



LOI de Finances 2009
LOI DE Finances Rectificative 2008
LOI de Financement de la Séc Soc. 2009
Loi sur les revenus du travail
Loi de Modernisation de l'Economie
Actualité jurisprudentielle

Renaud GROB / Pierre DEDIEU
Avocats

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Aspects fiscaux et sociaux Internes



Niches Fiscales

- **Plafonnement des niches fiscales (art. 91 LF 2009)**
 - Limitation global de l'avantage à 25 K€ + 10% des revenus imposables
 - Vise la plupart des avantages fiscaux liés à des investissements ou à des services obtenus par le contribuable
 - Investissements immobiliers (Robien, Malraux, MH,...)
 - Investissements DOM TOM
 - Salariés à domicile
 - S'applique à compter de l'imposition des revenus 2009 et u titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter 1.1.09
- **Aménagements de certains dispositifs (Malraux, DOM-TOM, LMP notamment)**



Aménagement Bouclier fiscal

■ Aménagement du bouclier fiscal (art. 17 LF 2009)

- Rappel : droit à restitution en N d'une fraction des impôts acquittés en N-1 si excède 50% des revenus N-2
 - Impôts : IRPP, ISF, impôts locaux Habitation ppale, contributions et prélèvements sociaux
- Jusqu'à présent, restitution par voie de réclamation, jusqu'au 31.12.N
- Désormais, possibilité d'une auto-liquidation de la « créance bouclier » et d'une imputation de cette créance sur certaines impositions exigibles en N
 - Sur ISF, impôts locaux sur habitation principale, contributions et prélèvements sociaux sur revenus patrimoine
 - Pas sur IRPP
- La créance « bouclier » n'est pas un actif de l'ISF, et ne « pollue » pas le calcul du bouclier de l'année suivante
- Simple déduction des impôts étranger sur les revenus de référence (pas de prise en compte des impôts étranger dans els impôts de référence)



Plan de Relance

- **Le Plan de relance de l'économie (LFR 2008)**
 - Présenté par le Président de la République le 4 décembre 2008
 - Décliné dans LFR 2008
 - Comporte les mesures suivantes :
 - Restitution immédiate des acomptes d'IS excédentaires
 - Remboursement anticipé des créances nées du report en arrière des déficits
 - Remboursement des crédits d'impôt recherche
 - Commentaire administratif sur la mise en œuvre pratique : Instruction du 9 janvier 2009 (4 A-1-09)



Plan de Relance

- **La restitution immédiate des acomptes d'IS excédentaires**
 - Pour les exercices clos au plus tard le 30 septembre 2009
 - Pour les entreprises qui clôturent le 31 décembre, demande dès le 1^{er} janvier 2009
 - Marge d'erreur de 20%



Plan de Relance

- **Créances nées du report en arrière des déficits**
 - Les créances nées au 31 décembre 2008
 - Les créances appelées à naître d'une option exercée au titre d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2009
 - Marge d'erreur de 20%



Plan de Relance

■ Crédit d'impôt recherche

- Les créances relatives au crédit d'impôt recherche des années 2005, 2006 et 2007
- Celle née des dépenses de recherche de l'année 2008



IFA

- **La suppression de l'IFA (LF 2009)**
 - Article 14 de la loi de finances pour 2009
 - Suppression progressive sur 3 ans
 - Seuil de taxation de CA porté de 400 K€ (actuel) à :
 - 1.500 K€ en 2009
 - 15.000 K€ en 2010
 - Suppression pour toutes les entreprises à compter 2011



Parachutes dorés

- **Indemnités de départ versées à un dirigeant d'entreprise, en plus des indemnités légales (liées à son contrat de salarié).**
 - Montant fixé lors de la conclusion du contrat, indépendamment des performances futures du dirigeant.
 - Indemnisation versée en cas de licenciement, restructuration ou départ anticipé
- **Ce terme peut recouvrir plusieurs types d'indemnités contractuelles :**
 - Indemnités de départ
 - Indemnité pour clause de non-concurrence
 - Stock-options
 - « Retraite chapeau »



Parachutes dorés

Aspect fiscal

- **Durcissement du régime fiscal (LF 2009)**
 - Limitation de la déductibilité fiscale dans les sociétés cotées
 - Le montant déductible des parachutes dorés versés par les **sociétés cotées** à leurs dirigeants limité à 6 fois le plafond annuel de la sécurité sociale, soit environ 200.000 € par bénéficiaire



Parachutes dorés

Aspect fiscal

■ Entrée en vigueur

- Exercices clos à compter 31.12.2008

■ Champ d'application :

- Sociétés cotées seulement
- Rémunérations différées visées aux articles L 225-42-1 et L 225-90-1 du Code de commerce :

« les éléments de rémunération, les indemnités ou les avantages dus ou susceptibles d'être dus aux présidents, directeurs généraux ou directeurs généraux délégués, ainsi qu'aux membres du directoire, **à raison d'une cessation ou d'un changement de fonctions, ou postérieurement à celles-ci** ».



Parachutes dorés Sécurité sociale (LFSS 2009)

- **Durcissement du régime social : Assujettissement aux cotisations sociales (art. 14 de la LFSS pour 2009)**
 - des parachutes dorés d'un montant excédant 30 fois le PSS (environ 1 million d'euros) **dès le premier euro**
 - En cas de cumul contrat de travail/mandat social, il est fait masse des deux indemnités
 - Versés par toutes les sociétés, **cotées ou non**
 - Rappel : auparavant, les parachutes dorés n'étaient soumis à cotisations que pour la fraction qui excédait les seuils d'exonération d'impôt sur le revenu applicables aux indemnités de rupture (c-a-d avec plafond de 5 ou 6 fois PSS selon retraite ou licenciement)



Forfait social de 2 %

- **Art. 13 de la LFSS pour 2009**
 - Nouvelle contribution patronale pour les sommes versées à compter du 1er janvier 2009
 - le taux fixé à 2 %
 - produit affecté à l'assurance maladie.
 - A provisionner dans les comptes 31.12.2008
 - Nouvel article L. 137-15 du Code de la sécurité sociale
 - l'ensemble des éléments de rémunération qui sont soumis à la CSG (article L. 136-1 du code de la sécurité sociale) et exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale (articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale et L. 741-10 du code rural) sont soumis à une contribution à la charge de l'employeur.



