

Octobre 2008

Sommaire

Edito

Prix de transfert

Entreprises

Fiscalité des particuliers

Fiscalité immobilière

TVA

Carnet

Edito

Le projet de loi de finances pour 2009 a été présenté en conseil des ministres le 26 septembre. Il est cette année particulièrement pauvre en nouveautés. Peu de mesures concernant les entreprises en dehors de la suppression - bienvenue - de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA). La mesure proposée est une suppression progressive de l'IFA sur 3 ans à compter de 2009. Les autres mesures importantes concernent la fiscalité des personnes physiques avec deux tendances de fonds qui sont liées à l'actualité :

- d'une part, des mesures visant à favoriser les économies d'énergie dans le secteur de l'immobilier résidentiel;
- et, d'autre part, un plafonnement de certaines "niches" fiscales.

S'agissant des économies d'énergie, l'on notera en particulier les trois propositions suivantes :

- Le crédit d'impôt instauré par la loi TEPA du 21 août 2007 au titre des intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition de la résidence principale serait - à compter du 1^{er} janvier 2009 - réservé aux acquéreurs d'un logement neuf présentant certaines performances énergétiques. Le montant du crédit d'impôt deviendrait légèrement plus avantageux qu'il ne l'est aujourd'hui.
- Le dispositif dit "développement durable" permettant aux personnes physiques de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de certaines dépenses engagées pour améliorer les performances énergétiques de leur résidence principale serait prorogé jusqu'en 2012 (au lieu de 2009) et étendu aux propriétaires-bailleurs personnes physiques. Par ailleurs, la liste des dépenses éligibles serait modifiée.
- Les dispositifs "Robien" et « Borloo » permettant sous certaines conditions aux propriétaires-bailleurs de logements acquis neufs ou assimilés de déduire de leurs revenus fonciers une partie de l'amortissement des immeubles seraient - au plus tard à compter du 1^{er} janvier 2010 - réservés aux logements présentant certaines performances énergétiques.

S'agissant du plafonnement des "niches" fiscales :

- Le dispositif "Malraux" permettant sous certaines conditions aux propriétaires-bailleurs d'immeubles situés dans certaines zones protégées de déduire de leur revenu imposable certaines dépenses de restauration

www.bakernet.com

Baker & McKenzie SCP
Attorneys at Law

1 rue Paul Baudry
75008 Paris, France
Tel: +33 01 44 17 53 00
Fax: +33 01 44 17 45 75

immobilière serait profondément modifié à compter de 2009. En particulier, le montant de la déduction serait plafonné à 140 000 €.

- A compter du 1^{er} janvier 2009, le montant total des réductions d'impôt pour investissements outre-mer serait plafonné à 15 % du revenu imposable ou, si elle est supérieure, la somme de 40 000 €.
- Enfin à compter de 2009, les conditions d'accès au statut de loueur en meublé professionnel - et donc la possibilité de déduire de son revenu imposable les déficits générés par cette activité - deviendraient plus strictes.

Par ailleurs, nous attirons l'attention du lecteur sur deux décisions de la Cour de Cassation rendues le 23 septembre concernant l'application du droit de partage aux opérations de réduction de capital social et qui ont pour effet de limiter très significativement le champ d'application du droit de partage.

Christine Daric et Olivier Mesmin

Prix de transfert

Points à retenir :

L'OCDE a publié le 19 septembre dernier un document de travail commentant les conséquences fiscales des restructurations d'entreprises.

- Le concept de « commercialement raisonnable » proposé risque d'être source de difficultés même si le rapport souligne que les administrations ne devraient pas intervenir dans les décisions économiques du contribuable.
- Il aurait été plus approprié de se référer aux demandes d'indemnités pouvant être valablement formulées entre tiers.
- Ce rapport implique une augmentation de la charge documentaire des contribuables.

OCDE : Restructurations d'entreprises

L'OCDE a publié le 19 septembre 2008 un document de travail pour commenter les conséquences fiscales des restructurations d'entreprises (changements de "business models" et par conséquent de l'attribution de risques, d'actifs et de fonctions entre les sociétés d'un groupe) au regard du critère "arm's length". Ce document émet un certain nombre de recommandations sur les opérations de restructuration.

Tous les paragraphes du rapport qui traitent de la rémunération de risques, du régime fiscal de la restructuration, de la reconnaissance des restructurations et de la rémunération des transactions post restructuration sont intéressants. Il est à craindre cependant que plutôt que d'améliorer la sécurité des conséquences de la restructuration, une partie du document de travail génère au contraire des incertitudes additionnelles puisque dans les entreprises multinationales, sauf exception, les business models sont choisis et conçus ou modifiés sur une base globale et ne sont pas limités ni peuvent être adaptés à la structure "rationalité commerciale" des différents membres du groupe.

