



IMA

Loi de finances pour 2013

Lois de finances rectificatives pour 2012

Actualité fiscale

Mardi 15 janvier 2013

HOCHE
SOCIÉTÉ D'AVOCATS

SOMMAIRE

I - Les principales mesures de la loi de finances pour 2013 et des lois de finances rectificatives pour 2012

II - L'actualité fiscale

I - Les principales mesures de la loi de finances pour 2013 et des lois de finances rectificatives pour 2012

I- Loi de finances pour 2013 et lois de finances rectificatives pour 2012

1.Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabot »)

2.Institution d'un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

3.Prorogation de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises et modalités de paiement (versement anticipé)

4.Aménagement du régime d'imposition des plus-values à long-

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet »)

- Situation antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 23 de la LF pour 2013
 - Principe de déductibilité de l'ensemble des charges financières supportées dans l'intérêt de l'entreprise, sous réserve de quatre exceptions:
 - Intérêts excédentaires en vertu du taux appliqué (art. 39-1-3° et 212-I du CGI)
 - Intérêts non déductibles en vertu des règles de sous-capitalisation (art. 212-II du CGI)
 - Charges financières supportées à raison de l'acquisition de certains titres de participation lorsque le contrôle de la cible est en réalité situé à l'étranger (Amendement « Carrez », art. 209-IX du CGI)
 - Charges financières supportées dans le cadre d'opérations de rachat à soi-même, dans le cadre de l'intégration fiscale (Amendement « Charasse », art. 223 B-7ème alinéa du CGI)

(LF pour 2013)

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet ») (suite)

- Nouveau régime (LF 2013 – art. 212 bis et 223 B bis du CGI)
 - Pour les sociétés soumises à l'IS, introduction d'un plafonnement général de déductibilité de leurs charges financières nettes, quelle que soit la qualité du prêteur ou du créancier, égal à :
 - 85% des charges financières nettes pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012
 - Ramené à 75% des charges financières nettes pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014
 - Le dispositif s'applique également pour les sociétés soumises à l'IR pour leur quote-part de résultat revenant à des sociétés soumises à l'IS
 - Le montant des charges financières est entendu comme « *le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise* ».
 - Les charges et produits visés « *incluent le montant des loyers, déduction faite de l'amortissement, de l'amortissement financier pratiqué par le bailleur (...) et des frais et prestations accessoires facturés au preneur en cas d'opération de crédit-bail, de location avec option d'achat ou de location de biens mobiliers conclue entre entreprises liées* ».

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet ») (suite)

- Charges financières et produits financiers concernés:
 - Si on se réfère aux travaux parlementaires et aux commentaires apportés par l'administration dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 209 IX du CGI issu de l'article 40 de la 4ème LFR pour 2011 (« Amendement Carrez »), la notion de charges financières pourrait être entendue très largement. Il pourrait s'agir des charges correspondant au compte 66 du PCG à l'exception des charges nettes sur cessions de VMP (Compte 667) et des pertes sur créances liées à des participations (compte 664) (cf. BOI – IS – BASE – 30-50-10-2012 1130)
 - Prise en compte des produits financiers « miroirs » ? (mais exclusion probable des dividendes ouvrant droit au régime mère-fille figurant en compte 7611)
 - Dispositif non applicable lorsque le montant total des charges financières nettes de l'exercice est < 3 M€ (ce seuil étant apprécié au niveau du groupe fiscal en présence d'un groupe fiscalement intégré – Cf. Infra)
 - Attention, il s'agit d'un seuil et non d'une franchise
 - Dispositif de portée générale (absence de clause de sauvegarde, pas de limitation dans le temps, intérêts réintégrés définitivement non déductibles)

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet ») (suite)

- Dispositif s'appliquant après prise en compte des autres dispositifs de limitation de la déductibilité des charges financières rappelés supra (sous-capitalisation et intérêts excédentaires en vertu du taux, art. 212 du CGI, art. 209-IX du CGI), exception faite pour l'appréciation du seuil de 3 M€.
- Exclusion du dispositif des emprunts contractés en vue d'acquérir ou de construire des équipements publics dans le cadre d'un contrat de délégation de service public, de concession, de partenariat public-privé ou d'un bail emphytéotique pour les seules charges financières supportées dans le cadre de contrats de cette nature déjà signés à la date de promulgation de la loi de finances pour 2013 (soit le 31 décembre 2012).

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet ») (suite)

- Spécificités concernant les groupes fiscalement intégrés (art. 223 B bis du CGI):
 - Appréciation du seuil de 3M€ au niveau du groupe
 - Réintégration uniquement au niveau du résultat d'ensemble (Tableau n°2058 RG?) de la fraction de charges financières nettes, entendues comme celles « *afférentes aux sommes laissées ou mises à la disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres* » (neutralisation des charges et produits financiers intragroupe)
 - Compensation possible des charges financières nettes d'une société du groupe avec les produits financiers nets d'une autre
 - Dispositif s'appliquant après prise en compte des charges financières réintégréées en vertu du dispositif de sous-capitalisation et des amendements « Carrez » et « Charasse »
 - Selon les cas, le régime de groupe sera plus pénalisant (au regard du seuil de 3M€) ou plus avantageux (une seule entité fiscale pour la notion de charges financières nettes) que le régime de droit commun

1. Limitation de la déductibilité des charges financières (« Rabet ») (suite)

- Spécificités concernant les groupes fiscalement intégrés (suite)
 - Modalités de détermination de la charge d'impôt individuelle et de la participation des salariés (Tableau n°2058 A bis)
 - Chaque société devrait déterminer sa charge d'impôt individuelle et le montant de sa réserve spéciale de participation comme si elle était imposée distinctement, selon les règles de droit commun prévues à l'article 212 bis nouveau du CGI : application du seuil de 3 M€ par société, calcul des charges financières nettes sans distinguer selon qu'elles concernent ou non des sociétés ou des personnes extérieures au groupe
 - Incidences à appréhender sur les conventions de répartition de la charge d'impôt au sein du groupe, le cas échéant

2. Institution du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

- Codifié sous un nouvel article 244 quater C du CGI
- Entreprises concernées : celles employant du personnel salarié, imposées selon leur bénéfice réel, qu'elles soient passibles de l'IR ou de l'IS. Pour les sociétés de personnes et les groupements relevant de l'IR, CI transféré aux associés au prorata de leurs droits.
- Rémunérations concernées : celles définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et n'excédant pas 2,5 le SMIC calculé pour un an sur la base de la durée légale de travail augmentée des heures complémentaires ou supplémentaires (mais sans les majorations de salaires), il s'agit des rémunérations déductibles des bases imposables et régulièrement déclarées aux organismes sociaux
- Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le SMIC pris en compte est celui correspondant à la durée de travail prévue au contrat au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise
- Taux du CI égal à 4% des rémunérations versées en 2013 puis égal à 6% pour les rémunérations versées à compter de 2014
- « *Le CICE ne pourra pas financer une augmentation de la part des bénéfices distribués ni contribuer à augmenter les rémunérations des dirigeants de l'entreprise* » (précision sans portée réelle?)