Forfait social de 2 %

- Contribution due sur les éléments de rémunération suivants :
 - Contributions employeurs régime de **retraite supplémentaire** (sauf régimes à prestations définies avec condition d'achèvement de la carrière dans l'entreprise) ;
 - **Participation** et supplément de participation ;
 - **Intéressement et** supplément d'intéressement
 - **Abondement de l'employeur au PEE et PERCO** ;



Loi sur les revenus du travail

■ Loi du 27 novembre 2008

- Participation : disponibilité immédiate sur option du salarié
 - Maintien de l'exonération de cotisations sociales (et des taxes assises sur les salaires) (mais CSG/CRDS)
 - Assujettissement à l'IR dans les conditions de droit commun de la fraction débloquée avant 5 ans (sauf cas déjà énumérés par la loi)
- Intéressement :
 - Nouveau crédit d'impôt
 - Si mise en place d'un accord : 20 % des sommes, non plafonné
 - Si nouvel accord ou avenant à l'accord : 20 % du complément versé (calcul par rapport à la moyenne des 3 dernières années)
 - Prime exceptionnelle en 2009 :
 - Si mise en place d'un accord ou d'un avenant à l'accord, avant le 30 juin 2009
 - Montant maximal de 1.500 € par salarié
 - A verser avant le 30 septembre 2009
 - Exonéré de cotisations sociales (mais CSG/CRDS)
 - IRPP (sauf si affectation à un PERCO)



Contribution RSA (Revenu de solidarité active)

Loi RSA du 1er décembre 2008

- **Contribution de 1,1% additionnelle au prélèvement social de 2 % actuellement supporté par les revenus du patrimoine et les produits de placements assujettis à la CSG.**

- **Champ d'application**
 - Tous les revenus du patrimoine et les produits de placements assujettis à la CSG, et notamment les revenus suivants :
 - revenus fonciers ;
 - revenus de capitaux mobiliers (dividendes et produits de placements à revenu fixe) ;
 - plus-values taxées à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel : plus-values professionnelles à long terme, plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, plus-values immobilières, profits réalisés sur les marchés à terme, sur les marchés d'options négociables et sur bons d'option ;
 - rentes viagères constituées à titre onéreux ;
 - gains provenant des options de souscription ou d'achat d'actions.



Contribution RSA (Revenu de solidarité active)

■ Taux

- Le taux de la contribution additionnelle fixé à 1,1 %, => porte de 11 % à 12,1 % le taux global des prélèvements sociaux perçus sur les revenus du patrimoine et les produits de placements.
- Baisse du taux attendue en 2010-2011 selon impact du plafonnement des niches fiscales

■ Recouvrement

- Dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que celles prévues pour les autres prélèvements sociaux.



Contribution RSA (Revenu de solidarité active)

Entrée en vigueur de la nouvelle contribution :

- dès 2008 pour les revenus du patrimoine : elle concernerait donc pour la première fois les revenus de l'année 2008, déclarés et imposés à l'impôt sur le revenu en 2009 (revenus fonciers ; plus-values de cession de valeurs mobilières)
- à partir du 1er janvier 2009 pour les produits de placements soumis au prélèvement à la source des contributions sociales (intérêts, dividendes, plus-values immobilières).
- pour les produits dont le fait générateur de l'imposition est constitué par l'inscription en compte (produits des bons ou contrats de capitalisation en euros, par exemple) ou par le retrait, le rachat ou le dénouement d'un plan ou d'un contrat (PEA, PEL...), seule la part de ces produits acquise et, le cas échéant, constatée à compter du 1er janvier 2009 sera soumise à la nouvelle contribution additionnelle.



Article 80 quindecies : régime du carried interest

■ Introduction d'un régime légal (art. 15 LF 2009) :

- Auparavant: Instruction 5-I-2-02 du 28 mars 2002
- Application du régime des PV valeurs mobilières, sous certaines conditions, aux gains tirés d'actions de carried interest souscrites par les salariés des FCPR ou SCR, de la société de gestion de ces fonds, ou d'une société prestataire.
- Imposition à 30,1% (18% + 12,1% de prélèvements sociaux)
- Extension aux société étrangère dont l'objet principal est d'investir dans des sociétés non cotées (EEE avec clause d'assistance administrative)
- Principales conditions :
 - « souscription à la valeur réelle »
 - Délai minimum de 5 ans à compter de la souscription
 - Actions carried > 1% capitalisation de la société
 - Rémunération normale
 - Catégorie unique de titres



Intégration fiscale

Sortie de groupe

liée à une procédure collective

- LFR 2008 a introduit 2 aménagements au régime d'intégration fiscale qui concernent principalement la situation où la mère intégrante est placée en LJ, ainsi que celle où la filiale intégrée est en RJ et cédée
- Ces nouvelles dispositions sont applicables aux opérations intervenues au cours d'un exercice clos à compter du 01.01.2008.



Sortie de groupe liée à une procédure collective

- **Atténuation des conséquences liées à la cessation du groupe**
 - Situation actuelle : en cas de cessation de groupe, déficits et MVLT subis pendant la période d'intégration restent acquis à la société mère.
 - Situation nouvelle :
 - Chaque filiale sortante retrouve le droit d'imputer sur ses résultats propres la fraction du déficit et MVLT d'ensemble transmis au groupe et restant en instance de report.
 - Ce montant est établi à la clôture de l'exercice précédant celui de la cessation du groupe ► il est donc déterminé avant prise en compte des neutralisations de sortie.



Sortie de groupe liée à une procédure collective

■ Continuité du régime de groupe

- Un nouveau groupe peut être constitué avec la ou les filiales sortantes dès l'ouverture de l'exercice au titre duquel elles ont cessé de faire partie de l'ancien groupe.
- L'option doit être exercée dans le délai de 3 mois à compter de la date du transfert de propriété des titres.
- La durée du 1^{er} exercice du nouveau groupe peut être supérieure ou inférieure à 12 mois.
- Les déficits et MVLT réalloués aux filiales sortantes ne peuvent venir s'imputer sur le bénéfice ou PV nette d'ensemble du nouveau groupe.



