

Fiche n° 4. Le rôle des tribunaux et de l'arbitrage

- C. La Cour européenne des droits de l'homme, § 3 ajouter à la suite de l'arrêt *Ravon* :

Le CE dans les arrêts du 1^{er} février 2012, *SARL Logmo et Pino Garcia* a rappelé que, suite à l'article 164 de la loi du 4 août 2008 portant modernisation de l'économie, les requérants disposent d'une procédure d'appel devant le premier Président de la cour d'appel, susceptible d'un recours en cassation, lorsque le procès-verbal ou l'inventaire avait été remis ou réceptionné antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi. L'administration doit informer les personnes visées par l'ordonnance ou par les opérations de visite et de saisie de l'existence de ces voies de recours. (*RJF* 4/12 n° 348).

Fiche n° 7. Évasion fiscale internationale

Le transfert indirect de bénéfices vers l'étranger, sanctionné par l'article 57 du CGI « ...n'est qu'une présomption simple, que la société contribuable peut combattre en apportant la preuve que ces avantages ont été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à sa propre exploitation et ne constituent pas un transfert de bénéfices » (CE 2 mars 2011, Société Soutiran et Cie, *RJF* 6/11 n° 733).

Fiche n° 10. Sociétés de personnes et groupements d'entreprises. Droit interne et conventionnel

- I. Sociétés de personnes. Droit interne / C. Territorialité des sociétés de personnes / 2. Société de personnes ayant son siège en France

Confirmation par l'arrêt CE du 11 juillet 2011 (Société Quality Invest, *RJF* 10/11 n° 1063), que les associés non-résidents de sociétés de personnes françaises sont imposables en France sur les résultats de leur participation, et que sauf clause contraire les conventions fiscales modèle OCDE ne s'y opposent pas.

Fiche n° 11. Entreprises soumises à l'IS. Exploitation directe. EXD. Droit interne. Règle de territorialité

- III. Contenu de la règle de territorialité / B. Entreprise ayant son siège hors de France, avec une activité en France / 1. Établissement en France, imposition des résultats en France

Toute entreprise étrangère ayant une activité en France, société ou établissement, est soumise aux mêmes règles que les sociétés françaises. La deuxième loi de Finances rectificative du 8 septembre 2011 prévoit qu'à partir de sa publication le régime des déficits reportables pour les sociétés soumises à l'IS sera le suivant : le report en avant (*carry forward*), imputé sur l'exercice suivant est limité à un million d'euros majoré de 60 % correspondant au bénéfice de l'exercice N+1. La fraction non imputable est reportée sur les exercices suivants sans limitation de durée, sous réserve de l'application du plafonnement de 60 % (CGI, Art. 209 I *in fine*). En ce qui concerne le report en arrière (*carry back*), il est limité au montant le plus faible entre le bénéfice de l'exercice N-1 et le montant de un million d'euros (CGI, Art. 220 quinque).

3. Représentant « dépendant »

Une société suisse qui a un bureau à Chalon-sur-Saône qui négociait, préparait et exécutait des contrats de mise à disposition de personnel au profit d'entreprises de travaux publics, celui-ci ne peut être considéré comme un représentant dépendant, donc un établissement stable de cette société, dans la mesure où, même si les contrats n'ont jamais été modifiés, c'est la société suisse qui les signait (CE 6 octobre 2010, Société Lota, *RJF* 2/10 2011, n° 143)

Fiche n° 12. Entreprises soumises à l'IS. Exploitation directe. EXD. Établissement stable. Droit conventionnel

- II. Exploitation directe, l'établissement stable / B. Entreprise ayant son siège hors de France / 1. Établissement stable / Ajouter à la suite du § 5 : « Si le bureau de Chalon sur Saône de la société suisse (voir fiche 11, III.3), ne peut être considéré comme celui d'un représentant dépendant créant un établissement stable, ce bureau chargé de démarcher les éventuels recruteurs, de rechercher les candidats et de proposer les contrats de mise à disposition aux intéressés, dans ce cas le bureau doit être considéré comme un établissement stable de la société suisse imposable en France (CE 6 octobre 2010, Société Lota, *RJF* 2/10 n° 143). Par contre une salariée française mise à disposition d'une filiale

française d'un groupe anglais, exerçant une activité de prestation de services d'assistance commerciale en matière de location de wagons, ne peut être regardée comme agent dépendant et créant un établissement stable de cette société, dans la mesure où elle est restée sous l'autorité hiérarchique du gérant de la SARL française GE capital rail service, d'autre part étant rémunérée par la SARL et la SNCF (CAA paris 10 février 2011, *R/JF7/11 n° 872*).

Fiche n° 13. Exploitation directe à l'étranger. EXD. Droit interne. Conséquences fiscales

- I. Entreprise française, exploitation à l'étranger / B. Régime des aides interentreprises

La 2^e loi de finances rectificative pour 2012 a modifié le régime des aides interentreprises pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, concernant les exploitations indirectes. Le nouvel article 39.13 du CGI prévoit que seules les aides à caractère commercial sont désormais déductibles. Les aides à caractère financier ne sont plus déductibles pour la société versante, sauf s'il existe un accord homologué conformément à l'article L 611-8du Code de Commerce ; il en est de même pour les aides consenties aux entreprises pour lesquelles une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte. Conformément à la jurisprudence ces aides financières sont déductibles à hauteur de la situation nette négative à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides. Ces nouvelles règles s'appliquent aux entreprises établies en France et aux entreprises françaises détenant des participations dans une société étrangère. Il est rappelé que les aides accordées à des exploitations directes ne sont pas déductibles sauf dans des cas particuliers comme celui de l'arrêt *Télécoise* (voir fiche n° 13.5).

Fiche n° 14. Entreprises soumises à l'IS. Exploitations directes à l'étranger. EXD. Droit conventionnel. Conséquences fiscales

- II. Entreprise étrangère, établissement stable en France

Un ressortissant hollandais qui fait des livraisons de fleurs en France, possède une maison dans le Pas-de-Calais avec une prise électrique pour son camion frigorifique, maison où il se repose entre ses livraisons, ne peut être considéré comme un établissement stable de son entreprise hollandaise par application de l'article 7.1 de la convention franco-hollandaise (CAA Douai 30 novembre 2010, Rosdorff, *R/JF5/11 n° 538*).

Fiche n° 15. Exploitations indirectes à l'étranger. EXID. Droit interne. Conséquences fiscales

- I. Principe

C'est à la date d'acquisition que des titres peuvent être considérés comme titres de participation. « [...] la circonstance que la société a été mise, postérieurement à l'achat des titres, en liquidation judiciaire n'a pas pu avoir pour effet de modifier la qualification de ces titres et de permettre de les inscrire [...] à la clôture de l'exercice à un compte de titres de placement ». (CE 12 mars 2012, *R/JF6/12 n° 564, EURL Alc*).

