

H O C H E

SOCIÉTÉ D'AVOCATS

IMA - FRANCE

**Principales nouveautés fiscales
pour les entreprises**

**Mardi 6 janvier 2009
Grand Hôtel**

SOMMAIRE

I- Les principales mesures de la loi de finances pour 2009 et de la loi de finances rectificative pour 2008

II- L'actualité fiscale nationale et internationale

I - Les principales mesures de la loi de finances pour 2009 et de la loi de finances rectificative pour 2008

I - Loi de finances pour 2009 et loi de finances rectificative pour 2008

- 1. Suppression progressive de l'imposition forfaitaire annuelle**
- 2. Conséquences d'une rupture d'engagement de conservation de titres en cas d'apport partiel d'actif**
- 3. Régime des rémunérations différées**
- 4. Amélioration de la sécurité juridique**
- 5. Mesures destinées à relancer l'économie**
- 6. Mesures diverses**

1. Suppression progressive de l'imposition forfaitaire annuelle

- **Imposition forfaitaire annuelle: rappel du barème applicable depuis 2007**

Chiffre d'affaires HT + produits financiers (en €)	Tarif (en €)
Inférieur à 400.000	0
Compris entre 400.000 et 750.000	1.300
Compris entre 750.000 et 1.500.000	2.000
Compris entre 1.500.000 et 7.500.000	3.750
Compris entre 7.500.000 et 15.000.000	16.250
Compris entre 15.000.000 et 75.000.000	20.500
Compris entre 75.000.000 et 500.000.000	32.750
Égal ou supérieur à 500.000.000	110.000

1. Suppression progressive de l'imposition forfaitaire annuelle

■ Imposition forfaitaire annuelle: suppression progressive à compter de 2009

- Relèvement de la 1^{ère} tranche du barème de 400.000 € à 1.500.000 € à compter du 1^{er} janvier 2009
- Relèvement de cette même tranche à 15.000.000 € à compter du 1^{er} janvier 2010
- Suppression totale de l'IFA à compter du 1^{er} janvier 2011

2. Conséquences d'une rupture d'engagement de conservation de titres en cas d'apport partiel d'actif

■ Rupture d'un engagement de conservation de titres

- S'agissant des opérations d'apport partiels d'actifs placées sous le régime fiscal de faveur réalisées depuis le 1^{er} janvier 2008, la rupture de l'engagement de conservation des titres remis en rémunération de l'apport entraînera la déchéance rétroactive du régime de faveur à la date de réalisation de l'opération
- Mesure destinée à contrer les effets de la jurisprudence « Transalliance » (CE 13 juillet 2007 n° 289 658)

3. Régime des rémunérations différées – « parachutes dorés »

■ Non-déductibilité d'une partie des rémunérations différées

- Plafonnement du montant déductible du bénéfice imposable des indemnités de départ et de licenciement (« rémunérations différées visées aux articles L.225-42-1 et L.225-90-1 du Code de commerce) à six fois le plafond annuel de la Sécurité sociale (soit 199.656 € en 2008)
 - Application du dispositif également aux « retraites chapeaux »

■ Assujettissement aux cotisations de sécurité sociale

- Parallèlement, assujettissement des indemnités de départ ou de licenciement aux cotisations sociales dès le premier euro si ces indemnités sont supérieures à 30 fois le Plafond Annuel de la Sécurité Sociale (soit environ 1 M€ en 2008) (LFSS pour 2009)

4. Amélioration de la sécurité juridique

■ Refonte de la procédure de répression des abus de droit

- Nouvelle définition (LPF, article L 64)
 - « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit
 - soit que ces actes ont un caractère fictif
 - soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »
 - Définition inspirée de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 27 septembre 2006 n° 260050 sect., Sté Janfin) et de la CJCE (CJCE, 21 février 2006, Halifax)

4. Amélioration de la sécurité juridique

■ Refonte de la procédure de répression des abus de droit

- Application désormais de cette procédure à l'ensemble des impôts
- Aménagement des pénalités applicables
 - Maintien de la pénalité de 80%, ramenée à 40% « lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire »
 - Solidarité de paiement entre les parties à l'acte ou à la convention et le redevable de droit des pénalités
- Modification de la composition du CCRAD, désormais dénommé « Comité de l'abus de droit fiscal »
- Mesures applicables aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009

4. Amélioration de la sécurité juridique

■ Opposabilité à l'administration des instructions relatives au recouvrement de l'impôt

- Situation actuelle
 - Opposabilité de la doctrine administrative relative à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt et aux règles de prescription uniquement
 - Protection du contribuable ayant appliqué un texte fiscal selon l'interprétation qu'en a fait l'administration fiscale dans une instruction ou circulaire publiée non rapportée
- Nouvelle mesure
 - Sont désormais opposables à l'administration, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux modalités d'application des pénalités fiscales
 - Intérêts de retard (CGI, article 1727)
 - Sanctions fiscales (CGI, article 1728 et suivants)

4. Amélioration de la sécurité juridique

■ Dispense d'intérêt de retard en cas de difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle

- Nouveau dispositif
 - Non application des intérêts de retard de 0,40% aux contribuables n'ayant pas obtenu d'éclaircissement sur des difficultés d'interprétation d'une disposition fiscale nouvelle ou de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable
- Conditions d'application
 - Déclaration souscrite dans les délais à laquelle est jointe une copie de la demande d'éclaircissement précise et complète
 - Pas de réponse formelle de l'administration fiscale sur la question avant l'expiration du délai de déclaration
 - Pas de publication par l'administration fiscale de précision sur le sujet dans ce même délai
- Entrée en vigueur: déclarations souscrites à compter du 1^{er} janvier 2009

4. Amélioration de la sécurité juridique

■ Clarification du régime de sursis de paiement

- Droit à obtenir le sursis de paiement, indépendamment de la constitution de garanties, si une demande expresse est effectuée à l'appui de la réclamation contentieuse
- Limitation du montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles, à l'exclusion des pénalités de retard
- Entrée en vigueur: demandes de sursis de paiement formulées à compter du 1^{er} juillet 2009

5. Mesures destinées à relancer l'économie

■ Remboursement mensuel des crédits de TVA des entreprises

- A compter du 1^{er} janvier 2009 (Décret à paraître)

■ Remboursement des excédents d'acomptes d'impôt sur les sociétés

- Sur demande des entreprises, dès janvier 2009 (et non dans les 30 jours du dépôt du relevé de solde de liquidation)
- Acomptes d'impôt sur les sociétés payés au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009
- Seuil de tolérance en cas d'erreur de 20% par rapport à la cotisation totale d'impôt due, au-delà duquel la majoration de 5% et des intérêts de retard seront dus

5. Mesures destinées à relancer l'économie

■ Remboursement accéléré dès 2009 des créances de crédit d'impôt recherche détenues par les entreprises

- Créances antérieures au titre des années 2005, 2006 et 2007 non encore imputées
- Nouvelles créances
 - Crédits d'impôt calculés à raison des dépenses de recherche engagées au titre de l'année 2008, sur demande de l'entreprise, peuvent être remboursés avant le calcul de l'impôt dû au titre de 2008
 - Majoration pour dépôt tardif et intérêts de retard en cas d'erreur dans le montant de la créance remboursée de plus de 20%

5. Mesures destinées à relancer l'économie

■ Remboursement des créances nées du report en arrière des déficits possible, à compter du 1^{er} janvier 2009

- Créances antérieures non encore imputées (sans attendre l'expiration du délai de 5 ans)
- Nouvelles créances
 - Créances nées d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009
 - Demande pouvant être effectuée dès le lendemain de la clôture d'un exercice pour lequel la liquidation de l'impôt sur les sociétés n'est pas encore intervenue
 - Seuil de tolérance de 20% en cas d'erreur dans l'estimation des créances remboursées, au-delà duquel la majoration de 5% et les intérêts de retard seront dus

5. Mesures destinées à relancer l'économie

■ Majoration d'un demi-point des coefficients d'amortissement dégressif

- Coefficients portés à
 - 1,75 pour les biens dont la durée normale d'utilisation est de trois ou quatre ans
 - 2,25 pour les biens dont la durée normale d'utilisation s'élève à 5 ou 6 ans
 - 2,75 pour les biens dont la durée normale d'utilisation excède 6 ans
- S'agissant des investissements éligibles réalisés entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009

