imputation fait l'objet d'un plafonnement. Ainsi, l'imputation des déficits est plafonnée à 1 million €, majorés de 60 % du bénéfice excédant ce seuil, le surplus étant reportable dans les mêmes conditions sur les bénéfices des exercices suivants.

Sur le report en arrière des déficits, la réforme est encore plus sévère. Ainsi, l'imputation ne sera désormais possible que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent et sera, de surcroît, plafonnée à 1 million €. En outre, l'option ne peut plus être exercée que sur le déficit de l'exercice, les solutions favorables permises jusqu'alors par la jurisprudence quant à la date d'exercice de l'option et les bénéfices d'imputation du report étant ainsi de fait rapportées.

Des différents registres sur lesquels ces nouvelles règles ont des impacts nous retiendrons spécialement :

#### • **L'intégration fiscale**

La compensation algébrique des bénéfices et des pertes réalisés par les différentes sociétés du groupe au titre d'un même exercice n'est pas affectée par la mesure de plafonnement des reports déficitaires. Ainsi, alors que hors intégration, une société dégageant un déficit au titre d'un exercice ne pourrait l'utiliser que pour partie sur des bénéfices ultérieurs, dans une intégration fiscale, ce déficit pourra immédiatement et sans limite, compenser les bénéfices réalisés par d'autres sociétés du groupe. S'agissant de la détermination des résultats individuels, on retiendra néanmoins que l'imputation des déficits pré-intégration est également soumise à la nouvelle règle de plafonnement du report en avant.

Par ailleurs, ce changement de législation pourrait être l'occasion de réviser l'équilibre des conventions de groupe et en particulier les modalités de répartition des économies d'impôt dans le groupe.

#### • **Choix du régime fiscal d'une opération de fusion ou assimilée**

S'agissant de l'arbitrage en faveur du régime de droit commun pour les opérations de fusions ou assimilées dans lesquelles la cible dispose d'un report déficitaire important, on prendra garde au fait que désormais, l'imputation de ce report déficitaire étant

plafonnée, les plus-values d'apport pourraient rester imposables à concurrence de 40 % de leur montant et qu'en conséquence, il pourrait être plus efficient, en terme de trésorerie de l'impôt, de placer l'opération sous le régime spécial d'exonération et de demander un agrément pour le transfert du report des déficits à la société bénéficiaire des apports.

#### • **Schémas de LBO**

La récupération du report déficitaire d'un groupe cible va devenir plus difficile et plus longue dans le cadre du mécanisme dit d'« imputation des déficits sur une base élargie » de l'intégration fiscale qui permet de retenir les résultats de certaines sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe. En effet, ces résultats d'imputation ne pourront être utilisés qu'à hauteur de 60 % de leur montant au-delà du seuil de 1 million € qui devrait être apprécié globalement et une seule fois au niveau de la société titulaire du report déficitaire de l'ancien groupe.

#### • **Acomptes d'IS**

Les grandes entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins 500 millions d'euros qui sont tenues de calculer leur dernier acompte par référence au bénéfice estimé de l'exercice lorsque celui-ci a évolué de manière significative par rapport à l'exercice précédent, devront tenir compte du plafonnement des déficits imputables pour évaluer le montant de cet acompte, et ce, dès celui à verser pour le 15 décembre 2011, en appréciant en particulier si le supplément d'impôt excède la tolérance de 20 % prévue par l'article 1731 A du CGI.

#### • **Participation des salariés aux résultats de l'entreprise**

Le plafonnement du report déficitaire imputable aura mécaniquement un impact sur le bénéfice imposable pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés et, par suite, sur le montant de cette réserve. Cela étant, on retiendra, avec soulagement, que dans le cadre du PLF 2012, les députés ont supprimé la disposition du Code du travail selon laquelle les entreprises qui n'ont pas conclu d'accord dérogatoire de participation ne pouvaient pas imputer les déficits des exercices antérieurs de plus de cinq ans à l'exercice en cours.

#### *Quote-part de frais et charges sur les plus-values de cessions de participation*

On sait que les plus-values afférentes aux cessions de titres de participations sont imposées au taux de 0 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, sous réserve de la réintégration au résultat imposable au taux normal de l'IS d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant net des plus-values résultant des cessions en cause (CGI, 219 I a quinquies).