Restructurations

- **Modification du droit des sociétés : Loi n°2008-649 du 3 juillet 2008**
 - Transposition de la Directive juridique sur les fusions transfrontalières
 - Simplification de la procédure de fusion (transfrontalière ou interne)



Restructurations

- **Modification du droit des sociétés : Loi n°2008-649 du 3 juillet 2008**
 - Transposition de la Directive sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux (n°2005/56/CE du 26 octobre 2005)
 - Objectif de simplification des opérations de fusion au sein de l'espace européen (sans nécessairement création d'une SE)
 - Harmonisation de certaines dispositions ; pour le reste, renvoi aux droits nationaux



Restructurations

- **Modification du droit des sociétés : Loi n°2008-649 du 3 juillet 2008**
 - Simplification du droit interne des opérations de fusion
 - Dans les fusions « normales », les associés peuvent décider à l'unanimité de ne pas nommer un Commissaire à la fusion, dont le rapport (sur les parités) devient donc facultatif.
 - En revanche, l'obligation de désigner un commissaire aux apports demeure lorsque l'opération comporte des apports en nature ou des avantages particuliers.
 - Dans les « fusions simplifiées », exonération pour les sociétés participantes d'établir un rapport sur l'évaluation des apports en nature.



Restructurations

- **Modification du droit des sociétés : Loi n°2008-649 du 3 juillet 2008**
 - Conséquences dans l'appréhension de ces opérations
 - Fusion « normale » :
 - Inst. 4-I-2-00, § 76 « la rémunération d'une fusion est déterminée par la parité d'échange calculée sur la base de la valeur réelle des apports et de la société qui la reçoit »
 - Arbitrage TUP / fusion simplifiée :
 - Au plan juridique :
 - Opposition des créanciers peut différer la TUP
 - Au plan fiscal : 210 A
 - Au plan comptable : effet rétroactif

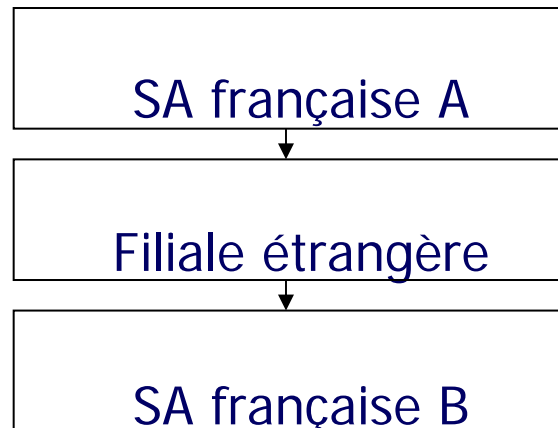


Actualité Jurisprudentielle interne



Composition des groupes intégrés

- **Sous-filiale détenue par l'intermédiaire d'une filiale étrangère**



Situation actuelle : Pas d'intégration fiscale de la SA française A du fait de la détention de la sous-filiale française par l'intermédiaire d'une entité étrangère.



Composition des groupes intégrés

■ **Décision société Papillon CJCE 27 novembre 2008**

- Incompatibilité avec le droit communautaire de l'exclusion du périmètre de l'intégration fiscale de sous-filiales françaises détenue par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre pays de l'UE
 - La différence de traitement entre les sous-filiales détenues par des filiales françaises et des filiales établies dans d'autres Etats Membres constitue une restriction au principe de liberté d'établissement garanti par le traité CE.
 - Justification de cette restriction ?
 - Souci de préserver la cohérence du régime fiscal français
 - » Problématique d'un risque de double déduction
 - Mais l'interdiction d'intégrer est disproportionnée par rapport à ce risque, qui peut être géré autrement



Composition des groupes intégrés

- **Décision société Papillon CJCE 27 novembre 2008**
 - Conséquences :
 - pour le futur :
 - Modification de la loi attendue
 - Quid quand la sous-filiale est elle-même (aujourd'hui) mère intégrante ?
 - Pour le présent : option ?



Composition des groupes intégrés

- **Décision société Papillon CJCE 27 novembre 2008**
 - Conséquences pour le passé
 - Problématique de la réclamation :
 - Qui doit présenter la réclamation ? Fille ? Mère ?
 - Quelle incidence de la réclamation ? Peut-on opter rétroactivement ?
 - Le contentieux de la responsabilité constitue-t-il une autre voie ?



Intégration fiscale Amendement Charasse

■ Rappels :

- Achat des titres d'une société membre auprès d'un actionnaire qui a le contrôle du groupe (ou d'une société que cet actionnaire contrôle) : non déductibilité pendant 9 ans des frais financiers.
- Définition du contrôle : critères de l'article 233-3, commentés par l'instruction du 21 mars 2007 :
 - Détention de la majorité des droits de vote, en droit ou en fait ;
 - Pouvoir de nommer ou révoquer la majorité des membres des organes d'administration ;
 - Présomption de contrôle si détention > à 40% (et pas d'autre actionnaire avec une participation supérieure)
 - Et, surtout, appréciation des trois critères précédents en faisant masse des droits de vote résultant d'une action de concert .
 - ↳ définition de l'article L 233-10 du Code de commerce : accord en vue de mettre en œuvre une politique vis-à-vis de la société.



Amendement Charasse

■ **Appréciation du contrôle dans le temps**

CAA Douai 13 novembre 2007 n° 06-1444, SA Nocibé France

Changement de contrôle postérieur à l'acquisition des titres

- L'amendement Charasse peut trouver à s'appliquer, même quand la mise en place du groupe intégré entre la société cessionnaire et la cible acquise auprès des actionnaires contrôlant intervient postérieurement à l'exercice d'acquisition des titres ;
- En revanche, si au moment de la mise en place du groupe, le contrôle de la société cessionnaire a changé, le dispositif Charasse ne trouve pas à s'appliquer.
- Position conforme au dispositif applicable issu de la LFR 2005, qui prévoit l'interruption des réintégrations Charasse en cas de modification du contrôle de la société cessionnaire, alors même que l'acquisition était initialement Charassable.