6. Mesures diverses

■ Pertes subies à l'étranger par les PME

- Objectif du nouveau dispositif
 - Prise en compte des déficits subis par des filiales (ou des succursales) étrangères détenues à 95 % – sauf cas des JV – par des entreprises françaises employant moins de 2000 salariés
 - Seuil apprécié au niveau du groupe
 - Détention à 95% directe et continue
- Conditions d'application
 - PME françaises soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions normales
 - Détenues directement ou indirectement à moins de 25% par une ou plusieurs entreprises ne respectant pas le seuil
 - Filiales ou succursales implantées au sein de l'UE ou dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative et passibles d'un impôt équivalent à l'IS français

6. Mesures diverses

■ Pertes subies à l'étranger par les PME

- Simple avantage de trésorerie
 - Déficits rapportés au résultat imposable à l'issue d'un délai de 5 ans ou en cas de retour aux bénéficiaires de la filiale/succursale
- Dispositif soumis à la réglementation communautaire « de minimis »
 - Plafond de 500.000 euros s'appréciant sur une période de trois ans ?
- Entrée en vigueur
 - Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009

6. Mesures diverses

■ CI Intéressement

- Nouveau dispositif
 - Institution en faveur des entreprises d'un CI égal à 20 %
 - de la différence entre les primes dues au titre de l'exercice et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent
 - ou
 - des primes d'intéressement de l'exercice (lorsqu'aucun accord d'intéressement n'était en vigueur au titre des quatre exercices précédents)
- Entrée en vigueur
 - Mesure applicable aux accords d'intéressement conclus à compter du 27 novembre 2008 et, au plus tard, le 31 décembre 2014
 - Ou aux avenants conclus sur la même période à des accords en cours et portant sur la formule de calcul de l'intéressement

(Loi en faveur des revenus du travail du 3 décembre 2008)

6. Mesures diverses

■ CI Intéressement

- Entreprises concernées
 - Entreprises déjà couvertes par un accord d'intéressement
 - Entreprises ayant conclu un nouvel accord d'intéressement à partir du 27 novembre 2008, le précédent accord ayant expiré au cours des 4 exercices précédents
 - Ou ayant conclu un avenant à l'accord existant dont la formule de calcul permet d'octroyer une prime supérieure
 - Entreprises non couvertes par un accord d'intéressement
 - Entreprises n'ayant jamais conclu d'accord
 - Entreprises n'ayant pas eu d'accord en vigueur au cours des quatre exercices précédents

6. Mesures diverses

■ CI Intéressement

- Modalités d'imputation
 - CI Intéressement imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les primes d'intéressement sont dues sans aucun plafonnement
 - En cas d'excédent, restitution du CI
 - Dans les groupes intégrés, imputation par la société mère sur l'impôt sur les sociétés d'ensemble des CI Intéressement dégagés par chaque société du groupe
 - En cas d'excédent, restitution du CI groupe à la mère

6. Mesures diverses

■ Aménagements apportés au crédit d'impôt famille

- Rappel: CI plafonné à 500.000 € égal à 25% des dépenses engagées essentiellement pour
 - La création et le fonctionnement d'établissements assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans des salariés de l'entreprise
 - Faciliter l'accès des salariés et des dirigeants aux services à la personne (CESU)
 - La rémunération des salariés bénéficiant d'un congé paternité, maternité, parental d'éducation ou pour « enfant malade »
 - L'indemnisation des salariés ayant dû engager des frais exceptionnels de garde d'enfants

6. Mesures diverses

■ Aménagements apportés au crédit d'impôt famille

- A compter du 1^{er} janvier 2009, recentrage du dispositif sur les dépenses de financement des crèches et établissements assimilés
 - Institution d'un taux plus favorable (50%) pour les dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement des crèches et établissements assimilés (accueil des enfants de moins de 3 ans des salariés)
 - Maintien du taux de 25% pour les dépenses afférentes aux CESU
 - Diminution du taux du CI à 10% pour les autres dépenses, lesquelles ne seront plus éligibles au CI famille à compter du 1^{er} janvier 2010

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Exonération permanente de TP des investissements nouveaux non passibles de la taxe foncière
 - Réalisés entre le 23 octobre 2008 et le 31 décembre 2009
 - Équipements et biens mobiliers acquis neufs ou créés sur cette période, outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels
 - Immeubles non visés
- Modalités pratiques
 - Montant du dégrèvement égal au produit
 - de la valeur locative des équipements et biens concernés (après éventuels réductions et abattements)
 - par le taux global de TP de l'année d'imposition dans la commune

6. Mesures diverses

- **Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle**
 - Modalités pratiques
 - Dégrèvement automatique une fois les investissements déclarés par le contribuable
 - Biens également exclus de la base de la taxe pour frais de CCI
 - Incidence effective sur TP due au titre des années 2010 et 2011 (décalage de deux ans entre la date d'investissement et la date d'imposition effective), sauf le cas de création d'établissement

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Dégrèvement complémentaire et spécifique pour les entreprises bénéficiant du plafonnement de TP en fonction de la valeur ajoutée
 - Obtenu sur demande du contribuable
 - Par voie de réclamation contentieuse
- Dégrèvement proportionnel à la dotation aux amortissements régulièrement pratiquée au cours de la période de référence (ou au loyer dû au cours de cette période) afférents aux biens éligibles au nouveau dégrèvement permanent
 - Dotation aux amortissements (ou loyers) limitée cependant aux amortissements linéaires comptabilisés au titre de chaque année de référence x taux de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (soit 3,5%)

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Exemples

- Entreprise non plafonnée

- Hypothèses

- Acquisition d'une machine le 31 décembre 2008
 - ✓ Prix de revient: 312.500 €
 - ✓ Déclarée dans les bases brutes d'imposition de la TP 2010 pour 50.000 €
- Acquisition d'une deuxième machine en 2009
 - ✓ Prix de revient: 243.600 €
 - ✓ Déclarée dans les bases brutes d'imposition de la TP 2011 pour 38.976 €
- Taux global d'imposition 2008 dans la commune: 20%
- Taux global d'imposition à compter de 2012: 23%

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Exemples

- Entreprise non plafonnée

Années d'imposition	Bases d'imposition des EBM éligibles au DIN (après abattement de 16%)		Taux global applicable	Cotisation de TP	Nouveau DIN	Cotisation nette
	Machine 1	Machine 2				
2008	--	--	--	--	--	--
2009	--	--	--	--	--	--
2010	42.000		20%	8.400	8.400	0
2011	42.000	32.740	20%	14.948	14.948	0
2012	42.000	32.740	23%	17.190	17.190	0

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Exemples

- **Entreprise plafonnée en fonction de la valeur ajoutée**

Hypothèses

- Acquisition d'une machine le 31 décembre 2008
 - ✓ Prix de revient: 312.500 €
 - ✓ Déclarée dans les bases d'imposition de la TP 2010 pour 50.000 €
- Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (cotisation > 3,5% de la VA produite) toujours effectif après application du DIN

6. Mesures diverses

■ Dégrèvement pour investissements nouveaux en matière de taxe professionnelle

- Exemples : Entreprise plafonnée

Années d'amortissement (période de référence)	Prix de revient	Amortissement linéaire sur 5 ans	Taux du dégrèvement spécifique (PVA: 3,5%)	Dégrèvement complémentaire (sur demande du contribuable)
2008	--	--	--	--
2009	312.500	62.500	NA	NA
2010	312.500	62.500	3,5%	2.187
2011	312.500	62.500	3,5 %	2.187
2012	312.500	62.500	3,5%	2.187
2013	312.500	62.500	3,5%	2.187

6. Mesures diverses

■ Date de dépôt des déclarations professionnelles

- Date unique de dépôt des déclarations professionnelles annuelles
 - Fixée par décret, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai
 - Exemple: en 2009, au plus tard le 5 mai
- Entrée en vigueur: 1^{er} janvier 2009

6. Mesures diverses

■ Date de dépôt des déclarations professionnelles (suite)

