

H O C H E

SOCIÉTÉ D'AVOCATS

IMA France

Loi de finances pour 2012

Lois de finances rectificatives pour 2011

Actualité fiscale

10 Janvier 2012



SOMMAIRE

I- Les principales mesures de la loi de finances pour 2012 et des lois de finances rectificatives pour 2011

II- L'actualité fiscale nationale

I - Les principales mesures de la loi de finances pour 2012 et des lois de finances rectificatives pour 2011

I - Loi de finances pour 2012 et lois de finances rectificatives pour 2011

- 1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS**
- 2. Relèvement de la quote-part de frais et charges afférente aux plus-values à long terme de cession de titres de participation**
- 3. Contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises**
- 4. Dispositifs anti-abus et limitation de la déduction de certaines charges financières**
- 5. Instauration d'un taux intermédiaire de TVA de 7%**
- 6. Droits d'enregistrement**
- 7. Mesures diverses**

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en avant des déficits

- S'agissant des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, les déficits reportables susceptibles d'être imputés sur le bénéfice de l'exercice sont plafonnés à la somme, d'une part, d'un montant d'1 million d'euros et, d'autre part, de 60% de la fraction du bénéfice excédant ce seuil
- Cette règle s'applique aux déficits antérieurs en report (précision apportée par la 4^{ème} LFR pour 2011)
- Le montant du déficit non immédiatement imputé est reportable indéfiniment dans les conditions de droit commun
- Dans les groupes intégrés, cette règle trouve à s'appliquer tant aux déficits d'ensemble qu'aux déficits antérieurs à l'intégration subis par les sociétés membres du groupe et imputables exclusivement sur leurs bénéfices réalisés pendant leur période d'appartenance au groupe, éventuellement plafonnés dans les conditions prévues à l'article 223-I-4 du CGI, ainsi qu'aux déficits imputables sur une base élargie (CGI, article 223-I-5)

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en avant des déficits (suite)

- Illustration (tableau extrait des travaux parlementaires – rapport n° 3718 Commission des Finances à l'AN)

Bénéfice de l'exercice (A)	Plafond d'imputation du déficit en report (B)	Bénéfice maximal taxable (C = A - B)	Fraction minimale de bénéfice taxable (D = C/A)
1 000 000	1 000 000	0	0
1 200 000	1 120 000	80 000	6,67%
1 500 000	1 300 000	200 000	13,33%
2 000 000	1 600 000	400 000	20%
5 000 000	3 400 000	1 600 000	32%
10 000 000	6 400 000	3 600 000	36%
50 000 000	30 400 000	19 600 000	39,2%

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en avant des déficits (suite)

- Exemples (Projet de BOI mis en ligne le 8 décembre dernier)

	Exemple 1	Exemple 2
Déficit N	900 000	2 000 000
Bénéfice N +1	1 500 000	1 500 000
Déficit imputable	(900 000)	(1 300 000) ¹
Bénéfice taxable	+ 600 000	+ 200 000
Déficit reportable	0	700 000

1) Soit [1 000 000 + (60% x 500 000)]

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en avant des déficits (suite)

- Pénalisation, en termes de trésorerie, des entreprises ayant subi des déficits et revenant à une situation bénéficiaire (possibilités cependant d'utilisation de créances non immédiatement remboursables - exemple CIR - ou qui eussent été perdues – CI de source étrangère, CI Mécénat – en situation déficitaire)
- Possibilité d'imputation en totalité des déficits antérieurs reportables sur les plus-values nettes à long terme de l'exercice sans plafonnement ? : a priori réponse négative de l'administration, ce qui peut apparaître contestable
(projet de BOI mis en ligne)
- Absence de mesure d'atténuation en cas de cessation d'activité ou de liquidation ou de reprise de provisions antérieurement déduites et devenant sans objet
- Possibles incidences en termes de visibilité sur la recouvrabilité des IDA correspondant aux déficits reportables dont le délai d'imputation se trouve "allongé" en pratique

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en avant des déficits (suite)

- Incidences sur le montant de la participation des salariés
 - Le bénéfice de référence est le bénéfice fiscal de l'exercice après imputation des déficits, minoré de l'impôt correspondant (Code du Travail, article L 3324 -1) de telle sorte que l'imputation dorénavant partielle des déficits antérieurs affecte mécaniquement le calcul de la participation des salariés
 - Afin d'éviter une double limitation très pénalisante des déficits imputables, l'article 17 de la loi de finances pour 2012 supprime la règle interdisant, en l'absence d'accord dérogatoire de participation, l'imputation des déficits de plus de 5 ans pour le calcul de la RSP de l'exercice, mais seulement s'agissant des exercices ouverts à compter du 21 septembre 2011
 - Effet de la loi doublement pénalisant notamment pour les exercices clos entre le 21 septembre et le 31 décembre 2011 (sauf à optimiser l'ordre d'imputation des déficits cf. CAA Versailles, 3 mai 2011, n° 10VE01100, Société Doux)

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en arrière des déficits

- L'option pour le report en arrière des déficits est limitée, s'agissant des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, à la fraction du déficit de l'exercice n'excédant pas 1 million d'euros
- L'option doit dorénavant être exercée au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté et dans les mêmes délais que ceux prévus pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice considéré (mise en échec de la jurisprudence libérale antérieure)
- Enfin, le bénéfice d'imputation est limité au bénéfice de l'exercice précédent. La créance de "carry-back" demeure utilisable et remboursable comme auparavant

1. Aménagements des mécanismes de report en avant et de report en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'IS

■ Aménagement des règles de report en arrière des déficits (suite)

- Application rétroactive du dispositif aux déficits encore reportables subis au titre d'exercices clos avant le 21 septembre 2011 ? Une option au titre d'un déficit constaté au titre d'un exercice clos avant l'entrée en vigueur de la loi aurait dû être possible mais l'administration a entendu limiter cette option aux seuls exercices clos entre le 20 juin et le 20 septembre 2011

(Cf. notice de la déclaration n°2039-SD publiée sur le site impôts-gouv.fr et projet de BOI commentant le dispositif issu de la 2e LFR pour 2011)

- La position de l'administration a été confirmée dans le cadre d'un amendement adopté lors du vote de la 4^{ème} LFR pour 2011, privant ainsi rétroactivement les entreprises de la possibilité d'opter pour le report en arrière d'un déficit encore reportable

2. Relèvement de la quote-part de frais et charges afférente aux PVLT de cession de titres de participation

- Rappel : les plus-values nettes à long terme de cession de titres de participation (hors sociétés à prépondérance immobilière) sont exonérées d'IS depuis le 1er janvier 2007 sous réserve de la réintégration au résultat imposable d'une quote-part de frais et charges déterminée sur le montant net des plus-values de cession de l'exercice
- Le taux de cette quote-part est relevé de 5% à 10% s'agissant des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011 et clos à compter du 21 septembre 2011
- Le relèvement concerne les plus-values imposables à compter de cette date et antérieurement placées sous un régime de report ou de sursis d'imposition ainsi que les quotes-parts de frais et charges relatives à des plus values déneutralisées à compter de cette même date dans le régime de groupe (cf. BOI 4 B-1-11 du 28 novembre 2011)

3. Contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises

■ Institution d'une contribution temporaire assise sur l'IS à la charge des grandes entreprises

- Principales caractéristiques:

- Caractère temporaire: contribution applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013
- Limitée aux grandes entreprises: celles réalisant un chiffre d'affaires HT supérieur à 250 M€ (au cours de l'exercice ou de la période d'imposition). Seuil apprécié par la société mère d'un groupe fiscalement intégré en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe
- Contribution exceptionnelle non déductible, égale à 5% de l'IS brut déterminé avant imputation des réductions ou crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature
- A l'instar des anciennes contributions exceptionnelles instituées en 1995 et 1997, impossibilité de se libérer de l'impôt correspondant par des réductions ou crédits d'impôt ou des créances d'impôt sur les sociétés

3. Contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises

■ Institution d'une contribution temporaire assise sur l'IS à la charge des grandes entreprises (suite)

- Principales caractéristiques (suite):
 - Cependant, les CI de source étrangère devraient, lorsque la convention le permet, pouvoir être imputés sur cette contribution (cf. infra, jugement TA Montreuil, 6 janvier 2011, Peugeot SA)
 - Paiement de la contribution, en une seule fois, lors du paiement du solde d'IS (pour les exercices clos le 31 décembre 2011, paiement de la totalité lors du solde d'IS en avril 2012)
 - Contribution établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés (CGI, article 235 ter ZAA nouveau)
 - Incidence de cette contribution temporaire sur la détermination du montant des impôts différés

3. Contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises

■ Institution d'une contribution temporaire assise sur l'IS à la charge des grandes entreprises (suite)

- Taux effectif global d'impôt sur les sociétés (exercices clos entre le 31/12/2011 et le 30/12/2013) pour les entreprises réalisant un CA > 7,6 M€

	CA ≤ 250 M€	CA > 250 M€
Taux de droit commun	34,43%	36,10%
PVLT titres de participation	3,44%	3,61%
PVLT titres de SPI cotées	19,63%	20,58%
PVLT sur cession brevets	15,5%	16,25%

4. Dispositifs anti-abus et limitation de la déduction de certaines charges financières

- **Instauration d'un mécanisme anti-abus en matière de charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation**
 - Limitation de la déductibilité des charges financières en cas d'acquisition de titres de participation lorsque l'entreprise acquérant les titres n'apporte pas la preuve qu'elle prend effectivement les décisions relatives à ces titres et qu'elle exerce effectivement le contrôle ou une influence sur l'entreprise ainsi détenue (ces décisions, ce contrôle ou cette influence pouvant également être exercés par une société française qui contrôle l'entreprise qui détient les titres ou par une société française sœur)
 - Dispositif applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012 et concernant en pratique également des acquisitions réalisées avant cette date, pour les exercices de réintégration restant à courir

4. Dispositifs anti-abus et limitation de la déduction de certaines charges financières

■ Instauration d'un mécanisme anti-abus en matière de charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (suite)

- Dispositif consistant schématiquement (sur le modèle de "l'amendement Charasse") à rapporter au résultat imposable une fraction forfaitaire des charges financières supportées en cas de recours à l'emprunt pendant une période de 8 ans suivant celle de l'acquisition de titres de participation d'une valeur supérieure à 1 M€
- Fraction des charges financières réintégrées égale au rapport entre le prix d'acquisition des titres et le montant moyen des dettes de l'entreprise cessionnaire
- Clause de sauvegarde si l'entreprise démontre que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement au sens de l'article 212 - III du CGI

4. Dispositifs anti-abus et limitation de la déduction de certaines charges financières

■ Aménagements apportés aux dispositifs anti-abus existants

- Dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (CGI, article 212-II)
 - Exclusion rétroactive (exercices clos à compter du 31 décembre 2010) du dispositif pour les refinancements contraints en exécution d'une procédure collective (plan de sauvegarde ou redressement judiciaire)
- Plus ou moins-values de cession à court terme de titres de participation entre entreprises liées
 - Suppression de la possibilité de reporter l'imposition des plus-values à court terme (imposition immédiate des PVCT et maintien de la suspension de la déduction des MVCT à l'expiration d'un délai de 2 ans ou en cas de cession des titres hors du groupe économique) pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012
 - Instauration d'une amende égale à 5% des sommes omises sur l'état de suivi des PV (avant 2012) ou des MV en report

5. Instauration d'un taux intermédiaire de TVA de 7%

■ Création d'un second taux réduit de TVA

- Applicable à l'ensemble des produits et services relevant du taux de 5,5% à l'exception notamment:
 - Des produits alimentaires (hors ventes à emporter et restauration)
 - Des équipements et services pour les personnes handicapées, malades ou dépendantes
 - Des abonnements énergétiques (gaz, électricité)
 - Des cantines scolaires dont l'exploitation est concédée ou affermée
- Applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012 (d'où une difficulté pratique pour les prestations de services pour lesquelles la date d'exigibilité correspond à la date d'encaissement du prix, sauf option pour les débits)

5. Instauration d'un taux intermédiaire de TVA de 7%

■ Création d'un second taux réduit de TVA (suite)

- Cette difficulté pratique devrait en principe être inopérante dans la mesure où le projet d'instruction (mis en ligne le 3 janvier 2012) prévoit expressément que:
 - "Les opérations ayant fait l'objet d'une facturation à 5,5% peuvent rester soumises à ce taux alors même que l'exigibilité intervient après le 1^{er} janvier 2012"
- Maintien des régimes spéciaux en Corse et en Outre-mer

6. Droits d'enregistrement

■ Déplafonnement des droits d'enregistrement en cas de cession d'actions

- Rappel succinct du régime applicable avant le 1^{er} janvier 2012
 - Cession d'actions et de parts sociales soumises au droit de 3%
 - Pour les cessions d'actions, plafonnement du droit de 3% à 5 000 € par mutation
- Nouvelles dispositions applicables à compter du 1^{er} janvier 2012

Valeur de la cession	Taux droits d'enregistrement
Inférieure à 200 000 €	3%
Entre 200 000 € et 500 000 000 €	0,5%
Supérieure à 500 000 000 €	0,25%

6. Droits d'enregistrement

■ Déplafonnement des droits d'enregistrement en cas de cession d'actions (suite)

- Impact des nouvelles dispositions
 - Cession des titres d'une société pour 10 000 000 €
 - Droits d'enregistrement exigibles à compter du 1^{er} janvier 2012:
 - 55 000 € [(200 000 € x 3%) + (10 000 000 € - 200 000 €) x 0,5%]
 - Au lieu et place de 5 000 € sous le régime antérieur
- Maintien des droits d'enregistrement de 3% pour les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (SARL, SNC ...) et de 5% pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière

6. Droits d'enregistrement

■ Déplafonnement des droits d'enregistrement en cas de cession d'actions (suite)

- Les droits d'enregistrement ne sont pas applicables aux:
 - Acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société ou d'une augmentation de capital
 - Acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire
 - Acquisitions de droits sociaux lorsque la société cédante est membre du même groupe fiscal que la société qui les acquiert (CGI, article 223 A)
 - Opérations entrant dans le champ de l'article 210 B du CGI (apports partiels d'actifs et scissions)

(exonérations applicables à l'ensemble des cessions de droits sociaux, hors SPI)

6. Droits d'enregistrement

■ Déplafonnement des droits d'enregistrement en cas de cession d'actions (suite)

- Les droits d'enregistrement s'appliquent aux cessions d'actions constatées par un acte passé à l'étranger dès lors que la société dont les titres sont achetés a son siège en France
 - Dans l'hypothèse où un acte est effectivement enregistré hors de France et qu'il porte sur des actions, les droits d'enregistrement perçus le cas échéant par l'Etat étranger, peuvent être imputés sur les droits exigibles en France dans la limite de ces droits

6. Droits d'enregistrement

■ Détermination de l'assiette des droits d'enregistrement en cas de cession de titres de SPI

- Régime actuel

- L'assiette des droits d'enregistrement au taux de 5% est égale au prix de cession des titres à savoir principalement:
 - valeur vénale du (ou des) bien(s) ou droit(s) immobilier(s) diminuée
 - des dettes de toute nature (emprunts liés à l'acquisition du (ou des) immeubles, au financement de travaux, dettes fournisseurs, distribution de dividendes inscrits en compte courant, etc.)
- Exemple:
 - SPI = valeur vénale de l'immeuble 100
 - Dettes = 40 (dont 20 lié à l'acquisition de l'immeuble)
 - Assiette des droits d'enregistrement = 60 (100 – 40)
 - Montant des droits d'enregistrement = 3 (5% x 60)

6. Droits d'enregistrement

■ Détermination de l'assiette des droits d'enregistrement en cas de cession de titres de SPI (suite)

- Nouveau régime applicable à compter du 1^{er} janvier 2012
 - Seul le passif afférent à l'acquisition des biens et droits immobiliers est retenu
 - Si on reprend l'exemple ci-dessus, l'assiette et le montant des droits d'enregistrement se calculent comme suit:
 - Assiette des droits d'enregistrement = 80 (100 – 20)
 - Montant des droits d'enregistrement = 4 (5% x 80)

7. Mesures diverses

■ Suppression du régime du bénéfice mondial consolidé

- Quatre groupes concernés par ce régime qui était octroyé sur agrément ministériel dans les conditions fixées par l'article 209 *quinquies* du CGI
- Suppression opérée par la seconde loi de finances rectificative pour 2011 pour les bénéfices réalisés au titre des exercices clos à compter du 6 septembre 2011 (portée rétroactive)
- Le texte ne prévoit rien quant aux modalités de report des pertes antérieures ou aux conditions d'utilisation des crédits d'impôt non imputés

7. Mesures diverses

■ Aménagement du régime des concessions de brevet

- Régime actuel
 - Les redevances de concession de brevet et droits assimilés versées entre sociétés liées sont (i) intégralement déductibles chez la société concessionnaire et (ii) imposables au taux réduit de 15% chez la société concédante (CGI, article 39 terdecies)
 - Il en est de même en cas de sous-concession à condition que le propriétaire du brevet ou du droit assimilé n'ait pas bénéficié du taux réduit d'imposition à son niveau

7. Mesures diverses

■ Aménagement du régime des concessions de brevet (suite)

- Modifications envisagées

- Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, les redevances provenant d'opérations de concession de brevet et droits assimilés ne seront intégralement déductibles qu'à la condition que la société concessionnaire apporte la preuve, comme c'est le cas en matière de sous-concession, que cette exploitation:
 - Lui confère une valeur ajoutée
 - Est réelle et non constitutive d'un montage artificiel
- En outre, les redevances versées par un concessionnaire ne seront plus imputables sur son résultat ordinaire mais sur son résultat imposé au taux réduit, de telle sorte qu'en cas de sous-concession, seule la marge nette (redevance perçue sous déduction de la redevance versée) sera imposée au taux réduit

7. Mesures diverses

■ Dispositif de lutte contre la sous-capitalisation

- Exclusion des intérêts versés à raison des prêts contractés par des SCI de construction-vente et garantis par leur(s) associé(s)
 - A condition que la quotité garantie n'excède pas, pour chaque emprunt, la proportion des droits des associés garants au capital de la SCCV et que les sommes ne soient pas mises à disposition d'une autre entreprise "liée"
 - Mesure applicable aux résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2011

7. Mesures diverses

■ Relèvement du forfait social de 6% à 8% à compter de 2012

- Concerne, pour mémoire, les sommes versées dans le cadre de l'épargne salariale (participation, intéressement, PEE, PERCO), des retraites supplémentaires, les jetons de présence et la prime "dividendes" (de partage des profits) issue de la loi de financement rectificative de la Sécurité Sociale pour 2011 adoptée le 13 juillet dernier dont le régime fiscal et social a été aligné sur celui de la participation (avec un plafond d'exonération de 1.200 € par salarié et par an)
- Champ d'application étendu, pour les employeurs de 10 salariés et plus, aux contributions de ces employeurs au financement de prestations complémentaires de prévoyance bénéficiant aux salariés, aux anciens salariés et à leurs ayants droit (corrélativement ces employeurs ne seront plus redevables de la taxe spécifique de 8% à laquelle ils étaient assujettis à ce titre)

7. Mesures diverses

- **Suppression de l'abattement d'un tiers sur le bénéfice imposable des entreprises implantées dans les DOM**
 - L'abattement d'un tiers est supprimé au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2011
 - Les entreprises concernées sont donc imposables sur la totalité de leurs bénéfices réalisés dans les DOM et peuvent déduire leurs déficits correspondants selon les règles de droit commun
 - Les PVLT sont imposées au taux réduit pour leur montant total

7. Mesures diverses

■ Révision du barème de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)

- Révision à la hausse du barème de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) afin de tenir compte de l'évolution du parc automobile et de taxer plus sévèrement les véhicules les moins propres
- Nouveau barème applicable à compter de la période d'imposition ouverte le 1^{er} octobre 2011 (Cf. infra)
- Suppression des exonérations de TVS prévues en faveur des véhicules fonctionnant au moyen :
 - De l'énergie électrique exclusivement
 - Du gaz naturel véhicules (GLV)
 - Du gaz de pétrole liquéfié (GPL) exclusivement ou non
 - Du super-éthanol E85

7. Mesures diverses

■ Révision du barème de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) (suite)

