

Lamy Fiscalité des opérations internationales

ACTUALITÉS

→ ÉCLAIRAGE

Quelques précisions sur le nouveau dispositif anti-évasion fiscale...

L'article 209 B du CGI a pour objet de dissuader les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés de localiser une partie de leurs bénéfices dans des entités implantées dans un pays à fiscalité privilégiée. Ce dispositif, modifié par la loi de finances pour 2005, vient d'être précisé par le décret du 25 octobre 2006.

- ▶ **Betty TOULEMONT**
Avocat associé, PDGB
- ▶ **Léa FAULCON**
Avocat à la Cour, PDGB

Le nouveau dispositif, applicable depuis le 1^{er} janvier 2006, vise les personnes morales établies en France qui exploitent une entreprise ou détiennent, directement ou indirectement, une participation de plus de 50 % dans une entité qui, établie hors de France, est soumise à un régime fiscal privilégié (*L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, JO 31 déc., p. 22549, art. 104*).

Le décret d'application élargit la notion de « personnes morales établies en France » aux entreprises exploitées sur le territoire national par une personne morale dont le siège est situé hors de France (*D. n° 2006-1309, 25 oct. 2006, JO 27 oct., p. 15917*). Par ailleurs, le décret précise que, pour apprécier si le seuil de 50 % est dépassé, il y a lieu de retenir le pourcentage de la participation au jour de la **clôture de l'exercice** de l'entité juridique établie hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, à la clôture de l'exercice de la personne morale française.

SOMMAIRE

ÉCLAIRAGE

Quelques précisions sur le nouveau dispositif anti-évasion fiscale... 1

ACTUALISATION DE L'OUVRAGE

- ▶ PME : nouveautés en matière de prix de transfert 3
- ▶ Produits personnels : l'exonération des droits d'accises est-elle trop restrictive ? 3
- ▶ Un même taux d'imposition pour les dividendes entrants et les dividendes domestiques 4
- ▶ Adoption définitive de la « directive services » 5
- ▶ Égalité de traitement pour les versements de dividendes 5
- ▶ Bientôt la suppression du droit d'apport sur les rassemblements de capitaux ? 6
- ▶ Franchises fiscales pour certaines importations de marchandises 7
- ▶ Les recettes fiscales augmentent dans de nombreux pays de l'OCDE 7
- ▶ Vers un espace unique de paiement en Europe ? 7

À NOTER 8

À LIRE 8

N° 39

décembre

2006

ISSN 1284-1358

Ce bulletin actualise votre ouvrage entre deux mises à jour



Grâce au E-pass accessible depuis votre cédérom, vous pouvez consulter les informations de ce bulletin dès son bouclage par nos rédactions, effectuer des recherches, par mot(s)-clés et disposer d'une veille juridique personnalisée.

Pour en savoir plus, nos conseillers sont à votre disposition au

N° Indigo 0 825 08 08 00

0,15 € TTC / MN

www.lamy.fr



une société Wolters Kluwer

Toutefois, il y a lieu de retenir, s'il est plus élevé, le pourcentage de la participation détenu pendant une période continue ou discontinue d'au moins **183 jours au cours de l'exercice** de l'entité juridique ou, à défaut, à la clôture de l'exercice de la personne morale française. Enfin, il est précisé qu'une entité étrangère n'est considérée comme bénéficiaire d'un régime fiscal privilégié que lorsque l'avantage retiré de la localisation dans un paradis fiscal est d'au moins 50 % par rapport à l'impôt qui aurait été dû en France sur la même opération.

Par ailleurs, les **modalités de calcul de l'impôt exigible**, dès lors que la société française entre dans le champ d'application du dispositif, ont été modifiées dans un sens qui semble être favorable au contribuable. Alors qu'antérieurement l'impôt français était calculé sur les bénéfices étrangers pris séparément des bénéfices français, l'imposition est désormais globale. Ainsi, lorsque la structure étrangère est une entreprise, l'imposition porte sur la totalité de ses bénéfices. En revanche, lorsque cette structure est une entité juridique, l'imposition a pour assiette les bénéfices ou revenus positifs de cette entité, étant précisé que ceux-ci seront réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers imposables de la personne morale française dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement dans l'entité.

