

Point de vue d'experts



BAKER TILLY
FRANCE

Membre indépendant de Baker Tilly International



► **Newsletter - Avril 2010**
► **Actualités Fiscales**

EDITO

L'actualité fiscale de ce premier trimestre 2010 porte essentiellement sur la réforme de la TVA immobilière afin de mettre notre droit en conformité avec les normes communautaires.

Aussi, et au travers de cette lettre, nous vous présentons les mesures et commentaires les plus importants ayant marqué ce début d'année fiscale, et vous proposons un échéancier de la Contribution Economique Territoriale.

FISCALITE DES ENTREPRISES

TVA immobilière : une refonte totale des règles d'imposition

La loi de finances rectificative pour 2010 procède à une refonte totale de la **TVA** applicable aux **opérations immobilières** pour une mise en conformité avec les normes communautaires. Son application est anticipée au 11 mars 2010.

Tandis que l'on connaissait jusqu'à présent deux régimes particuliers, celui dit « des **marchands de biens** » et celui des **opérations de construction**, le nouveau régime implique l'établissement d'une distinction entre les **opérations réalisées par des assujettis** d'une part, relevant de règles se rapprochant du droit commun, et celles réalisées **par des non-assujettis d'autre part**, qui ne seront soumises à la TVA qu'exceptionnellement.

I- Les opérations réalisées par des assujettis

Désormais, entrent dans le champ de la TVA, les **livraisons** de biens immeubles effectuées à titre onéreux par un **assujetti agissant en tant que tel**.

Aussi, toutes les opérations réalisées à titre onéreux et qui ne sont pas exonérées en vertu d'une disposition particulière sont **taxables de plein droit**, tandis que certaines opérations exonérées peuvent faire l'objet d'une option.

La **livraison** s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire et englobe **l'ensemble des cessions** que sont l'apport, l'échange, etc.

> Terrains à bâtir et immeubles neufs

La notion de terrain à bâtir recouvre désormais une définition objective. Est considéré fiscalement comme tel, le terrain que les documents d'urbanisme dans le ressort duquel il se trouve reconnaissent comme constructible. On peut souligner que cela permettra désormais davantage de sécurité juridique, le sort de l'opération étant connu dès la réalisation de l'opération.

Par ailleurs, le champ de la TVA est étendu aux livraisons de terrains à bâtir aux personnes physiques, jusqu'ici exclues. Ces cessions devraient être le plus souvent soumises à la taxe sur la seule marge dégagée par le vendeur.

Les immeubles neufs s'entendent des immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq ans, peu importe qu'ils soient le fruit d'une construction neuve ou de travaux ayant consisté dans une surélévation ou dans la remise à neuf. L'immeuble inachevé devra également être considéré comme immeuble neuf.

Aussi, l'immeuble demeure un immeuble neuf pendant cinq ans après son achèvement, peu importe le nombre de livraisons intervenues pendant ce délai. Ainsi, toutes les livraisons effectuées à l'intérieur de ce délai sont soumises à la TVA.

> **Livraisons à soi-même**

Il convient, sous l'empire de la loi nouvelle, de distinguer deux cas : les LASM d'immeubles neufs, **dont la taxation est généralisée**, et les LASM de travaux immobiliers utilisées comme modalité d'application du taux réduit dans le cadre de la politique sociale du logement.

> **Opérations exonérées et faculté d'option**

Sont exonérées de TVA les livraisons de terrains autres qu'à bâtir et les immeubles achevés depuis plus de cinq ans, ainsi que les baux conférant un droit réel. Cependant, les assujettis peuvent opter pour l'application de la TVA à ces opérations.

Ce nouveau dispositif témoigne d'une plus grande souplesse pour les opérateurs qui pourront choisir opération par opération, le régime fiscal applicable en fonction du contexte dans lequel elle s'inscrit.

II- Les opérations réalisées par des non-assujettis

La **livraison d'un immeuble neuf acquis en tant qu'immeuble à construire** et la livraison à soi-même de certains logements « sociaux » sont les seules opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique qui seront imposables à la TVA.

