

Stricto Sensus

SOCIÉTÉ D'AVOCATS
Taj

Septembre
2010
N°47

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

FOCUS

Le financement des collectivités territoriales, un sujet stratégique pour les contribuables locaux français

Le gel des concours de l'Etat est contradictoire avec un financement équitable de la décentralisation. Il risque de se traduire par une charge fiscale supplémentaire pour toutes les entreprises et tous les particuliers qui ne pourront pas se placer sous un régime d'exonération.

Par Romain Grau et Patrick Fumenier

La remise en cause du régime TVA des offres « triple play »

Le législateur s'apprête à prendre une décision qui pourrait se traduire par une régression d'autant plus surprenante que tout en faisant perdre un avantage concurrentiel à la France, la suppression du régime actuel n'aurait pas nécessairement un impact budgétaire sensible.

Par Michel Guichard

NEWS Francepage 4

NEWS Internationalpage 6

CONFÉRENCES

« **Panorama fiscal et social en matière de mobilité internationale : des nouveautés importantes** »

Mardi 5 octobre 2010

Taj participe au salon « International Connecting Day : 24h00 pour réussir à l'international » à Nantes

Jeudi 7 octobre 2010

« **Rendez-vous Juridiques & Fiscaux** » en partenariat avec la DFCG

Vendredi 15 octobre 2010

« **Demystifying US taxation and update of the US tax reforms impacting French Multinational Companies** »

Mardi 19 octobre 2010

Renseignements et inscriptions
Juliette Arnaud : 01 40 88 25 32

Contacts

Stricto Sensus est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 955 513 528 RCS Nanterre

181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17

Directeur de la publication : Gianmarco Monsellato - Responsable de la rédaction : Patrick Fumenier

Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud - Maquette : Wellcom - Impression : Imprimerie du Marais

Parution et dépôt legal : mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.

Neuilly	01 40 88 22 50
Lyon	04 72 43 37 85
Marseille	04 91 59 84 75
Bordeaux	05 57 19 51 00
Tours	02 47 60 88 40
Lille	03 20 14 94 20

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

FOCUS

Le financement des collectivités territoriales, un sujet stratégique pour les contribuables locaux français

Les collectivités territoriales françaises disposent de trois sources de financement : les recettes fiscales, les dotations de l'Etat et l'endettement. Cependant, le chemin suivi par la décentralisation en France pose la question de savoir si le dispositif structurant leur financement leur permettra de continuer à jouer un rôle majeur.

Alors même que la libre administration des collectivités territoriales a été érigée depuis les débuts de la Cinquième République en principe à valeur constitutionnelle, la décentralisation à la française ne tient ou ne vaut que grâce à l'appui permanent et structurel de l'Etat. Et pourtant, aujourd'hui le gel des concours de l'Etat aux collectivités territoriales risque de mettre le feu à un édifice construit par sédimentation depuis deux siècles.

Les collectivités territoriales recourent à l'impôt pour financer leurs dépenses. Quatre impôts forment l'essentiel des ressources (en 2009, le produit voté des quatre taxes directes s'élève à 71 milliards €) :

- taxe d'habitation,
- taxe foncière sur les propriétés bâties,
- taxe foncière sur les propriétés non bâties,
- contribution économique territoriale (ancienne taxe professionnelle).

Pour accompagner le remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale (CET) qui se décline en une cotisation foncière des entreprises (CFE) et une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), la loi a prévu un nouveau schéma de financement des collectivités territoriales et a instauré une nouvelle répartition des impôts directs locaux entre les collectivités, des transferts d'impôts d'Etat à celles-ci ainsi qu'une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER) à leur profit.

Ainsi, les nouvelles impositions directes locales des entreprises (CFE et CVAE) sont perçues au profit du budget général de l'Etat et le produit de la taxe professionnelle est remplacé par une « compensation relai ». En outre, les ressources de chaque catégorie de collectivité bénéficient d'un système de garantie individuelle. A partir de 2011, chaque collectivité bénéficiera d'un mécanisme pérenne de garantie de ses ressources. Ce dispositif prendra la forme de fonds nationaux de garantie individuelle des ressources qui assureront la compensation entre les manques à gagner et les surcroûts de ressources occasionnés par la transition vers le nouveau système.