Le décret apporte, en outre, des précisions quant aux **modalités de reconstitution des résultats bénéficiaires** de l'entité établie ou constituée hors de France.

La personne morale française doit ainsi établir, pour chacune de ses entreprises ou entités juridiques établies ou constituées hors de France, un **bilan de départ**, dont l'actif net sert de base à la détermination des résultats de ces entreprises ou entités juridiques. Les éléments figurant au bilan de départ devront être retenus pour leur **valeur nette comptable** au regard de la législation fiscale qui leur était applicable dans le pays ou territoire concerné à la date d'ouverture de la première période d'imposition. Les impôts alors acquittés à l'étranger viendront en diminution de

l'impôt français. Se pose toutefois la question de savoir si le terme « *acquitté* » vise seulement l'impôt réellement payé ou s'il inclut également les crédits d'impôts...

Le nouveau dispositif prévoit également des **clauses de sauvegarde** qu'il convient de distinguer suivant le lieu d'implantation. Lorsque l'entité étrangère est établie dans l'Union européenne, le nouveau texte n'aura vocation à s'appliquer que si l'Administration démontre que l'exploitation ou la détention de l'entité étrangère est constitutive d'un montage artificiel ayant pour objet l'évasion fiscale. Dans ce cadre, la CJCE vient de préciser que la simple poursuite d'un objectif fiscal ne suffit pas à établir l'existence d'un montage artificiel (*CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes*). Il n'y aura donc **montage artificiel** que si la création de la filiale et, par conséquent, ses opérations, sont dépourvues de toute réalité ou de toute substance économique.

En France, la notion de montage artificiel est au cœur du nouveau dispositif de l'article 209 B qui, selon l'intention du législateur, ne vise plus l'effet de la localisation des bénéfices mais bien l'intention de la personne morale expatriant ses revenus. Ce concept n'étant pas défini par le texte de l'article précité, il reste à savoir si l'Administration retiendra la position de la CJCE dans son instruction à venir, ou si au contraire, elle alimentera les controverses que ce texte n'a cessé de soulever.

Lorsque l'entité étrangère est établie en dehors de l'Union européenne, l'application du dispositif de l'*article 209 B du CGI* pourra être écartée si l'entreprise française établit que les avantages non fiscaux que lui procure la localisation de ses bénéfices à l'étranger sont plus importants que les économies fiscales éventuellement réalisées.

Enfin, notons que le décret **alourdit sensiblement les obligations déclaratives** à la charge de la personne morale française.

Enfin, si le champ et les modalités d'application de l'*article 209 B du CGI* ont été redéfinis par la loi et le récent décret d'application, il reste néanmoins à connaître le contenu de l'instruction à paraître pour pouvoir tirer des conclusions définitives sur la portée réelle de cette réforme...



Actualisation de l'ouvrage

↓ GESTION FISCALE INTERNATIONALE

PME : nouveautés en matière de prix de transfert

L'administration vient de mettre en place une procédure simplifiée d'accord préalable pour les PME.

Les entreprises multinationales qui réalisent des **opérations transfrontalières** ont la possibilité de solliciter l'Administration sur la méthode de détermination de leurs prix de transfert pour les transactions futures au sein du groupe. Cette méthode est opposable à l'Administration. En effet, les dispositions de l'article 57 du CGI et les recommandations édictées par l'OCDE posent le principe selon lequel les opérations entre entreprises liées doivent être réalisées conformément au principe « de pleine concurrence », c'est-à-dire dans les mêmes conditions qu'entre entreprises indépendantes pour des transactions identiques.

Or, la détermination du prix de pleine concurrence peut s'avérer complexe pour les PME. Aussi, l'Administration met à leur disposition un **guide pratique**, intitulé « Les prix de transfert », sur le site impot.gouv.fr. En outre, pour les sécuriser fiscalement et prévenir les différends qui pourraient naître avec l'Administration concernant l'appréciation de la normalité des rémunérations intragroupe, les PME qui le souhaitent pourront solliciter un accord préalable de prix dans le cadre d'une **procédure simplifiée**. Celle-ci consiste à :

- alléger la documentation exigée pour le dépôt et l'instruction de la demande d'accord ;
- les aider dans l'analyse fonctionnelle et le choix de la méthode à retenir ;
- réaliser, à titre expérimental et à la demande de l'entreprise, l'analyse de

comparabilité externe dans les bases de données usuelles ;

- réduire le contenu du rapport annuel de conformité exigé pour le suivi de l'accord.