Amendement Charasse

■ **Appréciation du contrôle dans le temps**

CAA Paris 23 janvier 2008 n° 06-404 et 06-1208, min. c/ Sté Technologies Plus

Appréciation du contrôle à la date d'acquisition des titres

- Il n'y a pas lieu d'appliquer le dispositif « Charasse », dans le cas où :
 - une société a acquis auprès de son actionnaire les titres d'une autre société avec laquelle elle constitue un groupe intégré
 - mais que par acte préalable du même jour, la société cessionnaire a procédé à une augmentation de son capital à l'issue de laquelle la société cédante ne détenait plus que 29 % de la cessionnaire et ne la contrôlait donc plus.
- Infirmation de la doctrine de l'administration prévoyant la possibilité de se référer à la période de 12 mois qui précède l'acquisition.



Contrôle Fiscal dans les groupes intégrés

■ Réclamation contre les rappels d'IS d'ensemble consécutifs au contrôle fiscal d'une filiale intégrée

TA Rennes 15 mai 2008, n°05-1977, Sté Timab

- Dès lors qu'elle n'est pas le redevable légal de l'impôt, la filiale intégrée n'a pas qualité pour agir en décharge du rappel ;
- En l'absence de mandat de représentation de la mère intégrante, la réclamation introduite par la filiale intégrée est irrecevable.
- La solidarité organisée par la loi (dernier alinéa de l'article 223 A) ne peut justifier cette qualité pour agir, dès lors qu'en l'espèce, la mère intégrante a acquitté les rappels (de sorte qu'aucune mise en demeure n'a été adressée à la filiale intégrée).



COUP D'ACCORDEON

- CE 17/10/08 n° 293467 : conséquences d'un « coup d'accordéon » sans cession ultérieure
- Contexte :
 - Réduction du capital à 0 par imputation des pertes
 - Augmentation de capital par l'actionnaire initial, dont le pourcentage de détention augmente
 - Solution : même si « destruction » totale des titres initiaux (détenus depuis moins de 2 ans), pas de déduction d'une perte pour l'actionnaire, mais uniquement constitution d'une provision pour dépréciation des titres, dont le prix de revient augmente (provision non déductible en pratique).

COUP D'ACCORDEON

- CE 26/03/08 n° 301413 « Fauvernier » : ventilation CT/LT du résultat de cession des titres après une opération de « coup d'accordéon » ?
- Contexte :
 - 1992 : SA/apport de *49.000 F* à une SARL
 - Mai 1995 : SARL/augmentation K de *501.000 F* par création de parts nouvelles/souscription par la SA par compensation de créance/réduction K idem par imputation des pertes et annulation des parts nouvellement créées/nouveau px de revient de la participation : *550.000 F*
 - Fin juin 1995 : SA/cession parts SARL/px de cession = *196.000 F/MV = 354.000 F (196.000 F – 550.000 F)*



COUP D'ACCORDEON

- Solution : Le supplément du coût d'acquisition des titres, qui résulte de la souscription à l'augmentation de capital, doit être réparti **proportionnellement** entre les titres acquis à l'origine et ceux issus de l'augmentation de capital
 - MVLT (8,9 % - apport initial / prix de revient total) : 31.538 F
 - MVCT (91,1 % - souscription 1995 / prix de revient total) : 322.462 F



COUP D'ACCORDEON

- Portée de l'arrêt
 - La ventilation des investissements CT/LT doit être opérée quand bien même le « coup d'accordéon » n'aurait pas fait varier **le pourcentage de participation** dans la filiale cédée (CAA Paris 26/09/07 n° 05-3147 « Prédica »)
 - Si le moyen employé pour rétablir la SN ne fait pas varier **le nombre de titres** dans la filiale, seuls comptent les montants investis dans la participation et les dates d'investissements (approche économique du coût d'acquisition « fiscal »)
 - Augmentation de la valeur nominale des titres existants, abandon de créance financier non déductible, création de nouveaux titres aussitôt annulés ou annulation de titres existants compensée par la création de titres nouveaux



COUP D'ACCORDEON

- Quid si le moyen employé pour rétablir la SN fait varier le nombre de titres dans la filiale (création de nouveaux titres encore présents à l'actif au jour de la cession) ?



Frais de cession sur titres de participations

- Arrêt Weil Besançon (CE 07/02/07, n°279588) : **les frais des intermédiaires financiers exposés pour la vente de titres de participation**, en tant qu'ils rémunèrent une prestation d'intermédiaires **pour la conclusion de la vente**, constituent des frais inhérents à cette vente venant en déduction de la plus-value de cession
- Inst. adm. 04/04/08, 4 B-1-08 n° 158 : les frais « inhérents » aux cessions de titres de participation engagés par le cédant ne constituent pas une charge déductible du résultat imposable mais viennent minorer le montant de la PV servant d'assiette au calcul de la QPFC



Frais de cession sur titres de participations

- Conséquences : si conception large de la notion de frais « inhérents » à la vente, les mêmes frais risquent d'être réintégrés deux fois, en pratique, dans le résultat imposable
 - Une 1^{ère} fois au titre de la QPFC
 - Une 2^{nde} fois au titre de l'interdiction de déduction des frais « inhérents à la cession »

- Notion de frais « inhérents » aux cessions :
 - Frais exposés directement pour la **conclusion** de la vente (commissions d'intermédiaires) : oui
 - Frais engagés dans le cadre de la **préparation** de la vente (ex : honoraires d'expertise, études diverses) : non



Cession de titres de sociétés étrangères par une société française

- PV de cession de titres de participation réalisée à l'étranger
 - Rappel : certaines conventions fiscales autorisent une imposition, à la fois dans l'Etat de résidence du cédant (en l'occurrence la France) et dans l'Etat de résidence de la société émettrice des titres cédés (**clause de participation substantielle**)
 - Du côté français, l'impôt supporté à l'étranger n'est :
 - Ni imputable sur l'IS
 - Ni déductible du résultat imposable
 - Il s'impute sur la PV servant d'assiette au calcul de la QPFC en tant que charge « inhérente » à la cession (Inst. adm. 04/04/08, 4 B-1-08 n° 102 et s.)