Par ailleurs, la répartition des recettes de fiscalité directe entre catégories de collectivités territoriales est désormais la suivante :

- les communes conservent la taxe foncière sur les propriétés bâties et deviennent attributaires uniques de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe d'habitation, de la CFE, de 26,5 % de la CVAE ainsi que d'une partie des recettes

tirées de l'IFER ;

- les départements perdent la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Ils conservent en revanche la taxe foncière sur les propriétés bâties et deviennent attributaires de 48,5 % du produit de la CVAE ainsi que d'une partie des recettes tirées de l'IFER ;
- les régions perdent les deux taxes foncières et deviennent attributaires de 25 % du produit de la CVAE et de l'intégralité de l'IFER relative au matériel roulant ferroviaire destiné au transport de voyageurs et de l'IFER relative aux répartiteurs principaux.

Ainsi, et alors même que les associations d'élus locaux ne cessent d'évoquer l'autonomie fiscale des collectivités territoriales comme pilier de la décentralisation à la française, l'Etat est et reste un acteur essentiel de la fiscalité directe locale : non seulement il fixe le cadre législatif et réglementaire de la fiscalité directe locale mais, surtout, il assure la compensation des pertes de recettes résultant des différentes exonérations, dégrèvements et autres réductions. Les collectivités territoriales, qui ne peuvent créer ou modifier l'impôt, ne peuvent qu'en voter les taux. Mais elles ne disposent que d'impôts archaïques alors que l'Etat dispose d'impôts modernes et rentables. Cela fonde, de longue date, les critiques relatives à l'impuissance des collectivités territoriales à se doter de moyens financiers suffisants et à acquiescer une autonomie de décision.

Critiques d'autant plus fortes que, dans le même temps, les budgets locaux ont pris une ampleur inconnue jusqu'alors. Rien de surprenant dès lors que l'Etat compense en totalité les réformes fiscales qu'il engage au nom de la solidarité nationale. Ainsi, depuis 2004, les contributions de l'Etat représentent environ un quart des recettes fiscales perçues par les collectivités territoriales au titre des quatre taxes contre seulement un dixième vingt ans auparavant. En outre, cette compensation n'est pas sans conséquence en particulier dans le contexte de crise budgétaire que nous traversons. Ainsi, l'Etat prenant à sa charge le manque à gagner pour les collectivités des exonérations qu'il accorde à certaines catégories de contribuables, il se produit alors un report sur les classes moyennes et les entreprises du coût de ces exonérations, report d'autant plus grave pour les contribuables concernés que les besoins de financement des collectivités ne cessent d'augmenter.

Cette substitution, causée par l'augmentation accélérée de la part de la fiscalité locale prise en charge par l'Etat, est susceptible d'affaiblir à l'excès le lien entre le contribuable local et la collectivité territoriale dont il dépend, et pourrait aboutir à une désresponsabilisation des acteurs locaux.

A l'heure où les finances des collectivités territoriales subissent de plein fouet les conséquences de la crise, le gel des concours de l'Etat aux collectivités est pourtant sur le point de devenir réalité.

Lorsqu'on sait que le montant de l'effort financier total de l'Etat en faveur des collectivités s'élève à 97 milliards € en 2009 et surtout que le poids des collectivités territoriales représente près de 75 % de l'investissement public, la contre-performance d'un tel système de financement ne peut qu'être pointée du doigt.

Le financement des collectivités locales françaises, en grande

partie par les impôts locaux directs, a atteint un tel degré d'iniquité, de complexité et d'inefficacité qu'il n'est plus vraiment envisageable de le réformer à la marge. A ce propos, le principe d'autonomie financière des collectivités territoriales ne doit pas être regardé comme un obstacle à une réforme d'ampleur de la fiscalité directe locale ; au contraire, plus la part des ressources fiscales sera faible, moins la réforme de la fiscalité locale sera politiquement insurmontable !

En définitive, dos au mur, prises dans les conséquences d'un effet ciseau certain entre d'une part l'accroissement des compétences et des dépenses afférentes, et, d'autre part, le gel des concours de l'Etat, les collectivités territoriales n'auront cependant pas d'autres choix, pour faire face à la croissance exponentielle de leurs dépenses obligatoires, que d'augmenter les taux des impôts directs locaux.

En pratique, cet effort fiscal supplémentaire pèsera d'abord et surtout sur les contribuables ne bénéficiant pas d'exonérations, en clair, les classes moyennes et les entreprises. Ce déséquilibre de la pression fiscale sur quelques contribuables, dès lors que cette pression ne va cesser de s'accroître, rend la réforme de la fiscalité locale, tant de fois évoquée et invoquée, des plus nécessaires aujourd'hui. ■

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

Romain Grau
rgrau@taj.fr

La remise en cause du régime TVA des offres « triple play »

L'expression « triple play » désigne les offres globales des fournisseurs d'accès internet regroupant la télévision, la téléphonie et internet. Elle est apparue aux Etats-Unis, face à l'ouverture de certains domaines à la concurrence, les acteurs économiques ayant éprouvé le souci de fidéliser leur clientèle.