(3ème LFR pour 2012)

2. Institution du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) (suite)

- Crédit d'impôt immédiatement remboursable dès 2014 pour les PME « communautaires », les entreprises nouvelles, les JEI et les entreprises en difficulté, et remboursable à l'issue d'un délai de 3 années suivant celle au titre de laquelle il est constaté, à défaut d'imputation pendant cette période, pour les grandes entreprises (art. 199 ter C et 220 C du CGI)
- A l'instar du CIR, le droit de reprise de l'administration pourra s'exercer jusqu'à la fin de la 3ème année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale de CICE (art. L 172 G, 2ème alinéa nouveau du PLF)
- Obligation pour les entreprises concernées de retracer dans leurs comptes annuels l'utilisation du CICE (incidences éventuelles sur la CVAE et la Réserve de Participation des Salariés)

3. Prorogation de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises et modalités de paiement

- Initialement applicable jusqu'au 30 décembre 2013, la contribution exceptionnelle sur l'IS est prorogée pour les exercices clos jusqu'au 30 décembre 2015
- Les entreprises qui clôturent leur exercice au 31 décembre sont donc concernées au titre de leurs exercices 2013 et 2014
- Rappel des conditions d'application :
 - Sociétés redevables de l'IS réalisant un CA > 250 M€ (sommés des CA pour les groupes intégrés)
 - 5% de l'IS dû (sur le résultat d'ensemble pour groupes intégrés), avant imputation des réductions, crédits d'impôts et créances fiscales de toute nature

(LF pour 2013)

3. Prorogation de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS pour les grandes entreprises et modalités de paiement (suite)

- Paiement anticipé de la contribution exceptionnelle temporaire de 5% à la date de paiement du 4ème acompte d'IS, pour les entreprises réalisant un CA > 250 M€
- Augmentation du montant du versement :
 - 75% de la contribution prévisionnelle estimée pour l'exercice en cours, pour un CA compris entre 250 M€ et 1 milliard
 - 95% de la contribution prévisionnelle estimée pour l'exercice en cours, pour un CA > 1 milliard €
- Application de la majoration de 5% et des intérêts de retard de 0,40% par mois en cas de sous-évaluation de l'acompte si :
 - Un écart supérieur de 20% est constaté entre 75% ou 95% de la contribution estimée et celle réellement exigible au titre de l'exercice considéré
 - Et si cet écart est supérieur à 100.000 € ou à 400.000 € selon que l'entreprise relève de l'obligation de versement de 75% ou 95% de la contribution prévisionnelle
- Date d'application : 4ème acompte du 15 décembre 2012 pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, ou à la date prévue pour le paiement du 4ème acompte d'IS, en cas de clôture décalée par rapport à l'année civile

(2ème LFR pour 2012)

4. Aménagements du régime des plus-values à long-terme de cession de titres de participation

- Rappel : Depuis les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2007, les cessions de titres de participation de sociétés autres qu'à prépondérance immobilière, représentatives de plus de 5% du capital social et détenues depuis au moins deux ans au jour de la cession, relèvent du régime d'imposition des PVLT ; lesquelles sont exonérées d'impôt sous réserve d'une quote-part de frais et charges de 10% sur le montant de la PVLT nette
- Aménagements apportés par la loi de finances pour 2013 :
 - Calcul de la quote-part de frais et charges non plus sur le montant net des PV de cessions de titres de participation, mais sur le montant brut des PV réalisées
 - Taux de la quote-part de frais et charges relevé de 10% à 12%
- Conséquences particulièrement défavorables en cas de déneutralisation de PVLT de cessions de titres de participation dans un groupe fiscal
- Date d'application : résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012
(LF pour 2013)

5. Contribution de 3% sur les montants distribués

- Contribution à caractère permanent, destinée à compenser la perte de recettes budgétaires résultant de la suppression de la retenue à la source sur les dividendes versés par des sociétés françaises à des OPCVM étrangers (consécutivement à la décision de la CJUE du 10 mai 2012, Affaires C-338/11 à C-347/11, Santander Asset Management)
- Contribution due par toute société ou organisme français ou étranger passible de l'IS en France, exception faite :
 - Des PME au sens de la réglementation communautaire (article 2 de l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 du 6 août 2008) c'est-à-dire employant moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 M€ ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 M€
 - Des organismes de placements collectifs visés au I de l'article L.214-1 du COMEFI (2ème LFR pour 2012)

5. Contribution de 3% sur les montants distribués (suite)

- Assiette très large : Ensemble des revenus distribués au sens des articles 109 à 117 du CGI (incluant les revenus « réputés » distribués à la suite notamment d'une rectification du résultat imposable), à l'exception notamment :
 - Des distributions internes à un groupe fiscal (y compris en cas de sortie de groupe pour autant que la mise en paiement de la distribution ait précédé l'événement ayant entraîné la sortie)
 - Des distributions payées en actions (sous réserve qu'elles ne soient pas suivies dans le délai d'un an d'une réduction de capital non motivée par des pertes sous forme de rachat par la société distributrice de ses propres actions)
 - Des distributions effectuées par des SIIC au profit d'autres SIIC, les détenant à 95% au moins, lorsque l'ensemble de ces sociétés ont opté pour le régime spécial d'exonération prévu à l'article 208 C du CGI
 - Des distributions effectuées par des SIIC au cours de l'année 2013 (précision apportée par la 3ème LFR pour 2012)

5. Contribution de 3% sur les montants distribués (suite)

- Nature de cette contribution (cf. travaux parlementaires) : contribution additionnelle à l'IS proche du supplément d'IS sur les bénéfices distribués appliqués entre 1989 et 1992 d'où calcul « en-dehors » et non « en-dedans » (charge de la société distributrice) : conséquences comptables à appréhender notamment au regard de l'établissement des comptes consolidés (comptabilisation en résultat).
- Contribution non déductible des résultats imposables et absence d'imputation possible des crédits d'impôts de toute nature.
- D'où un taux d'IS en cas de distribution de l'intégralité des bénéfices de 36,4% (au lieu de 34,43% - hors contribution exceptionnelle de 5% instituée par la 4ème LFR pour 2011 et prorogée par la LF pour 2013).
- Modalités de paiement : lors du premier versement d'acompte d'IS suivant le mois de mise en paiement de la distribution, les sommes réputées distribuées étant considérées comme mises en paiement à la clôture de l'exercice (imprimé déclaratif n° 2570-SD).
- Entrée en vigueur : Montants distribués dont la mise en paiement est intervenue à compter de la date de publication de la loi (soit le 17 août 2012).