- II. Sociétés françaises détenant une participation dans une société étrangère / E. Autres conséquences / 2. Bénéfice mondial et consolidé

La loi de Finances rectificative pour 2011 supprime le régime du bénéfice mondial et consolidé de l'article 209 quinque pour les exercices clos à compter du 6 septembre 2011.

- II. Sociétés françaises détenant une participation dans une société étrangère / F. Les aides entre mère et filiale

La 2^e loi de finances rectificative pour 2012 a modifié le régime des aides interentreprises pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, concernant les exploitations indirectes. Le nouvel article 39.13 du CGI prévoit que seules les aides à caractère commercial sont désormais déductibles. Les aides à caractère financier ne sont plus déductibles pour la société versante, sauf s'il existe un accord homologué conformément à l'article L 611-8du Code de Commerce ; il en est de même pour les aides consenties aux entreprises pour lesquelles une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte. Conformément à la jurisprudence ces aides financières sont déductibles à hauteur de la situation nette négative à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides. Ces nouvelles règles s'appliquent aux entreprises établies en France et aux entreprises françaises détenant des participations dans une société étrangère. Il est rappelé que les aides accordées à des exploitations directes ne sont pas déductibles sauf dans des cas particuliers comme celui de l'arrêt *Télécoise* (voir fiche n° 13.5).

Fiche n° 18. Imposition des autres revenus. Droit conventionnel

- II. Modalités d'imposition / 3. Produits de la propriété industrielle

La loi de Finances pour 2012 a renforcé la clause anti-abus pour les concessions et sous concessions entre entreprises liées, l'entreprise concessionnaire devant prouver que l'exploitation des droits concédés lui crée une valeur ajoutée réelle. Ces dispositions s'appliquent aux entreprises étrangères concédant des droits à des entreprises françaises.

Fiche n° 20. Dérogations spéciales aux règles d'imposition

- II. Examen des dispositions / A. Bénéfice consolidé

La loi de Finances rectificative du 8 septembre 2011 a supprimé le régime du bénéfice consolidé pour les exercices clos à compter du 6 septembre 2011.

Fiche n° 24. Implantation à l'étranger

- Nouveau III. Transfert de siège ou d'établissement stable à l'étranger

La troisième loi de Finances rectificative pour 2012 a mis en place le régime suivant pour être en conformité avec le droit communautaire sur la liberté d'établissement et les arrêts CJUE des 29 novembre 2011 et 6 septembre 2012 (National Grid et Commission contre république Portugaise) :

- le transfert du siège ou d'un établissement stable dans un État membre de l'Union européenne sans transfert d'actifs n'entraîne pas les conséquences d'une cessation d'entreprise ;
- le transfert d'éléments d'actifs accompagnant celui du siège, dans un État membre de l'UE ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, implique l'imposition à l'IS des plus-values latentes relatives aux éléments de l'actif immobilisé transférés ainsi que celles les plus-values en report ou en sursis d'imposition. Mais, pour se conformer aux arrêts ci-dessus, la loi française prévoit que l'impôt sur les sociétés exigible peut être versé dans les deux mois du transfert des actifs pour sa totalité ou sur demande de la société par cinquième.
- le transfert du siège social ou d'un établissement en dehors de l'UE ou de l'EEE, est imposé comme une cessation d'entreprise.

Fiche n° 25 bis. Déduction des charges financières

Faisant suite à l'amendement Charasse (CGI, Art 209 VII du CGI), un nouvel amendement a été introduit en droit fiscal international (Amendement Carrez) afin que des sociétés étrangères ne fassent pas prendre en charge par une société française les frais d'emprunt, pour l'acquisition de participations bénéficiant à une société étrangère. Les charges financières en cause doivent être rapportées aux bénéfices de la société française à moins que les décisions relatives à ces titres « sont effectivement prises par cette société ou par une société établie en France la contrôlant ».

Fiche n° 26. Les moyens de contrôle des prix de transfert

- II. Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes / B. Existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger

Une société française qui donne comme objectif à sa filiale étrangère de vendre ses produits avec un taux supérieur à ceux des autres sociétés du groupe ainsi que des sociétés indépendantes, sans pouvoir justifier des prestations spécifiques pour pénétrer le marché local ou d'un développement de sa marque consent à sa filiale un avantage constitutif d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI (*R/JF 8-9/12 n° 804, CAA Versailles 27 mars 2012, Sé. Nestlé Entreprises*).

La société qui procède au rachat des cotisations de retraites correspondant à la période d'activité de ses salariés détachés auprès de filiales et succursales étrangères, pour garantir leurs droits à pension suite à une réforme du régime de retraites des professions bancaires, alors que ces salariés n'étaient plus employés par ces succursales ou filiales, n'avaient aucun intérêt à prendre en charge ce rachat, alors que la société avait intérêt à le faire. « L'administration n'établissant pas la réalité de l'avantage consenti par la société, d'autant que le détachement des salariés permet d'assurer une cohésion du réseau », dès lors l'article 57 n'est pas applicable (TA Montreuil 19 mai 2011, Crédit Agricole, n° 103, *R/JF 2/12*).

Nestlé, Transfert de la Centrale de Trésorerie : dans un arrêt du 11 mai 2011 le TA de Paris a jugé que le transfert d'une centrale de trésorerie de la société Nestlé en Suisse constituait un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57. CGI. Appel en cours devant le CAA de Paris.

Fiche n° 28. Principaux moyens de lutte tirés du droit interne

- I. Acte anormal de gestion

« Le fait de renoncer à obtenir une contrepartie financière lors de la signature d'une concession de licence de marque et de savoir-faire ne relève pas en règle générale d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt. » (CE 26 septembre 2011, SARL Holding financière Seguy, *R/JF 12/11 n° 1275*).

- II. Abus de droit

En présence d'un acte anormal de gestion l'administration n'est pas obligée de recourir à la procédure de l'abus de droit, alors même qu'une des conditions serait remplie, le redressement étant justifié par l'acte anormal de gestion (CAA Douai 24 mai 2011, Allain, *R/JF 12/11 n° 1342*).

Fiche n° 29. Article 209 B du CGI

- I. Conditions d'application

La 2^e loi de finances rectificative pour 2012 a apporté les modifications suivantes. La distinction entre « Pays à fiscalité privilégiée » et « État ou territoire non coopératif » (CGI article 238 OA), disparaît. Désormais tous les pays à fiscalité privilégiée, sauf les pays de l'Union européenne à moins d'un montage artificiel, sont passibles des dispositions du nouvel article 209 B. Toutefois il existe une clause de sauvegarde, à savoir : en dehors des pays de l'UE, cet article ne s'applique pas « lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité publique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation du bénéfice dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège ». L'ancien article 209 B III bis qui visait les ETNC est supprimé. Le nouveau régime s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Fiche n° 31. Les sommes versées à l'étranger au titre de services rendus en France

- Évasion fiscale, Art. 155 A, Ajouter à la fin du II

Les sommes versées par une société française à une société établie en Grande-Bretagne en rémunération de prestations d'administration et de gestion fournies par le dirigeant de la société française au bénéfice de la société anglaise sont imposables dans la catégorie traitements et salaires, au nom du dirigeant, sur le fondement de l'article 155 A du CGI, « [...] dont le champ d'application n'est nullement restreint, contrairement à ce que soutient le requérant, aux activités sportives ou de spectacles ». D'autre part il est souligné que la société anglaise était dépourvue de substance et que son implantation au royaume Uni, correspond à un montage purement artificiel ; (CAA Paris 1^{er} décembre 2012, *Mahul, R/JF 4/12 n° 337*).