Cette quote-part de frais et charges est portée à 10 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

#### *Création d'une taxe sur l'hôtellerie*

Depuis le 1<sup>er</sup> novembre 2011, une taxe nouvelle est mise à la charge des exploitants d'établissements hôteliers. Cette taxe sera égale à 2 % du montant hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations relatives à la fourniture de logement d'une valeur supérieure ou égale à 200 € par nuitée, quelle que soit la catégorie de classement. Le fait générateur et

l'exigibilité de la taxe, ainsi que les modalités de déclaration, de recouvrement, de contrôle et de réclamations seront soumis aux mêmes règles qu'en matière de TVA.

### **Contrats d'assurance maladie « solidaires et responsables »**

Pour les primes ou cotisations échues à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2011, le taux de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance (TSCA) est fixé à 7 % (au lieu de 3,5 %) pour les contrats d'assurance maladie « solidaires et responsables » et à 9 % (au lieu de 7 %) pour les autres contrats d'assurance maladie.

### **Mesures discutées dans le cadre du PLF 2012**

Dans le cadre de la discussion du PLF 2012, nous retiendrons spécialement les mesures suivantes proposées par le gouvernement ou par les députés et sur lesquelles nous reviendrons plus en détail dans notre prochain numéro de Janvier :

- encadrement de la déductibilité des redevances de concession de brevets,
- crédit d'impôt recherche : amortissement des immobilisations sinistrées,
- taxe sur les sodas,
- financement de la réserve des nouveaux entrants sur le marché des quotas d'émission de gaz à effet de serre,
- détermination du résultat imposable dans les DOM.

### **Mesures nouvelles annoncées**

Afin de consolider les finances publiques et d'atteindre les objectifs de réduction des déficits, dans un contexte de ralentissement de la croissance mondiale, le Premier ministre a annoncé le 7 novembre les mesures suivantes :

- majoration de 5 % de l'IS des grandes entreprises (au dessus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires) en 2012 et 2013. En tenant compte de la contribution sociale de 3,3 %, pour celles dont l'IS excède 763 000 €, le taux effectif de l'IS s'élèvera ainsi pour ces entreprises à un peu plus de 36 %,
- augmentation du taux réduit de TVA qui sera porté de 5,5 % à 7 %, à l'exclusion de l'alimentation, de l'énergie, et des produits et services destinés aux handicapés.

## **2- Fiscalité des personnes**

### **Taux du prélèvement social sur les produits de placement**

Les revenus du patrimoine perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et les produits de placement acquis depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2011 sont soumis aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contributions additionnelles) au taux global de 13,5 % au lieu de 12,3 %.

### **Aménagement du régime d'imposition des PV immobilières**

Le taux de l'abattement pour durée de détention devient progressif et permettra d'obtenir une exonération totale à partir de 30 ans de détention au lieu de 15 ans dans le régime actuel. Il s'appliquera toujours à compter de 5 ans de détention au taux de 2 % pour chaque année au-delà de la 5<sup>ème</sup>, 4 % pour chaque année au-delà de la 17<sup>ème</sup>, et 8 % pour chaque année au-delà de la 24<sup>ème</sup>.

Ces nouveaux taux d'abattement s'appliqueront aux cessions faisant l'objet d'un acte authentique à partir du 1<sup>er</sup> février 2012. Toutefois, par exception, ils s'appliqueront aux plus-values réalisées au titre des cessions réalisées depuis le 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de l'apport.

On retiendra que dans le cadre de la discussion du PLF 2012 en cours, les députés ont adopté un amendement qui rétablirait, à compter du 1<sup>er</sup> février 2012, l'exonération de la plus-value résultant de la première cession d'un logement qui n'est pas la résidence principale du cédant, lorsque celui-ci n'est pas propriétaire de cette dernière. Le bénéfice de cette exonération serait subordonné à une durée de détention du logement en cause d'au moins cinq ans et ne profiterait pas aux cessions réalisées dans les deux ans suivant celle de la résidence principale. Toutefois ces délais ne seraient pas exigés dans certaines circonstances concernant la situation personnelle, familiale ou professionnelle du contribuable (liste à fixer par un décret).