En France, où Free a été le premier fournisseur à proposer ces offres, les services de télévision bénéficient depuis la fin de l'année 2003 du taux réduit de 5,5 %. Les services de télévision éligibles au taux réduit sont à comprendre comme « *tout service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu par l'ensemble du public ou catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons* ».

Lors des discussions relatives à la loi n° 2007-309 du 5 mars 2007 sur la modernisation de la diffusion audiovisuelle et télévision du futur, il est apparu nécessaire que tous les modes de distributions des services de télévision bénéficient de cet avantage fiscal.

Ainsi, pour tenir compte des particularités des offres composites, dans lesquelles sont associés des services de télévision à d'autres services fournis par voie électronique, le taux réduit de 5,5 % a été appliqué à la moitié du prix de cette offre forfaitaire.

L'article 279 b octies 3 du Code général des impôts permet ainsi

actuellement l'application du taux réduit de 5,5 % prévu pour les abonnements télévision sur 50 % de l'abonnement global.

Cet avantage fiscal permet ainsi aux fournisseurs d'avoir un taux global de TVA sur l'abonnement de 12,5 %. Les opérateurs établis en France ont la possibilité d'appliquer ce taux aux particuliers, qu'ils soient français ou européens.

Ce dispositif procure un avantage concurrentiel aux fournisseurs d'accès internet français. L'application de ce taux a ainsi permis de concurrencer des pays qui avaient attiré les fournisseurs de services internet avec un taux de TVA plus faible que le taux normal en France (15 % par exemple pour le Luxembourg).

En mars 2010, la Commission européenne a adressé au gouvernement français une mise en demeure de mettre un terme au régime de la TVA à taux réduit dont bénéficient les fournisseurs établis en France au titre de leurs offres « triple play ».

La Commission a estimé inadaptée l'application du taux réduit de 5,5 % à l'ensemble des abonnements, considérant les cas où le client ne peut bénéficier de la télévision.

Selon nos informations, la France a répondu à la Commission européenne qu'elle considérait son régime de TVA conforme au droit communautaire. Cependant, sans attendre, le ministre du Budget a annoncé qu'il entendait relever la TVA applicable aux offres « triple play » dans la Loi de Finances pour 2011.

Au vu de la perte des avantages concurrentiels dont bénéficiaient les fournisseurs d'accès internet français, pourquoi la France accepte-t-elle la remise en cause de ce régime privilégié ?

Par ailleurs on peut douter de l'application réelle du taux de 19,6 % à la totalité de l'offre « triple play ». En effet, si les opérateurs parviennent à établir une distinction précise des coûts entre les services de télévisions et les autres services, il leur serait possible d'appliquer les différents taux proportionnellement au coût de chaque opération distincte. Cette faculté est prévue par l'article 269 bis du Code général des impôts. Elle était déjà appliquée avant 2007 avec la bénédiction des pouvoirs publics qui accordaient des rescrits aux opérateurs fixant cette proportion.

Dès lors, le nouveau système serait un retour en arrière et pourrait entraîner des distorsions de concurrence entre opérateurs français qui appliqueraient un pourcentage différent selon la détermination de leurs coûts.

Sauf à obtenir des rescrits, les opérateurs pourraient aussi se voir remettre en cause cette détermination lors d'un contrôle fiscal.

La question se pose donc s'il faut vraiment remettre en cause un système qui offrait une sécurité juridique et un avantage concurrentiel aux opérateurs. Et surtout pourquoi remettre en cause un régime en se basant sur sa conformité communautaire alors que précisément le gouvernement français défend le contraire devant la Commission européenne? ■

Michel Guichard
mguichard@taj.fr

Fiscalité des entreprises

Abandon de créances intragroupe et intégration fiscale

On sait que les abandons de créances consentis entre sociétés du même groupe fiscal sont, sous conditions, neutralisés pour la détermination du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 B).

Dans le cas d'une société tête de groupe qui acquiert auprès d'un tiers une créance sur l'une de ses filiales intégrées pour un montant décoté :

- la créance doit être inscrite au bilan de la société mère à son prix de revient et non à sa valeur nominale ;
- si le prix d'acquisition est inférieur à la valeur nominale, la société créancière n'en demeure pas moins titulaire d'un droit pour la valeur nominale de la créance ;
- si la société mère revend la créance à la société débitrice pour un prix supérieur à son prix de revient mais inférieur à sa valeur nominale, elle réalise un profit et consent un abandon de créances ;
- mais que les abandons de créance intra-groupe devant être neutralisés, l'Administration ne peut corriger les résultats de la société créancière du montant de ce profit (Conseil d'Etat, arrêt n°308207 du 7 juillet 2010, SA Compagnie Financière Montrachet).