5. Contribution de 3% sur les montants distribués (suite)

- Les questions qui se posent:
 - L'imposition des distributions en cascade (en dehors d'un groupe fiscal) multipliant les situations de double imposition économique d'un même résultat
 - L'éventuelle contrariété au droit communautaire et au principe de liberté d'établissement s'agissant des distributions effectuées au profit d'une société mère établie (hors de France) dans l'UE, notamment lorsque celle-ci détient 95% au moins du capital de la société distributrice, ou présentant la nature de Société « intermédiaire » au sens de la jurisprudence « Papillon »
 - Le cas des établissements stables en France de sociétés étrangères pour leurs bénéfices cessant d'être à la disposition de l'exploitation française et la compatibilité du dispositif avec les conventions bilatérales destinées à éliminer les doubles impositions

6. Abandons de créance et recapitalisation

■ Nouveau régime des aides accordées aux entreprises

- Le nouveau régime issu de la 2ème LFR pour 2012 prévoit l'absence de déductibilité des abandons de créances, subventions et autres aides de toute nature, telles que les renoncements à recettes, des résultats imposables de la société qui les octroie, quelle que soit l'entreprise bénéficiaire (entreprise liée ou non, française ou étrangère)

● Exceptions :

- Aides à caractère « commercial » et aides accordées à une entreprise en difficulté pour lesquelles une procédure collective est ouverte (procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire) ou aides octroyées dans le cadre d'une procédure de conciliation au sens de l'article L.611-8, II du Code de Commerce (accord constaté ou homologué).
- Dans le cas des aides autres qu'à caractère commercial, déductibilité limitée à hauteur de la situation nette négative de la société qui en bénéficie (et, pour le surplus, à hauteur de la quote-part des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent l'aide)

(2ème LFR pour 2012) (art. 39,13 nouveau du CGI)

6. Abandons de créance et recapitalisation (suite)

- **Nouveau régime des aides accordées aux entreprises (suite)**
 - Produit demeurant imposable pour la société bénéficiaire de l'aide (sauf engagement d'augmentation de son capital en numéraire au profit de sa société mère dans les conditions fixées à l'article 216 A du CGI)
 - Neutralité (qui peut n'être que temporaire) au niveau du résultat d'ensemble lorsque les deux sociétés concernées appartiennent à un même groupe fiscal
 - Mesure de correction corrélative pour le calcul de la CVAE (neutralisation de la charge et du produit)
 - Mesure applicable aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012 destinée à inciter les sociétés-mères à recapitaliser leurs filiales en difficulté plutôt qu'à les subventionner

6. Abandons de créance et recapitalisation (suite)

- **Limitation de la déductibilité des pertes sur titres de participation dans les deux ans suivant une opération d'apport**
 - Non déductibilité de la moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation reçus en contrepartie d'un apport à une filiale à hauteur de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité des titres cédés (soit leur valeur nominale, en cas d'apport en numéraire) et leur valeur réelle à la date de leur émission (c'est-à-dire à la date de l'apport)
 - Non déductibilité en pratique de la moins-value de cession (réalisée moins de deux ans après l'apport) à concurrence de la valeur des titres correspondant à la situation nette négative réelle de la société bénéficiaire à la date de l'apport
 - Mesure applicable aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012 et visant à créer une symétrie entre le traitement des abandons de créance à caractère financier et les recapitalisations par incorporation de créances au capital.
(2ème LFR pour 2012) (art. 39 quaterdecies 2 bis du CGI)

6. Abandons de créance et recapitalisation (suite)

■ Limitation de la déductibilité des pertes sur titres de participation dans les deux ans suivant une opération d'apport (suite)

● Exemple :

- Filiale F ayant une situation nette négative égale à 200.000 €
- Société mère M procédant à un apport en numéraire au profit de sa filiale F, égal à 300.000 €
- Valeur d'inscription au bilan de M des titres F reçus en contrepartie de l'apport : 300.000 €
- Valeur réelle des titres F à la date de leur émission : 100.000 € (soit 300.000 - 200.000 €)
- Cession des titres moins de deux ans après leur émission, pour un prix correspondant à leur valeur réelle, soit 50.000 €
- En comptabilité, la société M dégage une moins-value de cession égale à 250.000 € (soit 50.000 - 300.000 €)
- Moins-value non déductible à la hauteur de la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle des titres lors de cette émission, soit à hauteur de 200.000 € (300.000 € - 100.000 €).

6. Abandons de créance et recapitalisation (suite)

- **Incorporation au capital de la société débitrice de créances décotées**
 - Nouveau dispositif applicable aux augmentations de capital par compensation de créances acquises pour un prix inférieur à leur valeur nominale auprès de personnes non liées à la société émettrice des titres ou à la société participant à l'augmentation de capital
 - Détermination du profit imposable pour la société créancière par rapport à la valeur réelle des titres reçus en contrepartie de l'augmentation de capital et non par rapport à la valeur comptable desdits titres (égale à la valeur nominale des créances)
 - Mesure applicable aux résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012

(LF pour 2013)

7. Modifications apportées au régime de report en avant des déficits

■ Plafonnement du seuil d'imputation à 50%

● Nouveau régime:

- Abaissement de la part variable du seuil d'imputation des déficits reportables de 60% à 50% du bénéfice de l'exercice excédant 1 M€. Les déficits non immédiatement imputés demeurent indéfiniment reportables sur les exercices suivants, mais dans cette nouvelle limite.
- Majoration de la part fixe d'1 M€ du montant des abandons de créance consentis à une entreprise en difficulté pour laquelle une procédure collective est ouverte (procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire) ou en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L.611-8 du Code de commerce (procédure de conciliation)

- Entrée en vigueur: Résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012

(LF pour 2013)

7. Modifications apportées au régime de report en avant des déficits (suite)

■ Changement d'activité et perte des déficits

- Définition du « changement d'activité réelle », caractérisant la perte des déficits, introduite dans la loi (art. 221-5 du CGI), notion auparavant appréciée de manière relativement libérale par la jurisprudence , au cas par cas
- Nouveaux cas de cessation d'entreprise :
 - Disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de 12 mois (sauf cas de force majeure, par exemple un sinistre), sauf agrément
 - Disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux
- Caractères objectifs du changement d'activité réelle, notamment en cas de :
 - Adjonction, abandon ou transfert (même partiel), d'activité(s) entraînant au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant une augmentation ou une diminution de plus de 50 %, soit du chiffre d'affaires, soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société, sauf agrément si l'opération est indispensable à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.
- Date d'application : Restrictions applicables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012

(2ème LFR pour 2012)

7. Modifications apportées au régime de report en avant des déficits (suite)

■ Transfert de déficits sur agrément

- Renforcement des conditions d'obtention de l'agrément préalable prévu à l'article 209-II du CGI (Cf. BOI-SJ-AGR-20-30-10-10 du 27 novembre 2012)
- Définition du « changement d'activité réelle », caractérisant la perte des déficits,
 - Maintien des conditions antérieures : Opération placée sous le régime fiscal de faveur, justifiée du point de vue économique et motivations principales autres que fiscales, maintien de l'activité à l'origine des déficits pendant un délai minimum de 3 ans

7. Modifications apportées au régime de report en avant des déficits (suite)

■ Transfert de déficits sur agrément (suite)

- Agrément pour le transfert des déficits de l'ancien groupe en cas d'absorption ou de scission de la société mère suivie de la création d'un nouveau groupe ou de l'élargissement d'un groupe existant

- Nouvelles conditions communes à l'ancienne société mère et aux sociétés membres de l'ancien groupe rejoignant le nouveau groupe (Cf. BOI-SJ-AGR-20-30-10-20 du 27 novembre 2012)
- Conditions à respecter avant le transfert : l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts non déduits dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet de changement significatif (notamment en termes de clientèle, d'emploi, des moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de la nature et du volume d'activité)
- Conditions à respecter après le transfert : pas de changement significatif notamment en termes de clientèle, d'emploi, des moyens d'exploitations effectivement mis en œuvre, de la nature et du volume d'activité, pendant un délai minimum de 3 ans
- Les déficits susceptibles d'être transférés ne doivent pas provenir de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier

- Date d'application : Résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012 (2ème LFR pour 2012)