Ne sont visées que les seules livraisons de biens préalablement acquis comme immeuble à construire, c'est-à-dire, les ventes en état futur d'achèvement et les ventes à terme. Ainsi, c'est seulement la cession (avant ou après achèvement) de l'immeuble acquis en tant qu'immeuble à construire qui sera soumise à TVA.

III- Les modalités de taxation

Le principe demeure l'imposition sur le **prix**.

L'imposition sur la **marge** est applicable à l'ensemble des assujettis, en cas de livraison d'un terrain à bâtir ou de livraison d'immeuble achevé depuis plus de cinq ans imposée sur **option** à la TVA, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA.

Pour la généralité des livraisons de biens, le fait générateur et l'exigibilité applicables interviennent au moment de la **livraison**, et la TVA se trouve acquittée par la personne qui réalise l'opération imposable, soit, en cas de vente, le **vendeur**.

IV- Les droits de mutation

Les livraisons d'immeubles entrent par nature dans le champ d'application des droits d'enregistrement. Les ventes d'immeubles et les mutations assimilées demeurent soumises au droit de vente au taux global de 5,09%.

Le taux réduit de 0,715% s'appliquera lorsque la mutation sera obligatoirement soumise à la TVA sur le prix total ou lorsque l'acquéreur sera assujetti à la TVA et prendra l'engagement de construire ou de revendre dans le délai de cinq ans.

Des précisions de l'administration fiscale seront prochainement apportées au travers de commentaires administratifs.

L'indemnisation des filiales sortantes d'un groupe d'intégration fiscale : pas d'imposition

Les déficits subis par les filiales membres d'un groupe fiscal sont pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au cours de la période pendant laquelle les filiales sont dans le périmètre d'intégration. Aussi sont-ils définitivement perdus pour lesdites filiales qui ne les récupèrent pas en cas de sortie du groupe.

Le préjudice résultant de la perte de ces déficits pour la filiale sortante se trouve parfois compensé par un dédommagement dont les termes sont le plus souvent définis par les conventions d'intégration.

Le Conseil d'Etat a apporté une précision importante quant aux implications fiscales des conventions conclues entre les sociétés membres d'un groupe d'intégration, jugeant que ne constitue pas un produit imposable l'indemnité versée par une société mère à sa filiale déficitaire au titre de la surcharge d'impôt sur les sociétés qu'elle subira à l'occasion de sa sortie du groupe d'intégration fiscale.

Conseil d'Etat 11 décembre 2009 n°301341, 8^e et 3^e s.-s., Sté GE Healthcare Clinical Systems

Intégration fiscale et procédure collective : précisions administratives

En cas de procédure collective subie par la société mère, le législateur a prévu que chaque filiale sortante retrouverait son droit d'imputer une fraction du déficit d'ensemble ou de la moins-value long terme d'ensemble du groupe sur son bénéfice et ses plus-values nettes à long terme selon les règles de droit commun, ce régime s'appliquant de plein droit. Il a encore prévu la faculté de reconstitution immédiate d'un nouveau groupe, ce qui va dans le sens d'une réactivité plus grande face aux cessions pouvant être réalisées par le liquidateur judiciaire notamment.

Les situations visées sont exclusivement les cas de procédures judiciaires (sauvegarde, redressement judiciaire ou liquidation judiciaire).

Il n'est pas nécessaire que l'intégralité des titres détenus directement ou indirectement par la mère intégrante soit cédée. Néanmoins, la filiale ne trouvera le droit d'imputer ses pertes que si le transfert des titres entraîne l'abaissement du taux de détention en dessous des 95%, et donc la sortie du groupe.

En effet, le dispositif ne trouve à s'appliquer qu'aux sociétés sortant du groupe à la suite d'un transfert de propriété inhérent à l'ouverture de la procédure collective.