Traitement comptable de la CET

Le Collège de l'Autorité des normes comptables (ANC) a précisé, par un communiqué du 14 janvier 2010, le traitement comptable de la contribution économique territoriale (CET) pour les sociétés établissant leurs comptes consolidés selon les normes IFRS.

Dans le cadre juridique actuel, le Collège de l'ANC indique ainsi que :

- selon le règlement CRC n°99-03 relatif au plan comptable général, les impôts (hors impôt sur les sociétés), taxes et versements assimilés sont comptabilisés en charge d'exploitation. Par conséquent, la CET constitue une charge d'exploitation devant être comptabilisée comme telle dans les comptes individuels ;
- il en est de même dans les comptes consolidés établis selon les règles françaises car ils sont élaborés à partir des comptes individuels.

Traitement fiscal des redevances de forage

On sait que le contrat de forage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain et d'en extraire les granulats pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous forme de redevances.

Les traitements comptable et fiscal de ces redevances faisaient l'objet d'interrogations, notamment au sujet de leur comptabilisation en tant que charges ou en tant qu'actif immobilisé.

Dans un avis du 10 avril 2009 (n°2009-03), le CNC considère que le contrat de forage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif. Les redevances versées doivent être comptabilisées en charges au fur et à mesure de l'extraction des matériaux, en contrepartie d'un compte de tiers. Il ajoute qu'à la clôture de l'exercice, les redevances versées relatives aux matériaux extraits, non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice, doivent être comptabilisées en stock.

Concernant le traitement fiscal de ces redevances, le Conseil d'État a jugé, au titre d'exercices antérieurs à la réforme comptable de 2005, que les redevances versées se rattachent à l'acquisition d'un élément incorporel de l'actif immobilisé et ne constituent pas une charge déductible de la production de l'exercice pour le calcul de la valeur ajoutée servant au plafonnement de la taxe professionnelle, créant ainsi une contradiction apparente avec la solution comptable (arrêt du 31 juillet 2009 n° 307305).

L'Administration vient de préciser qu'en égard à la nouvelle définition des actifs en vigueur depuis 2005, les modalités d'enregistrement comptable des redevances de forage, telles que décrites dans l'avis du CNC précité, sont transposées sur le plan fiscal pour les exercices clos depuis 2005 (Rescrit 2010/38 (FE), 6 juillet 2010).

Taxe sur la valeur ajoutée

Comblement de déficits et subvention complément de prix

Une subvention constituant la contrepartie totale ou partielle de livraisons de biens ou de prestations de services est considérée comme directement liée au prix et soumise à TVA (CJCE, 22 nov. 2001, C-184/00, Office des produits Wallons). Les critères d'appréciation du caractère taxable sont les suivants :

- la subvention est spécifiquement versée afin que son bénéficiaire fournisse un bien ou effectue une prestation de services déterminée,
- le prix du bien ou du service est déterminable au plus tard au moment du fait générateur de la taxe,
- le prix à payer par l'acheteur ou le preneur du service diminue à proportion de la subvention versée.

Deux collectivités locales confient l'exploitation de patinoires municipales à un tiers. Les conventions fixent les horaires d'ouverture, les tarifs d'entrée et les ouvertures au public scolaire. De plus, les contrats assurent une rémunération annuelle à l'exploitant et prévoient le reversement des bénéfices après impôts aux collectivités ou, en cas de déficits, le comblement annuel de ces derniers par les personnes publiques. Plusieurs

années durant, des subventions visant à combler les déficits d'exploitation sont versées par les collectivités.

Dans ce contexte et étant observé que le principe et le mode de calcul de ces subventions étaient fixés au moment du fait générateur de la taxe, le Conseil d'État considère que les sommes versées sont la contrepartie des obligations de la société (nature et prix des prestations). Par suite, il juge que ces subventions constituent un complément du prix fixé par les collectivités pour l'utilisation des installations et qu'elles doivent être soumises à TVA.

On relèvera que dans cette affaire le Conseil d'État conclut au caractère taxable des subventions sans s'intéresser au troisième critère posé par la CJCE, à savoir celui de leur impact sur les prix payés par les utilisateurs (arrêt du 10 juin 2010 n°301586, SA Carilis).