A cet égard, l'indication (p. 56 du projet) que les sociétés devraient souscrire à ce projet seulement si aucune alternative n'est plus attrayante pour elle et si l'arrangement est commercialement raisonnable, est quelque peu théorique.

Le concept "commercialelement raisonnable" aura probablement comme conséquence des difficultés pratiques même si le rapport souligne le fait que les administrations fiscales ne devraient pas intervenir dans les décisions économiques d'un contribuable. Dans la mesure où une filiale spécifique ne pourra pas résister à une réorganisation globale décidée au niveau central, il aurait été plus approprié de se demander si une telle réorganisation a plus de conséquences négatives que celles qui pourraient avoir été imposées à un tiers sans compensation ou paiement. Ceci aurait permis de rester dans une logique où les administrations fiscales devraient montrer que des dommages anormaux ou un transfert d'actifs non rémunéré ont été imposés

au contribuable local plutôt que de demander au contribuable de démontrer que la restructuration était “plus commercialement raisonnable” pour lui que les autres options disponibles.

À cet égard on aurait pu clarifier le fait qu’une restructuration au bénéfice d’un groupe ne devrait pas être automatiquement considérée comme ayant généré un préjudice injustifié et donc dommageable par la société restructurée. Les administrations fiscales ne devraient pas considérer qu’un certain business model ou un niveau de la rentabilité est garanti indéfiniment. De même, les entreprises multinationales ne devraient pas avoir le choix simplement entre s’adapter à leur environnement et payer l’impôt qui peut représenter dans certains cas un double fardeau, ou ne pas s’adapter et mourir. Le principe de base devrait consister uniquement en l’obligation de dédommager les membres des entreprises multinationales qui supportent un préjudice démontré et anormal suite à une restructuration, i.e., un préjudice pour lequel un tiers aurait raisonnablement pu chercher une indemnisation sur une base contractuelle ou d’acte délictuel.

Il est donc important que les milieux d’affaires réagissent au projet pour améliorer la sécurité des affaires.

Pierre-Yves Bourtourault

Entreprises

Réduction de capital social: la fin du droit de partage?

La Cour de cassation a rendu le 23 septembre dernier deux décisions importantes relatives à l’applicabilité du droit de partage aux réductions de capital social.

Points à retenir :

- Une réduction de capital social n’est pas juridiquement assimilable à un partage qui ne peut avoir lieu qu’après la clôture de la liquidation d’une société. Elle ne peut donc être soumise au droit de partage de 1,10 % mais uniquement au droit fixe de 125 €. Cette décision ouvre la possibilité de réclamer le remboursement des droits payés sur les réductions de capital intervenues depuis le 1^{er} janvier 2006.
- Le rachat de titres d’une SCI suivie de leur annulation est soumis aux droits proportionnels de mutation à titre onéreux.

L’article 746 du CGI dispose que les partages de biens meubles et immeubles, notamment entre associés, sont assujettis à un droit dit “de partage” de 1,10 %. L’administration fiscale considère de manière extensive qu’une réduction de capital social par remboursement en numéraire ou attribution d’actifs sociaux aux associés constitue un partage partiel passible de ce droit (Doc. adm. 7 H-331 n° 5, 1^{er} septembre 1999).

La Cour de cassation vient de lui donner tort en estimant qu’une réduction de capital n’est pas un partage et ne saurait être taxée comme tel (Cass. com., 23 septembre 2008, Dray). Ainsi, le droit de partage n’est pas dû en cours de vie sociale dans la mesure où il n’est applicable qu’après la clôture de la liquidation de la société.

Dans cette affaire, une société avait procédé à deux réductions successives de son capital non motivées par des pertes (par abaissement de la valeur nominale de ses parts) et au remboursement corrélatif en numéraire aux deux seuls associés. En l’absence de définition de la notion de partage par le CGI, les hauts magistrats réaffirment l’analyse juridique (Cass. 3^e civ., 15 janvier 1997, Chabert) consistant à ne voir un partage que lorsque la société disparaît et que son patrimoine indivis est réparti entre les coassociés.