### **Cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière réalisées à l'étranger**

Les cessions de parts de sociétés, quelle que soit leur nationalité, dont les biens sont principalement constitués d'immeubles situés en France, réalisées à l'étranger, devront être constatées par un acte authentique reçu par un notaire français dans le délai d'un mois à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2011. L'exigence d'un acte notarié a pour objet de garantir que cette cession sera enregistrée et donnera effectivement lieu au paiement du droit d'enregistrement de 5 % (CGI, art. 726-I-2°), ainsi que l'éventuelle taxation de la plus-value au titre de l'impôt sur le revenu.

### **Mesures discutées dans le cadre du PLF 2012**

Dans le cadre de la discussion du PLF 2012, nous retiendrons spécialement les mesures suivantes proposées par le gouvernement ou par les députés et sur lesquelles nous reviendrons plus en détail dans notre prochain numéro de Janvier :

- contribution exceptionnelle sur les hauts revenus,
- exonération de la plus-value immobilière réalisée lors de la 1<sup>ère</sup> cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale,
- exclusion des titres de SIIC du PEA et suppression de la réfaction de 40 % sur leurs dividendes,
- plafonnement des niches fiscales.

### **Mesures nouvelles annoncées**

Afin de consolider les finances publiques et d'atteindre les objectifs de réduction des déficits, dans un contexte de ralentissement de la croissance mondiale, le Premier ministre a annoncé le 7 novembre les mesures suivantes :

- gel du barème de l'impôt sur le revenu en 2012 et 2013 (impôt sur les revenus 2011 et 2012) au niveau de 2011, ce qui entraînera le gel du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et des tarifs et abattements en matière de droits de succession et de donation,

- augmentation du prélèvement forfaitaire libératoire sur les dividendes et les intérêts qui sera porté de 19 % à 24 %. ■

Patrick Fumenier  
pfumenier@taj.fr

# NEWS International

## Europe

### Belgique

#### *Question préjudicielle relative à l'intérêt notionnel belge*

La CJUE a été saisie d'une question préjudicielle portant sur l'exclusion des établissements stables étrangers de la législation belge relative aux intérêts notionnels. Il lui est demandé si cette mesure est conforme au droit communautaire dès lors que tel n'est pas le cas en présence d'un établissement belge.

En effet, une société assujettie intégralement à l'impôt en Belgique ne peut pas appliquer le régime des intérêts notionnels à concurrence de la différence positive entre, d'une part, la valeur comptable nette des éléments d'actif des établissements qu'elle détient dans un autre État membre de l'Union et, d'autre part, le total des éléments de passif qui sont imputables à ces établissements, alors qu'elle peut appliquer cette déduction si ladite différence positive peut être imputée à un établissement stable situé en Belgique.

### Iles de Man et de Jersey

#### *Dispositions fiscales dommageables*

Le ministre de Jersey a annoncé le 14 septembre 2011 que des aménagements allaient être apportés au régime fiscal de Jersey afin d'éliminer les dispositions fiscales qualifiées de « dommageables » par le Code de conduite de l'Union européenne.

### Irlande

#### *Demande de garanties additionnelles sur le taux d'impôt sur les sociétés irlandais*

Dans une lettre en date du 2 septembre, le gouvernement irlandais a demandé à l'UE qu'un protocole garantissant à l'Irlande sa souveraineté fiscale, et notamment le maintien du taux de l'impôt sur les sociétés à 12,5 %, soit annexé au Traité d'adhésion à venir de la Croatie qui doit être ratifié par tous les États membres. Rappelons que le taux irlandais est actuellement le quatrième plus bas en Europe (12,5 %) après la Hongrie, la Bulgarie et Chypre.

### Italie

#### *Taxation d'un établissement stable occulte*

Par une décision qui devrait sans nul doute, donner lieu à de vifs débats, la Cour Suprême italienne a jugé que le revenu généré

par un établissement stable « occulte » d'une entité non-résidente est taxable entre les mains de sa filiale italienne lorsque celle-ci agit comme l'agent dépendant de la société non-résidente (22 juillet 2011 n° 160106).

#### *Remboursement de la retenue à la source sur les dividendes versés à l'étranger*

En juillet 2011, l'administration fiscale italienne a publié une circulaire visant à clarifier sa position sur les suites à donner à la condamnation dont elle a fait l'objet par la CJUE (décision C540/07 du 19 novembre 2009) à raison du traitement différent réservé aux dividendes restant en Italie et aux dividendes sortant vers d'autres États membres.