Fiche n° 34. Revenus distribués. Plus-values de cession des participations, droit interne

- II. Distribution de dividendes : sociétés et personnes morales soumises à l'impôt société / B. Modalités d'imposition « le taux du prélèvement social pour les revenus du patrimoine et les produits de placements est porté de 2,2 % à 3,4 %. » Il est rappelé que les prélèvements sociaux, CSG, CRDS, prélèvement de 3,4 % ne s'applique qu'aux personnes domiciliées en France.

Ajouter I. 5 : Le taux de 19 % est porté à 21 % pour les revenus encaissés depuis le 1^{er} janvier 2012.

- IV. Régime des plus-values de cession des droits sociaux

Ajouter I. 8 : La quote-part des frais et charges est portée de 5 % à 10 % depuis le 1^{er} janvier 2011 pour les cessions de participations relevant de l'exonération. D'autre part le droit de cession des actions de 3 % est remplacé par un système dégressif de 3 % jusqu'à 200 000 €, 0,50 % entre 200 000 et 500 000 €, 0,25 % au-delà de 500 000 €. Le plafonnement à 5 000 € est supprimé. Par contre, le droit de cession des parts sociales reste à 3 %. Régime applicable à compter du 1^{er} janvier 2012.

Ajouter avant le dernier § : Les titres détenus dans une filiale étrangère ne peuvent donner lieu à des provisions pour dépréciation dans la mesure où la convention fiscale prévoit que les gains résultant de la cession ne sont imposables que dans l'État de résidence de cette filiale (CAA Versailles 7 juillet 2011, Sé. BNP-Paris Bas, *R/JF 11/11 n° 1131*). Il est

rappelé que les provisions pour dépréciation des participations ne sont pas déductibles dans la mesure où les plus-values sont taxées à 0 %.

Supprimer le dernier §. Le remplacer par « L'exit tax avait été supprimée par la loi de Finances pour 2005, la loi de Finances rectificative du 6 juillet 2011 la rétablit sous une forme différente (voir fiche 42, III.D.1).

Fiche n° 35. Distribution de dividendes. Plus-values de cession, droit interne, non-résidents

- Définitions

Supprimer à la I. 5 : de 25 % (18 % à certains États).

Les nouveaux taux de retenue à la source à compter du 1^{er} janvier 2012 sont : taux de droit commun 30 % ; taux réduit pour les pays de l'UE et l'Islande, la Norvège ou le Liechtenstein 21 % ; le taux majoré pour les ETNC 55 %. Ces taux s'appliquent sous réserve des conventions internationales mais échappent aux prélèvements sociaux.

- II. Dividendes de source française

À partir de la I. 5, modifier : les taux de retenue à la source de 25 % portée à 30 % ; celle de 18 % à 21 % ; pour les ETNC (États et territoires non coopératifs), de 50 à 55 %. Ces taux s'appliquent sous réserve des conventions internationales, mais les dividendes versés ne sont pas soumis aux prélèvements sociaux.

Les dividendes de source française ou étrangère, encaissés par les personnes physiques domiciliées en France à compter du 1^{er} janvier 2012 sous certaines conditions, et depuis le 1^{er} janvier 2013 obligatoirement, sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif de l'IR. Seul demeure l'abattement de 40 %, tous les autres sont supprimés. En plus pour les dividendes et distributions assimilées, perçus à compter du 1^{er} janvier 2013, création d'un prélèvement à la source obligatoire de 21 % sur le montant brut encaissé, imputable sur l'IR, mais sans caractère libératoire.

- IV. Plus-values de cession des droits sociaux, non-résidents

Dans un arrêt du 5 mai 2011 (CJUE Commission contre République portugaise, R/F7/11 n° 909), La Cour de justice saisie par la Commission a jugé que la législation portugaise exigeant la désignation d'un représentant fiscal au Portugal pour les non-résidents soumis à l'impôt sur le revenu portugais n'était pas conforme à l'article 56 du Traité sur la libre circulation des capitaux. Le gouvernement portugais affirmait que cette mesure était nécessaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. La Cour a refusé cet argument pour les contribuables de l'UE, mais elle a jugé que cette disposition pouvait s'appliquer pour les contribuables établis dans l'Espace économique européen (Islande, Norvège, Liechtenstein), « les mouvements de capitaux entre États membres et États tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent ». En ce qui concerne la France, la désignation d'un représentant fiscal ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent des pensions ou des revenus mobiliers de source française, mais elle s'applique pour les plus-values immobilières. Il faut attendre la position de l'administration.

Les plus-values de cession de droits sociaux réalisées en 2012, pour les résidents, sont imposées à 24 %, mais à compter de 2013 elles seront imposées selon le barème progressif. Pour les non-résidents le principe de l'exonération est maintenu, avec toutefois une modification : les gains pour les plus-values de cession de participations substantielles, lorsque les droits dans les bénéfices de la société ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, participations détenues par le cédant, l'actionnaire ou l'associé avec son conjoint, ascendants et descendants, directement ou indirectement, sont soumis à partir du 1^{er} janvier 2012 au prélèvement de l'article 244 bis b du CGI au taux de 45 % au lieu de 19 % ; taux porté à 75 % si le cédant, personne ou organisme est domiciliée dans un ETNC.

Fiche n° 36. Distribution de dividendes

- IV. Plus-values de cession des droits sociaux

La retenue à la source sur les dividendes et revenus assimilés versés à des non-résidents reste inchangée : 25 %, réduit par Convention fiscale entre 5 et 15 %. La retenue à la source pour les revenus distribués dans un ETNC (État et territoire non coopératif) est portée de 50 % à 75 %.

Fiche n° 37. Imposition des autres revenus de capitaux mobiliers

- I. Droit interne / A. Droit interne

A compter du 1^{er} janvier 2013, les produits de placement à revenu fixe (obligations, titres participatifs, dépôts, cautionnements, comptes courants...), sont imposables à l'impôt progressif pour ceux qui sont versés depuis le 1^{er} janvier 2012 à des personnes domiciliées fiscalement en France, auquel s'ajoute un prélèvement de 24 % imputable sur l'IR. Pour les non-résidents, retenue à la source pour les paiements depuis la France, application du prélèvement de 24 %,

libératoire pour certains produits. Si l'établissement payeur est établi hors de France le prélèvement est payé directement par le contribuable (exonération pour les personnes dont le revenu fiscal de référence est inférieur à 25 000 €, célibataires, 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune).

Prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social, actuellement 15,5 %) : Les non-résidents ne sont pas soumis aux prélèvements sociaux. Toutefois, la deuxième loi de Finances rectificative pour 2012 prévoit que les revenus immobiliers (revenus fonciers), et les plus-values immobilières de source française perçus par des personnes non domiciliées en France y sont désormais soumises.

- I. Droit interne / Nouveau C. Taxe sur les transactions financières

Mise en place par la loi du 14 mars 2012 au taux de 0,1 %, cette taxe portant sur la valeur d'acquisitions de titres de capital, sur un marché français européen ou étranger est portée à 0,2 % à compter du 1^{er} août 2012.

Fiche n° 38. TVA, règles générales et évolution

- I. Origine et évolution / B. Évolution

Il existait trois taux de TVA : droit commun 19,6 % ; taux réduits de 5,5 % et 2,10 %. À compter du 1^{er} janvier 2012 il existe un nouveau taux de 7 % qui reprend la plupart des produits de l'ancien taux à 5,5 %, sauf les produits et services de première nécessité, ce qui majorera les prix de ces biens et services en interne mais également pour les importations. D'après le projet de loi de finances rectificative pour 2012, le taux de 19,6 % serait porté à 21,2 % à compter du 1^{er} octobre 2012 et le taux de la CSG de 8,2 % à 10,2 %.

Les entreprises explorant et exploitant le plateau continental sont soumises à compter du 1^{er} janvier 2012 au régime de droit commun et ne bénéficient plus d'un régime suspensif. L'Art. 274 CGI est abrogé.

Le taux normal de 21,2 % qui devait s'appliquer à compter du 1^{er} octobre 2012 est supprimé. Le taux normal reste donc à 19,6 %. De même les taux de 8 % et 13 % applicables en Corse sont inchangés. Le taux de 5,5 % pour les livres et spectacles vivants est remis en vigueur.

- II. Dispositions récentes

Ajouter à la suite du 2^e tiret : La directive du 13 juillet 2010 concernant la facturation électronique devrait être appliquée à compter du 1^{er} janvier 2013. Parmi les dispositions nouvelles : pour aider les PME qui éprouvent des difficultés à payer la TVA à l'autorité compétente avant d'avoir été payés par leurs clients, la commission propose de mettre en place sur option un système de comptabilité de caisse qui permettra au fournisseur ou prestataire de payer la TVA à l'autorité compétente lorsqu'il reçoit les paiements correspondant à une livraison de biens ou à une prestation de services et ouvrira droit à déduction lors de ce paiement ; dans le cas des livraisons/acquisitions la TVA devient exigible lors de l'émission de la facture, sauf si l'État membre a accordé des délais pour la facturation ; les États membres autorisent l'assujetti à émettre une facture simplifiée lorsque son montant ne sera pas supérieur à 100 € ou sa contre valeur en monnaie nationale.

Ajouter à la suite du § 3 : La commission, à la suite du *Livre vert*, a établi un questionnaire soumis aux personnes intéressées (praticiens, universitaires, chercheurs...), afin de savoir comment pourrait être réformée la TVA afin d'avoir « un système plus simple, plus robuste et plus efficace ». Les réponses devaient avoir lieu au cours du premier semestre 2011, afin de présenter une synthèse à la fin de l'année. Celle-ci a eu lieu le 6 décembre 2011.

Quant à la relation intracommunautaire : « ...le principe du pays d'origine reste politiquement irréalisable... la commission est ainsi parvenue à la conclusion qu'il n'y a plus de raison valable de maintenir cet objectif, et proposera de l'abandonner ».

Parmi les propositions à l'étude, introduction en 2015 d'un mini-guichet unique ; mise en place d'un portail web en plusieurs langues, pour améliorer l'information des assujettis ; développer la lutte contre la fraude ; modifier le mode de perception de la TVA, le système privilégié étant le « *split system* », la banque verse le montant net au fournisseur/prestataire, et la TVA directement au Trésor.

À la fin du II, dispositions récentes, avant le § « Le 27 octobre 2012... » modifier le § la facturation, directive du 13 juillet 2010... : Cette directive a été transposée en droit interne par la troisième loi de Finances rectificative du 29 décembre 2012. À compter du 1^{er} janvier 2013, les règles de facturation françaises s'appliqueront aux opérations réputées situées en France, sauf si elles sont réalisées par un assujetti dont le siège de l'activité économique est situé dans un autre État membre ou si le preneur établi en France est redevable de la TVA. Autre disposition, les factures électroniques sont émises et reçues sous une forme électronique.

- III. Le rôle des tribunaux

Dans un arrêt du 16 avril 2012 *Société Geodis division messageries services (R/JF 7/12 n° 693)*, le Conseil d'État a jugé que l'abandon de créance consenti par une mère à sa filiale déficitaire, compte tenu des prix trop bas imposés par des sociétés sœurs dans le cadre d'une convention de groupe, était un complément de prix imposable à la TVA.

- IV. TVA régime interne France

La loi de Finances rectificative du 29 février 2012 avait prévu de porter le taux normal de la TVA de 19,6 % à 21,2 % à compter du 1^{er} octobre 2012, avec des aménagements pour les taux réduits. Cette disposition a été supprimée par la seconde loi de finances rectificative d'Août 2012. La troisième loi de Finances rectificative du 29 décembre 2012 modifie à nouveau les taux à compter du 1^{er} janvier 2014 : le taux de droit commun sera porté de 19,6 à 20 %, le taux réduit de 5,5 % sera abaissé à 5 % et celui de 7 % porté à 10 %. Cette mesure a été prise dans le cadre du financement du plan pour la compétitivité et l'emploi.

Fiche n° 39. TVA, régime intracommunautaire

- I. Imposition des biens meubles corporels

« ... la qualification d'une opération comme livraison ou acquisition intracommunautaire ne saurait dépendre du respect d'un délai précis dans lequel le transport du bien livré ou acquis devrait commencer ou s'achever... ainsi la qualification d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire doit également être effectuée sur la base d'éléments objectifs tels que l'existence d'un mouvement physique des biens concernés entre les États membres... dans ces conditions pour pouvoir qualifier une opération d'acquisition intracommunautaire, il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs qui sont pertinents afin de déterminer si le bien acquis a effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison et, dans l'affirmative, dans quel État membre sa consommation finale interviendra ». (CJUE, 18 novembre 2010, Skateverkt, *R/JF n° 2/ 11*). Quant à la définition de l'établissement stable en matière de TVA, doit être retenue « la disposition personnelle et permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à son activité en France » définition différente de celle des impôts directs (CE 12 mars 2010, Société imagin'action Luxembourg, *R/JF 5/10 N° 465*).