Cession de titres de sociétés françaises par une société étrangère

- PV de cession de titres de participation dans une société française réalisée par une société étrangère (Inst. adm. 04/04/08, 4 B-1-08 n° 104 et 105)
 - Principe : **si clause de participation substantielle dans la convention applicable**, imposition en France de la PV au taux de 18% lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'acte, dans le mois de la cession (CGI, art. 244 bis B)
 - Mais imposition « discriminatoire » car si cession réalisée par une société française, le taux d'imposition de la PV ne serait que de 1,67% (33,1/3% x QPFC 5%) ou 1,72% (si application de la contribution sur les bénéfices de 3,3%)
 - Conséquence : si société cédante a son siège de direction effective dans un autre Etat de la CE + Islande et Norvège : possibilité de réclamer la restitution de la différence entre l'impôt acquitté (18%) et 1,67% de la PV à condition que la cession ait porté sur des titres de participation détenus depuis deux ans au moins à la date de la cession



■ Carry-back : de nouvelles précisions

- Carry-back sur un bénéfice rectifié : précisions sur le délai d'option (CE 19/12/2007 SA Vérimédia)
 - Rappel : cas général du carry-back sur un bénéfice déclaré
 - Le Conseil d'Etat a jugé qu'un déficit peut toujours être reporté sur les bénéfices des 3 exercices précédents, quelle que soit la date à laquelle l'entreprise opte pour le report en arrière de son déficit (CE 4 août 2006, Kaufman & Broad Participations).



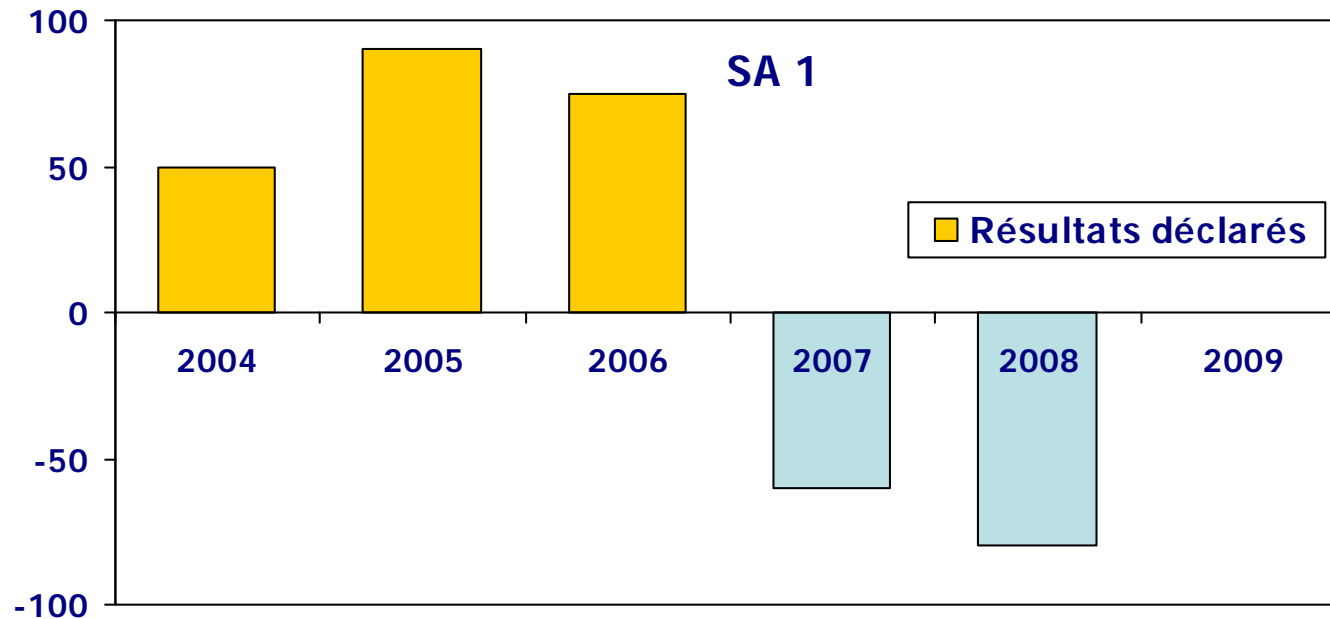
■ Carry-back : de nouvelles précisions

- Cet arrêt a infirmé la thèse défendue par l'Administration selon laquelle l'entreprise prescrivait un exercice d'imputation par an si elle n'optait pas immédiatement pour le carry-back.
- Il n'existe donc, dans le cas général, aucun délai pour opter pour le carry-back : un déficit est reportable en arrière aussi longtemps qu'il l'est en avant.

Traitement des pertes

▪ Carry-back : de nouvelles précisions

▪ *Exemple :*





■ Carry-back : de nouvelles précisions

- Selon la doctrine ancienne de l'Administration, le déficit 2007 de la SA 1 pouvait être imputé :
 - sur 2004, 2005 et 2006 s'il était exercé en 2008 ;
 - mais uniquement sur 2005 et 2006, s'il était exercé en 2009, et ainsi de suite, rendant impossible le carry-back de ce déficit à compter de 2011.
- Depuis la jurisprudence Kaufman & Broad Participations, la SA 1 pourra décider de reporter en arrière son déficit 2007 sur les bénéfices fiscaux 2004, 2005 et 2006 aussi longtemps que ce déficit existe.