Pour déterminer le montant remboursable, il est précisé que les dividendes versés à ces sociétés sont soumis à une retenue à la source aux taux suivants :

- 1,65 % (équivalent à 5 % du taux d'impôt sur les sociétés en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 décembre 2007, soit 33 %) pour les dividendes versés du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2007 ;
- 1,375 % (équivalent à 5 % du taux d'impôt sur les sociétés en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008 soit 27,5 %) pour les dividendes versés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Afin de bénéficier de la procédure de remboursement, la société bénéficiaire, résidente fiscale d'un État membre de l'UE ou de l'Espace Economique Européen (EEE) ayant conclu avec l'Italie un accord d'échange d'informations (Norvège et Islande), doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés dans son État de résidence où elle ne peut imputer la retenue à la source prélevée. La preuve que ces conditions sont respectées doit pouvoir être apportée par un certificat émis par les autorités fiscales de l'État de résidence.

Le remboursement est applicable seulement pour les dividendes versés après le 1<sup>er</sup> janvier 2004 qui ne sont pas soumis au régime mère-fille, étant dans ce cas exemptés de retenue à la source ou bénéficiant d'un remboursement total de retenue à la source. La demande de remboursement devra être soumise dans les 48 mois suivant le prélèvement de la retenue à la source.

### Pays-Bas

#### *Euro-compatibilité de l'Exit tax menacée*

L'Avocat Général Juliane Kokott considère que l'Exit tax néerlandaise appliquée, sans possibilité d'opter pour un report d'imposition, sur la plus-value latente attachée aux actifs d'une société à l'occasion du transfert de son siège de direction effective dans un autre État membre serait contraire à la réglementation de l'Union Européenne dans certains cas (conclusions du 8 septembre 2011, aff. C-370/10, National Grid Indus BV).

L'Avocat Général retient notamment que :

- ce régime constitue effectivement une restriction à la liberté d'établissement susceptible d'être justifiée par les exigences liées à une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à la sauvegarde de la cohérence du système fiscal national ;
- toutefois cette restriction ne saurait être proportionnée que pour

autant que le suivi des éléments d'actif transférés présente des difficultés particulières. Lorsque tel n'est pas le cas, l'Exit tax, avant la réalisation définitive de l'imposition effective, est contraire à la liberté d'établissement ;

- la question de la prise en compte des moins-values ultérieures doit être examinée au cas par cas.

L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne est attendu au printemps 2012.

## Suisse

### *Accord de coopération en matière de fiscalité avec l'Allemagne*

L'Allemagne et la Suisse ont signé, le 21 septembre dernier, un accord de coopération en matière de fiscalité, tendant à résoudre la difficulté persistante de l'imposition du rendement des capitaux allemands placés en Suisse, tout en respectant la protection de la sphère privée des clients des banques suisses.

Il prévoit, pour le passé, une solution forfaitaire ouvrant aux investisseurs allemands qui n'ont pas déclaré leurs capitaux placés en Suisse une voie pour régulariser leur situation (imposition unique au taux de 34 % sur le rendement forfaitaire des avoirs). En contrepartie, il n'y aura pas de poursuites pénales ou administratives en matière fiscale. En outre, est institué, pour le futur, un impôt libératoire (au taux de 25 %, augmenté d'une cotisation de solidarité de 5,5 % du montant de l'impôt) garantissant l'imposition du rendement des capitaux, qu'ils soient obtenus en Suisse ou en Allemagne. L'accord prévoit, en outre, un échange de renseignements élargi par rapport à la norme de l'OCDE. Il devrait, en principe, entrer en vigueur début 2013.

## Asie

### Chine

#### *Extension du taux réduit d'impôt sur les sociétés aux revenus de source étrangère*

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, les entreprises dont l'activité est qualifiée « d'industrie de haute technologie » se voient appliquer un taux réduit d'impôt sur les bénéfices de 15 %, au lieu du taux normal de 25 %.