Enfin, et parce que la loi vise à préserver la continuité de l'application du régime de groupe à l'égard des filiales dont les titres ont été cédés à la suite de l'ouverture d'une procédure collective, un nouveau périmètre d'intégration peut en effet être immédiatement constitué sous l'égide d'une **filiale de l'ancien groupe** ou d'une **société extérieure**.

Instruction 14 janvier 2010, 4 H-1-10

Plus-value de cession de parts de SCI : prise en compte des reports d'imposition

Pour le calcul de la plus-value imposable lors de la cession de parts d'une société civile immobilière, le prix de revient des parts doit tenir compte de la quote-part revenant à l'associé cédant d'une plus-value précédemment constatée dont il a demandé le report d'imposition, peu importe que celle-ci n'ait pas encore été effectivement imposée.

Il s'agissait en l'espèce de la quote-part de la plus-value, revenant à un associé, constatée lors de la levée d'option d'achat par une société civile immobilière d'un immeuble qu'elle donnait précédemment en sous-location et acquis en crédit-bail pour exercer une activité de location nue.

CAA Nantes 12 octobre 2009 n°08-3112, Genot

Abandon de créances à caractère financier et situation nette de la filiale aidée

Dans un arrêt précédent, le Conseil d'Etat a précisé que, pour apprécier la situation nette réelle de la filiale bénéficiaire d'un abandon de créances à caractère financier, il convenait de se placer à la date de **clôture de l'exercice de la société mère** et non à la date à laquelle il avait été consenti.

Dans ce nouvel arrêt, le Conseil d'Etat considère que pour apprécier la situation nette réelle de la société bénéficiaire d'un abandon de créances à caractère financier, l'administration est fondée à remettre en cause les écritures comptables de la filiale ayant un effet sur la détermination de cette situation. Elle est ainsi en droit de réintégrer le montant d'une provision pour dépréciation de stocks qui n'est pas justifiée au regard des règles comptables.

CE 30 décembre 2009 n°297274, 3^e et 8^e s.-s., Sté Haussmann Promo Ile-de-France

Un nouvel outil de contrôle pour la DVNI : Altoweb

Depuis quelques mois déjà, les entreprises vérifiées ont la faculté de remettre le fichier des écritures comptables sous la forme dématérialisée. La DVNI s'est maintenant dotée d'un nouvel outil de contrôle « **ALTOWEB** » dédié à la consultation des comptabilités dématérialisées.

ALTOWEB ne se substitue pas au contrôle fiscal des comptabilités informatisées.

Dans le cadre d'un contrôle fiscal classique, l'administration fiscale propose maintenant à l'entreprise, la possibilité de donner aux équipes de contrôle un fichier unique regroupant l'ensemble des écritures retracées dans les journaux, numérotées par ordre chronologique de saisie (fichier permanent des écritures comptables), l'entreprise ayant le choix d'opter ou non pour cette remise de fichier.

L'opportunité d'opter ou non pour cette approche dématérialisée de remise des écritures devra être analysée sereinement et au cas par cas par les entreprises.

Aide consentie par une sous-filiale à sa société mère : conditions de la déductibilité

Lorsqu'elles n'entretiennent aucune relation commerciale, l'**avance de trésorerie** consentie par une sous-filiale à la société mère en difficulté, ne relève pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale lorsque cette avance, même **assortie du versement d'intérêts**, est d'un **montant manifestement hors de proportion avec la solvabilité du bénéficiaire**. Bien entendu, si la société établit qu'en consentant cet avantage, elle a agi dans son **propre intérêt**, il en va autrement.

Tel est notamment le cas si la sous-filiale justifie que cette avance est nécessaire pour éviter la liquidation de la société mère dans des conditions telles qu'elle entraînerait elle-même sa liquidation. L'absence de relations commerciales avec la société mère et la disproportion entre le montant de l'avance consentie, assortie d'un intérêt de 5 %, et celui des besoins en trésorerie avérés de cette société, ne suffisent pas à établir que la **survie de la sous-filiale** était liée à celle de la société mère. L'aide consentie ne saurait en l'espèce être admise en déductibilité.