Ainsi, seul un droit fixe de 125 € est dû. Cette décision était très attendue dans la mesure où, malgré des arrêts de Cours d’appel favorables aux contribuables (CA Lyon, 1^{re} ch. civ., 23 juin 2005, n° 04-2540, SA Panzani ; CA Paris, 1^{re} ch.,

sect. B, n° 06-04501, SAS Georgia Pacific France), les recettes des impôts continuaient à exiger le paiement du droit proportionnel sur la valeur des biens transférés aux associés.

Cette décision donne-t-elle le coup de grâce à l'exigibilité du droit de partage en cours de vie sociale ? Il nous semble que la règle claire énoncée par la Cour (« *point de partage en l'absence de liquidation* ») doit s'appliquer sans exception. Ainsi, le droit de partage ne devrait plus être exigible en cas de réductions par attribution directe de biens sociaux mais également en cas de réductions consécutives au rachat par la société de ses propres titres.

La chambre commerciale s'est prononcée sur ce dernier cas de figure dans l'affaire SCI Moderne Acacias Foncière (Cass. com., 23 septembre 2008). Une SCI avait racheté la totalité des parts d'un associé pour leur valeur réelle avant de les annuler. L'opération, constatée dans un seul acte, avait été soumise au droit de partage avant que le service des impôts ne redresse la société en considérant que les droits proportionnels de mutation à titre onéreux (4,80 % à l'époque) étaient en réalité applicables.

A cet égard, la doctrine administrative précise (i) que lorsqu'un seul acte constate à la fois le rachat de titres en vue de leur annulation et la réduction de capital correspondante et (ii) que la contrepartie du rachat consiste en l'attribution de biens sociaux, seul le droit de partage est dû. Si deux actes sont établis ou lorsque l'opération ne concerne pas des actions, l'administration considère que le rachat est soumis aux droits de mutation à titre onéreux et la diminution du capital au droit fixe (Doc. adm. 7 H-331 n° 17 s., 1^{er} septembre 1999). Conformément à sa jurisprudence antérieure, la Cour de cassation confirme que la doctrine fiscale rappelée ci-dessus est réservée aux sociétés par actions et que le rachat par une SCI de ses propres titres doit être soumis aux droits de mutation à titre onéreux. Elle rappelle au passage que l'opération décrite ne peut recevoir la qualification de partage.

Ces deux décisions sonnent donc le glas de l'exigibilité du droit de partage en cours de vie sociale mais il conviendra d'étudier au cas par cas si les conséquences en sont heureuses (application du seul droit fixe) ou parfois malheureuses (application des droits proportionnels de cession).

Christine Daric et Christophe Remillieux

Un groupe fiscal intégré peut-il inclure une sous-filiale détenue par l'intermédiaire d'une société d'un autre État Membre de l'UE ?

Points à retenir :

- Les dispositions applicables à l'intégration fiscale recèleraient une restriction à la liberté d'établissement qui, pour autant qu'elle soit proportionnée, pourrait être justifiée par la nécessité de maintenir la cohérence du régime de l'intégration fiscale.
- Le Conseil d'État pourrait être amené à trancher cette question de proportionnalité.
- La décision de la Cour est attendue avant fin 2008.

Le Conseil d'État¹ a saisi à titre préjudiciel la Cour de justice des Communautés européennes de la question de savoir si l'impossibilité d'intégrer dans un groupe fiscal une filiale détenue par l'intermédiaire de sociétés établies dans d'autres pays de l'Union européenne constituait une restriction au principe de liberté d'établissement et, dans l'affirmative, si cette restriction était justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal français des groupes. L'avocat général a rendu ses conclusions le 4 septembre dernier.

La société française Papillon a inclus dans le périmètre de son groupe fiscal la société française Kiron qu'elle détient par le biais de la société APC, résidente fiscale des Pays-Bas dépourvue d'établissement stable en France.

L'administration a remis en cause l'intégration de la société Kiron sur la base des dispositions des articles 223 A et suivants du Code général des impôts qui exigent notamment que les sociétés intégrées soient détenues par l'intermédiaire d'autres sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en France.

L'entrave à la liberté d'établissement ne fait guère de doute dès lors qu'il y a une inégalité de traitement selon que la société mère choisit de détenir une filiale française au travers de sociétés françaises ou étrangères. Pour autant, la CJCE admet certaines restrictions à l'exercice de la liberté d'établissement dès lors qu'elles répondent à des raisons impérieuses d'intérêt général (au nombre desquelles la nécessité d'assurer la cohérence d'un système fiscal) et ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation de l'objectif poursuivi (principe de proportionnalité).