Droit à déduction et TVA à l'importation (question préjudicielle)

Le Conseil d'État demande à la CJUE de lui préciser si un État membre peut subordonner le droit à déduction de la TVA à l'importation au paiement effectif de cette taxe par le redevable, lorsque le redevable de la TVA à l'importation et le titulaire du droit à déduction correspondant sont, comme en France, la même personne (arrêt du 30 juillet 2010 n°293478, Société Veclair).

Fiscalité personnelle

Indemnité pour renonciation à l'exercice de stock-options

La renonciation du salarié à ses droits ne relève ni d'une opération en capital, ni de la réparation d'un préjudice mais du choix de celui-ci de recevoir immédiatement un avantage plutôt que de conserver un gain potentiel. La somme versée est regardée comme trouvant sa source dans le contrat de travail, et ce, même si à la date du paiement ce contrat a pris fin et que le versement est ainsi effectué par une personne autre que l'employeur (notamment par les acquéreurs de la société émettrice). Dès lors qu'aucune disposition particulière ne régit sa taxation, elle doit être regardée comme une indemnité imposable au sens de l'article 79 du CGI dans la catégorie des traitements et salaires (Conseil d'État, 23 juillet 2010, n°313445, M. Legendre).

CSG afférente à une indemnité pour rupture conventionnelle

Dès lors que l'indemnité pour rupture conventionnelle du contrat de travail est à la fois exonérée d'IR et de cotisations sociales,

l'Administration précise que la CSG versée de ce chef n'est pas déductible du revenu catégoriel du contribuable (Rescrit n°2010/42 (FP), 6 juillet 2010).

Durée de l'autorisation d'attribution de stock-options par des sociétés étrangères

Le régime fiscal spécifique des stock-options est applicable aux options accordées par des sociétés étrangères, sous réserve toutefois que l'attribution respecte toutes les conditions des articles L225-177 à L225-186 du Code de commerce (CGI, art. 80 bis).

Aux termes des articles L225-177 (options de souscription d'actions) et L225-179 (options d'achat d'actions) de ce code, l'AGE doit autoriser le Conseil d'administration ou le directoire à consentir de telles options aux salariés, cette autorisation étant valable 38 mois.

Pour les sociétés étrangères, la doctrine admet que l'autorisation soit donnée par un organe *ad-hoc* habilité de la société étrangère. En outre, par mesure de tolérance, l'autorisation donnée en conformité avec la législation étrangère applicable ne fait pas obstacle au régime de faveur, lorsqu'elle est établie pour une durée supérieure à 38 mois, pour autant que celle-ci soit déterminée et raisonnable.

Cela étant, l'Administration précise qu'une autorisation de l'AGE d'une société mère américaine accordée pour une durée de 10 ans ne sera pas regardée comme ayant été donnée pour une durée raisonnable. Les options attribuées de ce chef ne seront pas admises au bénéfice du régime fiscal de faveur (Rescrit n°2010/41, 6 juillet 2010).

Droit des affaires

La décision d'approbation des comptes sociaux ne peut être annulée pour violation d'une règle fiscale

Cas d'un associé d'une société civile qui arguait du fait que cette société avait opté pour l'impôt sur les sociétés dans des conditions qui ne respectaient pas le formalisme exigé par le CGI (la notification de l'option en faveur de l'impôt sur les sociétés n'avait pas été signée par tous les associés), pour demander l'annulation des résolutions de l'assemblée ayant approuvé les comptes.

Sa demande a été rejetée par la Cour d'appel de Versailles au motif que même si la notification n'avait pas été signée par tous les associés, cette irrégularité au regard des textes fiscaux, dont il n'était pas justifié qu'elle porterait atteinte à l'intérêt social de la SCI, ne constituait ni une violation d'une disposition impérative du Code civil relative aux sociétés ni une des causes de nullité des contrats en général.

Dès lors, cette irrégularité ne constituait pas une cause de nullité des résolutions des assemblées générales successives qui avaient approuvé les comptes sociaux.

Une action en dommages et intérêts de l'associé aurait éventuellement pu être accueillie si l'irrégularité de l'option fiscale résultant de ce qu'elle n'avait pas été signée par tous les associés avait donné lieu à un redressement et causé de ce fait un préjudice, ce qui n'était pas le cas en l'espèce (CA Versailles 1^{er} avril 2010 n° 09-3749, 12^e ch. sect. 2, Benyayer c/ SCI E 9).

Rupture brutale de relations commerciales établies : prise en compte de l'état de dépendance économique pour déterminer la durée du préavis

Engage sa responsabilité celui qui rompt brutalement une relation commerciale établie, sans préavis écrit tenant compte de la durée de la relation commerciale et respectant la durée minimale de préavis déterminée, en référence aux usages du commerce, par des accords interprofessionnels (C. com., art L 442-6-I-5).