■ Carry-back : de nouvelles précisions

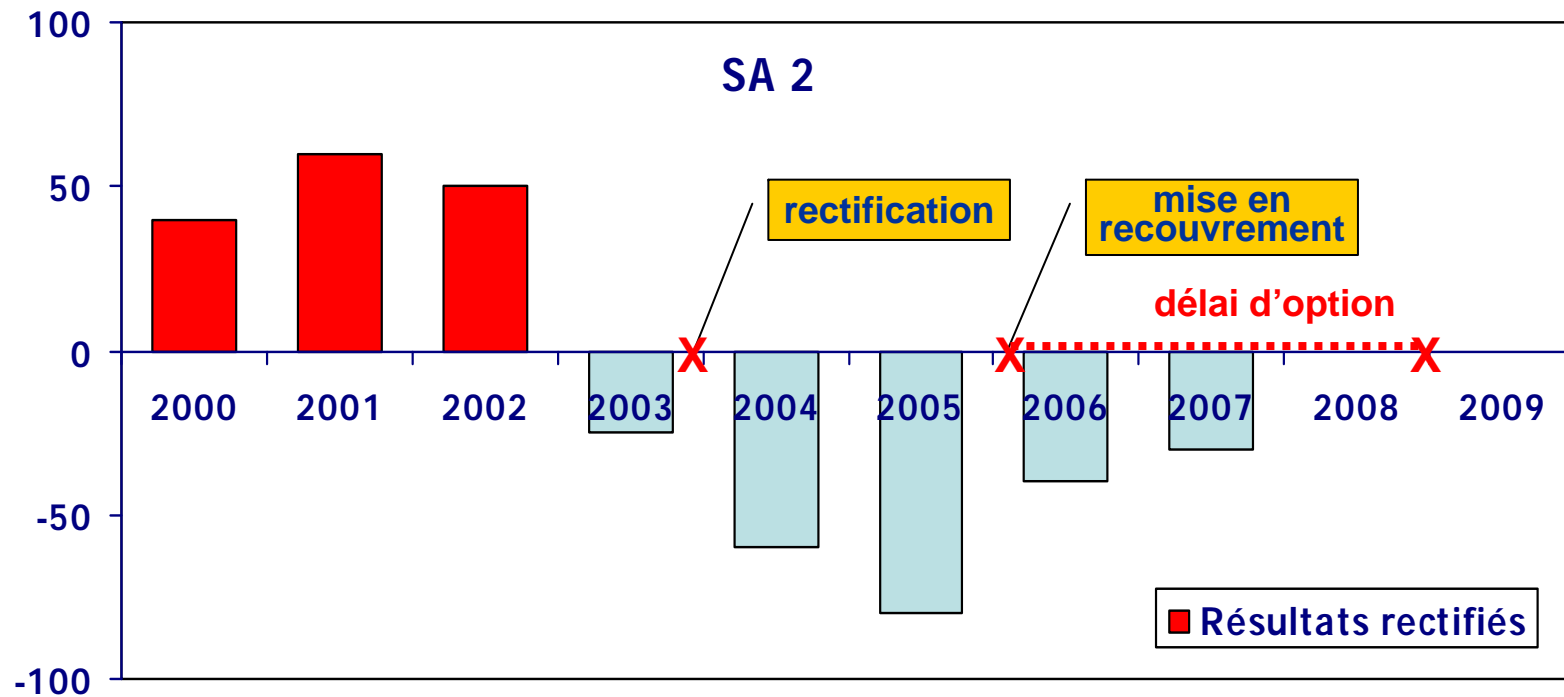
- Cas particulier du carry-back sur un bénéfice rectifié
 - » Dans l'hypothèse où le bénéfice d'imputation résulte d'une rectification notifiée par l'Administration fiscale, le Conseil d'Etat enferme la demande de carry-back de l'entreprise dans le délai général de réclamation, à savoir jusqu'au **31 décembre de la deuxième année qui suit la mise en recouvrement** de l'IS issu de la rectification
 - » (CE 19/12/2007, SA Vérimedia).

Traitement des pertes



■ Carry-back : de nouvelles précisions

■ *Exemple :*





■ Carry-back : de nouvelles précisions

- L'Administration fiscale notifie en décembre 2003 des rectifications portant sur les résultats fiscaux 2000 à 2002 de la SA2.
- A l'issue de la procédure de rectification, l'Administration met l'IS correspondant en recouvrement en février 2006.
- La SA2 dispose d'un délai expirant le 31 décembre 2008 pour opter pour le carry-back de ses déficits fiscaux 2003, 2004 et 2005 sur les bénéfices rehaussés de 2000, 2001 et 2002.



Opérations intragroupe

■ Abandons de créances

- Abandons de créance au profit de succursales d'une filiale (CE 11/04/08 SA Guerlain)
 - La SA Guerlain a constitué une filiale à Hong-Kong chargée du développement commercial du groupe en Asie-Pacifique.
 - La SA Guerlain accorde une aide aux succursales déficitaires de la filiale chargées de la distribution exclusive en Australie et à Singapour des produits fabriqués par la SA Guerlain.

■ Abandons de créances

- Le Conseil d'Etat va examiner si les besoins de financement de la filiale répondent à l'intérêt commercial de la SA Guerlain pour conclure, en l'espèce, au caractère non déductible des aides.
- En effet, en dépit de l'intérêt stratégique et commercial de ces deux marchés pour la SA Guerlain, le besoin allégué de la filiale de préserver ses fonds propres en vue du développement de nouveaux marchés en Asie était démenti par les importantes distributions de dividendes qu'elle consentait à sa mère.

■ Abandons de créances

– Conclusions :

- Une restriction de la portée de la jurisprudence SA Télécoise (CE 16/05/03) au seul cas d'une aide commerciale consentie à une succursale directe ;
- Une appréciation rigoureuse de l'intérêt commercial dans un contexte intragroupe.



Acte Anormal de Gestion

- **Extension de la notion d'acte anormal de gestion à des situations de « mauvaise gestion » ?**
 - CE 5 octobre 2007 n°285575, Alcatel
 - Carences manifestes dans les procédures de contrôle interne
 - Hypothèse des détournements de fonds par les salariés
 - CE 30 mai 2007 n°285575, Peronnet
 - Notion de risque manifestement excessif
 - Référence à la Jpd Loiseau de 1990
 - Portée ?