8. Modification des taux de TVA à compter du 1er janvier 2014

- Les trois principaux taux de TVA sont respectivement modifiés comme suit:
 - Taux réduit (produits alimentaires, énergie ...): de 5,5% à 5%
 - Taux intermédiaire (restauration, travaux domestiques ...) : de 7% à 10%
 - Taux normal : de 19,6% à 20%
- Entrée en vigueur:
 - Diminution du taux réduit
 - Elle s'appliquera aux opérations pour lesquelles la TVA sera exigible au 1er janvier 2014
 - Augmentations des taux intermédiaire et normal :
 - Elles s'appliqueront aux opérations dont le fait générateur interviendra à compter du 1er janvier 2014 (à l'exception des opérations pour lesquelles la TVA sera exigible avant le 1er janvier)

(3ème LFR pour 2012)

9. Transposition de la directive TVA « Facturation » du 13 juillet 2010 à compter du 1er janvier 2013

■ Territorialité

- Les règles de facturation prévues par le droit français s'appliquent aux opérations réputées se situer en France (art. 258 à 259D du CGI) à l'exclusion :
 - Des opérations réalisées par un assujetti établi dans un autre Etat membre et pour lesquelles la taxe doit être autoliquidée par le client établi en France
 - Les règles françaises continuent toutefois de s'appliquer dans une telle situation en cas d'autofacturation
- Les règles de facturation prévues en droit interne s'appliquent aussi:
 - Aux opérations réalisées par un assujetti établi en France mais situées dans un autre Etat membre et pour lesquelles la TVA est liquidée par le client établi dans cet autre Etat (sauf dans l'hypothèse où l'assujetti français a donné mandat à son client d'établir lui-même la facture)
 - Aux opérations réalisées par un assujetti établi en France et dont le lieu est réputé se situé dans un Etat tiers

(3ème LFR pour 2012)

9. Transposition de la directive TVA « Facturation » du 13 juillet 2010 à compter du 1er janvier 2013 (suite)

- Délai d'établissement de la facture
- Ce délai est harmonisé pour l'essentiel des opérations intracommunautaires:
 - La facture doit être établie au plus tard le 15ème jour du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit le fait générateur
 - Cette règle s'applique aux
 - ✓ Acquisitions intracommunautaires
 - ✓ Livraisons et transferts intracommunautaires exonérés de TVA
 - ✓ Opérations intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs
 - ✓ Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur
 - La facture peut être établie de manière périodique pour plusieurs opérations distinctes réalisées au profit d'un même acquéreur ou preneur pour lesquelles la taxe devient exigible au cours d'un même mois civil
 - ✓ Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois

9. Transposition de la directive TVA « Facturation » du 13 juillet 2010 à compter du 1er janvier 2013 (suite)

- Dispense de facturation des acomptes portant sur certaines opérations intracommunautaires
- Cette dispense s'applique aux:
 - Livraisons et transferts intracommunautaires exonérés de TVA,
 - Opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport neuf
- Etablissement de la facture par le client (autofacturation)
- Les factures peuvent être émises par le client, ou un tiers, lorsque l'assujetti leur donne mandat à cet effet
- Sous réserve de l'acceptation de l'assujetti, la facture est alors émise en son nom et pour son compte

9. Transposition de la directive TVA « Facturation » du 13 juillet 2010 à compter du 1er janvier 2013 (suite)

- Facturation électronique
- L'article 289 V du CGI prévoyait le recours à deux moyens techniques sécurisés
 - La transmission sous la forme d'un message structuré (échanges de données informatisées – EDI)
 - Le recours à la signature électronique
- Il est désormais possible de recourir à toute autre solution technique, sous réserve:
 - De mettre en place des contrôles documentés et permanents permettant d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et l'opération qui en est le fondement
- Les modalités de contrôle et d'enquête de l'administration sont aménagées pour tenir compte de cette nouvelle possibilité

10. Mesures diverses

- **Modification du régime de versement des acomptes d'IS pour les grandes entreprises**
- **Aménagements apportés au dispositif du CIR**
- **Relèvement du forfait social et des contributions spécifiques aux AGA et aux SOP**
- **Elargissement de l'assiette de la taxe sur les salaires et institution d'un taux majoré**
- **Droits d'enregistrement afférents aux cessions d'actions**
- **Présentation obligatoire de la comptabilité sous une forme dématérialisée à compter du 1er janvier 2014**
- **Transfert du siège hors de France**

10. Mesures diverses

■ Modification du régime de versement des acomptes d'IS pour les grandes entreprises

- Le seuil minimum de CA à partir duquel les entreprises sont tenues de s'acquitter du dernier acompte d'IS, établi sur la base d'un IS prévisionnel de l'exercice en cours, est abaissé à 250 M€ au lieu de 500 M€ (seuil apprécié au niveau du groupe fiscal).
- Les modalités de versement de ce dernier acompte sont modifiées. Le versement est désormais égal (sous déduction des acomptes déjà versés) à :
 - 75% (au lieu de 66%) pour les entreprises dont le CA HT est compris entre 250 M€ et 1 milliard €
 - 85% (au lieu de 80%) pour les entreprises dont le CA HT est compris entre 1 milliard € et 5 milliards €
 - 95% (au lieu de 90%) pour les entreprises dont le CA HT est supérieur à 5 milliards €
- Ces dispositions s'appliquent à partir des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013

(LF pour 2013)

10. Mesures diverses

■ Modification du régime de versement des acomptes d'IS pour les grandes entreprises

CA (N- 1)	Dernier acompte d'IS, sous déduction des trois acomptes déjà versés
Entre 250 M€ et 1 milliard €	3/4 (au lieu de 2/3) de l'IS estimé au titre de l'exercice imposable au taux normal (33,1/3%)
Entre 1 milliard € et 5 milliards €	85% (au lieu de 80%) de l'IS estimé au titre de l'exercice imposable au taux normal (33,1/3%)
Supérieur à 5 milliards €	95% (au lieu de 90%) de l'IS estimé au titre de l'exercice imposable au taux normal (33,1/3%)

10. Mesures diverses

■ Aménagements apportés au dispositif du CIR

● Mise en place d'un CIR Innovation dédié aux PME.

- Sont visées les PME de moins de 250 personnes et dont le CA n'excède pas 50 M€ par an ou dont le total de bilan n'excède pas 43 M€
- Sont éligibles les dépenses d'innovation portant sur la confection de prototypes, de nouveaux produits ou d'installations pilotes
- Les dépenses retenues, pour autant qu'elles soient directement affectées aux dépenses d'innovations, sont notamment :
 - ✓ Les dotations aux amortissements des immobilisations ;
 - ✓ Les dépenses de personnel ;
 - ✓ Les frais de défense de brevets ;
 - ✓ Les dépenses exposées confiées à des organismes agréés.
- Et des dépenses de fonctionnement évaluées forfaitairement à 75% des dotations aux amortissements et à 50% des dépenses de personnel.