- Déclarations visées par la mesure

Impôts	Contribuables concernés	2009
Déclarations de résultat des titulaires de BIC	■ Sociétés soumises à l'IS clôturant le 31/12 ou en l'absence de clôture au cours de l'année ■ Entreprises relevant de l'IR/BIC	5 mai
Taxe professionnelle	■ Déclaration annuelle des bases (formulaire n°1003 TP) ■ Déclaration et liquidation du solde de la cotisation minimale assise sur la VA (formulaire 1328-TP-DEF)	5 mai
Déclaration annuelle de régularisation de TVA	■ Entreprises relevant des BIC et de l'IS placées sous le régime simplifié	5 mai
Déclaration de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de la participation à l'effort de construction	■ Entreprises de plus de 10 salariés	5 mai

6. Mesures diverses

■ Simplification des procédures de compensation fiscale (dettes et créances d'un contribuable)

- Reconnaissance d'une nouvelle possibilité de compensation fiscale en matière de recouvrement
- Possibilité pour les comptables du Trésor, des impôts et de la douane chargés du recouvrement de l'impôt de compenser d'office des impôts d'État et des impôts locaux
 - Remboursements, dégrèvements d'impôts, pénalités, intérêts de retard affectés au paiement d'impôts (IS, TVA, taxe professionnelle, taxe sur les salaires), des droits, taxes et pénalités dus par le contribuable
 - Créances liquides et exigibles
 - Modalités d'application à préciser par décret

6. Mesures diverses

■ Opérations de réduction de capital

- Assujettissement au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225.000 €
 - Des réductions de capital moyennant annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres
 - Des réductions de capital consécutives au rachat par les associés de leurs propres titres avec ou non attribution de biens sociaux (droit de partage désormais non exigible – Cf. Cass. com. 23 septembre 2008 n° 07-12.493)
 - Que ces dernières opérations soient constatées par un même acte ou par des actes distincts

6. Mesures diverses

■ Prorogation du régime spécial de taxation des actifs immobiliers à une société foncière cotée

- Taxation atténuée pour la société cédante assujettie à l'impôt sur les sociétés sous réserve que la société cessionnaire (SIIC, SCPI, OPCI,...) prenne l'engagement de conserver les actifs ou droits immobiliers acquis pendant cinq ans
- Prorogation du régime jusqu'au 31 décembre 2011 mais relèvement du taux réduit d'impôt sur les sociétés de 16,5% à 19% pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009

6. Mesures diverses

■ SIIC (aménagements apportés au régime)

- Aménagements des règles de détention du capital (report au 1^{er} janvier 2010 de la condition d'ouverture du capital des SIIC « captives »)
- Renforcement des pénalités en cas de sortie du régime spécial (imposition des bénéfices et des réserves non distribués)
- Extension du régime SIIC aux actifs immobiliers provenant de concessions (qui ne confèrent pas de droits réels au cocontractant de la personne publique)

II - Actualité fiscale nationale et internationale

II - L'actualité fiscale nationale et internationale

- 1. Actualité en matière de titres de participation**
- 2. Actualité en matière de BIC / IS**
- 3. Réforme du crédit d'impôt recherche**
- 4. Participation et actionnariat salarié**
- 5. Actualité en matière de TVA**
- 6. Actualité en matière de droits d'enregistrement**
- 7. Actualité fiscale internationale**

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme – Rappel
 - Taux d'imposition des plus-values à long terme sur titres de participation (hors SPI (Cf. page 46): 0 % depuis les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007
 - Imposition au taux de droit commun de la quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant de la plus-value
 - Précisions sur la qualification des titres de participation
 - Titres ayant cette qualification du plan comptable : notamment lorsque le seuil de détention de 10 % est atteint – mais ce critère seul n'est pas suffisant (critères d'utilité, d'exercice d'une influence et de contrôle de la filiale....)

(BOI du 4 avril 2008 – 4 B-1-08)

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme

- Précisions sur la qualification des titres de participation

- Les participations dans les sociétés de personnes ou groupements sans capital (exemple: GIE) sont éligibles si les droits représentatifs confèrent des droits et obligations équivalents aux actions. En revanche, exclusion des titres de structures sans personnalité morale (ex : société en participation ou de fait)
 - Au plan fiscal: les titres ouvrant droit au régime « mère-fille » (représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice) sont éligibles. Possibilité, à ce titre, de bénéficier du régime du LT pour les actions de préférence ou les actions à dividende prioritaire sans droit de vote (dès lors que la société détient par ailleurs des titres éligibles au régime « mère-fille »)

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme

- Régime d'imposition : imposition au titre de la quote-part de frais et charges assise sur 5 % du montant de la plus-value nette à long terme de l'exercice
 - Absence de limitation de l'imposition au montant des frais et charges effectivement supportés (comme pour les dividendes)
 - Incidence des plus-values en sursis/report et des compléments de prix
 - En cas d'imposition à l'étranger des plus-values sur cession de participations étrangères (cf. clause de « participations substantielles » dans certaines conventions fiscales conclues avec des pays étrangers) l'impôt étranger n'est pas imputable sur la quote-part de frais et charges de 5 % (cf. toutefois infra)
 - En cas de cession de titres intra-groupe : quote-part de frais et charges « neutralisée » (i.e. déduite) pour le résultat d'ensemble et « déneutralisée » (i.e. réintégrée) lors de la cession hors groupe des titres ou de la société cédante ou cessionnaire ou de cessation du groupe, sans limitation dans le temps

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme

- Précision sur les modalités de détermination du résultat de cession des titres de portefeuille
 - Article 39 duodécies-6 du CGI : la règle de droit est la règle du PEPS/FIFO
 - Remise en cause de la tolérance administrative qui admettait, par le passé, le recours à la méthode CMP
 - Seul cas d'application de la méthode CMP désormais
 - ✓ Elle ne s'applique pas en cas de cession de la totalité d'une ligne de participations, en l'absence de cession partielle antérieure
 - ✓ Elle doit être appliquée, au plan comptable, pour chaque catégorie/ligne de titres de même nature et ce pour toutes les cessions ultérieures, jusqu'à la cession de la totalité de la ligne
 - ✓ La méthode ne doit pas aboutir à constater une moins-value à court terme ou à en augmenter le montant, par rapport à l'application de la méthode FIFO

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme

- Prise en compte des « frais inhérents » à la cession engagés par le cédant

- Mise en œuvre de l'arrêt du Conseil d'Etat CE n° 279 588 - Weil Besançon en date du 7 février 2007 : ces frais doivent être pris en compte pour la détermination de la plus-value
 - ✓ Frais non déductibles au taux de droit commun mais seulement pris en compte dans le calcul de la quote-part de frais et charges en cas de plus-value à long terme
 - Notion de « frais inhérents » non définie mais a priori visant les frais incontournables (ex. honoraires d'intermédiation, commissions bancaires)
 - L'impôt acquitté à l'étranger non imputable (cf. supra) est considéré comme l'un des frais inhérents à la cession (impact sur le calcul de la quote-part de frais et charges)

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Régime des cessions de titres de participation

- Régime du long terme
 - En cas de transfert de compte à compte (ex: titres relevant du LT à VMP)
 - Conditions du régime du long terme appréciées à la date du transfert
 - Imposition de la quote-part de frais et charges lors de la cession des titres

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Tableau récapitulatif de l'imposition des PVLT de cession de titres de participation

Nature des titres concernés	Exonération sauf QP de F&C de 5 %	Taux réduit de 19% ⁽¹⁾	Taux de droit commun
• Titres de participation au plan comptable (hors SPI)	X		
• Titres ouvrant droit au régime mère-fille (représentant 5% au moins du capital de la société émettrice)	X		
• Titres acquis en exécution d'une OPA ou OPE	X		
• Titres de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) cotées		X	
• Titres de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) non cotées			X
• Titres représentant moins de 5 % du capital de la société émettrice mais d'un prix de revient au moins égal à 22,8 M€ et titres de placement			X

(1) Pour exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Opérations de « coup d'accordéon »