La Cour de cassation a jugé que devaient être pris en compte pour apprécier la durée du préavis pour rompre les relations contractuelles tant la durée de ces relations que l'état de dépendance économique (Cass. com., 15 juin 2010, n° 09-66.76).

En l'espèce, l'état de dépendance économique était caractérisé par le fait que toute l'activité de la société prestataire de services était consacrée à son cocontractant, que ses véhicules portaient le logo de son cocontractant et ses employés un uniforme et un badge de son cocontractant, qu'elle était hébergée dans des locaux mis gratuitement à sa disposition par son cocontractant et que celui-ci était son donneur d'ordres exclusif.

Précisions sur la notion de « contrôle conjoint »

Lorsque des actions d'une société sont détenues par une ou plusieurs sociétés dont elle détient directement ou indirectement le contrôle, les droits de vote attachés à ces actions ne peuvent pas être exercés à l'assemblée générale de la société et il n'en est pas tenu compte pour le calcul du quorum (C. com., art. L 233-31). Pour l'application de cette règle, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale (C. com., art. L 233-3, III).

La Cour de cassation vient de juger que le contrôle conjoint n'est pas exclu par la seule circonstance que l'un des concertistes dispose d'une majorité qui serait, en l'absence de l'accord conclu entre eux, de nature à lui permettre de déterminer seul les décisions prises en assemblée.

En l'espèce, le juge considère que le seul fait que les droits de vote dans les assemblées générales de la société A soient exercés à hauteur de 80 % par une société B et de 20 % par une société C, n'implique pas que la société C ne puisse pas exercer un contrôle conjoint sur la société A avec la société B (arrêt du 29 juin 2010 n° 09-16.112)

NEWS International

Europe

Pays-Bas

Assouplissement des règles du régime mère et filiales

Un décret du 12 juillet 2010, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2010, clarifie l'application du régime des sociétés mère et filiales néerlandais en vertu duquel sont exonérés d'IS aux Pays-Bas les dividendes reçus ainsi que les plus-values réalisées sur la cession de titres de participation représentant au moins 5 % du capital libéré d'une filiale.

Le champ d'application du régime est notamment étendu aux participations d'au moins 5 % détenues dans une association taxable (vereniging) ou un fond mutuel (onderlinge waarborg maatschappij), ainsi qu'à celles de moins de 5% dans une société dont une société liée détient plus de 5 %.

La condition relative à l'imposition à l'IS de la filiale dans son Etat de résidence fait l'objet de certaines précisions comme par exemple en présence d'un régime de groupe en Grande Bretagne, ou d'une société dormante dans cet Etat, ou encore dans le cas où une entité étrangère possède un établissement stable dans un Etat tiers.

Allemagne

Clarification des règles visant à lutter contre le « Treaty Shopping »

Le ministère des finances allemand a publié une instruction qui précise les règles adoptées en 2007 en vue de lutter contre le « Treaty Shopping ».

Ainsi, l'interposition d'une ou plusieurs sociétés étrangères ayant une substance limitée ne fait pas obstacle à l'application du réseau conventionnel allemand ou des directives européennes, sous réserve que toutes les sociétés holdings dans la chaîne de participation soient situées dans l'Union Européenne ou dans un Etat ayant conclu avec l'Allemagne une convention fiscale et répondant aux conditions de la directive mère et filiale ou du Traité. Les conditions d'application des avantages conventionnels et/ou communautaires seront donc appréciées entité par entité. Lorsque l'une des sociétés ne répond pas à ces conditions, le bénéfice de ces dispositions lui sera refusé et ce, quelle que soit sa substance.

Enfin, s'agissant de l'exception aux termes de laquelle les sociétés étrangères cotées sont exclues du dispositif anti-abus, il est prévu que les détentions indirectes sont désormais également concernées.

Suisse

Assouplissement des règles anti-abus

L'Administration fiscale suisse vient d'annoncer que depuis le 1^{er} août 2010, les dispositions anti-abus insérées dans les conventions fiscales (et notamment celles récemment modifiées conclues avec la France, le Japon, le Mexique, les Pays-Bas, et le Qatar) priment sur celles du décret interne anti-abus (AFC 1962) ainsi que sur les circulaires de 1962 et 1999.

En l'absence de convention fiscale applicable, les dispositions du décret continuent de prévenir l'utilisation par des non-résidents du réseau conventionnel suisse pour des revenus provenant de pays tiers. Les sociétés suisses « actives » sont réputées pouvoir bénéficier des avantages conventionnels. Les conditions d'éligibilité à ce statut des sociétés de financement ainsi que des sociétés de licence sont assouplies. A l'avenir, ces sociétés ne devront plus disposer de personnel propre pour exercer une "activité effective" mais pourront recourir au personnel qualifié employé par une autre société du groupe en Suisse.