La cohérence du régime français des groupes fiscaux intégrés serait ici menacée par la possible double déduction des pertes de la sous-filiale intégrée : au niveau de la sous-filiale déficitaire, et au niveau de la mère intégrante qui enregistrera une provision pour dépréciation des titres de sa filiale étrangère détenant la sous-filiale française.

Après avoir constaté l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement dans les dispositions applicables au régime de l'intégration fiscale, l'avocat général propose à la Cour de confier au Conseil d'État le soin de trancher la question de la proportionnalité.

Sur ce point, la stricte proportionnalité exigeant que les moyens employés soient ceux les moins contraignants qui permettent d'atteindre à la finalité poursuivie, il convient de relever que (a) seules les provisions pour dépréciation sur titres de sociétés à prépondérance immobilière ouvrent encore droit à déduction et (b) le régime de l'intégration fiscale pourrait être avantageusement aménagé pour neutraliser la déduction de telles provisions.

Pascale Farey-Da Rin et Michael Khayat

¹ CE 10 juillet 2007 n°284785, 8^e et 3^e s.-s., Sté Papillon

Projet de loi de finances pour 2009 : Suppression de l'IFA

Le projet de loi de finances pour 2009 prévoit la suppression de l'impôt forfaitaire annuelle (« IFA »). Cette suppression serait progressive sur trois ans, débuterait dès 2009 et deviendrait générale et définitive en 2011.

A compter de 2009, seules les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 1.500.000 € seront concernées (au lieu de 400.000 € actuellement pour la première tranche), pour l'IFA due le 15 mars 2009. Ce seuil passerait à 15.000.000 € en 2010, pour l'IFA due le 15 mars 2010.

La suppression des premières tranches d'imposition n'entraînerait pas de modification du barème applicable.

Magali Lévy

Fiscalité des particuliers

Projet de loi de finances pour 2009 : Plafonnement des niches fiscales

Faisant suite au rapport sur les « niches fiscales » remis au Parlement le 7 mai 2008, le projet de loi de finances pour 2009 propose des mesures d'aménagement, de modernisation et de plafonnement de certains de ces dispositifs, à des fins d'équité et d'écologie.

Trois dispositifs sont visés en particulier : (i) l'imputation sur le revenu global des déficits fonciers en faveur de la restauration du patrimoine (« Malraux »), (ii) les réductions d'impôt sur le revenu accordées en contrepartie d'investissements réalisés outre-mer (« Réductions d'impôt Outre-Mer ») et enfin, (iii) les amortissements accélérés pour les investissements locatifs « Borloo neuf » et « Robien recentré ».

(i) Une profonde réforme du dispositif « Malraux »

Son champ d'application serait d'une part étendu aux locations à usage professionnel et aux dépenses de travaux déclarés d'utilité publique.

Il serait d'autre part limité aux travaux ayant fait l'objet d'une déclaration d'utilité publique et aux biens mis en location au plus tard le 31 décembre de la troisième année suivant celle de la première déduction, pendant une durée de 9 ans (au lieu de 6 ans actuellement).

Enfin, l'avantage fiscal « Malraux » serait plafonné de 100.000 € à 140.000 € selon que le bien est situé dans une zone de protection du patrimoine ou un secteur sauvegardé, même en cas de pluralité d'immeuble.

Cette réforme ne serait pas d'effet immédiat puisqu'elle ne serait applicable qu'aux immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée à compter du 1^{er} janvier 2009.

(ii) Le plafonnement des « réductions d'impôt Outre-Mer »

Le montant global de la réduction d'impôt (tous dispositifs confondus) serait limité à 15 % du revenu net imposable du foyer et plafonné annuellement à 40.000 €. En outre, le remboursement de la créance sur l'état dont dispose le contribuable au titre de cette réduction serait supprimé.

Ce plafonnement serait applicable au titre des investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009 et les modalités d'entrée en vigueur seraient aménagées pour ne pas préjudicier les projets en cours.

(iii) La limitation de l'éligibilité aux avantages fiscaux « Borloo neuf » et « Robien recentré »

Seules les acquisitions ou constructions de logements neufs respectant les normes énergétiques de construction en vigueur relatives aux caractéristiques thermiques et à la performance énergétique pourraient bénéficier de ces dispositifs.

L'entrée en vigueur de cette mesure serait suspendue à un décret d'application commun à la loi de mise en œuvre du Grenelle de l'environnement.

Magali Lévy

Fiscalité immobilière

Projet de loi de finances pour 2009 : Aménagement de la location meublée

Dans un souci d'équité du système fiscal, le gouvernement a proposé d'aménager le régime des loueurs en meublé pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009.