- Incidences des opérations de « coup d'accordéon » sur le calcul des plus-values et moins-values
 - Le montant de l'augmentation de capital doit être ajouté au montant de la souscription initiale des titres pour déterminer le prix de revient des titres même dans le cas où les titres sont ensuite annulés par une réduction de capital
 - Pour le calcul de la plus-value/moins-value, le supplément du coût d'acquisition lié à l'augmentation du capital doit être reparti proportionnellement entre les titres anciens et les titres nouveaux issus de l'augmentation de capital (et ce même si le pourcentage de participation dans la filiale est inchangé)

(CE 26 mars 2008 – n° 301 413 – SA Financière Fauvernier)

- Jurisprudence transposable au cas des abandons de créance à caractère financier non déductibles

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Opérations de « coup d'accordéon »

- Incidences des opérations de « coup d'accordéon » sur le calcul des plus-values et moins-values
 - Les réductions de capital sont sans incidence sur le calcul du prix de revient
 - Notamment en cas de réduction de capital à zéro, suivie d'une augmentation de capital, lorsque le pourcentage de participation des associés est inchangé. La perte ne peut être prise en compte que sous forme de provision
(CE 17 octobre 2008 – n° 293 467 - SA Cogefal)
 - Arrêt contraire à l'arrêt contestable de la CAA Paris du 26 septembre 2007 n° 05-3147 Predica (PV/MV réputée ne porter que sur les titres anciens, à long terme)

1. Actualité en matière de titres de participation

■ Quote-part de frais et charges sur produits de participation: inclusion des crédits d'impôt

- L'article 216 du CGI est compatible avec l'article 4.2 de la Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 « mère-fille » qui autorise la taxation forfaitaire des frais de gestion se rapportant à la participation dans la limite de 5% « des bénéfices distribués » par la filiale
- Le crédit d'impôt est destiné à compenser la retenue à la source qui frappe l'actionnaire dans le pays de la filiale. Il atténue la double imposition juridique
 - Participe à la détermination des bénéfices distribués par la filiale
- Calcul de la quote-part de frais et charges de 5% sur le dividende brut (CI inclus)
- La double imposition économique résulte de la RAS dans le pays de la filiale

(CJCE 3 avril 2008 aff. 27/07 et CE 6 octobre 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel)

2. Actualité en matière de BIC-IS

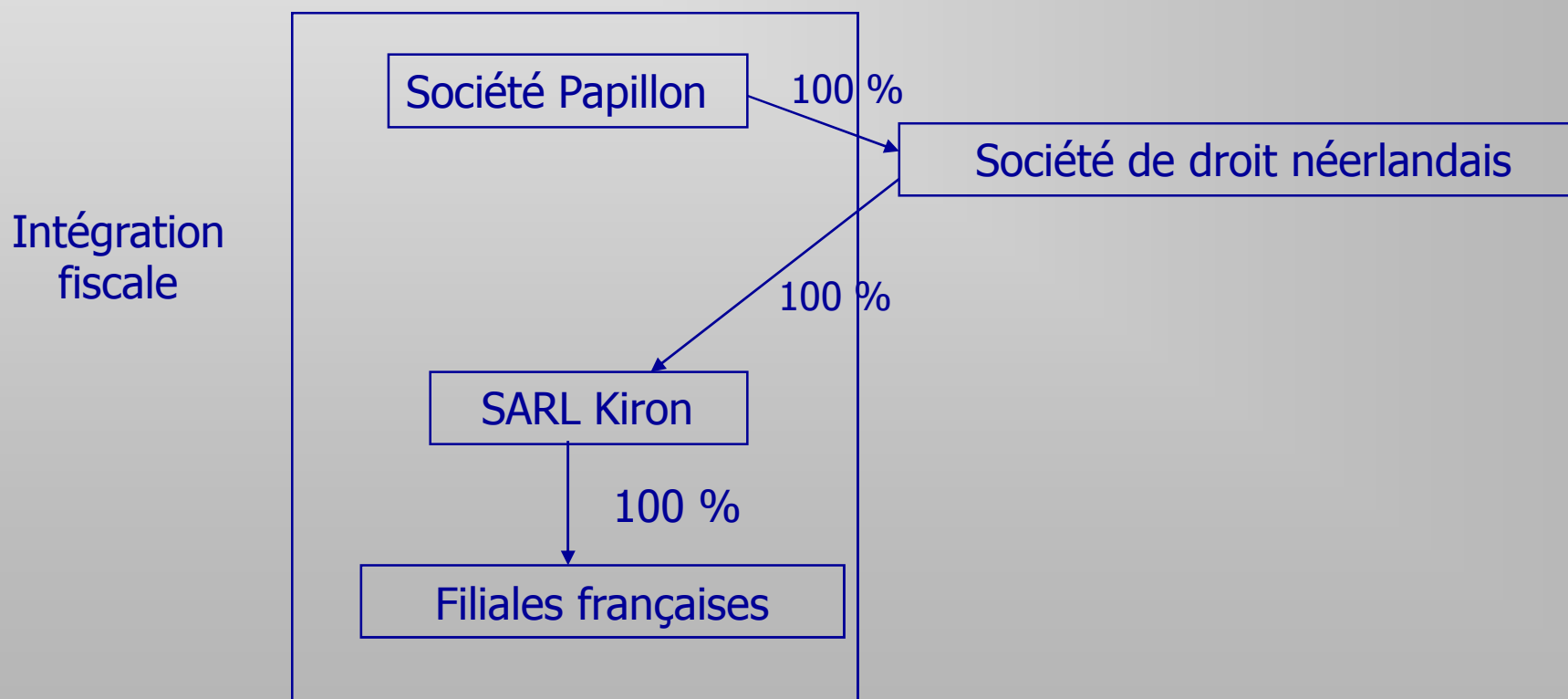
■ Facturations intra-groupe : charge de la preuve du caractère excessif de la rémunération

- Preuve à la charge du contribuable
 - Celle de la nature, du montant et de la réalité de la charge facturée (CE 21 mai 2007 n° 284 719 – Sté Sylvain Joyeux – à propos de la force de la preuve induite par la production de factures)
- Preuve à la charge de l'administration
 - Celle de la charge non engagée dans l'intérêt de la société ou du caractère excessif de la rémunération (CE 16 mai 2008 n° 288 101 – Sté Selafa Géomat – à propos de la refacturation de personnel salarié par une société mère à sa filiale pour un prix de revient majoré de 30 %)
 - Pour une affaire semblable: CE 4 juin 2008, n°301 776, Sté Sparflex

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Régime d'intégration fiscale

- Composition du groupe et principe de liberté d'établissement: Arrêt Papillon
 - Circonstances de fait



2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Régime d'intégration fiscale

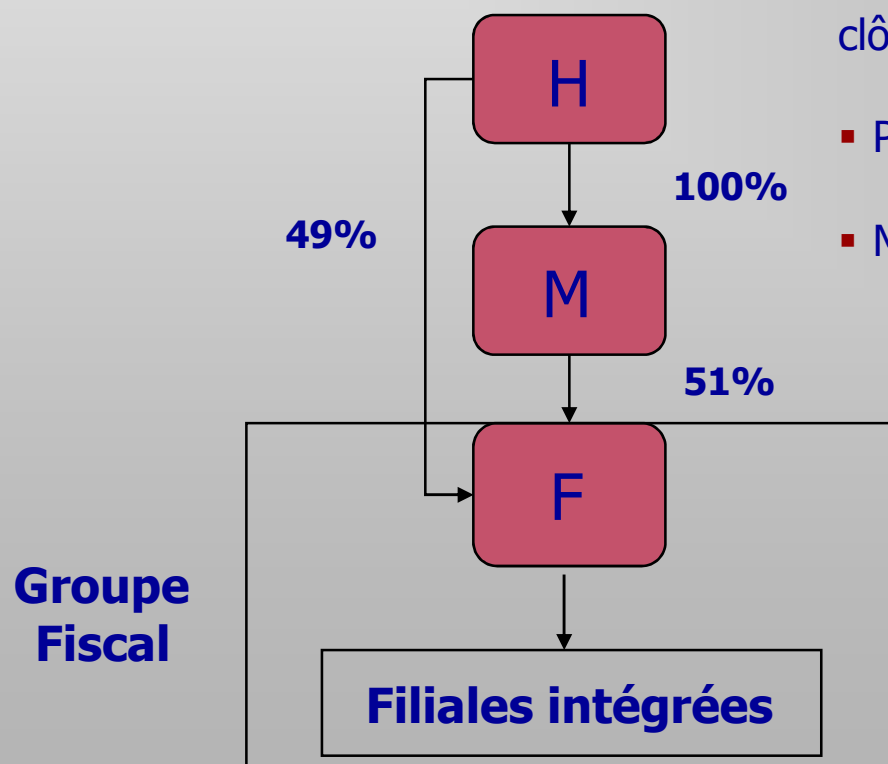
- Composition du groupe et principe de liberté d'établissement
 - Question posée à la Cour de Justice des Communautés Européennes sur le point de savoir si l'impossibilité de comprendre dans un groupe intégré une société française dont le capital est détenu en totalité, non pas par une société française, mais par l'intermédiaire d'une société d'un Etat membre de l'UE non établie sur le territoire français constitue une restriction au principe de liberté d'établissement
 - Oui, selon la Cour de Justice, qui considère que cette restriction ne peut être justifiée par un risque de double prise en compte des pertes
 - Les leçons à tirer de cette décision: vers une évolution du régime de groupe?