Luxembourg

Absence de conséquence d'un changement d'actionnaire sur les pertes fiscales

Par un arrêt du 15 juillet 2010, la Cour administrative d'appel luxembourgeoise juge qu'un changement d'actionnaire ou d'activité n'affecte pas le droit d'une société à utiliser ses déficits reportables. Elle se fonde sur une analyse juridique de la notion de personne et considère que la personnalité juridique d'une société prévaut sur les considérations économiques. Par conséquent, une modification des statuts d'une société ou une cession des titres d'une société n'entraîne pas la perte du droit de déduire des pertes fiscales.

Italie

Le 4 Août 2010, le gouvernement italien a publié un décret ministériel au terme duquel Chypre est officiellement retirée de sa liste noire des paradis fiscaux.

Amérique

Canada

La décision GlaxoSmithKline en matière de prix de transfert infirmée en appel

Dans l'affaire GlaxoSmithKline, la Cour d'appel fédérale (CAF) a renvoyé le 26 juillet 2010 la cause devant la Cour canadienne de l'impôt afin que celle-ci détermine à nouveau le « prix de pleine concurrence » pour l'ingrédient actif contenu dans le médicament Zantac.

En effet, elle a rejeté l'analyse de comparables retenue en première instance au terme de laquelle le comparable auquel il convenait de se référer était celui correspondant au montant payé par un groupe choisi de sociétés pharmaceutiques génériques pour un produit équivalent sur le plan chimique, plus un léger ajustement visant à tenir compte de la granulation ajoutée. La Cour considère, quant à elle, que les ajustements apportés à des fins de comparabilité doivent être faits en tenant compte non seulement des différences entre les produits, mais aussi des circonstances particulières au marché et à l'entreprise, comme l'existence de biens incorporels, que des parties considèreraient dans le cadre de leurs négociations dans un marché libre. Tel est le cas notamment du contrat de licence conclu entre le distributeur canadien et sa filiale suisse. Un tel contrat portant sur la marque Zantac permet au distributeur de revendre le produit sous cette marque à un prix élevé par rapport à celui de ses génériques. Le prix du comparable doit ainsi être revu afin de tenir compte du contrat de licence de marque en cause.

Etats-Unis

Loi américaine « Foreign Account Tax Compliance » : publication de directives préliminaires

Le 27 août 2010, le trésor américain et l'Internal Revenue Service (« IRS ») ont publié de longues directives préliminaires relatives aux articles 1471 à 1474 de l'Internal Revenue Code des États-Unis (chapitre 4).

Ce chapitre vise à décourager les contribuables américains qui seraient tentés d'éviter l'impôt américain par la détention d'actifs productifs de revenus par l'intermédiaire de comptes ouverts auprès d'institutions financières étrangères (« FFI's ») ou par l'intermédiaire d'autres entités étrangères qui ne sont pas des institutions financières (« NFFEs »).

Ainsi un formalisme très lourd sera imposé à l'entité étrangère lorsqu'une retenue à la source sera applicable aux paiements en cause à compter du 1^{er} janvier 2013. Cette procédure ne sera pas exigée des institutions financières étrangères qui auront conclu un accord avec l'IRS dans lequel seraient révélés leurs « comptes américains » ni des entités étrangères non financières qui donneront des informations sur leurs détenteurs américains disposant d'une participation importante.

Asie - Eurasie

Inde

Taxation en Inde de services rendus par des partnerships britanniques sur des projets indiens

Dans un arrêt en date du 16 juillet 2010, la Cour d'Appel de Mumbai précise le traitement fiscal des services rendus par un partenariat anglais, non établi en Inde, qui conseille certains de ses clients sur leurs projets en Inde. Les services sont rendus du siège londonien mais également par des associés envoyés

en Inde pour une période ayant excédé 90 jours.

Tout d'abord, la Cour confirme, contrairement aux recommandations de l'OCDE en la matière, l'application de la convention fiscale conclue entre l'Inde et la Grande Bretagne au partnership en cause. Faisant application de la clause relative aux bénéfices des entreprises, elle considère que l'entité britannique a, du fait de la présence de personnel rendant des services sur le sol indien, un établissement stable dans ce pays. Le fait que cette présence ne soit pas continue a été jugé comme étant sans incidence.

La Cour conclut que du fait du principe de la force attractive de l'établissement stable, sont taxables en Inde non seulement les revenus générés par les prestations réalisées par l'établissement stable indien, mais aussi les services portant sur des projets indiens, peu importe que ces services aient été réalisés à travers l'établissement stable ou directement depuis le bureau de Londres.