- Ces deux modifications figurent dans l'instruction. 7.6.2012, 3 A-5-12 :

- à la fin du § III, auto-liquidation, ajouter : Suite à l'arrêt de la CJUE du 15 décembre 2011, l'administration a supprimé la disposition dite du « répondant fiscal », laquelle permettait à ce dernier de déclarer et d'acquitter pour son compte la TVA due par son client identifié en France, en la portant sur la déclaration du vendeur ou du prestataire.
- à la fin du III. 2^e §, ajouter : le régime prévoyant qu'un vendeur non établi en France y faisant une installation ou une vente ultérieure, devait faire une déclaration statistique d'échange de biens est supprimé.

- IV. Remboursement de la TVA aux entreprises françaises et étrangères / B TVA française, remboursement aux entreprises étrangères

L'obligation de désigner un représentant fiscal pour les assujettis non membres de l'Union européenne est supprimée lorsque ce pays a conclu avec la France une convention d'assistance au recouvrement des créances fiscales. Application au 1^{er} janvier 2013.

- V. La fraude carrousel

Dans le cadre des sanctions contre la fraude carrousel, la CJUE dans un arrêt du 7 décembre 2010 (GR.ch, *R/JF 3/11 n° 394*) a confirmé « ...à l'occasion d'une livraison intracommunautaire le fournisseur a dissimulé l'identité du véritable acquéreur afin de permettre à ce dernier d'éviter le paiement de la TVA. Dès lors l'État membre de départ de la livraison intracommunautaire peut, sur le fondement des compétences qui lui appartiennent en vertu du premier membre de phrase de l'article 28 quater A, de la sixième directive, refuser le bénéfice de l'exonération au titre de cette opération ».

De son côté le Conseil d'État a jugé (CE 25 février 2011, société Abacus Équipement électronique, *R/JF 5/11 n° 562*), qu'en l'absence de toute disposition donnant à la consultation de la base de données des numéros d'identification à la TVA un caractère obligatoire, la société Abacus Équipement Électronique n'était pas tenue de procéder à cette consultation, si les informations dont elle disposait ne pouvaient la conduire à soupçonner le comportement frauduleux de sa cliente, toutefois... nombre de factures n'étant accompagnées d'aucun justificatif de transport, le destinataire des marchandises n'étant pas connu comme ayant une activité économique... la société Abacus aurait dû effectuer les diligences nécessaires pour consulter la base de données, les livraisons effectuées la conduisant à une fraude fiscale.

Ajouter à la suite du 2^e tiret : L'assujetti ne peut perdre son droit à déduction lorsque l'administration ne réunit pas les éléments suffisants pour établir que l'entreprise savait ou aurait dû savoir qu'elle participait à des opérations impliquées dans une fraude à la TVA (CE 26 juillet 2011, EURL alpha components France, R/JF12/11 n° 1285).

Ajouter à la fin du V, 3^o § : La société qui participe à une fraude carrousel ne peut déduire la TVA qu'elle a acquittée malgré la réalité des achats et des ventes de microprocesseurs, alors même que ses prix compétitifs n'étaient pas inférieurs à ceux du marché, dans la mesure où elle savait ou aurait dû savoir qu'elle participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA (CE 30 décembre 2011, R/JF4/12 n° 354).

Ajouter au § 4 : La TVA n'est pas déductible si l'assujetti savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à un réseau de fraude.(CE 30 décembre 2011, SAS Azego technologie services, n° 354 R/JF avril 2012). Par contre la TVA est déductible si l'assujetti ne s'est pas assuré que son vendeur avait lui-même la qualité d'assujetti et avait rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, l'assujetti ayant pris toutes les mesures jugées raisonnables (CIUE 21 juin 2012, R/JF n° 973, 10 / 12 2012).

Compte tenu du développement de la fraude carrousel, estimée à 5 milliards d'euros entre juin 2008 et décembre 2009 pour l'échange des quotas d'émission de gaz, la Commission a publié une proposition de directive (Com 2012, 428 final) dénommée « Mécanisme de réaction rapide » (MRR), en cas de situation de fraude soudaine et massive. Elle permettrait aux États membres de saisir la commission, qui pourrait adopter des actes immédiatement applicables : désignation du destinataire en tant que redevable de la TVA et, en fonction d'une liste de mesures antifraudes, application de l'auto-liquidation.

Fiche n° 40. TVA internationale. Régime de l'importation

- II. TVA et régime import / C. Modalités d'imposition / 2. Fait générateur, exigibilité, déductions

Répondant à une question préjudiciale du CE la CIUE dans un arrêt du 29 mars 2012 (*Véleclair SA*, R/JF 6/12 n° 672), a jugé que la déduction de la TVA à l'importation n'était pas subordonnée au paiement préalable de celle-ci par l'assujetti.

Fiche n° 41. TVA internationale. Régime de l'exportation

- I. Exportation des biens meubles corporels / A. Exportations effectuées par le vendeur ou pour son compte / 2. Bénéfice de l'exonération, deux conditions doivent être remplies

« Conformément à l'article 289 du CGI... tout assujetti doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie... considérant que si la mention du numéro d'identification à la TVA se l'acquéreur, prévue à l'article 289 du CGI et 242 nonies A.2^o de l'annexe 2 du même code, permet de présumer que les biens ont été livrés à un autre assujetti à cette taxe, l'absence de ce numéro sur une facture ne saurait entraîner à elle seule la perte du droit à exonération prévue au I de l'article 262 ter du CGI pour les livraisons intracommunautaires » (CE 30 décembre 2010, SARL Verimex, R/JF4/11 n° 424).

Fiche n° 42. Domiciliés, non-domiciliés, droit interne

- I. Critères d'imposition / A. Personnes domiciliées en France / 1. Domicile fiscal / Critère d'ordre personnel

Ajouter après la I. 1 : Foyer, lieu de séjour principal. « Le foyer d'un contribuable célibataire, sans charge de famille, s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles ; que le lieu du séjour principal de ce contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où il ne dispose pas de foyer en France » (CE 17 décembre 2010, Leostic, R/JF n° 3/11 N° 264 et CE 3 février 2011, Dejonghe-Labarche, R/JF 4/11 N° 399). Le même arrêt a refusé à l'intéressé l'exonération de l'article 81 A pour les salariés expatriés dans la mesure où son employeur n'était pas établi en France (voir fiche 42, II.A.2).

Ajouter à la fin du § 1 : Supprimée depuis 2005 elle a été rétablie par la troisième loi de Finances rectificative du 29 décembre 2012. À compter du 1^{er} janvier 2013 les plus-values latentes sont imposables au barème progressif lors du transfert du domicile fiscal hors de France, avec deux aménagements : elles sont réduites de l'abattement pour durée de détention, d'autre part si le contribuable opte pour le régime de faveur des créateurs d'entreprise, les plus-values sont imposables au taux forfaitaire de 19 %.

Ajouter à la fin du § 3 : Le contribuable locataire d'un appartement dans une ville, puis après s'être marié, dans une autre ville où était sa fille inscrite à l'école maternelle, a son foyer et son domicile fiscal en France (CE 18 juillet 2011, Di Domenico, R/JF11/11 n° 1124, et CAA Lyon 28 juin 2011, Altmann, R/JF12/11 n° 1264).