(CJCE 27 novembre 2008 aff C 418-07, Société Papillon)

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Régime d'intégration fiscale

- Acquisition d'une société mère par l'intermédiaire d'une société non intégrée



- H créée le 2 mai N : premier exercice social clôturé le 31/12/N+1
- Prise de contrôle le 15 mai N de M et F
- M = société non intégrée

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Régime d'intégration fiscale

- Acquisition d'une société mère par l'intermédiaire d'une société non intégrée
 - Dans un tel cas de figure, possibilité pour H de constituer un groupe fiscal dès l'exercice clos en N+1 avec M, F et les filiales du groupe F
 - Cessation du Groupe F au 31/12/N
 - Premier exercice du Groupe H
 - Pour H: du 2 mai N au 31/12/N+1
 - Pour M, F et ses filiales: du 1/01/N+1 au 31/12/N+1

(Décision de rescrit - RES n° 2008/26 (FE) du 18 novembre 2008)

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Régime d'intégration fiscale

- Modalités de répartition de la charge d'impôt au sein du groupe
 - Selon le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, aucune disposition législative ou réglementaire n'impose que l'économie d'impôt liée au régime de groupe ne bénéficie qu'à la société mère
 - Ne constitue donc pas une subvention la réallocation par la société mère aux filiales déficitaires de l'économie ainsi réalisée par le groupe
 - De telle sorte que l'amende de 5% prévue par l'article 1763-I-C (anciennement 1734 bis) du CGI ne peut être encourue
 - Solution conforme à TA Lyon 27 septembre 2005, n° 03728, Sté Wolseley Centers, qui méritera d'être confirmée

(TA de Cergy-Pontoise 15 mai 2008, n°04-5972, Sté Océ NV)

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Fusions et opérations assimilées

- Complément de prix versé pour une acquisition de titres postérieurement à une fusion ou à une transmission universelle de patrimoine
 - Élément du coût d'acquisition de la société dissoute sans liquidation à comptabiliser à l'actif du bilan au même titre que le mali technique, s'il y a lieu
 - Le test de dépréciation (non déductible) doit alors être effectué sur la valeur globale du mali technique comprenant le complément de prix

(Avis du CNC n°2008-14 du 2 octobre 2008)

2. Actualité en matière de BIC-IS

■ Fusions et opérations assimilées

- Transmission universelle de patrimoine et régime de faveur des fusions pour les opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2002
 - Application du régime spécial des fusions aux opérations de transmission universelle de patrimoine réalisées avant 2002 contrairement à la doctrine administrative alors en vigueur

(CAA de Versailles, 27 mars 2008, n°06 VE 02302, Sté Finindusco)

- Transmission universelle de patrimoine et taxe professionnelle
 - Absence d'assimilation possible entre une TUP et une cession d'établissement au sens de l'article 1469, 3^o quater du CGI (qui impose de reprendre une valeur locative des biens transmis identique à celle existant avant l'opération)

(CAA de Douai 3 juin 2008, n°07 DA 01475, SAS Fjord Seafood AM)

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Rappel du dispositif applicable aux dépenses de recherche engagées à compter du 1^{er} janvier 2008

- Les modalités de calcul sont simplifiées
 - La part en volume est égale
 - à 30% des dépenses de R&D de l'année pour la fraction des dépenses n'excédant pas 100 M€
 - et à 5% pour la fraction des dépenses excédant ce seuil
 - La part en accroissement est supprimée
 - Les parts en accroissement négatives constatées, le cas échéant, au cours des années antérieures tombent en non valeur
 - Un taux majoré est créé pour les entreprises qui n'ont pas bénéficié du CIR au cours des 5 années précédentes ou qui en bénéficient pour la première fois

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Rappel du dispositif applicable aux dépenses de recherche engagées à compter du 1^{er} janvier 2008

- Le plafond de 16 M€ par an est supprimé
- La sécurité juridique du dispositif est renforcée
- Le point de départ du délai de reprise de l'administration est réduit
 - Le point de départ du délai de reprise de l'administration prend désormais effet à la date de dépôt de la déclaration spéciale relative au CIR

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Augmentation du plafond de 10 à 12 M€ des dépenses de recherche externalisées
 - Plafond global de 10 M€
 - Augmentation du plafond de 2 M€ pour les dépenses confiées à des organismes de recherche public ou à des universités et à des fondations d'utilité publique du secteur de la recherche
 - Maintien du plafond de 2 M€ pour les dépenses confiées à une entreprise ayant un lien de dépendance

➤ Exemple

	Sous-traitance privée		Sous-traitance publique	Total
	Filiale	Entreprise indépendante	Université	
Dépenses sous-traitées	5 M €	9 M €	1 M €	15 M €
Dépenses prises en compte avant plafond	5 M €	9 M €	2 M € ⁽¹⁾	16 M €
Dépenses prises en compte après plafond	2 M €	8 M €	2 M €	12 M €

(1) Dépenses prises en compte pour le double de leur montant

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Dépenses de recherche engagées par une société non agréée et refacturées par celle-ci
 - CAA Versailles 29 novembre 2007, n° 05 CVE 01865 – BP – France
 - Les dépenses de recherche engagées par une société non agréée doivent être exclues de l'assiette de son CIR dès lors qu'elles sont refacturées à des filiales du groupe
 - L'administration confirme la solution rendue dans son rescrit n° 2008/8 (FE) du 13 mai 2008 (i.e. infirmation de l'arrêt de la CAA de Versailles)
 - Rappel du principe selon lequel les mêmes opérations de recherche ne peuvent pas ouvrir droit deux fois au crédit d'impôt
 - Dans la mesure où l'entreprise n'est pas agréée, les dépenses de recherche qu'elle refacture peuvent donc être prises en compte pour le calcul de son propre CIR

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Taux de 30% porté à 50% la première année et à 40% la seconde pour les entreprises
 - qui n'ont pas bénéficié du CIR durant 5 années consécutives
 - et qui n'ont aucun lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du CIR pendant cette même période de 5 ans
 - Lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI
 - Condition appréciée au 31 décembre de l'année au titre de laquelle l'entreprise peut prétendre au bénéfice du taux majoré
 - Important: les entreprises qui ont opté pour le CIR en 2007 peuvent bénéficier du taux majoré de 40% au titre du CIR 2008 si
 - elles n'ont pas bénéficié du CIR au titre des années 2002 à 2006
 - et si elles n'ont pas de lien de dépendance au 31 décembre 2008 avec une entreprise qui aurait bénéficié du CIR au titre de ces mêmes années

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Majoration du taux de 30% porté à 50% la première année et à 40% la seconde pour les entreprises

Synthèse

N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N	N+1	N+2

Période de référence au cours de laquelle:

- L'entreprise ne doit pas avoir bénéficié d'un CIR
- Les entreprises avec lesquelles elle a des liens de dépendance ne doivent pas avoir bénéficié du CIR