- Barème calculé selon le niveau d'émission de CO2

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme par dioxyde de carbone (en euros)	
	Ancien tarif	Nouveau tarif
Inférieur ou égal à 50	2	0
Supérieur à 50 et inférieur ou égal à 100	2	2
Supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4	4
Supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	5	5,5
Supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	10	11,5
Supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	15	18
Supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	17	21,5
Supérieur à 250	19	27

7. Mesures diverses

- **Révision du barème de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) (suite)**
 - Barème calculé en fonction de la puissance fiscale

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)		Tarif applicable en euros
Anciennes tranches	Nouvelles tranches	
Inférieure ou égale à 4	Inférieure ou égale à 3	750
De 5 à 7	De 4 à 6	1 400
De 8 à 11	De 7 à 10	3 000
De 12 à 16	De 11 à 15	3 600
Supérieure à 16	Supérieure à 15	4 500

7. Mesures diverses

■ Généralisation des téléprocédures de déclaration et de paiement (suite)

Impôts	2012	2013	2014	2015
CVAE		Télédéclaration à compter du 1 ^{er} janvier 2013 pour toutes les entreprises soumises à l'IS quel que soit leur CA	Télédéclaration à compter du 1 ^{er} janvier 2014 pour toutes les entreprises soumises à la CVAE	
CFE	Suppression de la possibilité de paiement par virement à compter de 2012			
Taxe sur les salaires	Télérèglement à compter du 1 ^{er} octobre 2012 pour les entreprises passibles de l'IS (y compris lorsqu'elles en sont exonérées)			

- Sanction du non respect de l'interdiction de payer par virement:
 - Amende égale à 0,2% du montant des impôts payés par virement
 - Amende non exigible si la majoration de 0,2% au titre du non respect de l'obligation de payer par télérèglement ou prélèvement est déjà applicable

7. Mesures diverses

■ Fiscalisation progressive des mutuelles

- Rappel: fiscalisation progressive instituée par la LFR pour 2006 et prévue à compter du 1^{er} janvier 2008 mais maintes fois repoussée car maintien de l'exonération au titre de la gestion des contrats dits « solidaires et responsables » soumis à l'accord de la Commission Européenne, cet accord ayant été refusé début 2011
- Article 4^{ème} LFR pour 2011: prévoit un assujettissement progressif à l'IS et à la CET (CFE et CVAE)
 - A hauteur de 40% en 2012, 60% en 2013 et 100% en 2014 pour l'impôt sur les sociétés
 - A hauteur de 40% en 2013, 60% en 2014 et 100% en 2015 pour la CET
 - Pas d'exonération particulière

7. Mesures diverses

■ Indemnités de rupture du contrat de travail et de cessation forcée d'un mandat social

- Limite d'exonération de cotisations sociales abaissée de 3 fois à 2 fois le Plafond Annuel de Sécurité Sociale (PASS) (soit 72.744 €) à compter du 1^{er} janvier 2012 pour les indemnités de rupture versées en dehors d'un PSE
- Toutefois, mesures transitoires prévues:
 - Pour les indemnités versées en 2012 au titre d'une rupture rattachable à l'année 2011, limite d'exonération portée à 3 fois le PASS (soit 109.116 €)
 - Pour les indemnités versées en 2012 au titre d'une rupture notifiée en 2012, lorsque le montant de l'indemnité légale ou conventionnelle est supérieur à 2 fois le PASS (soit 72.744 €), la limite d'exonération est portée à 3 fois le PASS (109.116 €) au lieu de 2 fois, dans la limite du montant de l'indemnité légale ou conventionnelle

7. Mesures diverses

■ Cession d'immeubles de bureaux et de locaux destinés à être transformés en immeubles d'habitation

- Taxation au taux réduit de 19% de l'IS des plus-values de cession réalisées entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2014 (CGI, article 210 F nouveau) au profit de sociétés soumises à l'IS, de SIIC ou de SPPICAV ou leurs filiales
- En cas de non respect par le cessionnaire de l'engagement de transformation (dans les 3 ans suivant la clôture de l'exercice de réalisation de la cession), exigibilité d'une amende égale à 25% du prix de cession

7. Mesures diverses

■ Exonération des plus-values de cession de droits de surélévation

- Dispositif d'exonération d'IS lorsque la cession est réalisée en vue de la création de locaux destinés à l'habitation pour les cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2014, quelle que soit la qualité du cessionnaire
- Engagement du cessionnaire d'achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de 4 ans à compter de la date d'acquisition du droit de surélévation (à défaut, exigibilité d'une amende égale à 25% du prix de cession)

(dispositif analogue prévu en faveur des PV réalisées par les particuliers)

7. Mesures diverses

■ Report d'imposition des PV d'échange de biens immobiliers au profit d'une personne publique

- Entreprises concernées soumises à l'IR ou à l'IS, pour l'imposition des résultats de leurs exercices clos à compter du 30 décembre 2011
- Opérations visées: échanges de biens et de droits immobiliers effectués avec des collectivités publiques (Etat, collectivités territoriales), ou des établissements publics (EPF, AFU, EPFL ...) en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif
- Mécanisme optionnel conduisant à reporter l'imposition des PV sur éléments non amortissables (terrains) jusqu'à la cession des biens d'une part, et à étaler l'imposition des PV sur éléments amortissables sur la durée d'amortissement des biens reçus en échange, d'autre part

II - Actualité fiscale nationale

II - L'actualité fiscale nationale et internationale

- 1. Actualité en matière de BIC / IS**
- 2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions**
- 3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires**
- 4. Actualité en matière d'impôts directs locaux (TP/CET)**

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Etalement de la prime de remboursement d'un emprunt convertible et d'obligations convertibles (ou échangeables) en actions ¹

- Au plan comptable :

- Soit approche "unique" - émission d'obligations en vue de la conversion (approche administrative): la prime de remboursement n'est pas comptabilisée en dette - Provision pour risque de non conversion pendant la durée de l'emprunt
- Soit approche "double" - emprunt avec prime puis option de conversion – (approche de l'arrêt SA GH Mumm): la prime de remboursement est comptabilisée à l'actif (et amortie) et figure en dette au passif

¹ (hors régime des emprunts et obligations "ordinaires" avec primes visés à l'article 39-1-1° ter du CGI)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Etalement de la prime de remboursement d'un emprunt convertible et d'obligations convertibles (ou échangeables) en actions ¹

- Au plan fiscal :
 - Selon l'administration : la prime n'est déductible qu'au moment où la dette devient certaine (soit à l'échéance de l'emprunt) (BOI 4 C-3-93 n° 13)
 - Selon le Conseil d'Etat : liberté de choix comptable et fiscal et connexion comptable / fiscale, en vertu des articles 209 I et 38 quater de l'annexe III au CGI

(CE 13 juillet 2011, n° 311 844, SA GH Mumm Cie)

¹
(hors régime des emprunts et obligations "ordinaires" avec primes visés à l'article 39-1-1° ter du CGI)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Provisions non déductibles