Ajouter à la fin du § 6 : « Le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer ». Dans la mesure où celui-ci avait le centre de ses intérêts familiaux en France, il était redevable de l'impôt sur le revenu en France, même s'il a eu pendant la période en litige le lieu de son séjour principal en Arabie Saoudite où il a payé une imposition religieuse, la Zakat. N'ayant pu établir qu'il avait payé d'autres impôts en Arabie Saoudite, la convention France-Arabie saoudite ne permet pas dès lors de le considérer comme résident de ce pays (CE 21 octobre 2011, *Savary de Beauregard*, *R/JF* 1/12 n° 2).

• I. Critères d'imposition / A. Personnes domiciliées en France / 1. Domicile fiscal / Critère d'ordre économique

a/ Une personne ayant séjourné au Mali, n'ayant pas perçu de revenus professionnels, n'ayant pas de revenus d'un patrimoine productif dans ce pays pendant cette période, ni des revenus de source française, ayant par ailleurs d'importantes participations financières dans des sociétés familiales en France, doit être considérée comme ayant conservé le centre de ses intérêts économiques et son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B. c du CGI. N'ayant pas son foyer d'habitation permanent au Mali, la Convention France-Mali article 2 ne fait pas obstacle à son imposition en France (CAA Paris 21 octobre 2010, *Delecroix*, *R/JF* 2 / 11 n° 130).

b/ De même le sieur Zitouni, produisant des avis d'imposition établis par l'administration algérienne ne présentant pas de précisions sur la nature et l'origine des sommes imposées, alors qu'il a disposé de sommes importantes sur ses comptes bancaires en France, a le centre de ses intérêts économiques dans notre pays. Toutefois d'après la convention France-Mali, ayant une résidence en France, qu'il utilise régulièrement, y possède également un patrimoine immobilier et assure la gérance d'une société dans laquelle il possédait des participations, il a le centre des intérêts vitaux en France par application de l'article 2-a de la convention franco-algérienne (CE 27 avril 2011, *zitouni*, *R/JF*/11 n° 770). À noter, comme jugé depuis l'arrêt Memmi (voir fiche 6), le juge s'interroge d'abord sur l'application du droit interne et ensuite s'assure que le droit conventionnel n'y fait pas opposition.

• I. Critères d'imposition / B. Personnes domiciliées hors de France / Revenus inscrits à l'article 164 B 2 du CGI

Les sommes versées par des agences de publicité par un mannequin pour l'usage de son image pour assurer la promotion de marques françaises qui ont eu lieu en France et à l'étranger, rémunèrent pour partie des prestations utilisées en France au sens de l'article 164 B 2 du CGI (CAA Paris 30 juin 2011, *Claudia Schiffer*, *R/JF* 12/11 n° 1265).

Certains non-résidents exercent leurs activités en France, ce qui leur procure l'essentiel de leurs revenus. Résidents d'un autre pays de l'UE, souvent avec une famille, ils ne peuvent déduire aucune charge n'ayant pas de revenus dans ce pays. La CJUE dans l'arrêt *Schumacker*, du 14 février 1995 a jugé que ces non-résidents devaient être traités comme les personnes domiciliées dans la mesure où ils tirent la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus dans le pays où ils exercent leur activité. Pendant longtemps la France a refusé d'appliquer cette jurisprudence. Cette position est modifiée depuis l'instruction du 13 janvier 2012. Les « non-résidents Schumacker », dans la mesure où leurs revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 75 % de leur revenu mondial ou 50 % s'ils ne bénéficient, compte tenu de leur situation personnelle et familiale, d'aucun mécanisme de nature à minorer leur imposition dans leur État de résidence pourront déterminer leur impôt sur le revenu en France compte tenu des charges admises en déduction de leur revenu global ainsi que des réductions et crédits d'impôt. Désormais les non-résidents Schumacker pourront déduire ces charges ce qui leur était interdit jusqu'alors étant non-résidents. Ces dispositions sont applicables immédiatement.

• II. Base imposable / A. Personnes domiciliées en France / 1. Principes

La contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus (75 %), a été rejetée par le Conseil Constitutionnel (décision du 29 décembre 2012). Un nouveau texte est en préparation.

• III. Modalités d'imposition / B. Personnes domiciliées hors de France, disposant de revenus de source française, sans y avoir d'habitation à disposition / 1. Régime général

Supprimer : « mais les charges du revenu global, sauf exception, ne sont pas déductibles ».

Ajouter : « Par un arrêt du 14 février 1995, arrêt Schumacker, la CJUE a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds ». L'instruction du 24 janvier 2012 (5 B-1-12), a transcrit en droit interne cet arrêt et précisé « Les non-résidents concernés, dits non-résidents Schumacker, sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales ».

Conséquences de cette décision :

- le non-résident Schumacker est domicilié dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans État partie à l'espace économique européen ayant conclu avec la France un accord pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- ses revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 75 % de son revenu mondial imposable (sous certaines conditions 50 %), ils doivent pour leur totalité ou leur quasi-totalité être tirés d'une activité exercée en France ;
- la faiblesse des revenus dans le pays de sa résidence lui interdit de bénéficier des avantages fiscaux.

Conséquences pour l'impôt sur le revenu :

- pour les non-résidents Schumacker application des règles de droit commun comme pour les contribuables fiscalement domiciliés en France soumis à une obligation fiscale illimitée ;
- déduction des charges de leur revenu global, des réductions et crédits d'impôt ;
- déduction des revenus de transfert (pensions alimentaires, prestations compensatoires) à condition qu'ils soient imposés au nom du bénéficiaire dans l'État de destination ;
- pas d'application du taux minimum d'imposition de l'article 197 A du CGI (20 % ou 14 % dans les DOM) ;
- les prélèvements à la source pour des revenus de source française versés à des non-résidents Schumacker ne sont pas applicables (Ex. Art. 182 A et 182 B, traitements, salaires, produits de la propriété industrielle) ;
- soumission de plein droit aux contributions sociales (CSG et CRDS), sur les revenus du patrimoine ;
- les contribuables Schumacker doivent joindre à leur déclaration de revenus tous les justificatifs de leur situation ;
- application immédiate aux procédures et litiges en cours.

- III. Modalités d'imposition / B. Personnes domiciliées hors de France, disposant de revenus de source française, sans y avoir d'habitation à disposition / 2. Prélèvement libératoire

Les taux ne sont pas changés pour 2012.