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Traitement des subventions et avances publiques remboursables
 - Produits déduits des bases du CIR l'année de leur obtention
 - Charges ajoutées aux bases du CIR l'année de leur remboursement
- Calcul du CIR dans le cadre des groupes intégrés
 - Le montant du CIR est apprécié au niveau de chaque société membre du groupe
 - Le CIR du groupe intégré est égal à la somme des CIR individuels
- Sociétés de personnes non soumises à l'IS
 - CIR apprécié à leur niveau et transmis aux associés à proportion de leurs droits dans le capital social

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Précisions apportées par l'administration

- Opérations de restructuration
 - Le CIR est calculé par chacune des sociétés concernées en fonction des dépenses qu'elle a engagées jusqu'à la date de l'opération, à savoir
 - Soit la date juridique de réalisation de l'opération
 - Soit la date d'effet rétroactif lorsque l'on est en présence d'une opération comportant une clause de rétroactivité, étant précisé que cette date ne peut être antérieure au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'opération est réalisée

(BOI du 26 décembre 2008 - 4 A-10-08)

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Procédure de rescrit

- Rappel du dispositif mis en place par la LF pour 2008
 - Procédure spécifique de rescrit (LPF, article L 80 B, 3°)
 - Possibilité de consulter l'administration sur l'éligibilité au CIR d'un projet de R&D avant sa mise en place
 - Acceptation tacite de l'administration en cas d'absence de réponse dans un délai réduit à 3 mois
 - Procédure de contrôle sur demande (LPF, article L 13 C)
 - Permet aux entreprises de demander à l'administration fiscale de contrôler certaines des opérations qu'elles réalisent
 - Applicable désormais sans condition de chiffre d'affaires

3. Réforme du crédit d'impôt recherche

■ Procédure de rescrit

- Aménagements apportés par la LME du 4 août 2008 à la procédure de rescrit
 - A compter du 1^{er} janvier 2009 l'administration est désormais tenue de motiver ses réponses
 - Une réponse négative non motivée vaut désormais accord tacite
 - Possibilité pour l'administration de consulter non seulement le ministère de la Recherche mais aussi la société OSEO (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009)
 - Le résultat de cette consultation lui est désormais opposable
 - Mise en place d'une nouvelle procédure d'accord tacite (entrée en vigueur fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2010)
 - Possibilité pour les entreprises de saisir directement le ministère de la Recherche ou l'OSEO
 - Le défaut de réponse dans un délai de 3 mois vaudra accord tacite opposable au ministère de la Recherche et à l'administration

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Modification du calcul de la RSP: rappel

- Pour la détermination de la réserve spéciale de participation constituée au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, le bénéfice fiscal à retenir ne peut plus tenir compte des déficits antérieurs de plus de 5 ans à l'exercice en cours (limitation non applicable en cas de conclusion d'un accord dérogatoire)

(Loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié du 30 décembre 2006)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Supplément de réserve spéciale de participation

- Obligation de provisionner ce supplément à la clôture de l'exercice s'il résulte d'un accord de participation, d'une pratique établie ou d'une annonce de la direction

(Avis du CNC n°2008-16 du 2 octobre 2008)

- Au plan fiscal, supplément de participation déductible uniquement l'année de son versement ou de sa répartition

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Forfait social de 2%

- Institution à compter du 1er janvier 2009 d'une contribution patronale de 2 % (« forfait social ») sur les revenus suivants (jusqu'à présent exclus de l'assiette des cotisations)
 - Sommes versées au titre de l'intéressement et du supplément d'intéressement
 - Sommes versées au titre de la participation des salariés et du supplément de RSP
 - Abondements de l'employeur aux PEE (PEE et PERCO)
 - Contributions des employeurs au financement des régimes de retraite supplémentaire

(Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 du 17 décembre 2008)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Contributions sociales sur les SOP et les AGA : commentaires administratifs

- Champ d'application
 - Options de souscription ou d'achat d'actions, attributions gratuites d'actions consenties dans les conditions prévues aux articles L 225 et suivants du Code de commerce
 - Dispositif applicable en cas d'options ou d'attributions mises en place dans les mêmes conditions par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité
- Entrée en vigueur
 - Options de souscription ou d'achat d'actions et attributions gratuites d'actions consenties depuis le 16 octobre 2007 au profit de bénéficiaires relevant d'un régime obligatoire d'assurance maladie français

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Contributions sociales sur les SOP et les AGA : commentaires administratifs

- Contribution patronale
 - Taux : 10%
 - Assiette : au choix de l'employeur (irrévocable pour la durée de l'exercice)
 - Stock options
 - ✓ Juste valeur des options telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés appliquant les normes comptables IFRS
 - ✓ Ou 25% de la valeur des actions sur lesquelles portent ces options à la date de décision d'attribution
 - Attributions gratuites d'actions
 - ✓ Juste valeur des actions telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés appliquant les normes comptables IFRS
 - ✓ Ou valeur des actions à la date de la décision d'attribution par le Conseil d'administration ou le Directoire

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Contributions sociales sur les SOP et les AGA : commentaires administratifs

- Contribution patronale

- Recouvrement

- Contribution exigible le mois suivant la date de décision d'attribution des options ou des actions (i.e. date de désignation des bénéficiaires par le CA ou le directoire)
- Assiette et contribution devant figurer sur le bordereau récapitulatif des cotisations et sur le tableau récapitulatif annuel annexé à la DADS
- Contribution ainsi recouvrée et contrôlée par les URSSAF

(Cf. circulaire n° DSS/5B/2008/119 du 8 avril 2008)

(Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2008 du 19 décembre 2007)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Avis du CNC du 6 novembre 2008 relatif au traitement comptable des plans d'actionnariat salarié

- Enregistrement d'un passif dès lors que l'obligation de remise d'actions génère, de manière probable ou certaine, une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente (absence de passif lorsque des actions nouvelles sont émises / pas de charge comptabilisée / impact uniquement sur les capitaux propres)
- Comptabilisation du passif sous la forme d'une provision (en charges de personnel) déterminée en fonction des services rendus par l'employé et qui doit évoluer en fonction du coût probable d'achat, du nombre d'actions devant être attribuées en fonction de la rotation du personnel et de l'évolution de la valeur de l'action et des services rendus

(Avis n°2008-17 du CNC du 6 novembre 2008)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Avis du CNC du 6 novembre 2008 relatif au traitement comptable des plans d'actionnariat salarié

- Provision réestimée à chaque clôture, a priori déductible au plan fiscal (instruction à paraître)
- Coût d'entrée des titres maintenu à l'actif sans dépréciation même s'il devient supérieur à la valeur de marché

(Avis n° 2008-17 du CNC du 6 novembre 2008)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Déductibilité de la « charge » de dilution dans les dispositifs d'actionnariat salarié

- Rappel du principe
 - La moins-value subie par une société lors de l'exercice des options de souscription d'actions ne présente pas un caractère déductible au motif que les actions ainsi acquises du fait de la levée d'option ne font l'objet d'aucune inscription dans la comptabilité de la société émettrice (CE 16 janvier 2006, n° 260150 – SA LVMH)
 - Confirmé par l'Avis du Comité d'Urgence du CNC du 6 novembre 2008 susvisé
- Exception
 - Déductibilité rendue possible par la loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié du 30 décembre 2006 en cas d'émission d'actions nouvelles pour des plans de stocks options, d'attribution d'actions gratuites et d'augmentation de capital réservée aux adhérents d'un PEE (CGI, article 217 quinquies II)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Déductibilité de la « charge » de dilution dans les dispositifs d'actionnariat salarié

- Conditions restrictives
 - Dispositifs bénéficiant à l'ensemble des salariés
 - Critères de répartition identiques pour l'ensemble des bénéficiaires
- Si conditions respectées
 - Déduction extra-comptable égale à la différence entre la valeur des actions à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription
- Entrée en vigueur
 - Emissions d'actions autorisées par des AGE réunies depuis le 1er janvier 2006

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Déductibilité de la « charge » de dilution : cas particulier des Plans Groupe

- Selon l'administration, la déduction extra-comptable ne peut, en principe, être opérée que par la société émettrice des titres à raison de ses propres salariés
- S'agissant des Plans Groupe, tolérances administratives retenues
 - Déduction possible pour chaque société liée à raison des actions émises au profit de ses propres salariés (sans refacturation préalable s'agissant d'une déduction purement fiscale) (BOI du 9 avril 2008 - 4 N-1-08, n° 61)
 - Déduction pratiquée au titre de l'exercice au cours duquel les actions sont émises au profit de l'ensemble des salariés et égale à la différence entre la valeur réelle des titres à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription (ligne XG du tableau n° 2058 A « déductions diverses »)