Changement d'activité et déficits reportables



- CAA Douai 11 juin 2008, n° 07-115
 - Opérations d'une société en liquidation

Ne peut être regardée comme ayant changé d'activité une société qui, postérieurement à sa mise en liquidation judiciaire, a levé l'option d'achat d'un CBI portant sur un immeuble dans lequel l'activité était exercée, et a ensuite donné en location cet immeuble.



L 64 du LPF

- **La réforme de l'abus de droit (art 35 LFR 2008)**
 - Légalisation de la fraude à la loi et consolidation de la définition jurisprudentielle de l'abus de droit (nouvelle rédaction de l'art. L.64 du LPF)
 - Extension des impôts concernés
 - Relèvent de l'abus de droit :
 - Actes ayant un caractère fictif
 - Sinon, double condition:
 - Opérations recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes contre les objectifs poursuivis par leurs auteurs,
 - Dans un but exclusivement fiscal.
 - Nouvelle dénomination et réforme de la composition du Comité de l'abus de droit fiscal (nouvelle rédaction de l'art. 1653 C du CGI)
 - Réforme des pénalités applicables en matière d'abus de droit : 40% ou 80% si instigateur principal ou principal bénéficiaire
 - Entrée en vigueur : proposition de rectification notifiée à compter du 1^{er} janvier 2009 (sauf nouvelle composition 1^{er} avril 2009)



Fiscalité Internationale



Actualité législative



Article 182 A bis

- **Article 25 de LFR 2008 modifiant la retenue à la source applicable aux rémunérations de prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.**
- Taux de 15%
- Abattement de 10% non plafonné
- Non libératoire sous une limite de montant (40.533 €)
- Au-delà de ce montant, déclarer la fraction excédentaire avec imputation de la retenue : plafonnement abattement 10% et imposition minimum de 20% (sauf preuve contraire)
- Entrée en vigueur: sommes versées à compter du 1er janvier 2009



Article 209 C

- **Article 209 C introduit par la loi de finances pour 2009 (art. 22)**
 - Sont visées les PME (<2.000 salariés, non détenues à 25% par une société d'au moins 2.000 salariés)
 - Déduction possible au niveau de la société mère PME française des déficits du même exercice des succursales ou filiales IS détenues à 95% de manière continue depuis l'ouverture de l'exercice, soumises à l'IS situées dans l'UE ou dans un Etat ayant signé une clause d'assistance administrative
 - Les déficits déduits par la PME française sont rapportés à son résultat imposable au fur et à mesure que la succursale ou filiale devient bénéficiaire, et en tout état de cause au plus tard au titre du 5^e exercice suivant celui de la déduction.
 - L'avantage de trésorerie (actualisation) est plafonné par les minimis européens (200.000 € / 500.0000 €)



Régime des impatriés

- **LME (loi du 4 août 2008) : aménagements du régime fiscal des impatriés devenus résidents français à compter du 1er janvier 2008**
 - **Nouvel article 81 C du CGI**
 - **Champ d'application**
 - **Personnes non fiscalement domiciliées en France au cours des 5 années civiles précédentes.**
 - **Plus de nécessité que l'impatrié ait été précédemment employé par une entreprise étrangère liée à l'entreprise française employeur.**



Régime des impatriés

■ Exonérations sur les revenus du travail

- Au titre de l'activité exercée en France
 - Primes d'impatriation (part de rémunération accordée pour faire face aux coûts de l'impatriation) exonérées pendant les 6 premières années, i.e. jusqu'au 31/12 de la 5^{ème} année qui suit la prise de fonctions :
 - » Soit pour leur montant réel
 - » Soit, sur option, à hauteur de 30 % de la rémunération totale (seulement pour les impatriés directement recrutés par une entreprise établie en France)



Régime des impatriés

- **Exonérations sur les revenus du travail**

- Au titre de l'activité exercée à l'étranger

- Les salariés impatriés qui exercent une partie de leur activité à l'étranger sont exonérés pendant les 6 premières années de leur installation en France sur la part de leur rémunération correspondant à cette activité.

- » Condition à l'exonération : les séjours à l'étranger doivent être réalisés dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise.



Régime des impatriés

- **Exonérations sur les revenus du travail**

- Plafonnement du montant des exonérations ci-dessus

le contribuable aura le choix entre :

- Accepter de ne pas être exonéré sur plus que 50 % de sa rémunération totale
 - Ou accepter que l'exonération correspondant aux séjours à l'étranger soit limitée à 20 % de sa rémunération imposable (nette des primes d'impatriation exonérées)
- Informations à mentionner sur la DADS



Régime des impatriés

- **Autres exonérations d'impôt sur le revenu**

- Exonération d'IR sur 50 % des sommes ci-dessous pendant la durée d'application du régime des impatriés :
 - Revenus de capitaux mobiliers reçus d'une personne établie à l'étranger dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale;
 - Produits de droits d'auteur et de propriété industrielle ;
 - Gains de cession de valeurs mobilières ou droits sociaux dont le dépositaire ou, à défaut la société émettrice sont établis hors de France dans des Etats remplissant les mêmes conditions.

!!! Les prélèvements sociaux (8,7% sur les salaires et 12,1 % sur les revenus du patrimoine) restent dus sans aucune réduction.



Régime des impatriés

- **Exonération d'ISF sur le patrimoine étranger**
 - Mesure d'application générale qui permet aux personnes qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des 5 années civiles précédentes d'être exonérées d'ISF sur leurs biens situés hors de France pendant les 6 premières années de leur installation en France.
 - Champ d'application : personnes qui ont transféré leur domicile en France à compter du 6 août 2008, date d'entrée en vigueur de la LME.



Régime des impatriés

- **Déduction des cotisations retraite et prévoyance**
 - Dans le même délai de 6 ans, les cotisations que les impatriés continuent à verser à leurs régimes supplémentaires de retraite et à leurs régimes de prévoyance complémentaires étrangers sont déductibles dans les mêmes limites que les versements réalisés auprès d'organismes français.