- Pour la Cour Administrative d'Appel de Paris, la déduction fiscale d'une provision comptable est une décision de gestion
- En effet, la Cour a considéré que la déduction d'une provision, pour la détermination du résultat fiscal, constitue une faculté que l'entreprise peut ne pas exercer, même si les conditions requises par la législation fiscale pour sa déduction sont réunies
- En contrepartie, la reprise de cette provision non déduite lors de sa dotation ne doit pas donner lieu à un produit imposable. Solution contraire à la doctrine administrative (D. Adm. 4 E-121 n° 2 et 3 du 26 novembre 1996)

(CAA Paris, 18 novembre 2010, n° 09PA04821, Foncière du Rond Point)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Provisions non déductibles (suite)

- En revanche, le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise considère que :
 - la comptabilisation d'une provision procède d'une décision de gestion opposable au contribuable; ladite provision devant être déduite du bénéfice imposable en application de l'article 39-1-5 du CGI lorsque les conditions de déduction prévues par cet article sont réunies
 - la réintégration volontaire d'une provision déductible viole les principes posés par les articles 223 B et 223 D du CGI en matière d'intégration fiscale
(TA Cergy Pontoise, 8 juillet 2011, n° 0708215, SA Becton-Dickinson)
- Importance des litiges en cours, particulièrement, s'agissant des provisions internes au sein d'un groupe intégré : attente d'une décision du Conseil d'Etat (pourvoi effectué à l'encontre de la décision de la CAA de Paris précitée)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Opérations de LBO – Création d'une société holding de reprise et abus de droit

- La création d'une société holding en vue de racheter les titres d'une société par voie d'emprunts remboursés en partie grâce aux dividendes reçus de la société cible, combinée avec le régime d'intégration fiscale, n'est pas constitutive d'un abus de droit dès lors que:
 - La création de la société holding présente un intérêt d'ordre financier ou patrimonial
 - La société holding exerce régulièrement une activité de détention de titres de participation et ses organes sociaux fonctionnent normalement

(CE 27 janvier 2011, n° 320 313, Bourdon)

(TA Montreuil, 16 juin 2011, n°0905509 et 1007116, Société Nordstrom European Capital Group)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Opérations de LBO – Déduction par la société holding de rachat des “sponsor fees”

- A l’occasion d’une opération de LBO, l’administration avait considéré que les frais liés aux études préliminaires (opportunité de l’investissement envisagé, recherche et négociation d’un financement bancaire) nécessitées par l’acquisition des titres de la société cible n’avaient pas été engagés dans l’intérêt de la société holding créée à cet effet mais dans celui des actionnaires de cette dernière
- Selon le Tribunal Administratif de Montreuil, la seule circonstance que les dépenses en cause aient pu comporter un intérêt éventuel pour les actionnaires de la société holding ne suffit pas à établir qu’elles auraient été étrangères à l’intérêt propre de cette dernière

(TA Montreuil, 3 février 2011, n°0906114, Société Bonhom SAS)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Acte anormal de gestion – placement financier

● Situation

- Perte sur un placement d'un volume important - rémunéré à un taux élevé - dans une banque située au Vanuatu et qui avait été mise en liquidation judiciaire

● Principe

- la normalité d'un acte de gestion s'apprécie au regard de l'intérêt propre de l'entreprise (dédiée à la recherche et au partage de bénéfices)

L'appréciation de la normalité tient compte :

- de l'objet poursuivi (ici, octroi d'une rémunération élevée permettant le financement d'un actif immobilier)
- des circonstances dans lesquelles la décision intervient
- des conseils et informations dont le chef d'entreprise dispose
- de la situation économique générale ou du secteur dont l'entreprise relève

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Acte anormal de gestion – placement financier (suite)

- Principe (suite)

- Cette normalité est encadrée par le critère du « risque excessif », à savoir un risque hors de proportion par rapport aux avantages escomptés (cf. CE 17 octobre 1980 n° 83310 - Loiseau) - CE 30 mai 2007 n° 285 575 - SA Peronnet (avances à une entreprise en difficulté))

- Appréciation par application d'une batterie de tests. Ici, le Conseil d'Etat sanctionne la position de l'administration qui n'avait retenu que le critère de la disproportion entre le montant du placement et le CA de l'entreprise
- Un acte de gestion n'est pas anormal du seul fait qu'il n'a pas généré les profits escomptés.
- L'administration ne peut s'immiscer dans la gestion des entreprises

(CE 27 avril 2011 , n° 327 764, Sté Legeps)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Décisions de gestion et déclarations de résultat

- En vertu de l'art 223-1 du CGI, les déclarations annuelles de résultats doivent être souscrites dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Pour les exercices clos au 31 décembre, le délai est fixé par décret et au plus tard le deuxième jour ouvert suivant le 1^{er} mai
- Application: une société qui, sur décision du conseil d'administration, procède à une réévaluation de son actif social générant ainsi un supplément des bases d'imposition, déclarées dans le délai légal, ainsi fixé, ne peut plus procéder à une déclaration n° 2065 rectificative opposable à l'administration, après ce délai, même si la modification procède d'une annulation de cette opération décidée par l'Assemblée Générale statuant ultérieurement sur les comptes de l'exercice clos

(CE 24 avril 2011 n° 322063 – SARL Systèmes Holdings)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Abus de droit et régime "mère-fille"

- Opération par laquelle une société acquiert des titres de filiales, en perçoit des dividendes exonérés d'IS et constitue une provision pour dépréciation des titres de cette filiale
- La Cour d'Appel de Paris juge que l'opération ne constitue pas un montage purement artificiel dans la mesure où i) les filiales existaient avant la constitution de la provision ii) le bénéfice de l'exonération prévue par le régime "mère-fille" n'a pas été permis par l'interposition d'une société créée à cet effet et iii) il existe une motivation économique consistant en l'amélioration de la trésorerie de la société

(CAA Paris, 29 juillet 2011, n° 09 PA 01219, Sté Etablissements Bellaby)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Intégration fiscale: modalités particulières de constitution d'un groupe

- Prise de contrôle de la société mère d'un groupe fiscal et création d'un nouveau groupe avec des filiales non membres de l'ancien groupe fiscal
 - Exemple: H, créée le 2 mai N, acquiert, le 15 mai N, 100% du capital de M laquelle clôture son exercice le 31 décembre et est mère d'un groupe fiscal et d'une société F non membre de ce groupe
 - H peut former un groupe fiscal avec M et ses filiales intégrées à partir du 1^{er} janvier N+1, ainsi, à compter de cette même date, qu'avec F. Le premier exercice du groupe fiscal débute pour H le 2 mai N (toutes les sociétés clôturant le premier exercice d'intégration du nouveau groupe le 31 décembre N+1)

(Décision de rescrit n°2011/35 (FE) du 13 décembre 2011)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Commentaires administratifs sur le régime de groupe (plus-values de cession d'immobilisations)