- III. Modalités d'imposition / B. Personnes non domiciliées en France, ayant une ou plusieurs habitations à disposition (art. 164 C CGI)

Ajouter à la suite du 3^e tiret : pour les personnes de nationalité française ou domiciliées dans un pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

- III. Modalités d'imposition / D. Imposition l'année du départ et du retour en France / 1. Départ à l'étranger

Remplacer les deux dernières lignes par : L'*exit tax* est à nouveau applicable pour l'imposition des plus-values latentes lors d'un transfert de domicile ayant eu lieu depuis le 3 mars 2011 (disposition pour lutter contre l'évasion fiscale). Elle s'applique aux détenteurs de participations directe ou indirecte d'au moins 1 % des bénéfices sociaux dans une société pour une valeur supérieure à 1 300 000 €. Depuis le 30 décembre 2011 l'*exit tax* s'applique lorsque les personnes détiennent au moins 1 % dans plusieurs sociétés dont le montant cumulé excède 1 300 000 €, la règle précédente restant inchangée (CGI, Art. 167 bis).

- III. Modalités d'imposition / E. Taxation d'office

« le contribuable qui n'a pas déposé dans le délai légal la déclaration de l'ensemble de ses revenus peut être taxé d'office s'il n'a pas régularisé sa situation dans les 30 jours de la notification d'une première mise en demeure (LPF, Art. 67). Toutefois, le contribuable qui possède en France plusieurs résidences pourrait éviter la taxation d'office s'il s'est trompé de bonne foi sur le lieu de son principal établissement pour faire sa déclaration à condition que ce dépôt intervienne avant la mise en demeure de l'administration, dans le cas contraire la taxation d'office est de droit (CE 17 décembre 2010, Gerente, R/JF3/11 n° 275).

- III. Modalités d'imposition / F. Évasion fiscale

« les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A, constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables... ce dispositif étant destiné à assurer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale n'est pas incompatible avec les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne (CE 17 décembre 2010, Throude, R/JF3/11 n° 270 et CAA Marseille 15 décembre 2010, R/JF5/11, M.B, n° 540). De même, le transfert de bons aux France à l'aide d'un mandataire chargé de les vendre, constitue sauf preuve contraire, en l'occurrence non apportée, un revenu imposable (CAA Marseille 14 octobre 2010, R/JF6/11 n° 673)

- III. Modalités d'imposition / H. Prélèvements sociaux [nouveau §]

La loi de Finances rectificative d'août 2012 prévoit que la CSG, la CRDS, le prélèvement social et la contribution additionnelle sont applicables aux revenus fonciers à compter du 1^{er} janvier 2012 (locations d'immeubles et produits annexes), ainsi qu'aux plus-values immobilières soumises au prélèvement de l'article 244 bis A à compter de la publication

de la loi. Cette disposition s'applique aux non-domiciliés de l'article 4 B du CGI ainsi qu'aux personnes non-résidentes d'après les conventions fiscales internationales. Le montant cumulé des trois prélèvements s'élève à 15,5 %.

Fiche n° 43. Résidents, non-résidents, droit conventionnel

- II. Critères de résidence pour éviter les doubles impositions / B. Centre des intérêts vitaux

Un ressortissant néerlandais faisant des livraisons de fleurs en France où il possède une maison dans le Pas-de-Calais pour se reposer et préparer ses livraisons, séjourne plusieurs semaines en France avant de livrer ses fleurs au moyen d'un camion frigorifique exerçant principalement son activité en France doit être considéré comme domicilié en France, mais étant enregistré auprès des autorités néerlandaises comme exportateur de fleurs, propriétaire d'une maison d'une maison d'habitation aux Pays-Bas, disposant de locaux professionnels dans ce même pays ou se situe le siège de son entreprise et la quasi-totalité de ses fournisseurs, il doit être considéré comme ayant le centre de ses intérêts vitaux aux Pays-Bas bien qu'ayant une maison et la quasi-totalité de sa clientèle en France par application de l'article 4-3 de la convention franco-néerlandaise (CAA Douai 30 novembre 2010, Rosdorff, *R/JF* 5/11 n° 538). D'abord examen du droit interne puis les règles de la convention.

- III. Imposition conventionnelle des revenus / B. Principales règles d'affectation des revenus

Ajouter à la fin du § Gains en capital : « Un résident suisse cédant un bien immobilier en France est soumis par convention à une retenue à la source de 16 % et non 33,33 %, taux auquel sont soumises les plus-values de cession de valeurs immobilières par un résident français (CGI Art 150 UB, CFI franco-suisse, Art. 15.4, TA Paris 20 mai 2010, *R/JF* n° 94, 1/11 Aaron).

Fiche n° 44. Clauses de non-discrimination

- III. La pratique française / A. Les conventions fiscales

Cette clause est accordée aux nationaux d'un État contractant, « la clause de non-discrimination contenue à l'article 21 de la convention franco-allemande n'est applicable qu'aux nationaux des États contractants qui résident dans l'un des États contractants », la circonstance que M. Moghadam de nationalité iranienne et allemande, résidant à Monaco, bien que soumis à l'impôt sur le revenu en Allemagne au titre des années d'imposition en litige et disposant d'une carte d'identité et d'une attestation de l'administration allemande comportant une adresse en Allemagne, ne suffit pas par elle-même à lui conférer la qualité de résident d'Allemagne au sens de l'article 2 § 4 de la Convention franco-allemande. L'intéressé contestait l'application de l'article 164 C, imposition pour trois fois la valeur locative d'une ou plusieurs habitations à disposition (CE 24 janvier 2011, Moghadam, *R/JF* 4/11, n° 490).

Fiche n° 45. Droits de mutation. Impôt sur la fortune

Loi de Finances rectificative du 6 juillet 2011. Elle a apporté des aménagements pour l'imposition des donations et des successions (§ I), et pour l'ISF (§ II). Ces mesures visent surtout les personnes domiciliées en France. Pour l'incidence avec les conventions fiscales, il est nécessaire d'attendre l'instruction de l'Administration.

- I. Mutations

En ce qui concerne les droits de donation et de succession en ligne directe ainsi que les donations entre époux et titulaires d'un Pacs le taux d'imposition est majoré de 5 % pour les deux dernières tranches. Le délai de rapport des donations antérieures est ramené de dix à six ans.

« La transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust ainsi que les produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur nette vénale des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire ». (Loi de Finances rectificative 7 / 2011 Art. 14 II.1).

Les personnes assujetties à l'ISF en 2012 dont le patrimoine était au moins égal à 1 300 000 € ont dû verser une contribution exceptionnelle en 2012 comprise entre 0 et 1,80 % de la base imposable (Loi de Finances rectificative d'août 2012). Les personnes ayant transféré leur domicile fiscal entre le 1^{er} janvier et le 4 juillet 2012 ne sont imposables au 1^{er} janvier que sur leurs biens situés en France. Les non-résidents qui n'ont pas de revenus de source française, mais sont soumis à l'ISF pour les biens situés en France, recevront une déclaration spéciale.