Conseil d'Etat 22 janvier 2010 n° 313868, 8^e et 3^e s.-s., Sté d'acquisitions Immobilières

FISCALITE DES PARTICULIERS

Frais d'acquisition de titres de sociétés par les dirigeants et salariés

Depuis 2009, il est possible de déduire les intérêts d'emprunt et autres frais versés par les salariés et dirigeants qui leur sont fiscalement assimilés pour acquérir ou souscrire les titres de la société dans laquelle ils exercent leur **activité principale**, dès lors qu'ils ont **opté pour la déduction des frais réels professionnels**.

Sont concernées les titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Demeurent néanmoins **exclus les sociétés dont l'activité est la gestion de leur patrimoine mobilier ou immobilier**. L'administration, toutefois, admet l'application du régime aux holdings animatrices de leur groupe.

Sont admis en déduction les frais et droits supportés pour l'acquisition ou la souscription des titres (commissions, honoraires, enregistrement, frais d'actes), ou encore les intérêts d'emprunt, y compris les frais et droits y afférents (frais de dossiers, cotisations d'assurance, droits d'enregistrement acquittés lors de la présentation volontaire de l'acte de prêt notamment).

Dès lors, les frais et droits déduits au titre des frais professionnels ne pourront être à nouveau déduits pour la détermination de la plus-value de cession des titres.

Enfin, sont admis en déduction les intérêts correspondant à la part de l'emprunt dont le montant est proportionné à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, c'est-à-dire lorsque le montant de l'emprunt n'excède pas le triple de la rémunération allouée ou escomptée.

Instruction du 28 janvier 2010, 5 F-6-10

Demande d'information et délai de réponse

L'administration a la faculté d'adresser aux contribuables des demandes de renseignements ou de justifications, fondées sur l'article L 10 du LPF, qui n'ont pas de caractère contraignant. Dès lors, les contribuables ne sont pas tenus de répondre et ne sauraient faire l'objet d'une procédure de taxation particulière en raison du défaut de réponse.

Par ailleurs, la méconnaissance, par l'administration, du délai de 30 jours accordé pour répondre, au contribuable, ne peut être sanctionnée que si l'irrégularité commise a eu une incidence sur les droits de l'intéressé.

CE 22 janvier 2010 n°314010, 8^e et 3^e s.-s., Quero

Réduction d'impôt location meublée non professionnelle

L'administration est venue commenter les modalités de la réduction d'impôt location meublée non professionnelle et souligner que l'avantage prenant la forme d'une réduction d'impôt est acquis au loueur non professionnel au moment de l'acquisition de l'immeuble. La réduction ne saurait être remise en cause si le loueur passe de la qualité de loueur en meublé non professionnel à celle de loueur en meublé professionnel au cours de la période d'engagement de la location.

L'administration précise encore que pour les résidences de tourisme classées éligibles à la réduction d'impôt, celles-ci peuvent être occupées par leur propriétaire qui acquittera alors à l'exploitant de la résidence le prix normal de son séjour. Lorsque ce règlement s'effectuera par compensation avec les loyers dus par l'exploitant au propriétaire, alors la réduction d'impôt ne sera attribuée que si la durée totale d'occupation du logement par ce dernier n'excède pas huit semaines par an.

EN BREF :

Provisions pour indemnités de licenciement

La déduction des **provisions** constituées en vue de faire face au paiement d'indemnités de licenciement pour motif économique **est interdite du point de vue fiscal. L'administration, dans une instruction du 15 février 2010, prend le soin de préciser que sont visées par cette restriction** toutes les indemnités directement liées à un licenciement pour motif économique, c'est-à-dire l'indemnité légale, mais encore les indemnités accordées aux salariés en application des conventions collectives, du contrat de travail, des usages ou sur tout autre fondement...

Bien entendu, la constatation définitive de la charge est déductible dans les conditions générales (charges certaines dans leur principe et dans leur montant).