La qualité de loueur professionnel serait désormais reconnue lorsque trois conditions cumulatives, appréciées au niveau du foyer fiscal, sont réunies :

- une personne au moins composant le foyer est inscrite au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- les recettes annuelles tirées de cette activité excèdent 23 000 € et représentent plus de 50 % des revenus d'activités professionnelles.

Le seuil d'exonération des plus-values en fonction des recettes serait fixé à 90 000 € au lieu de 250 000 €, et celui de l'exonération partielle abaissé à 126 000 €. Une amélioration est à noter en ce qui concerne les charges engagées avant le commencement de la location, qui pourraient désormais être déduites par tiers sur le revenu global des trois premières années d'activité.

Les personnes qui ne respecteraient pas les trois conditions d'application du régime de la location professionnelle, et qui prendraient alors la qualité de loueurs non professionnels, seraient désormais autorisées à imputer sur leur revenu global les déficits nés de l'activité de location meublée dans la limite de 10 700 €.

Quelle que soit la qualité reconnue au loueur en meublé, il est envisagé de restreindre le champ d'application du régime micro-entreprise. Le plafond des recettes permettant de se prévaloir du régime serait abaissé de 76 300 € à 32 000 €, et l'abattement pour charges désormais fixé à 50 %.

Virginie Louvigné

Cette lettre d'information est éditée par le
Groupe Fiscalité de Baker & McKenzie SCP.

Pour toute modification de votre
abonnement à cette lettre d'information,
merci d'adresser un e-mail à
paris.info@bakernet.com.

Pour toute information complémentaire
sur les articles parus, merci d'adresser
un e-mail à :

Cyril Maucour
e-mail : cyril.maucour@bakernet.com

TVA

TVA afférente aux frais d'acquisition ou de fabrication du matériel publicitaire : droit à déduction

Dans une décision de rescrit du 9 septembre 2008 (Rescrit n° 2008/20 TCA), l'administration admet la déduction de la TVA grevant les objets de nature publicitaire remis gratuitement par un fabricant ou un distributeur pour les besoins de la commercialisation des produits de son entreprise, sous réserve que les **conditions suivantes** soient remplies:

- Le **coût des biens** remis sans rémunération doit être supporté par l'entreprise qui fabrique ou commercialise les produits à la distribution de laquelle contribue le bénéficiaire des biens en cause, que les biens lui aient été remis directement ou par l'intermédiaire d'un grossiste.
- Les **biens concernés** doivent, par nature, être destinés à assurer la promotion, la vente, le rangement ou la présentation des produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise qui en supporte le coût, sans que le fait qu'ils portent ou non la marque des produits à la commercialisation desquels ils contribuent n'ait d'incidence à cet égard.
- Enfin, leur **remise au bénéficiaire** doit apparaître justifiée par les besoins de l'activité commerciale de l'entreprise qui en supporte le coût.

Après le relèvement de 31 € à 60 € TTC de la valeur unitaire des biens en deçà de laquelle l'exclusion du droit à déduction ne joue pas, il semble que ce rescrit réduise encore le champ d'application de l'exclusion qui frappe la TVA grevant les biens remis gratuitement dans le cadre d'une opération publicitaire. A noter toutefois le fait que seuls les matériels publicitaires remis aux distributeurs sont visés.

Thierry Vialaneix

Carnet

21 Octobre 2008 : Demi-journée "L'ensemble de la Fiscalité des titres de participation" 8h30 – 12h30, Auditorium, Cabinet Baker & McKenzie, Paris

28 Octobre 2008 : Tax Executives Institute conference: 21st International Tax Day (Palo Alto) - Intervention de Pierre-Yves Bourtourault

11 Novembre 2008 : AFII seminar (Tokyo): Japanese Investment in France: the key to success - Intervention de Pierre-Yves Bourtourault

18 Novembre 2008 : Séminaire EFE. Redressements fiscaux (Paris) - Intervention de Pierre-Yves Bourtourault

Si vous souhaitez participer à l'un de ces événements ou obtenir plus d'informations, veuillez cliquer sur ce lien : www.bakernet.com

Baker & McKenzie SCP est membre de Baker & McKenzie International. Les membres de Baker & McKenzie International sont des cabinets d'avocats présents dans différents pays à travers le monde. Conformément à la terminologie usuelle utilisée par les sociétés de services professionnelles, la référence à un "associé" désigne un associé de l'un de ces cabinets d'avocats et la référence à un "bureau" désigne un bureau de l'un de ces cabinets d'avocats.