- La société mère doit joindre à la déclaration de résultat d'ensemble, s'agissant des exercices clos à compter du 31 décembre 2009, un état des plus ou moins values de cession d'immobilisations intra-groupe neutralisées (Article 33 de la LFR pour 2009 / CGI, article 46 quater O ZL 1 bis nouveau de l'annexe III)
- Cet état ne concernera que les seules plus et moins-values neutralisées à compter des exercices clos à compter du 31 décembre 2009
(Projet d'instruction en ligne)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Commentaires administratifs sur le régime de groupe (plus-values de cession d'immobilisations) (suite)

- Cet état sera à produire avec la déclaration d'ensemble de l'exercice 2011 (décret en cours de parution)
- Sanctions applicables identiques à celles prévues en cas d'absence de déclaration ou d'omission des subventions et abandons de créances, au titre du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence
 - Amende égale à 5% des plus-values ou moins-values omises ou insuffisamment déclarées

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés dans les conventions d'intégration fiscale

- Ne constitue pas une subvention indirecte le fait de prévoir le versement par la société mère aux filiales concernées d'une somme correspondant à l'économie d'impôt procurée au groupe par les avoirs fiscaux et crédits d'impôts non utilisables par celles-ci (en cas de déficit, ou d'insuffisance de bénéfice)
- Est indifférente à cet égard la circonstance que la société mère ait initialement déclaré les sommes allouées à ce titre comme des subventions sur l'état n°2058 SG (la société mère peut revenir sur cette mention constitutive d'une erreur rectifiable)

(TA Cergy-Pontoise, 9 juin 2011, n°0708341, SA Neuflyze OBC)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés dans les conventions d'intégration fiscale (suite)

- Ne constitue pas non plus une subvention indirecte la convention (de type IV) en vertu de laquelle la société mère supporte seule la charge définitive d'impôt due par le groupe, sans refacturation à ses filiales de cette charge, et qui prévoit une indemnisation des filiales sortantes à raison de la perte de leur droit au report des déficits subis pendant l'intégration et non utilisés
 - les filiales ne supportent pas une imposition supérieure à celle qu'elles auraient supportée en l'absence d'intégration fiscale
 - même si la société mère peut être amenée à supporter une imposition supérieure à celle qu'elle aurait supportée en l'absence d'intégration, il ne s'agit pas pour elle d'un acte anormal de gestion (conséquence de l'option pour le régime de groupe et valorisation de sa participation dans les filiales)

(CAA Versailles, 14 juin 2011, n° 09VE03831, SA Kingfisher International France Ltd)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés dans les conventions d'intégration fiscale (suite)

- Commentant la jurisprudence "Wolseley Centers" (CE 12 mars 2010) et "GE Healthcare Clinical Systems" (CE 11 décembre 2009), l'administration:

- Se rallie à la jurisprudence consacrant le principe de libre répartition de la charge d'impôt entre les sociétés du groupe et rapporte sa doctrine antérieure

Mais sans pour autant que la méthode choisie ne puisse aboutir à faire supporter à une société membre du groupe une charge d'impôt supérieure à la charge d'impôt qu'elle aurait dû supporter en l'absence d'intégration

- Se rallie à la jurisprudence consacrant le principe de non-imposition de l'indemnité destinée à compenser la perte des déficits en cas de sortie de groupe

A la condition cependant que le montant de l'indemnité n'excède pas celui résultant de l'évaluation du préjudice subi par la filiale qui sort du groupe

(Projet de BOI mis en consultation publique le 24 novembre et opposable à l'administration)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Option pour le régime des groupes de sociétés en cas de procédure TDFC

- Rappel: l'option pour le régime de groupe ou la mise à jour annuelle du périmètre d'intégration doivent s'effectuer avant l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédent, soit dans les trois mois de la clôture de cet exercice ou, pour un exercice clos le 31 décembre, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai
- En cas de dépôt de la déclaration de résultat de manière dématérialisée (procédure TDFC), obligatoirement ou sur option, un délai de 15 jours supplémentaire est octroyé aux entreprises concernées pour procéder à ces options

(Rescrit RES n°2011/33 (FE) du 29 novembre 2011)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Transfert des déficits sur agrément de la société absorbée ou dissoute sans liquidation

- Il a été jugé que c'est à bon droit que l'administration peut refuser le transfert des déficits provenant de la société absorbée à la société absorbante lorsque ces déficits ne résultent pas de l'exercice d'une activité mais sont exclusivement liés à l'acquisition et à la détention de titres de participation (holding)

(CAA Douai, 8 mars 2011, n° 09DA00967, SAS Numéricâble)

- Et ce même si la société absorbée, qui est l'ancienne société mère d'un groupe intégré, exerce une activité de prestation de services au profit de ses filiales dès lors que cette activité n'est pas à l'origine des déficits

(TA Paris, 14 décembre 2010, n° 0713039, SA Korian)

- Confirmation de la doctrine administrative (Rép. de Richemont, Sénat, 30 mars 2006, p.923, n°17801)
- Attente d'une confirmation par le Conseil d'Etat

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Option à l'IS d'une société suivie de sa fusion-absorption

- L'administration confirme officiellement que l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés exercée par une société préalablement à son absorption placée sous le régime fiscal de faveur (CGI, article 210 A) ne peut pas être remise en cause sur le fondement de l'abus de droit
- Pour mémoire, cette option doit être exercée avant la fin du troisième mois de l'exercice au cours duquel l'entreprise souhaite être soumise à l'IS (CGI, article 239 1°)

(Rescrit RES n°2011/29 (FE) du 1^{er} novembre 2011)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Une TUP est une fusion au sens de la Directive européenne 90/434/CEE du 23 juillet 1990

- A l'occasion d'une TUP réalisée en 1999 entre deux sociétés françaises, la société absorbante demande à bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI bien que le texte alors en vigueur ne vise pas ce type d'opérations
- L'administration lui refuse le bénéfice du régime de faveur
- Le CE juge que les TUP pouvaient bénéficier du régime de faveur des fusions dès l'entrée en vigueur de l'article 210 A du CGI puisque ce dernier transpose la directive "Fusions" applicable tant aux fusions qu'aux TUP
 - *"Considérant [...] que, dès lors, la notion de fusion prévue par ces dispositions doit être interprétée à la lumière de la définition qu'en donne la directive; qu'ainsi, les opérations mentionnées à l'article 1844-5 du code civil entraînent, dès l'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction de l'article 210 A du code général des impôts, dans le champ d'application de l'exonération prévue par cet article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'elles pourraient ne concerner que des sociétés françaises"*

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Une TUP est une fusion au sens de la Directive européenne 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (suite)

- Par cette décision, le CE fait une application positive de la jurisprudence "Leur Bloem" de la CJUE en interprétant des dispositions nationales transposant la directive "Fusions" à la lumière de cette dernière au titre d'une opération impliquant deux sociétés françaises
- Il en est ainsi dans la mesure où le législateur n'avait pas entendu exclure les TUP et traiter moins favorablement les fusions effectuées entre sociétés françaises que les fusions transnationales lors de l'adoption de l'article 210 A du CGI issu de la LFR pour 1991 transposant la directive européenne "Fusions"