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Déductibilité des charges et moins-values supportées en cas d'attribution d'actions gratuites

- Extension expresse aux plans d'attribution d'actions gratuites des règles déjà prévues en faveur des plans de stock-options (CGI article 217 quinquies I)
- Charges concernées
 - Frais de rachat de titres ou d'augmentation de capital, frais de gestion et, plus généralement, ensemble des charges exposées à cette occasion
 - Moins-value réalisée par la société à l'occasion du rachat de ses actions (valeur de rachat en pratique du fait de la gratuité des actions remises)
- Entrée en vigueur
 - Cessions d'actions et émissions autorisées par des AGE réunies depuis le 1er janvier 2006

4. Participation et actionnariat des salariés

■ Déductibilité des charges et moins-values supportées en cas d'attribution d'actions gratuites : cas particulier des Plans Groupe

- S'agissant des Plans Groupe, solutions administratives retenues
 - Les charges exposées et les moins-values subies à l'occasion de l'attribution définitive des actions gratuites existantes (ou de la levée d'options d'achat d'actions) doivent être refacturées à la société liée (française ou étrangère) dont les salariés bénéficient des actions (à l'exclusion des charges générales de l'entreprise attributrice ou émettrice i.e. notamment des frais financiers liés au portage des titres)

(BOI du 9 avril 2008 - 4 N-1-08, n° 38 à 45 et n° 51)

5. Actualité en matière de TVA

■ Dépenses liées à l'émission d'actions

- Rappel des faits
 - Securenta (société de droit allemand) exerçait plusieurs types d'activités au regard de la TVA
 - Des activités dans le champ d'application de la taxe (certaines étant imposées à la taxe d'autres en étant exonérées)
 - Des activités hors du champ d'application de la TVA à savoir «*acquisition détention et vente de ses intérêts dans d'autres entreprises* »
 - Cette société avait déduit la totalité de la taxe ayant grevé les dépenses liées à l'émission d'actions au motif que ces dernières
 - permettaient d'augmenter les ressources financières au profit de son activité économique en général

(CJCE 13 mars 2008 aff. 437/06, 4e ch., Securenta)

5. Actualité en matière de TVA

■ Dépenses liées à l'émission d'actions

- Décision de la Cour
 - La Cour relève tout d'abord qu'il s'agissait de dépenses « mixtes »
 - Les dépenses en cause étaient à la fois imputables à des activités situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA
 - La TVA ayant grevé les dépenses en cause n'ouvre droit à déduction qu'en proportion de leur utilisation pour les activités dans le champ de l'assujetti
 - La part de la taxe imputable à l'activité hors champ ne peut être déduite
 - Il appartient aux Etats membres de déterminer les critères et méthodes de ventilation de la TVA entre activités dans le champ et hors champ

5. Actualité en matière de TVA

■ Dépenses liées à l'émission d'actions

- Quelle est la portée de cette décision sur les opérations en capital autres que les cessions de titres réalisées par des holdings mixtes i.e. réalisant à la fois des opérations dans le champ (prestations d'assistance à ses filiales) et hors champ (gestion de participations)?
 - En théorie si ces dépenses ne peuvent pas être imputées exclusivement à une activité dans le champ, tout ou partie de la TVA y afférente pourrait ne pas être déductible (cf. application d'un coefficient d'assujettissement)
 - Sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, il est possible d'opposer à l'administration sa propre doctrine (BOI du 15 oct 2001 – n° 3 D-4-01)
 - Les dépenses afférentes à des opérations en capital (autres que les cessions) font partie des frais généraux de l'entreprise. La TVA y afférente ouvre donc droit à déduction selon les conditions de droit commun (déduction en totalité ou en fonction du coefficient de taxation forfaitaire)

5. Actualité en matière de TVA

■ Dépenses liées à l'émission d'actions

- La problématique est plus complexe s'agissant des frais liés à des cessions de titres
 - Selon l'administration la décision Securenta impliquerait «*un retour à la prééminence*» du principe de l'affectation et vient ainsi valider sa position
 - TVA non déductible en totalité dès lors que les dépenses en cause sont exclusivement imputables à une opération hors champ
 - Cette position nous semble contestable
 - La Cour ne fait pas application de la règle de l'affectation à savoir le rattachement d'une dépense ou d'une recette à une opération spécifique
 - Elle exige que le produit de cession soit affecté (au moins pour partie) aux activités économiques de l'assujetti pour que la TVA d'amont soit (pour partie) déductible

5. Actualité en matière de TVA

■ Dépenses liées à l'émission d'actions

- La jurisprudence la plus récente des CAA semble d'ailleurs reprendre ce critère
 - L'assujetti doit démontrer l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'opération de cession et l'activité économique dans son ensemble
 - A titre d'exemple : cession de titres ayant pour finalité la restructuration d'une activité assujettie à TVA

(CAA Versailles 14 mai 2008, n° 06-1989, SA Aventis Animal Nutrition)

5. Actualité en matière de TVA

■ TVA et opérations sur titres

- Une société cible avait supporté une dépense d'audit réalisée à la demande de la société qui allait prendre son contrôle
- Le CE vient confirmer la déductibilité de la TVA ayant grevé les dépenses en cause
 - Au cas d'espèce cet audit comportait des préconisations concernant la société cible en matière d'organisation administrative, commerciale et industrielle (qui ont d'ailleurs été suivies d'effet après l'acquisition)
 - L'administration n'apportait pas la preuve que les prestations réalisées dans le cadre de cet audit n'étaient pas nécessaires à son exploitation

(CE 29 août 2008 n° 311 954, SA Europe Snacks)

5. Actualité en matière de TVA

■ TVA et opérations sur titres

- La société UAP International avait pris en charge des frais liés à l'acquisition par sa filiale italienne d'une autre société italienne et avait déduit l'intégralité de la TVA y afférente
- Le CE vient confirmer l'arrêt de la CAA de Paris du 2 octobre 2006
 - Les dépenses en cause constituent bien des frais généraux qui entretiennent en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique
 - Toutefois, dans la mesure où ces frais n'ont pas été engagés pour son exploitation propre mais pour celle de sa filiale, ils ne peuvent être inclus dans ses frais généraux rendant par la même la TVA y afférente non récupérable
 - Cette décision a été rendue dans le cadre de l'article 230, 1 de l'Annexe II au CGI qui faisait référence à «*des dépenses nécessaires à l'exploitation*»
 - La solution pourrait être différente compte tenu de la rédaction du nouvel article 271 II-1 du CGI applicable à compter du 1^{er} janvier 2008 qui vise les dépenses «*utilisées pour les besoins de leurs opérations ouvrant droit à déduction*»

(CE 6 octobre 2008 n° 299 265, SA Axa – UAP International)

5. Actualité en matière de TVA

■ Péremption du droit à déduction

- Rappel des faits
 - Une société italienne avait par erreur omis d'autoliquider la TVA sur des services facturés par des prestataires étrangers
 - A l'issue d'un contrôle l'administration
 - avait redressé la société du montant de la TVA qu'elle aurait dû autoliquider
 - et lui avait refusé le droit de déduire cette même TVA au motif que le délai d'exercice du droit à déduction était prescrit (délai de deux ans à compter de la date d'exigibilité)

(CJCE 8 mai 2008 aff. 95/07 et 96/07, 3e ch., Ecotrade SpA)

5. Actualité en matière de TVA

■ Péremption du droit à déduction

- La Cour a rappelé d'abord les principes généraux gouvernant le délai d'exercice du droit à déduction
 - L'institution d'un délai et de conditions formelles pour l'exercice du droit à déduction n'est pas en tant que tel incompatible avec la 6^{ème} Directive
 - L'Etat peut même disposer d'un délai de reprise plus long que celui de péremption conféré au redevable
 - Un délai de forclusion de 2 ans ne rend pas en pratique l'exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile
 - Ce délai est donc conforme au principe d'effectivité