Transfert des titres d'une société étrangère à une filiale détenue à 100%

Dans une décision en date du 23 juillet 2010, l'administration fiscale indienne précise que conformément au traité Inde-Ile Maurice, les plus-values générées par le transfert de titres par une société mauricienne au profit de sa filiale indienne détenue à 100% ne sont pas taxables en Inde. Elle requiert toutefois de l'investisseur mauricien qu'il dispose d'un certificat fiscal de résidence.

Russie

Clarification de la notion d'établissement stable contenue dans le Traité Russie / Etats-Unis

Le ministère des finances russe clarifie la notion d'établissement stable dans une instruction d'août 2010. Il considère notamment qu'une entité américaine réalisant des travaux de construction ou d'assemblage sur un chantier en Russie pour une durée inférieure à 18 mois n'y dispose pas d'un établissement stable. Le fait que cette entité dépose des fonds dans une banque russe afin de s'acquitter de l'avance nécessaire auxdits travaux et reçoivent des intérêts en contrepartie de ce dépôt ne suffit pas à caractériser l'existence d'un établissement stable.

Application des règles de sous-capitalisation aux sociétés sœurs étrangères

Les règles de sous-capitalisation russes s'appliquent aux emprunts suivants (couramment dénommés « dette contrôlée ») :

- emprunts consentis à une société russe par une société mère étrangère détenant directement ou indirectement plus de 20 % des titres de la société russe ;
- emprunts consentis à une société russe par une autre société russe liée à une société étrangère détenant une participation directe ou indirecte égale à 20 % dans la société russe ;
- emprunts garantis par une société étrangère détenant une participation directe ou indirecte égale à 20 % dans la société russe ou par une société russe liée à cette société mère étrangère.

Les emprunteurs russes de « dettes contrôlées » doivent s'assurer que leur ratio d'endettement n'excède pas 3 fois le montant

des capitaux propres (12,5 pour les banques et les sociétés de crédit-bail). A défaut, les intérêts excédentaires ne pourront être déduits et seront assimilés à du dividende soumis à la retenue à la source russe de 15 %.

Un arrêt de la Cour d'Appel d'Arbitrage russe précise que les emprunts consentis à un emprunteur russe par des sociétés sœurs étrangères sont désormais soumis aux règles de sous-capitalisation.

Hong Kong

Précisions des règles d'échange d'information

Les clauses d'échange d'information contenues dans les Traités fiscaux récemment signés par Hong-Kong avec ses partenaires vont permettre aux autorités fiscales hongkongaises de collecter et révéler des informations fiscales, concernant tant les personnes morales que les personnes physiques, aux autorités fiscales de ses Etats partenaires, une clause d'intérêt domestique ne pouvant plus être opposée à l'autorité requérante. Une instruction du 9 juin 2010 précise l'application de ces clauses.

Désormais, il n'est pas possible d'échapper à l'obligation de fournir des informations en arguant du fait que la personne morale ou la personne physique n'est pas résidente de Hong-Kong ou que les informations demandées sont détenues par un agent, un représentant ou un fiduciaire.

L'instruction rappelle également les garanties qui préservent le secret et la confidentialité. On retiendra notamment que les informations ne seront fournies que sur demande et non pas automatiquement ou spontanément par l'administration hongkongaise. Ne sont concernées par ces échanges que les informations vraisemblablement pertinentes et relatives aux impôts couverts par le Traité. Enfin, les autorités hongkongaises doivent notifier à la personne concernée la demande d'information.

Signature d'une convention fiscale avec l'Irlande et le Royaume-Uni

Les autorités fiscales de Hong-Kong continuent d'étendre leur réseau conventionnel. Elles ont signé une convention fiscale avec le Royaume-Uni le 21 juin 2010 et avec l'Irlande le 22 juin 2010. Ces conventions fiscales entreront en vigueur une fois la procédure de ratification de chacun des pays concernés effectuée.

Chine

Les services offshore d'outsourcing exonérés de « business tax »

Le ministère des finances chinois ainsi que le ministère des affaires commerciales chinois ont publié le 28 juillet 2010 une note relative à l'exonération de « business tax » applicable aux services d'outsourcing offshore. Il est ainsi prévu que les entreprises enregistrées dans les 21 villes chinoises concernées (notamment Shanghai, Pékin, Dalian) et générant entre le 1^{er} juillet 2010 et le 31 décembre 2013 des revenus relatifs à des services d'outsourcing offshore seront exonérées de cette taxe.