Remplacer à la fin du dernier § : La loi de finances rectificative du 6 juillet 2011 majore de cinq points les droits de donation et de succession des deux dernières tranches (ligne directe, entre époux, pacs). Le droit de rapport des donations antérieures est porté de 6 à 10 ans. Dispositions applicables à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

La loi de finances rectificative d'août 2012 augmente les droits de mutation à titre gratuit à compter de la publication de la loi, (article 779 du CGI), l'abattement en ligne directe pour les donations et successions est désormais limité à 100 000 € ; le délai d'exonération pour les dons familiaux en espèces est porté de 10 à 15 ans...

• II. L'impôt sur la fortune (ISF)

Le barème d'imposition à l'ISF est modifié dès 2011 : exonération d'impôt pour une base imposable nette égale ou inférieure à 1 300 000 € ; pour une base imposable supérieure à 1 300 000 €, application de l'ancien barème à partir de 800 000 €. Pour un patrimoine imposable en 2012, application d'un taux de 0,25 % entre 1 300 000 € et 3 000 000 € au-delà 0,50 % ; le régime des biens professionnels reste inchangé. Par contre le bouclier fiscal (voir page 281), sera supprimé à compter du 1^{er} janvier 2013. Des aménagements sont apportés pour les réductions d'ISF lors d'investissements dans des PME. La déclaration d'ISF 2011 a été reportée au 31 octobre 2011.

À partir de 2012, les contribuables dont le patrimoine est compris entre 1,3 et 3 millions d'euros n'auront plus de déclaration spéciale pour l'ISF à souscrire, ils porteront le montant directement sur leur déclaration de revenus le montant imposable. Les non-résidents propriétaires, d'un immeuble générant des revenus, ou d'une résidence secondaire devraient pouvoir bénéficier de cette facilité.

Les placements financiers des non-résidents ne sont pas imposables, mais afin de lutter contre une forme d'évasion fiscale, l'article 40 de la loi de Finances rectificative de juillet 2011 (CGI Art. 885 T. Ter) prévoit que les créances, détenues par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, directement ou par interposition de sociétés, ne sont pas déductibles pour déterminer la valeur des parts des sociétés à prépondérance immobilière (CGI, Art 726 I. 2°). Il s'agit en fait des comptes courants que les associés ont ouverts dans ces sociétés, inscrits au passif, ils diminuaient ainsi la valeur des parts.

Ajouter après le § 1 : « L'ISF a été reconnu conforme à la Constitution... L'avenant de 2005 à la convention fiscale Franco-monégasque de 1963, assujettissant à l'impôt sur la fortune à compter du 1^{er} janvier 2002, comme si elles avaient leur domicile fiscal en France, les personnes de nationalité française ayant transporté leur domicile ou leur résidence à Monaco depuis le 1^{er} janvier 1989 n'est pas contraire à l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme (non-discrimination) et à l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 1, dès lors l'imposition à l'ISF est exigible » (Cassation. Commerciale, 26 octobre 2010, Mettey, R/JF n° 246, 2/11).

Ajouter à la suite du § 3 : Biens professionnels exonérés. Dans un arrêt du 23 novembre 2010 (Gratzmuller, R/JF 3/11 n° 385), la Cour de Cassation a précisé qu'« une holding animatrice d'un groupe, pouvait bénéficier de l'exonération à condition, même si elle ne dispose pas de structures importantes pour réaliser son activité d'animation, lorsque son dirigeant et actionnaire unique ne se borne pas à exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire, mais joue un rôle essentiel auprès de chacune des sociétés et filiales du groupe ». Arrêt important car il fixe les conditions de l'exonération pour ce type de Holding.

À noter que l'exonération des plus-values pour détention d'un immeuble, par des particuliers, est portée de 15 à 30 ans (Loi de Finances rectificative, 8 septembre 2011, Art. 1^{er}, I.2°).

Les taux d'imposition pour l'ISF restent inchangés pour 2012.

Les titres des sociétés à prépondérance immobilière cédés à l'étranger doivent depuis le 1^{er} novembre 2011 être constatés en France par un acte notarié et enregistrées (CGI Art. 635 2. 7° bis). Application au 1^{er} novembre 2011.

Ajouter avant « À retenir » : pour l'ISF 2012, les titres d'une société à prépondérance immobilière appartenant à des non-résidents ne peuvent tenir compte des « créances détenues directement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées, par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France... ne sont pas déductibles pour la détermination de la valeur des parts que ces personnes détiennent dans la société » (CGI Art. 885 ter). Cette disposition a pour objet de ne pas diminuer la valeur des parts pour l'ISF.

La loi de finances pour 2013 a modifié les règles de l'ISF pour les résidents français.

Si le seuil d'imposition est maintenu à 1 300 000 €, le barème pour ceux qui le dépasse est le suivant : 0 % jusqu'à 800 000 €, entre 800 000 € et 1 300 000 € 0,50 % ensuite quatre tranches dont les taux vont de 0,70 ; à 1 ; 1,25 % ; et 1,50 % pour une base imposable supérieure à 10 000 000 €. Les aménagements sont applicables également aux non-résidents. L'ancien bouclier fiscal est remplacé par un plafonnement, le montant de l'impôt ne devant pas dépasser 75 % (antérieurement 85 %), du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI. Il est rappelé que les personnes physiques non domiciliées en France ne sont pas imposables sur leurs placements financiers en France.

« À retenir » : Les droits de mutation avaient surtout de l'importance au XIX^e siècle et non au XIV^e siècle.

La deuxième loi de Finances rectificative pour 2012, prévoit une contribution exceptionnelle pour les personnes assujetties à l'ISF en 2012 dont le patrimoine net taxable au 1^{er} janvier 2012 est au moins égal à 1 300 000 €. Dans ce cas, celle-ci

est égale à 0,55 % pour la tranche comprise entre 800 000 € et 1 310 000 €, elle atteint 1,80 % pour un montant supérieur à 16 790 000 €. Le montant de la contribution devra être acquitté pour le 15 novembre 2012. En cas de transfert du domicile fiscal entre le 1^{er} janvier et le 4 juillet 2012 les assujettis ne seront redevables de la contribution exceptionnelle que sur la valeur nette imposable au 1^{er} janvier de leurs seuls biens situés en France.

Fiche n° 46. Taxes diverses

- La taxe générale sur les activités polluantes porte sur les déchets, les lubrifiants, les émissions de substance polluante dans l'atmosphère.
- Taxe carbone. Cette taxe serait mise en place en France pour 2012 pour un taux compris entre 0,08 % et 0,12 % du CA HT, viserait environ 400 sociétés, elle pourrait rapporter 223 millions d'euros au Trésor. La Commission à Bruxelles prépare un texte applicable en 2013, si l'unanimité des États membres est recueillie. À noter qu'en 2008 et 2009 la France a perdu 1,8 milliard d'euros de TVA, suite à une fraude du type carrousel sur les quotas de CO₂.
- Taxe sur les transactions financières. La loi de finances rectificative pour 2012 devrait mettre en place cette taxe au taux de 0,01 % assise sur la valeur à laquelle les actions seront acquises. Elle pourrait s'appliquer également aux CDS (*credit default swaps*).