Pour celles de ces entreprises ayant une activité en Chine et à l'étranger, il y avait jusqu'alors une incertitude sur le point de savoir si les revenus de source étrangère pouvaient relever du taux réduit. Une circulaire du 31 mai 2011, dont l'application est rétroactive au 1<sup>er</sup> janvier 2010 confirme que :

- l'entreprise peut bien appliquer le taux réduit de 15 % pour le calcul de son impôt dû sur ses revenus de source étrangère,
- le taux réduit de 15 % peut être utilisé pour le calcul du crédit d'impôt étranger, basé sur le bénéfice mondial taxable de l'entreprise.

## News France

### Fiscalité des entreprises

#### Option à l'IS préalablement à une fusion placée sous le régime de faveur

L'Administration confirme par voie de rescrit que l'option à l'IS (CGI, art. 206) exercée par une société, quelle que soit sa forme, préalablement à son absorption placée sous le régime de faveur des fusions, ne constitue pas en soi un abus de droit (Rescrit n° 2011/29 (FE) du 1<sup>er</sup> novembre 2011).

#### Prime de partage des profits

L'Administration confirme que la prime de partage des profits instituée par la LFRSS pour 2011 constitue un complément de rémunération imposable pour les salariés et qu'elle est déductible du résultat imposable de l'entreprise versante dans les conditions de droit commun. (Rescrit n° 2011/28 (FE) publié le 18 octobre 2011).

#### Normalité de la rémunération d'une concession de licence

La concession de licences de marque et de savoir-faire, sans contrepartie financière, doit être regardée comme constitutive d'un acte anormal de gestion, sauf à ce que le concédant soit en mesure de justifier de l'existence d'une contrepartie.

Des perspectives de perception de dividendes ou de valorisation des actifs de la filiale concessionnaire ne sont pas regardées par le juge comme un mode normal de rémunération, même si elles sont contractuellement prévues. En outre, pour le juge, le transfert de charges sur la société concessionnaire, inhérent à tout contrat de concession, n'exclut pas en lui-même le versement d'une rémunération au concédant (Conseil d'État, arrêt du 26 septembre 2011, n° 328762, SARL Holding Financière Ségué).

#### Déduction des frais afférents à l'appartenance à un réseau

La CAA de Paris confirme que les dépenses engagées à raison de l'appartenance à un réseau, notamment une contribution aux frais financiers et de fonctionnement courant du réseau et aux frais de développement géographique, relèvent d'une gestion commerciale normale, dès lors qu'elles sont la contrepartie des avantages que la société retire directement de l'adhésion au réseau et du respect des conditions auxquelles l'appartenance au réseau est subordonnée (arrêt du 8 février 2011, n° 09PA04248).

La Cour applique, ainsi, la jurisprudence du Conseil d'État relative aux réseaux de distribution (CE, arrêt du 6 mars 2006, n° 281034, Sté Disvalor) et considère, en outre :

- que l'appartenance de la société à une seule des quatre activi-

tés du réseau ne justifie pas que la déductibilité des dépenses engagées soit limitée à la fraction de celles-ci afférente à cette seule activité ;

- est sans incidence, le fait que les stipulations contractuelles ne posent pas expressément pour condition à l'adhésion et au maintien en son sein, la participation au financement d'opérations internationales, dès lors que l'économie du contrat l'implique.

## Travaux en cours et prestataires de services

On sait que toutes les entreprises, y compris celles de prestations de services ont, en principe, l'obligation d'inscrire à l'actif du bilan, le prix de revient des travaux en cours qui, à la date de clôture de l'exercice, ont été exécutés à la demande des clients, mais n'ont pas encore été facturés (Conseil d'État, arrêts du 18 novembre 1983, n° 29395 et du 19 mai 2000, n° 207063).

Jugé que des opérations de recouvrement de créances ne sauraient échapper à cette règle, alors même que la rémunération d'une telle prestation dépend intégralement du succès du recouvrement auprès des débiteurs et est indépendante de leur coût effectif (Conseil d'État, arrêt du 26 juillet 2011, n° 328556, Société Coface SCRL).

## Charges à payer et notion d'engagement ferme

Les dépenses de personnel non encore réglées à la clôture d'un exercice ne peuvent être déduites des résultats de cet exercice, notamment au titre des frais à payer, qu'à la condition que l'entreprise ait pris à l'égard des salariés intéressés des engagements fermes, rendant certaine l'obligation de versement des sommes en cause.