Doctrine administrative



La réforme de la taxe de 3 %

- **De nouveaux commentaires d'ensemble sur le texte applicable depuis le 1^{er} janvier 2008 (BOI 7 Q-1-08 du 7 août 2008) :**
 - L'extension du champ d'application de la taxe (notamment, trusts et fiducies) => choix des juridictions
 - La refonte et l'extension des mécanismes d'exonération : durcissement pour les sociétés artificiellement cotées, calcul plus avantageux de la prépondérance immobilière, nouveau seuil de 1 %, possibilité d'obtenir une exonération partielle et nouvelles exonérations tenant à la faible valeur des biens.



Cession de titres de sociétés étrangères par une société française

- PV de cession de titres de participation réalisée à l'étranger
 - Rappel : certaines conventions fiscales autorisent une imposition, à la fois dans l'Etat de résidence du cédant (en l'occurrence la France) et dans l'Etat de résidence de la société émettrice des titres cédés (**clause de participation substantielle**)
 - Du côté français, l'impôt étranger est imputable sur l'IS dû à raison de la PV
 - Si la PV est exonérée en France, l'impôt étranger ne peut pas s'imputer sur le SQPFC de 5%
 - Il s'impute sur la PV servant d'assiette au calcul de la QPFC en tant que charge « inhérente » à la cession (Inst. adm. 04/04/08, 4 B-1-08 n° 102 et s.)



Cession de titres de sociétés françaises par une société étrangère

- PV de cession de titres de participation dans une société française réalisée par une société étrangère (Inst. adm. 04/04/08, 4 B-1-08 n° 104 et 105)
 - Principe : **si clause de participation substantielle dans la convention applicable**, imposition en France de la PV au taux de 18% lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'acte, dans le mois de la cession (CGI, art. 244 bis B)
 - Mais imposition « discriminatoire » car si cession réalisée par une société française, le taux d'imposition de la PV ne serait que de 1,67% (33,1/3% x QPFC 5%) ou 1,72% (si application de la contribution sur les bénéfices de 3,3%)
 - Conséquence : si société cédante a son siège de direction effective dans un autre Etat de la CE + Islande et Norvège ou dans une juridiction avec clause de non discrimination: possibilité de réclamer la restitution de la différence à condition que les titres aient été détenus depuis deux ans au moins à la date de la cession



Actualité conventionnelle



Actualité conventionnelle

- Entrée en vigueur de l'avenant du 24 novembre 2006 à la convention franco-luxembourgeoise
- Nouvelle convention fiscale avec le Royaume-Uni, signée le 19 juin 2008 (non encore en vigueur)
- Avenant à la convention fiscale franco-suisse signé le 12 janvier 2009
- Avenant à la convention fiscale franco-américaine signé le 13 janvier 2009



Actualité du Modèle OCDE

- **Les principales modifications apportées lors de la révision du modèle de convention fiscale en juillet 2008 :**
 - des recommandations sur l'arbitrage en vue d'éliminer les doubles impositions (cf Suisse, USA)
 - une proposition de variante sur l'imposition des services
 - un commentaire moins clair sur la notion de siège de direction effective des sociétés
 - de nouvelles recommandations sur les Real Estate Investment Trusts (équivalent des SIIC françaises)



Actualité du Modèle OCDE

- **Notamment, de nouveaux commentaires sur la détermination des profits des établissements stables :**
 - Première étape : attribution à l'établissement stable des caractéristiques d'une entreprise indépendante par l'analyse des « *fonctions essentielles des personnels employés* », d'où se déduisent les risques puis les actifs utilisés
 - Deuxième étape : détermination de la rémunération de pleine concurrence par recours aux méthodes habituelles de prix de transfert



Jurisprudence



Décisions du Conseil d'Etat

- L'article 182 B est compatible avec les clauses de non-discrimination conventionnelles (28 mars 2008, n° 281405, SARL TBF)
- L'article 155 A est compatible avec les conventions fiscales (28 mars 2008, n° 271366, Aznavour)
- L'examen préalable en droit interne est indispensable même si la convention est rédigée différemment (11 avril 2008, n°285583, Cheynel)
- Un abandon de créance à une succursale étrangère d'une filiale étrangère pourrait éventuellement être déductible (11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain)



Décisions du Conseil d'Etat /CAA

- L'ancienne amende en cas de manquement à l'article 182 B n'est généralement plus exigible en vertu du principe d'application de la loi pénale plus douce (23 avril 2008, n°308865, Bisico et n° 305582, Laboratoires Servier)
- Décision de la CAA de Paris du 6 décembre 2007 (n°06-3370, Fondation Stichting Unilever Pensioenfonds Progress), exonérant de prélèvement immobilier une caisse de retraite néerlandaise, n'est pas admis
- Restriction à l'application de l'article 123 bis du CGI dans le cadre communautaire (CAA Nancy, 1ère ch., 22 août 2008, n°07NC00783, M. Rifaut)



Juridictions civiles (DE)

- Droits d'enregistrement :
 - **Territorialité des droits d'enregistrement :**
 - les cessions de titres de sociétés étrangères ne sont passibles des droits d'enregistrement que si l'acte a été passé en France, même dans l'hypothèse où leur actif est composé principalement d'actifs immobiliers français
(TGI Nice, 27 septembre 2007)
 - **Droit de partage :**
 - la Cour de cassation a confirmé que le droit de partage ne s'appliquait pas dans le cas d'une simple réduction de capital
(Cass.com. 23 septembre 2008, n°904 FS+P+B)
 - Le nouvel article 814 B du CGI art 39 (LFR 2008) en tire les conséquences : droit de 375 € ou 500 €



Décisions de la CJCE

- Une société d'un Etat membre n'est pas fondée à se plaindre de ne pas pouvoir déduire les pertes d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre dans la mesure où ces pertes peuvent localement être prises en compte au titre d'exercices futurs (15 mai 2008, aff. 414/06, Lidl GmbH & Co KG)
- Une imposition additionnelle en cas de distributions de dividendes n'est pas interdite et l'Etat membre de la filiale peut limiter le crédit d'impôt corrélatif aux seules sociétés résidentes (26 juin 2008, aff. C 284/06, Burda GmbH)