Instruction du 15 février 2010, BO 4 E-1-10

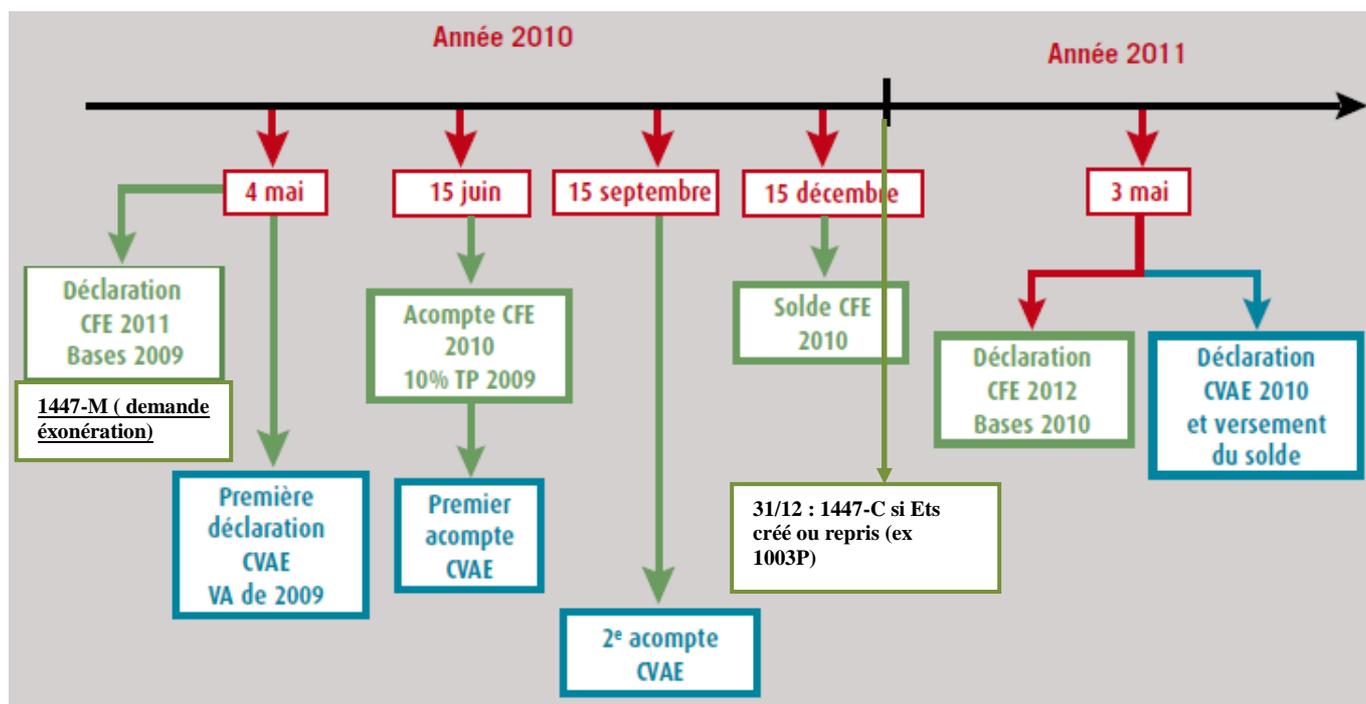
Travaux de reconstruction : non déductibilité des revenus fonciers

Les travaux de reconstruction ne sont pas déductibles des revenus fonciers même s'il s'agit de dépenses effectuées en vue de la conservation d'un revenu.

Dès lors que les dépenses relatives aux travaux de reconstruction d'un immeuble sont exclues explicitement de la déduction du revenu foncier par l'article 31 du CGI, elles ne peuvent pas être déduites de ce même revenu sur le fondement de l'article 13 du même Code en tant que dépenses exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

CAA Douai 17 novembre 2009 n° 08-473, 2^e ch., Chalom-Luksenberg

CET : CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE ECHENCIER 2010



CFE : CONTRIBUTION FONCIERE DES ENTREPRISES

La cotisation foncière des entreprises est assise sur la valeur locative des biens soumis à la taxe foncière.

Les équipements et biens mobiliers et les recettes ne sont plus imposés.