(LF pour 2013)

10. Mesures diverses

■ Aménagements apportés au dispositif du CIR (suite)

- Le CIR Innovation est égal à 20% des dépenses éligibles, dans la limite de 400 000 € par an (soit un CIR maximum de 80 000 €/an)
- Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1er janvier 2013
- La procédure de rescrit est étendue aux dépenses d'innovation à compter du 1er janvier 2014
- Aménagements du dispositif existant :
 - Les taux majorés pour les entreprises nouvellement bénéficiaires du CIR (40% la première année et 35% la seconde) sont supprimés
 - La procédure de rescrit est assouplie :
 - ✓ Les entreprises peuvent désormais faire leur demande de rescrit auprès de l'administration alors même que le projet concerné a déjà débuté
 - ✓ Cette demande doit toutefois être formulée au moins 6 mois avant la date limite de dépôt de la déclaration de CIR
 - Ces deux mesures s'appliquent à compter du 1er janvier 2013

10. Mesures diverses

■ Relèvement du forfait social et des contributions spécifiques aux AGA et aux SOP

● Augmentation du taux du « Forfait » social de 8% à 20%

- Sommes versées par l'employeur dans le cadre de l'épargne salariale (intéressement, participation, abondement aux PEL et aux PERCO, primes dividendes...)
- Date d'application : A compter du 1er août 2012

● Augmentation des contributions sur les stock-options et les attributions gratuites d'actions

- Relèvement de la contribution patronale de 14% à 30%, pour les options consenties et les attributions effectuées depuis le 11 juillet 2012
- Relèvement de la contribution salariale de 8% à 10%, pour les cessions d'actions réalisées à compter du 17 août 2012

(2ème LFR pour 2012)

10. Mesures diverses

■ Elargissement de l'assiette de la taxe sur les salaires et institution d'un taux majoré

- Alignement de l'assiette sur celle de la CSG pour y intégrer les avantages accessoires à la rémunération (intéressement, participation, prévoyance...)
- Création d'une tranche supplémentaire au taux de 20% pour la fraction des rémunérations individuelles supérieure à 150.000 € par an

Rémunérations individuelles annuelles	Taux applicable
Fraction ≤ à 7.604 €	4,25%
Fraction comprise entre 7.604 € et 15.185 €	8,50%
Fraction comprise entre 15.185 € et 150.000 €	13,60%
Fraction > à 150.000 €	20%

- Date d'application : Taxe due à raison des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2013.

(LFSS pour 2013)

10. Mesures diverses

■ Droits d'enregistrement afférents aux cessions d'actions

● Droits d'enregistrement applicables aux cessions d'actions depuis le 1er août 2012

- Le barème progressif a été supprimé et remplacé par un taux unique égal à 0,1%, ce taux étant applicable sans mesure de plafonnement
 - ✓ Sont soumises à ce taux unique de 0,1% :
 - les cessions d'actions de sociétés non cotées françaises dont le siège social est en France (qu'elles soient ou non constatées par un acte, ou même si l'acte est passé à l'étranger)
 - les cessions d'actions de sociétés cotées, sous réserve qu'un acte soit passé en France (quelle que soit la localisation du siège social de la société) ou à l'étranger (si le siège social de la société est situé en France)
 - ✓ La conversion ou l'échange d'obligations en contrepartie d'actions existantes rend exigible le droit de 0,1% (BOI-ENR-DMTOM-20120912)
- Sont exonérées:
 - ✓ Les acquisitions de droits sociaux lorsqu'elles sont réalisées:
 - entre sociétés appartenant à un même groupe intégré
 - entre sociétés appartenant à un même groupe économique (au sens de l'article L.233-3 du code de commerce)
 - ✓ Le rachat de ses propres titres par une société en vue d'une cession aux adhérents d'un PEE ou d'une augmentation de capital
 - ✓ Les opérations soumises à la taxe sur les transactions financières

(2ème LFR pour 2012)

10. Mesures diverses

■ Droits d'enregistrement afférents aux cessions d'actions

Cessions d'actions et de parts assimilées					
Mutation	Sans acte	Acte passé en France	Acte passé à l'étranger		
	Société française	Société étrangère	Société française	Société étrangère	Société française
Actions de sociétés cotées	Pas de taxation	0,10%	0,10% (art. 718 du CGI)	0,10% (sauf imputation du CI étranger)	Pas de taxation
Actions de sociétés non cotées (autres qu'à prépondérance immobilière)	0,10%	Pas de taxation	0,10%	0,10% (art. 718 du CGI)	0,10% (sauf imputation du CI étranger)
Cessions de parts sociales					
Mutation	Avec ou sans acte (que la société soit française ou étrangère)		Acte passé à l'étranger		

10. Mesures diverses

■ Présentation obligatoire de la comptabilité sous forme dématérialisée à compter du 1er janvier 2014

● La possibilité offerte aux contribuables par l'article L.47 A du LPF devient une obligation

- Au début des opérations de contrôle, les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés devront présenter leurs documents comptables sous forme dématérialisée
- Cette obligation vise la quasi-totalité des contribuables
- Le défaut de présentation des documents comptables sous forme dématérialisée est sanctionné par :
 - ✓ une amende maximale de 1 500 € par exercice ou par année soumise à contrôle
 - ✓ Cette amende peut être portée, en cas de manquement grave, à 5‰ du CA ou du montant des recettes brutes

● Ces nouvelles obligations s'appliquent aux vérifications de comptabilité pour lesquelles l'avis de vérification est adressé après le 1er janvier 2014

(3ème LFR pour 2012)

10. Mesures diverses

- **Présentation obligatoire de la comptabilité sous forme dématérialisée à compter du 1er janvier 2014 (suite)**
 - Point important: la Commission des finances du Sénat (n°2013 – Sénat – Session ordinaire de 2012-2013) a rappelé les garanties du contribuable dans le cadre de ce nouveau dispositif
 - La transmission des documents comptables sous la forme dématérialisée n'est que le préalable aux opérations de contrôle elles-mêmes,
 - ✓ l'administration ne pouvant faire que des tris, des classements et des calculs à l'exclusion de tout autre traitement
 - Ces nouvelles dispositions ne remettent pas en cause « *l'existence d'un dialogue oral et contradictoire entre l'agent vérificateur et l'entreprise* »

10. Mesures diverses

■ Transfert de siège hors de France

● Rappel du dispositif de l'article 221,2 du CGI avant modification

- Le transfert total de siège ou d'établissement hors de France constitue une cessation d'entreprise
- Par dérogation, un transfert de siège au sein de l'UE ne s'accompagnant pas du transfert total des actifs se traduit
 - ✓ par l'imposition immédiate des éléments transférés
 - ✓ par un établissement stable en France à raison des éléments maintenus à l'actif du bilan fiscal, sans imposition immédiate
- Décisions communautaires : l'imposition immédiate des PV latentes sur éléments d'actif transférés constitue une restriction à la liberté d'établissement qui n'est pas proportionnée. Un choix doit être proposé entre :
 - Une imposition immédiate (désavantage de trésorerie) mais dispensant de contraintes déclaratives ultérieures
 - Un paiement différé de l'imposition (assortie, le cas échéant d'intérêts) mais accompagné d'une charge administrative liée au suivi des actifs transférés (CJUE, 29 novembre 2011, aff. C-371/10 National Grid Indus BV et CJUE, 6 septembre 2012, Aff. C-361/10 Commission c/Portugal)

(3ème LFR pour 2012)

10. Mesures diverses

■ Transfert de siège hors de France (suite)