(CE 17 juin 2011, n° 324 392, SARL Méditerranée Automobiles)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Rétroactivité d'un APA à une date antérieure à la date d'immatriculation au RCS de la société bénéficiaire de l'apport

- Dispositifs légaux :

- Article 5 de la loi du 24 juillet 1966 (devenu article L 210-6 du Code de Commerce) : les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au RCS. Les personnes qui ont agi au nom d'une société en formation avant que celle-ci n'ait acquis la jouissance de la personnalité morale sont tenues, solidairement et indéfiniment, des actes ainsi accomplis, à moins que la société, après avoir été régulièrement constituée et immatriculée, ne reprenne les engagements souscrits. Les engagements sont alors réputés avoir été souscrits dès l'origine par la société.
- Article 372-2 de la loi du 29 juillet 1966 modifiée par la loi du 5 janvier 1988 (devenu article L 236-4 du Code du Commerce) : la fusion ou la scission prend effet : i) à la date d'immatriculation au RCS de la société nouvelle ou ii) dans les autres cas, à la date de l'AG ayant approuvé l'opération ou, en cas d'effet rétroactif, à une date qui ne peut être antérieure à la date de clôture du dernier exercice de la société apporteuse

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Rétroactivité d'un APA à une date antérieure à la date d'immatriculation au RCS de la société bénéficiaire de l'apport (suite)

- Au plan comptable, la CNCC considère que la clause de rétroactivité ne peut conférer à l'apport un effet antérieur à la date d'immatriculation au RCS de la nouvelle société (Bull. CNCC, 1995, n°97)

● Cas d'espèce :

- Société nouvelle bénéficiaire de l'apport, immatriculée en novembre N. Les dates d'ouverture et de clôture prévues aux statuts étaient : 1^{er} juillet N – 30 juin N + 1
Les statuts prévoyaient également la reprise par la société des actes accomplis pour son compte en période de constitution
- Apport partiel d'actif placé sous le régime des scissions le 28 décembre N
- Effet rétroactif au 1^{er} juillet N (correspondant également à la date d'ouverture de l'exercice de la société apporteuse)
- Actifs et passifs résultant de la branche apportée compris dans les résultats de la société bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice clos au 30 juin N +1

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ **Rétroactivité d'un APA à une date antérieure à la date d'immatriculation au RCS de la société bénéficiaire de l'apport (suite)**

- Selon le Conseil d'Etat

- Il est possible de faire rétroagir l'apport conventionnellement à une date antérieure à l'immatriculation de la société nouvelle bénéficiaire (infirmation de la position de la doctrine administrative – BOI 4 I-1-93, n° 29 et BOI 4 I-2-00, n° 95). Toutefois, la rétroactivité ne peut "remonter" au delà de la date de clôture de l'exercice précédant l'opération de la société apporteuse
- Il en est ainsi dès lors que le traité d'apport stipulait que la société bénéficiaire reprendrait en son nom toutes les opérations liées au fonds de commerce apporté au titre de la période ouverte à compter du 1^{er} juillet N (soit le lendemain de la clôture de l'exercice de la société apporteuse) jusqu'au 28 décembre N (date d'approbation de l'apport)

- Solution transposable aux fusions et scissions avec création d'une société nouvelle mais pouvant être d'une application délicate

(CE 29 juin 2011, n°317 234, AM Finances et n°317 212, Sté Maurice Agofroy)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ APA : notion de branche complète d'activité

- Rappel : la notion de branche complète d'activité recouvre "l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens" (Directive CE du 23 juillet 1990, BOI 4 I-2-00 du 18 août 2000)
- En cas d'absence de branche complète d'activité, un agrément ministériel peut être délivré pour l'octroi du régime fiscal de faveur des fusions si *"l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties"* (CGI, article 210-B 3 a)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ APA : notion de branche complète d'activité (suite)

- Faisant application de ces principes, la Cour Administrative d'Appel de Lyon considère que l'apport par une société de fonds de commerce se traduisant par l'exercice, par la société bénéficiaire des apports, d'une activité autonome, ne peut donner lieu à un refus d'agrément au motif qu'il n'y aurait pas de branche complète d'activité (en l'absence de personnel propre ou de services administratifs dédiés)
- La Cour rappelle également qu'il n'appartient pas à l'autorité administrative d'apprécier l'opportunité d'une opération d'apport partiel d'actif, son rôle se limitant à vérifier la réalité de la motivation économique de celle-ci (la délivrance de l'agrément étant alors de droit)

(CAA Lyon, 6 octobre 2011, n°10LY02921, SA Floréal)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Règles de procédure dans le cadre de contrôles au sein d'un groupe intégré

- Obligation pour l'administration d'adresser à la société mère, avant toute mise en recouvrement, un document informant celle-ci du montant global, par impôt, des droits et pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable (LPF article R* 256-1), l'avis de mise en recouvrement devant faire référence à ce document
 - L'absence de communication à la société mère des conséquences de la vérification de comptabilité d'une filiale intégrée sur le résultat d'ensemble constitue ainsi une irrégularité entraînant la décharge des impositions établies (décision rendue sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de l'article R*256-1 du LPF)

(CE 21 octobre 2011, n° 325 619, Société Financière Snop Dunois)

- En cas de rectification du résultat d'une filiale intégrée aboutissant à la minoration du résultat déficitaire déclaré par celle-ci, la réclamation contentieuse doit être déposée par la société mère dès lors que ce résultat a concouru à la détermination du résultat d'ensemble du groupe

(TA Montreuil, 7 avril 2011, Sté Inéo Infra)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale et de fusions

■ Avoir fiscal et précompte: contentieux communautaire

- Saisie d'une question préjudicielle par le Conseil d'Etat, Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) confirme que l'ancien dispositif de l'avoir fiscal et du précompte constituait bien une restriction aux principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux au sein de l'Union
 - Absence de justification de l'octroi d'un avoir fiscal aux seuls dividendes versés par des filiales françaises à l'exclusion de ceux versés par des filiales implantées dans un autre pays de l'Union Européenne (le défaut d'avoir fiscal rendait exigible le précompte en cas de redistribution de ces dividendes aux actionnaires de la société mère)
 - Renvoi de la solution au fond au juge national
(CJUE, 15 septembre 2011, Aff. C-310/09, Accor SA)

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Rémunération de l'exercice d'un mandat social par une société et assujettissement à la TVA

- Rappel sommaire de la définition des opérations obligatoirement imposables à la TVA
 - CGI, article 256: *"Sont soumises à la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel"*
 - CGI, article 256 A: *"L'assujetti à la TVA s'entend de toute personne qui effectue de manière indépendante une des activités mentionnées au cinquième alinéa ..."*

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Rémunération de l'exercice d'un mandat social par une société et assujettissement à la TVA (suite)