Confirmant sa jurisprudence, le Conseil d'État vient de juger (arrêt du 8 juillet 2011 n° 316824, SARL CONSOREX) qu'une rémunération complémentaire dont l'échéance et le versement sont subordonnés à un niveau de fonds de roulement suffisant, ne peut pas être déduite en tant que frais à payer (dans le même sens, arrêt du 16 décembre 1992 n° 82871).

En revanche, une convention sous seing privé qui accorde des primes exceptionnelles à un dirigeant constitue un engagement ferme, même si elle n'a pas été formellement ratifiée par les actionnaires, dès lors que l'assemblée générale a approuvé les comptes des exercices concernés (dans le même sens, arrêt du 5 juin 1991 n° 68103).

## Prime de remboursement sur une émission obligataire convertible en actions

Contrairement à la doctrine administrative qui refuse de manière constante la déduction de la prime de remboursement attachée à un emprunt convertible, au motif que la dette que représenterait cette prime ne serait qu'éventuelle puisque, par définition, si l'obligataire convertit son titre, elle ne lui sera pas versée (Doc. adm 4 C-533 n° 5 et 4 C-5341 n° 8), le Conseil d'État vient de juger que rien ne peut s'opposer à la déduction de cette prime sous la forme d'un amortissement sur la durée de l'emprunt dès lors que cet éta-

lement est conforme aux règles fixées par le plan comptable général et qu'il correspond aux usages des sociétés émettant de tels emprunts (arrêt du 13 juillet 2011 n° 311844, SA GH Mumm & Cie).

On notera qu'en revanche, si la société émettrice choisit le traitement comptable alternatif consistant à constituer une provision pour risque, la déductibilité de cette provision pourrait être utilement contestée par l'Administration dès lors que la condition de probabilité de la charge expressément requise par l'article 39-1-5° du CGI ne serait pas remplie (le risque n'est qu'éventuel).

Enfin, on observera que la décision du juge est toujours d'actualité malgré l'adoption depuis les faits des dispositions de l'article 39-1-1° ter du CGI sur le traitement des primes de remboursement, puisque les emprunts convertibles sont expressément placés hors de leur champ d'application.

# Fiscalité personnelle

## Cession de titres acquis à titre gratuit

Pour déterminer la plus-value imposable au titre d'une cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux préalablement acquis à titre gratuit, il convient de retenir la différence entre le prix de cession des titres ou droits, nets des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation (CGI, art. 150-0 D, 1). Lorsqu'il s'agit de titres cotés, les droits de mutation à titre gratuit sont, en principe, assis sur le cours moyen au jour de la transmission ou, pour les successions, sur la moyenne des trente derniers jours qui précèdent la transmission (CGI, art. 759).

Jugé que c'est la valeur effectivement retenue pour la détermination des droits de mutation (montant résultant de la déclaration ou d'une rectification de l'Administration) qu'il convient de prendre en compte pour le calcul de la plus-value de cession et non la valeur qui aurait dû être retenue conformément à l'article 759 du CGI (Conseil d'État, arrêt du 12 octobre 2011, n° 324717).

## Attribution gratuite de droits préférentiels de souscription à des salariés

L'avantage accordé par une société à ses dirigeants et salariés résultant de l'attribution de droits préférentiels de souscription dans sa filiale, en dehors des dispositifs légaux d'actionnariat des salariés, doit être regardé comme une libéralité constitutive d'une distribution occulte au sens de l'article 111 c du CGI (Conseil d'État, arrêt du 26 septembre 2011, n° 327782).

## Pactes Dutreil – Mesure de tempérament en cas de successeurs incapables

On sait que dans le cadre du régime d'exonération partielle de droits prévu par l'article 787 B du CGI en faveur des transmis-

sions d'entreprises (Pactes Dutreil), des titres reçus en donation peuvent être apportés à une société holding sous réserve notamment que l'apporteur conserve les titres reçus en contrepartie, jusqu'au terme de l'engagement de conservation initialement souscrit.

En cas de décès de l'intéressé avant le terme de cet engagement, si aucun de ses héritiers ou légataires tenus de poursuivre l'engagement de conservation n'est en mesure de prendre en charge la direction de la société holding (enfants mineurs, incapacité), l'Administration admet que ceux-ci aient recours à un mandataire qui administrera et gèrera la société pour le compte et dans l'intérêt d'un ou plusieurs héritiers identifiés (Rép. min. Marini, JO Sénat du 7 juillet 2011, p. 1800 n° 16341).