5. Actualité en matière de TVA

■ Péremption du droit à déduction

- La Cour pose toutefois des limites concrètes à l'application de ces principes en faisant application du principe de proportionnalité
 - Dans la mesure où, au cas d'espèce les conditions de fond étaient remplies pour déduire la taxe exigible dans le cadre de l'autoliquidation
 - une telle déduction était sans incidences sur les finances publiques
 - Le principe de neutralité fiscale s'oppose à la déchéance du droit à déduction pour des conditions de forme non respectées

5. Actualité en matière de TVA

■ Péremption du droit à déduction

- La Cour rappelle en outre que les Etats peuvent prévoir une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction
 - Se pose à nouveau le problème du système français
 - Déduction de la TVA non autoliquidée en cas de défaut de déclaration mais application d'une amende de 5%
 - L'amende est-elle proportionnée dans la mesure où l'Etat français ne subit aucun préjudice dans les cas les plus nombreux où l'assujetti est en droit de récupérer la totalité de la TVA ?
 - Pas de décision à ce stade de la CJCE sur le système français, étant rappelé que le Conseil d'Etat a jugé ce dispositif compatible avec la Convention Européenne des Droits de l'Homme (CE 30 novembre 2007 n° 292 705, Sté Sideme)

6. Actualité en matière de droits d'enregistrement

■ Modification des tarifs des droits d'enregistrement

- Cession d'actions et de parts sociales

Dispositif antérieur à la LME du 4 août 2008

Nature des titres cédés	Taux du droit de mutation	Plafond/abattement
Actions des sociétés cotées en bourse (si acte)	1,1%	Plafond 4.000 € par mutation
Actions des sociétés non cotées (avec ou sans acte)	1,1%	Plafond 4.000 € par mutation
Parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (avec ou sans acte)	5%	Après abattement sur la valeur de chaque part, égal au rapport entre 23.000 € et le nombre de parts sociales
Participations dans des SPI non cotées en bourse (avec ou sans acte)	5%	

6. Actualité en matière de droits d'enregistrement

■ Modification des tarifs des droits d'enregistrement

- Cession d'actions et de parts sociales

Nouveau dispositif applicable à compter du 6 août 2008

Nature des titres cédés	Taux du droit de mutation	Plafond/abattement
Actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers ou sur un système multilatéral de négociation (si acte)	3 %	Plafond 5.000 € par mutation
Autres actions non négociées (avec ou sans acte)	3 %	Plafond 5.000 € par mutation
Parts sociales (avec ou sans acte)	3 %	Abattement inchangé
Participations dans des SPI non négociées (avec ou sans acte)	5%	

6. Actualité en matière de droits d'enregistrement

■ Modification des tarifs des droits d'enregistrement

- Cession de fonds de commerce et de clientèle

Dispositif antérieur à la LME du 4 août 2008

Fraction du prix ou de la valeur vénale	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition globale
≤ 23.000 €	0%	0%	0%	0%
Entre 23.000 € et 107.000 €	4%	0.6%	0.4%	5%
> 107.000 €	2.6%	1.4%	1%	5%

6. Actualité en matière de droits d'enregistrement

■ Modification des tarifs des droits d'enregistrement

- Cession de fonds de commerce et de clientèle

Nouveau dispositif : actes passés et conventions conclues à compter du 6 août 2008

Fraction du prix ou de la valeur vénale	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition globale
≤ 23.000 €	0%	0%	0%	0%
Entre 23.000 € et 107.000 €	2%	0.6%	0.4%	3%
Entre 107.000 € et 200.000 €	0.6%	1.4%	1%	3%
> 200.000 €	2.6%	1.4%	1%	5%

(Loi de modernisation de l'économie 2008 du 4 août 2008)

(BOI 7 D-2-08 du 26 novembre 2008)

7. Actualité fiscale internationale

■ Abandons de créances au profit de succursales étrangères de filiales étrangères

- Aide commerciale
 - Test de l'intérêt stratégique et commercial des succursales pour le développement commercial de la société mère rempli
 - Test relatif aux besoins en financement apprécié au niveau de la filiale (test non rempli au cas particulier car filiale bénéficiaire) – aide non déductible

(CE 11 avril 2008 n° 281 033, SA Guerlain)

- Jurisprudence à mettre en perspective avec la jurisprudence traditionnelle sur les aides commerciales (dont CAA Paris 1er octobre 2007 n° 06-747, Sté Radiall ; CE 16 mai 2003 n° 222 956, Sté Telecoise) et financières (dont CE 10 mars 2006 n° 263 183, Sté Sept)
- Nécessité de justifier de contreparties (CE 26 mars 2008, n° 296 625, SA Tornier)

7. Actualité fiscale internationale

■ Retenues à la source sur les flux sortants

- Sujet : compatibilité des retenues à la source (RAS) sur les intérêts versés à des créanciers situés dans l'Union Européenne avec le droit communautaire
- En France, point visant la RAS sur intérêts de compte-courant (prélèvement de 18% de l'article 125 A III – 119 quater du CGI) ou la RAS sur redevances (prélèvement de 33,33% de l'article 182 B du CGI)

(CJCE 22 décembre 2008 – aff. C 282/07 – Truck Center Belgium)

7. Actualité fiscale internationale

■ Retenues à la source sur les flux sortants

- La différence de traitement entre créancier résident et non résident ne constitue pas une restriction à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux
 - Pratique non discriminatoire: les techniques d'imposition sont différentes
 - La convention fiscale entre l'État du débiteur et celui du créancier fonde la répartition du droit d'imposer
 - Nécessité de recouvrer efficacement l'impôt
 - Taux de la RAS appliqué au non résident n'est pas supérieur au taux de l'impôt sur les sociétés appliqué au résident

7. Actualité fiscale internationale

■ Retenues à la source sur les flux entrants

- Réflexion sur l'imputation des crédits d'impôts (CI) étrangers par des sociétés déficitaires
 - Position actuelle : CI non admis en charges déductibles pour les revenus provenant de pays conventionnés (CE 11 juillet 1991 n° 57 391, Société française des techniques Lummus)
 - L'imputation du CI doit être faite exclusivement sur l'impôt français dans la base duquel les revenus étrangers sont compris (convention « classique »)
 - Analyse basée sur la convention franco-algérienne de 1968

7. Actualité fiscale internationale

■ Retenues à la source sur les flux entrants

- Réflexion sur l'imputation des crédits d'impôts (CI) étrangers par des sociétés déficitaires
 - Infléchissement récent de la jurisprudence dans le cas où l'Etat étranger a prélevé l'impôt en contradiction avec les termes de la convention (CE 20 novembre 2002 n°230 530 – Ets Soulès et Cie – à propos d'une provision pour impôt étranger – Convention franco-italienne)
 - En droit interne, l'article 39-1-4° du CGI prévoit la déduction des impôts étrangers des bases d'imposition déclarées en France
 - En cas de déficits: position stricte du Conseil d'Etat induisant une aggravation de la situation en présence d'une convention par rapport au droit interne
 - Argument pour la déductibilité basée sur l'articulation de l'article 39-1-4° du CGI et du libellé de la convention si celle-ci n'interdit pas la déductibilité

7. Actualité fiscale internationale

■ Prix de transfert

- Point sur les obligations de documentation
 - Actuellement obligation de documentation a posteriori (LPF article L 13B)
 - Guide sur les prix de transfert publié par la DGI le 26 novembre 2006 à destination des PME/PMI (CGI, article 44 septies IV)
 - Projet de documentation contemporaine pour des entreprises ne présentant pas le caractère de PME au sens de l'article 44 septies IV du CGI
 - Le contenu de la documentation s'inspirerait des principes et recommandations dégagés par le Code de conduite européen (informations sur les activités, les fonctions, les risques...)
 - Projet présenté (prévoyant des amendes et pénalités en cas d'inexécution ou de production incomplète de la documentation) repoussé à l'année 2009

Coordonnées de l'intervenant

Eric Quentin - Avocat Associé

Hoche Société d'Avocats

106, rue La Boétie

75008 PARIS

Tél. : 01 53 93 22 00

Fax : 01 53 93 21 00

Adresse email : quentin@hocheavocats.com