- Condition d'exercice de manière indépendante
 - Une société par actions simplifiée exerçant des fonctions de direction au sein de sociétés tierces, recevait en contrepartie une rémunération forfaitaire facturée hors taxes
 - Le service vérificateur avait, à la suite d'une vérification de comptabilité, assujetti à TVA la rémunération en cause
 - La société contestait un tel assujettissement aux motifs, en particulier, que:
 - Un dirigeant de société, personne physique, est un mandataire social qui ne peut être considéré comme agissant de manière indépendante. Il en est de même pour une personne morale
 - Il n'existait pas de lien direct entre le service rendu et la contre-valeur perçue par le prestataire en raison de la rémunération forfaitaire

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Rémunération de l'exercice d'un mandat social par une société et assujettissement à la TVA (suite)

- La CAA de Douai rejette l'argumentation de la société appelante:
 - Les personnes qui n'agissent pas de manière indépendante au sens de l'article 256 A du CGI doivent s'entendre exclusivement des personnes physiques, à l'exclusion des personnes morales
 - Le caractère forfaitaire des sommes versées en rémunération des prestations de services rendues est sans influence sur l'appréciation du lien direct

(CAA Douai, 8 mars 2011, n°09DA1303, SAS Financière Verriez)

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Taxe sur les salaires: Assujettis partiels/ holdings mixtes/ secteurs distincts

- Rappel des règles applicables

- Champ d'application et assiette de la taxe sur les salaires (CGI, article 231):
 - rémunérations versées par les employeurs dès lors que ceux-ci ne sont pas assujettis à la TVA sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations
- Cas spécifique des secteurs distincts d'activité (constitués en matière de TVA ou, à défaut de constitution formelle, si les conditions liées à la création desdits secteurs sont remplies):
 - Salariés affectés spécialement à un secteur d'activité non soumis à TVA: assujettissement à 100% à la taxe sur les salaires
 - Salariés affectés à un secteur assujetti à 100% à la TVA : taxe sur les salaires non exigible

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Taxe sur les salaires: Assujettis partiels / holdings mixtes / secteurs distincts (suite)

- Personnel commun à l'ensemble des secteurs: Assiette de la taxe sur les salaires déterminée en appliquant aux rémunérations concernées le rapport d'assujettissement général suivant :

Chiffre d'affaires non passible de la TVA

Chiffre d'affaires total

➤ Cas des holdings mixtes:

- Sociétés holdings ayant schématiquement deux types de revenus:
 - (i) Prestations de services assujetties à TVA
 - (ii) Produits financiers (produits exonérés et ou hors champ d'application) qui sont à inscrire au numérateur dans la mesure où ils excèdent 5% des recettes totales

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Taxe sur les salaires: Assujettis partiels / holdings mixtes / secteurs distincts (suite)

– Exemple:

Prestations de services	100
Produits financiers	50
Dividendes	20
Total	170

- (i) Salariés affectés exclusivement à la réalisation des prestations de services: taxe sur les salaires non exigible
- (ii) Salariés affectés exclusivement au secteur financier: assujettissement à 100% à la taxe sur les salaires
- (iii) Salariés communs aux deux secteurs: taxe sur les salaires exigible à hauteur de 42% (70 / 170) des rémunérations des salariés en cause

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Taxe sur les salaires: Assujettis partiels / holdings mixtes / secteurs distincts (suite)

- Les différents types d'approches s'agissant des dirigeants salariés:
 - L'approche économique, soutenue, en règle générale, par les entreprises:
 - affectation des dirigeants au secteur d'activité soumis à TVA dans la mesure où ces derniers n'exercent aucune activité effective au titre du secteur financier (cf. activités confiées à un salarié ou externalisées).
 - dans une telle hypothèse, la taxe sur les salaires n'est pas exigible
 - L'approche juridique, soutenue par l'administration, se fonde sur le critère des attributions:
 - compte tenu du caractère transversal des pouvoirs juridiques des dirigeants (cf. article L 225-56 du code de commerce), ces derniers doivent être affectés à tous les secteurs d'activité de la société.
 - cela conduit à acquitter, sur leurs rémunérations, la taxe sur les salaires en fonction du rapport d'assujettissement général

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ **Taxe sur les salaires: Assujettis partiels / holdings mixtes / secteurs distincts (suite)**

- Le Conseil d'Etat vient de confirmer la position de l'administration et retient, par conséquent, l'approche juridique au détriment de l'approche économique

Il en est ainsi, notamment, même dans l'hypothèse où:

- La fonction financière a été externalisée
- La gestion du secteur financier était assurée par un comptable qui bénéficiait d'une délégation de pouvoirs
- Les rémunérations des dirigeants étaient refacturées en totalité aux filiales

3. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires

■ Taxe sur les salaires: Assujettis partiels / holdings mixtes / secteurs distincts (suite)

- Portée pratique de ces décisions du Conseil d'Etat:
 - La règle est l'assujettissement des rémunérations allouées aux dirigeants en fonction du rapport général d'assujettissement
 - Le non assujettissement reste possible si l'entreprise peut apporter la preuve que certains de ses dirigeants n'ont pas d'attributions dans le secteur financier:
 - cf. statuts, délibérations du conseil d'administration ou contrat de travail faisant apparaître qu'un dirigeant n'a pas juridiquement le pouvoir d'exercer le contrôle et la responsabilité du secteur financier (cf. BOI 5 L-1-11 du 30 novembre 2011)

(CE 8 juin 2011, n° 331 848, Sté Sofic)

(CE 8 juin 2011, n° 331 849, SAS Holding Rousseau HCP)

(CE 8 juin 2011, n° 341 018, Sté P2C Investissement)

(CE 8 juin 2011, n° 340 863, SA Balsa)

4. Actualité en matière d'impôts directs locaux (TP/CET)

■ Détermination de la valeur ajoutée

- L'administration est fondée à réintégrer à la valeur ajoutée, des charges non admises en déduction du bénéfice imposable (charges qui auraient dû être refacturées à d'autres sociétés du groupe) et qui, partant, ne pouvaient être regardées comme des charges engagées dans l'intérêt de l'exploitation
- Décision rendue en matière de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée mais transposable en matière de CVAE

(CE 8 avril 2011, n° 313 124, SAS Financière Lafarge)

4. Actualité en matière d'impôts directs locaux (TP/CET)

■ Transmissions universelles de patrimoine et valeur locative plancher (CGI, article 1469-3° quater)

- Le Conseil d'Etat confirme que l'ancien article 1469-3° quater du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2010, ne pouvait viser que les seuls transferts de propriété effectués entre un cédant et un cessionnaire, à l'exclusion des "transmissions universelles de patrimoine" visées à l'article 1844-5 du Code civil, lesquelles ne constituent pas des cessions au regard du droit civil

(CE 28 juillet 2011, n° 318 285, SAS Fjord Seafood Appeti Marine)

- Intérêt de cette solution limité au passé et aux litiges ou contentieux en cours dès lors que le nouveau dispositif issu de la mise en place de la CFE à compter du 1^{er} janvier 2010 vise expressément les TUP (et les fusions)

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