Déclaration :

Une **déclaration (1447-C)** doit être déposée **au plus tard le 31 décembre** pour les établissements créés ou repris en cours d'année 2010 (remplace la 1003P).

Une **déclaration (1447-M)** doit être déposée **au plus tard le 4 mai 2010 uniquement si vous demandez à bénéficier d'une exonération** (aménagement du territoire, pôle de compétitivité, etc.). Il n'y a donc rien à faire dans la plupart des cas pour la CFE au 4 mai 2010.

Paiement :

La cotisation foncière des entreprises est due au **15 décembre de l'année**. Les établissements concernés recevront un avis d'imposition.

Si votre cotisation annuelle de **taxe professionnelle (TP) 2009** était supérieure ou égale à 3 000 € et si vous n'avez pas choisi le paiement mensualisé, **vous devez payer au plus tard le 15 juin 2010 un acompte égal à 10 % de la cotisation de TP mise en recouvrement en 2009**. Vous pouvez diminuer cet acompte (sous votre responsabilité) si vous considérez qu'il représenterait plus de 50 % du montant qui sera dû en 2010 au titre de la cotisation foncière des entreprises. L'avis d'acompte sera envoyé par l'Administration.

Si vous avez choisi le paiement mensualisé, votre échéancier 2010 est calculé sur la base de votre imposition de TP pour 2009. Vous pouvez moduler ou suspendre vos mensualités si vous considérez que la cotisation foncière des entreprises (CFE) due sera d'un montant inférieur.

CVAE : CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTEE DES ENTREPRISES

Seules les personnes qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 € hors taxes doivent payer la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont soumises à une obligation déclarative.

Déclaration :

Une **déclaration (1330-CVAE)** de la valeur ajoutée produite **en 2009** et des effectifs salariés doit être déposée **au plus tard le 4 mai 2010** (Le 19 mai pour les télédéclarants (délai habituel de 15 jours pour les utilisateurs de TDFC)).

La déclaration au format papier sera téléchargeable, le moment venu, sur le site « impots.gouv.fr ». Si votre chiffre d'affaires est compris **entre 152 500 et 500 000 €**, vous avez la **possibilité de télédéclarer** la 1330-CVAE (**ce que nous préconisons très fortement**); à défaut, la transmission sur support « papier » est admise.

Si votre chiffre d'affaires est **supérieur à 500 000 €**, vous devez **obligatoirement télédéclarer** la 1330-CVAE.

La télé-déclaration se fait au moyen du support TDFC, la plupart des éditeurs de logiciels étant en mesure d'offrir une interface entre des fichiers de type Excel ou des bases de données et l'application TDFC.

Pour adhérer ou vous informer sur cette procédure, vous pourrez consulter la rubrique « Professionnels » où cette procédure sera détaillée. **Les mandats TDFC devraient suffire.**

Une **déclaration (1330-CVAE)** de la valeur ajoutée produite **en 2010** et des effectifs salariés devra être déposée **au plus tard le 3 mai 2011**.

Païement :

Deux acomptes (1329-AC) sont à verser **avant le 15 juin et le 15 septembre 2010**, représentant chacun 50 % de la cotisation due au titre de l'année d'imposition, calculée d'après la valeur ajoutée mentionnée dans la dernière déclaration de résultat déposée. Les acomptes ne sont pas dus en 2010 s'ils sont inférieurs à 500 €.

Le solde du paiement devra être versé **au plus tard le 3 mai 2011**.

Les entreprises qui paient la **cotisation sur la valeur ajoutée** des entreprises (plus de 500 000 € de CA) sont soumises à une obligation de télédéclarer et télépayer. Le télépaiement des acomptes et du solde s'effectue sur le serveur SATELIT.



**BAKER TILLY
FRANCE**

Membre indépendant de Baker Tilly International

76 Avenue des Champs Elysées
75008 Paris
Tél : 01 42 89 44 43 – Fax : 01 42 89 44 99
E-mail : contact@bakertillyfrance.com