● Adaptation du dispositif de l'article 221,2 du CGI

- Possibilité d'étalement, sur demande expresse, sur 5 ans de l'imposition afférente aux PV latentes, aux PV en report ou en sursis d'imposition sur les éléments d'actifs transférés
- Le dispositif bénéficie aux transferts effectués vers les pays de l'UE et s'étend aux pays de l'Espace économique européen (EEE) et aux Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du 16 mars 2010
- L'impôt devient exigible immédiatement en cas de
 - ✓ Cession des actifs transférés dans un autre Etat que l'un de ceux mentionnés supra
 - ✓ Dissolution de la société
 - ✓ Non respect de l'une des échéances de paiement
- Règles applicables aux transferts de siège réalisés à compter du 14 novembre 2012

II - Actualité fiscale

II - Actualité fiscale

1.Actualité en matière de BIC / IS

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

3.Actualité en matière de TVA

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Charges financières supportées par une société dans le cadre du financement de distributions de dividendes ou du rachat de ses propres titres

- Intérêts d'emprunt contracté pour financer le rachat par une société de ses propres titres
 - Opération d'apport de branche par l'actionnaire de la société suivie d'une augmentation de capital permettant l'entrée d'un investisseur, puis d'un rachat par la société de ses propres actions (annulées en vue de rééquilibrer son actionnariat), ce rachat étant financé par emprunt
- Charges financières liées à l'emprunt considérées comme déductibles car la société avait « personnellement retiré une contrepartie positive de cette nouvelle organisation »

A savoir :

- Une réorganisation profonde de sa branche d'activité
- L'acquisition du contrôle des éléments corporels et incorporels de la branche d'activité
- L'obtention des financements nécessaires au développement de la branche d'activité

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Charges financières supportées par une société dans le cadre du financement de distributions de dividendes ou du rachat de ses propres titres (suite)

● Portée de la décision

- Une décision favorable, certes, mais critiquable car la Cour a examiné le contexte global de l'opération au regard de l'intérêt propre que pouvait en retirer la société pour fonder sa décision
- Or le rachat d'actions est une décision d'actionnaires, la société n'a pas à justifier de la conformité à son intérêt propre des décisions prises par ses actionnaires et qui s'imposent à elle concernant le niveau de ses fonds propres par rapport aux fonds empruntés

(Principes de liberté de choix du mode de financement et de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise)

(CAA Versailles, 24 janvier 2012, n° 10VE03601 – SAS Yoplait)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Charges financières supportées par une société dans le cadre du financement de distributions de dividendes ou du rachat de ses propres titres (suite)

● Emission d'obligations remboursables en actions (ORA) au profit de la société mère dans le but de financer une distribution exceptionnelle de bénéfices

➤ Au cas particulier, opérations concomitantes de :

✓ distribution exceptionnelle de dividendes par prélèvement sur le compte de report à nouveau

✓ d'émission d'ORA libérée par compensation avec la créance de dividendes, les ORA étant rémunérées par un taux d'intérêt dont le montant était fixé par référence aux résultats de la société émettrice

➤ Mise en œuvre de l'abus de droit, conformément à l'avis rendu par le CADF le 7 décembre 2010, au motif que le financement de la distribution est demeuré sans incidence sur la structure financière de la société et notamment sur son niveau de fonds propres, le seul but recherché étant un but fiscal de déduction des intérêts des ORA

➤ Pour une application différente dans une espèce similaire (TA Paris, 29 octobre 1998, n° 94-1885, Sté Van Ommeren Tankers)

(TA Montreuil, 15 mars 2012, n° 1009892, Sté Ingram Micro – décision frappée d'appel)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Actions détenues en usufruit et régime des sociétés mères

- Les dividendes attachés aux actions ou parts détenues en usufruit n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères et filiales (articles 145 et 216 du CGI)
 - « Si la qualité d'usufruitier permet une participation aux éventuels bénéfices, elle ne confère pas à son titulaire des droits équivalents, notamment vis-à-vis du capital et de l'exercice du droit de vote, à ceux d'un propriétaire détenteur du titre »
 - Est sans incidence sur cette solution le fait que la société mère usufruitière détenait l'ensemble des droits de vote en vertu d'un accord contractuel conclu avec le nu-propriétaire (inopposabilité au juge et à l'administration des conventions de répartition de dividendes)

(Conseil d'Etat, 20 février 2012, n° 321224, Société Civile Participasanh)

(Conseil d'Etat, 23 mars 2012, n° 335860, Société Financière Aubert)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Indemnité perçue dans le cadre d'une garantie de passif

- Décision conduisant à considérer que lorsqu'une convention de garantie de passif ne comporte pas de clause expresse de révision de prix, l'indemnité perçue par le cessionnaire des titres d'une filiale constitue nécessairement un produit imposable et non une somme venant en réduction du prix de revient des titres acquis.
- Décision d'espèce selon nous et contestable au plan juridique dès lors que la Cour de cassation a jugé qu'une convention de « garantie de passif » par laquelle le vendeur s'engage à indemniser l'acquéreur du montant de tous passifs supplémentaires constitue nécessairement une clause de révision de prix dès lors qu'elle bénéficie au seul acquéreur et qu'elle ne constitue pas une stipulation pour autrui au profit de la filiale (Cass. Com. du 11 mars 2008 n° 06-20-738).

(TA Cergy Pontoise, 28 mars 2012, n° 0802180 - SA PPR)

- Les sommes versées par une société en exécution d'une garantie de passif constituent une charge déductible lorsqu'il n'est pas établi que la cession aurait été consentie à un prix excessif et que les sommes versées ne procèdent pas d'un acte anormal de gestion.

(CAA Douai, 21 juillet 2012, n° 11DA00407 - SA Rafic)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Crédit impôt recherche

● Intéressement et participation des salariés et dépenses de personnel

➤ Pour mémoire

- ✓ l'article 244 quater B –II du CGI prévoit que les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont « *les dépenses de personnel afférents aux chercheurs et aux techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations* ».
- ✓ l'article 49 septies I b de l'annexe III au CGI désigne « *les rémunérations et leurs accessoires ainsi que les charges sociales dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires* »
- « *Sont considérées comme dépenses de personnel, non seulement les salaires, les avantages en nature et les primes et les charges sociales obligatoires, mais également les sommes versées au titre de l'intéressement, la participation et les versements effectués au bénéfice des comités d'entreprise* »

(TA Rennes 19 avril 2012, n° 0904640 – SAS Diana Ingrédients)

- Sont considérés comme dépenses de personnel les sommes versées en application d'un accord d'intéressement, alors même qu'elles n'ont pas le caractère d'élément de salaire pour l'application de la législation sociale et sont exonérées de cotisations sociales mais qu'elles sont comptabilisées dans un compte de charges de personnel et qu'elles sont déductibles des résultats imposables

(TA Montreuil 5 juillet 2012, n° 1104497 – Sté Areva NP)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Dépenses non engagées dans l'intérêt de l'entreprise

- La prise en charge, par une société française, de dépenses d'audit engagées pour l'élaboration d'un rapport interne au groupe auquel elle appartient, nécessitées par l'application de sa loi Sarbanes-Oxley à sa société mère américaine cotée à la Bourse de New-York constitue un transfert indirect de bénéfices au profit de la société mère au sens de l'article 57 du CGI

(TA Montreuil, 5 janvier 2012, n°1006860, Sté Office Dépôt International)

1. Actualité en matière de BIC-IS

■ Dépenses de conditionnement : Immobilisation ou charges ?