### Opération d'apport-cession ayant bénéficié d'un report d'imposition

Le Conseil d'État (arrêts du 24 août 2011, n° 316928 et 314579) apporte les précisions suivantes pour l'appréciation du caractère abusif du schéma :

- le réinvestissement de 15 % seulement du produit de cession dans une activité à caractère économique est insuffisant pour écarter la qualification d'abus de droit ;
- le fait que les contribuables n'aient pas apporté l'ensemble des titres qu'ils détenaient, et que la SCI, bénéficiaire de l'apport, était une structure patrimoniale d'investissement commune à deux familles, semble avoir été considéré comme étant sans incidence sur l'issue du litige, dès lors que l'apport était conjoint ;
- le simple fait que les contribuables aient eu la possibilité d'appréhender le produit de cession est un critère pertinent pour établir l'abus de droit, le réinvestissement dans une activité économique n'ayant pas été soutenu en l'espèce par le contribuable ;
- le placement en compte courant des sommes issues de la cession doit être regardé comme ayant un caractère patrimonial, sauf à démontrer qu'elles ont été utilisées au financement de travaux ou à l'acquisition d'actif des sociétés ;
- l'investissement en valeurs mobilières a un caractère patrimonial.

## Taxe sur la valeur ajoutée

### Factures impayées et liquidation judiciaire

Lorsqu'un client est déclaré en liquidation judiciaire, le redevable qui souhaite récupérer la TVA acquittée à raison d'une opération réalisée avec lui, doit justifier de la rectification de la facture initiale, nonobstant le caractère définitivement irrécouvrable de la créance ainsi établi. Cela étant, il dispose pour former une demande d'imputation ou de restitution de la taxe d'un délai expirant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est prononcée la clôture de la liquidation judiciaire. L'Administration ne peut notamment exiger que la facture rectificative lui soit communiquée avant la clôture de la liquidation

(Conseil d'État, arrêt du 28 juillet 2011 n° 318872, Société MYRYS).

### Frais afférents à une acquisition de titres de participation réalisée par une filiale

Dans le prolongement de la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 6 octobre 2008, n° 299265, SA Axa), la CAA de Versailles a récemment jugé que les honoraires d'assistance et de conseil versés par une société holding à l'occasion de l'acquisition, par l'une de ses filiales, de titres de participations dans d'autres sociétés, ne sont pas exposés dans l'intérêt de sa propre exploitation commerciale et ne peuvent, par suite, être regardés comme faisant partie de ses frais généraux. La taxe s'y rapportant n'est dès lors pas déductible (arrêt du 3 mai 2011, n° 10VE01670, Sté L'Air Liquide).

On observera que la Société L'Air Liquide s'est pourvue en cassation contre cette décision. La solution n'est donc pas définitivement tranchée et l'on attendra avec intérêt la position du Conseil d'État, alors surtout que dans un colloque qui s'était tenu peu après son arrêt Axa (panorama fiscal EFE, les 27 et 28 janvier 2009), il n'avait pas paru insensible aux arguments factuels susceptibles d'être présentés dans ce type d'affaire.

### Fraude carrousel

La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, organisée entre plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale le plus souvent établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne, en vue d'obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison et qui n'a pas été reversée.

Le bénéfice du droit à déduction peut être refusé à un assujéti, lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que celui-ci savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA (CGI, art. 272-3).

On retiendra avec intérêt que le Conseil d'État vient de juger (arrêt du 26 juillet 2011 n° 317172, EURL Alpha Components France) que l'Administration ne réunissait pas les éléments suffisants pour établir que la société savait ou aurait dû savoir qu'elle participait à des opérations impliquées dans une fraude à la TVA dans une affaire dans laquelle il était établi :

- que les fournisseurs de la société requérante s'approvisionnaient eux-mêmes auprès de sociétés de façade éphémères vendant les microprocesseurs à des prix inférieurs au prix du marché et qui n'acquittaient pas la TVA sur leurs ventes, et
- que les prix d'achat de la société requérante étaient systématiquement inférieurs aux prix pratiqués par le constructeur des microprocesseurs lors de la vente aux principaux fabricants d'ordinateurs malgré l'intervention de plusieurs intermédiaires.