- Dès lors que les signes distinctifs d'une marque commerciale, à savoir les logos sur les emballages, les marques semi-figuratives, peuvent bénéficier de la protection juridique de l'article L.711-1 du CPI, les dépenses de conception engagées à ce titre permettent une identification pérenne de la marque et constituent une source régulière de profit sur une période suffisamment longue. Ces dépenses correspondent à des éléments incorporels de l'actif immobilisé et non à des charges immédiatement déductibles

(CE, 30 mai 2012, n°340485 – Sté Tipiak)

2. Actualité en matière de fusions

■ Régularisation des Etats de suivi des PV en sursis d'imposition (et des déclarations DAS 2)

● Etats de suivi des PV en sursis d'imposition

- Rappel : exigibilité d'une amende égale à 5% des sommes omises ou inexactes (art. 1763 du CGI)
- L'administration admet une possibilité de régularisation spontanée sans sanction si cette régularisation n'est pas consécutive à un contrôle ou à une demande d'information, d'une part, et si la situation déclarative de la société fait apparaître « une moralité fiscale irréprochable », d'autre part

(RES n° 2012/8 (RC) du 21 février 2012 ; BOFIP-BOI-CF-INF-20-10-20120912)

● Déclarations DAS 2

- Rappel : Exigibilité d'une amende égale à 50% des sommes omises (art. 1736-I-1 du CGI)
- L'administration admet également une possibilité de régularisation spontanée des déclarations des trois années précédentes sans sanction si l'entreprise présente une demande de régularisation pour la première fois et est en mesure de justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont bien été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux, à la condition que le service puisse être en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites.

(RES n° 2012/6 (RC) du 14 février 2012 ; BOFIP-BOI-CF-INF-10-40-30-120912)

2. Actualité en matière de fusions

■ Notion de branche complète d'activité

● Transfert de personnel nécessaire à l'exploitation

- Le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée : Il s'agit du personnel nécessaire uniquement à la poursuite de l'exploitation autonome (analyse au cas par cas - pas de critère objectif)
- En cas de refus d'acceptation du transfert par une partie du personnel « nécessaire », le respect de la condition tenant à la branche complète et autonome, est laissé à l'appréciation de l'administration et des juges du fond

(Avis Conseil d'Etat du 13 juillet 2012, n° 358931, SAS Ondupack)

2. Actualité en matière de fusions

■ Notion de branche complète d'activité (suite)

● Apport de titres assimilés à une branche complète d'activité

- L'apport d'une participation dans un GIE sans capital peut être assimilé à celui d'une branche complète dès lors que cette participation permet le contrôle dudit groupement et que l'exploitation de celui-ci peut faire l'objet d'une exploitation autonome :
 - ✓ Les critères de la forme juridique du GIE et de l'absence de capital ne suffisent pas à écarter la notion de branche complète
 - ✓ Critères déterminants :
 - Analyse des règles juridiques et de fonctionnement du GIE
 - Existence d'éléments d'actif et de passif dans le GIE
 - Analyse des statuts au regard des règles de contrôle spécifique

(CE, 16 mai 2012, n° 325370 – Sté GDF Suez Energie Services)

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés

● Bref rappel de la problématique

- La TVA ayant grevé des dépenses afférentes à des cessions de titres n'est pas en principe déductible dans la mesure où celles-ci présentent un lien direct et immédiat avec une opération qui est (art. 271, II-1 du CGI)
 - ✓ Soit hors du champ d'application de la TVA
 - ✓ Soit dans le champ, mais exonérée et n'ouvrant pas droit, en principe, à déduction
- Ladite TVA peut néanmoins être déduite en faisant application de la théorie des frais généraux

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés (suite)

- Rappel des principes posés par le Conseil d'Etat (arrêts Michel Thierry et Société Pfizer Holding France – CE 23 décembre 2010, n° 324181 et 307698)

Dépenses préparatoires

- De telles dépenses engagées par une société holding sont réputées faire partie de ses frais généraux, la TVA y afférente étant en principe déductible
 - ✓ Il en est ainsi lorsque l'opération de cession ne se réalise pas
- L'administration est toutefois en droit de remettre en cause la déductibilité de la TVA si :
 - ✓ Elle établit que cette opération a revêtu un caractère patrimonial lorsque le produit de cession a été distribué
 - ✓ Ou que, en l'absence d'éléments contraires produits par la société, ces dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés (suite)

- Rappel des principes posés par le Conseil d'Etat (arrêts Michel Thierry et Société Pfizer Holding France – CE 23 décembre 2010, n° 324181 et 307698) (suite)

Dépenses inhérentes à la cession

- La TVA y afférente n'est pas en principe déductible dès lors qu'elle présente un lien direct et immédiat avec la cession de titres sauf si
 - ✓ Compte tenu de la nature des titres cédés (Cf. titres cotés),
 - ✓ Ou par tous éléments probants, tels que sa comptabilité analytique, la société établit que les dépenses en cause n'ont pas été incorporées dans le prix de cession des titres et peuvent, de ce fait, être regardées comme faisant partie des frais généraux

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés (suite)

● TA Montreuil, 9 février 2012, n° 1013007 – Sté Somfy

- En l'espèce la société requérante apporte la preuve que les dépenses liées à la cession n'ont pas été incorporées dans le prix de vente des titres dans la mesure où:
 - ✓ Elle produit le contrat de cession qui stipulait expressément que chacune des parties supporterait les frais et honoraires de ses conseils
- L'administration avait en outre, pour refuser la déductibilité de la TVA, argué que cette cession avait un caractère patrimonial dès lors que la société cédante avait, l'année suivant celle de la cession des titres, effectué une distribution de 37 M€, montant largement supérieur au produit de la cession des titres qui s'était élevé à 16 M€
 - ✓ Le tribunal considère que, par ce simple rapprochement, l'administration n'apporte pas la preuve que le produit de cette vente avait été effectivement distribué

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés (suite)

● CE 13 juillet 2012, n° 345204 – SA Entreprise Franque

- La Haute assemblée rappelle qu'il convient d'établir que les dépenses exposées en vue de la préparation de la cession n'ont pas été incorporées dans le prix de vente des titres:
 - ✓ En omettant de rechercher si tel était le cas, la Cour commet une erreur de droit
- Le point le plus intéressant de cet arrêt concerne la déductibilité de la TVA ayant grevé les frais liés à une garantie de passif
 - ✓ En janvier 2003, le Groupe Citroën avait assigné 6 filiales du Groupe Franque devant le tribunal de commerce de Paris pour violation du contrat de concession

A l'été 2003, le Groupe Franque cède 16 de ses 26 filiales et accorde au cessionnaire une garantie de passif au titre du litige qui l'oppose au Groupe Citroën

En juillet 2004, le Groupe Franque met fin à ce litige dans le cadre d'une transaction à l'amiable avec le Groupe Citroën

- ✓ L'administration avait remis en cause la déductibilité de la TVA afférente aux frais d'avocat engagés au titre de ce protocole transactionnel
- ✓ La Cour avait admis la déduction de la TVA en cause aux motifs que ces frais étaient liés aux opérations de restructuration du Groupe et faisaient ainsi partie de ses frais généraux

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et frais de cession de titres de participation et frais qui y sont liés (suite)

● CE 13 juillet 2012, n° 345204 – SA Entreprise Franque (suite)

- Le Conseil d'Etat censure la décision de la Cour en considérant que ces prestations devaient être regardées comme se rattachant à l'opération de cession des titres, opération exonérée de TVA et n'ouvrant pas droit à déduction
- Cette décision est pour le moins contestable
 - ✓ Le Conseil d'Etat opère une différence de traitement entre les frais préparatoires à la vente et ceux liés à une garantie de passif qui ne se justifie pas et, partant, rompt le principe de la neutralité de la TVA:
 - si l'acquéreur exige une garantie de passif (ce qui est en règle générale le cas), les frais y afférents doivent être assimilés à des frais préparatoires à la cession dans la mesure où, sans cette garantie, la vente ne se réaliserait pas
 - ✓ Dans le même sens, la CJUE a déjà considéré que des dépenses s'imposant à l'assujetti ne doivent pas se traduire par un surcoût de TVA (cf. par ex CJCE, 16 octobre 1997, aff. C-258/95, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG/Finanzamt Neustadt)
 - ✓ Un dernier argument consisterait à soutenir que l'opération en cause (à savoir, cession de 16 des 26 filiales) constituait une cessation partielle d'activité, la TVA y afférente pouvant alors être déduite en application de la jurisprudence de la CJUE (cf. par ex CJCE, 22 février 2001, aff. C-408/98, Abbey National plc)
- En conclusion, nous considérons que la TVA afférente à de tels frais devrait néanmoins pouvoir être déduite

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et assujetti partiel (holding mixte)

● CE, 27 juin 2012, n°350526 – SA Ginger

- Les circonstances de l'espèce étaient les suivantes
 - ✓ La société Ginger exerçait une activité de société holding mixte, et percevait à ce titre deux types de revenus:
 - des dividendes
 - et des produits provenant d'une activité de services (ingénierie et assistance à ses filiales)

Ladite société ne percevait pas, par ailleurs, de produits entrant dans le champ d'application de la TVA, mais n'ouvrant pas droit à déduction, tels que des intérêts par exemple

En sa qualité de redevable total, elle avait déduit la totalité de la TVA d'amont supportée au titre de ses activités

- ✓ Le service vérificateur a remis en cause cette déduction intégrale en arguant :
 - de ce que la société avait la qualité d'assujetti partiel, à savoir, l'exercice d'une activité hors champ d'application de la TVA (dividendes) et d'une activité située dans le champ (prestations de services)
 - et que dès lors, elle devait affecter une partie de la TVA en cause à son activité hors champ, cette TVA devenant de ce fait non déductible

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et assujetti partiel (holding mixte) (suite)

● CE, 27 juin 2012, n°350526 – SA Ginger (suite)

- La Haute Assemblée a fait droit aux prétentions de l'administration en reprenant la jurisprudence de la CJUE résultant de son arrêt *Securenta* (cf. CJCE, 13 mars 2008, aff. C-437/06, *Securenta*):
 - ✓ Un assujetti partiel ne peut déduire intégralement que la seule TVA ayant grevé les dépenses pouvant être imputées à ses activités économiques
 - ✓ L'affectation de la TVA entre les opérations dans et hors champ d'application doit se faire par une clef de répartition, cette dernière devant refléter objectivement la part d'affectation réelle des dépenses en amont à chacune de ces opérations (Cf. coefficient d'assujettissement)
- Deux observations:
 - ✓ La première, d'ordre purement technique, serait de contester cette décision en prétendant, comme le soutient une partie de la doctrine, que les dividendes ne constituent pas une opération au sens de la TVA:
 - Une opération consiste en effet en une livraison de biens ou en une prestation de services réalisée à titre onéreux au profit d'un tiers
 - Dans la mesure où les dividendes ne répondent pas à cette définition, ils ne constituent donc pas la contrepartie d'une opération hors champ (c'est d'ailleurs ce que l'administration a admis implicitement s'agissant des opérations en capital – BOI-TVA-DED-20-10-10 20120912 §480 et s)
 - Si on fait application de cette théorie, la société Ginger deviendrait donc un assujetti total et pourrait ainsi récupérer la TVA d'amont en totalité.

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et assujetti partiel (holding mixte) (suite)

● CE, 27 juin 2012, n°350526 – SA Ginger (suite)

- ✓ La seconde est d'ordre pratique
 - La TVA non déductible pour une société holding mixte en application de cette décision devrait être, en principe, pour le moins limitée
 - En effet, la quasi-totalité de la TVA d'amont est en règle générale supportée dans le cadre des prestations de services rendues par la société holding mixte à ses filiales

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et mentions devant figurer sur les factures

● Rappel des principes

- L'article 242 nonies A de l'Annexe II au CGI impose, pour que la TVA puisse être déduite, que la facture comporte le nom et l'adresse de l'assujetti (vendeur/prestataire) et de son client.
- Le CE apprécie avec pragmatisme le respect de cette condition de forme
 - ✓ L'absence de mention de ces informations sur la facture, ou leur caractère erroné, ne font pas obstacle à la déduction de la TVA si :
 - Le redevable apporte la preuve, par tous moyens, qu'il a effectivement réglé ladite facture
 - Et que ce règlement effectif a été réalisé pour les besoins de ses opérations taxables

● CE 26 mars 2012, n° 326333 – Sté Cerp Lorraine

Cette décision de principe est importante dans la mesure où:

- Elle devrait s'appliquer, mutatis mutandis, aux autres mentions obligatoires devant figurer sur les factures
- Elle est en tous points conforme à la jurisprudence communautaire (CJUE 26 janvier 2012, Aff. C-588/10 – Sté Kraft Foods Polska SA)

3. Actualité en matière de TVA

■ Droit à déduction et mentions devant figurer sur les factures

- Autres solutions jurisprudentielles nationales : La preuve contraire peut être apportée en cas de facture établie au nom d'un autre redevable (CE 9 décembre 1991 n° 69823) ou en cas d'absence de numéro d'identification de l'acquéreur.

(CE 30 décembre 2010, n° 316022 - Verimex)

3. Actualité en matière de TVA

■ Subventions compléments de prix – Abandon de créance et imposition à la TVA

- L'abandon de créance consenti par une société mère à une filiale, société de service, déficitaire, afin de compenser les pertes dues aux tarifs trop bas que lui impose une convention de groupe pour les services communs rendus annuellement à ses sociétés sœurs, constitue une « aide complément de prix » imposable à la TVA et non pas une subvention d'équilibre située hors du champ d'application de la TVA

● Solution motivée par

- L'absence de maîtrise des conditions tarifaires par la filiale (conditions fixées par le groupe)
- La situation structurellement déficitaire de la filiale
- Malgré un abandon de créance consenti plus de quatre ans après la fixation des tarifs, l'engagement de verser la subvention a été analysé « *ex ante* » compte tenu des circonstances de l'espèce

(CE 16 avril 2012, n° 323232 – Sté Géodis Division Messageries Services)

3. Actualité en matière de TVA

■ Subventions compléments de prix – Abandon de créance et imposition à la TVA

- Par ailleurs, complétant sa doctrine relative aux subventions complément de prix, l'administration a précisé qu'une subvention ne saurait être qualifiée de complément de prix dès lors qu'elle n'est pas calculée de manière à couvrir spécialement l'insuffisance de recettes résultant de la tarification mais qu'elle a pour objet de prendre en charge des coûts fixes et /variables (par exemple dans le domaine du transport public de personnes)

(BOI-TVA-IS-BASE-10-10-10 mis à jour le 15 novembre 2012)

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

Adresses email
quentin@hocheavocats.com