OBSERVATIONS

Comme précédemment annoncée (*Éclairage de son bulletin d'actualité n°38, nov. 2006*), cette instruction ne semble malheureusement pas apporter les éléments de réponse attendus face aux incertitudes qui pèsent sur la répartition de la charge de la preuve en cas de contentieux ultérieurs quant au choix du comparable et, plus généralement, de la méthode de détermination des prix de transfert... ❖

Instr. 28 nov. 2006, BOI 4 A-13-06

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 510

Produits personnels : l'exonération des droits d'accises est-elle trop restrictive ?

Les produits qui ne sont pas détenus à des fins personnelles doivent nécessairement être considérés comme étant détenus à des fins commerciales pour l'application de la directive sur les accises.

La directive relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises exonère les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, des droits d'accises dans l'État membre d'importation (*Dir. Cons. CE n° 92/12/CEE, 25 févr. 1992 ; Dir. Cons. CE n° 92/108/CEE, 14 déc. 1992*).

Le *Hoge Raad der Nederlanden*, Cour suprême néerlandaise, a interrogé la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) sur l'interprétation de certaines

dispositions de cette directive. Ainsi, les **termes « transportés par eux-mêmes »** figurant dans la directive signifient-ils qu'un prélèvement des droits d'accises dans l'État membre de destination est exclu lorsqu'un particulier achète lui-même des produits soumis à accises dans un autre État membre et les fait transporter par un tiers, sur son ordre et pour son compte, dans l'État membre de destination ?

En l'espèce, quelque 70 particuliers avaient formé **un groupe** dénommé « cercle des amis du vin », au nom duquel le requérant **personne physique commandait chaque année du vin en France pour ses besoins propres et ceux des autres membres de ce groupe**. À la demande de ce dernier, le vin était enlevé en France par une société néerlandaise de transports qui l'acheminait ensuite aux Pays-Bas afin de le livrer au domicile du requérant. Le vin y était alors entreposé quelques jours avant d'être livré aux autres membres du cercle. Le requérant payait ainsi le prix du vin et du transport, puis chaque membre du groupe lui remboursait la somme correspondant aux quantités de vin qui lui était livrées ainsi qu'une part des frais de transport calculée proportionnellement aux dites quantités. Le **requérant n'exerçait pas cette activité à titre professionnel ou dans un but lucratif**.

Le vin commandé par le requérant ayant été mis à la consommation en France et des droits d'accises acquittés dans cet État membre, le requérant contestait être redevable des droits d'accises néerlandaises que les autorités fiscales des Pays-Bas avaient fixés à 906,20 €, alors même que les quantités livrées à chaque membre du cercle n'excédaient pas les quantités maximales indicatives prévues par la directive pour établir si les produits sont destinés à des fins commerciales.

La Cour relève que, pour que des produits soient exonérés d'accises dans l'État ►

d'importation, la directive exige que ces produits soient **destinés à satisfaire les besoins personnels du particulier les ayant acquis** et qu'elle **exclut, dès lors, les produits acquis par un particulier pour satisfaire les besoins d'autres particuliers**. Par ailleurs, les produits en cause doivent être transportés **personnellement par le particulier les ayant acquis**.

La Cour précise toutefois que lorsque des droits d'accises sont perçus dans l'État membre dans lequel les produits sont détenus à des fins commerciales alors qu'ils ont déjà été mis à la consommation dans un premier État membre, les droits d'accises acquittés dans ce premier État membre sont remboursés.

OBSERVATIONS

La Commission européenne avait avancé une interprétation qui n'a malheureusement pas convaincu la Cour. Ainsi, selon la première, la décision rendue par la CJCE représente, pour les citoyens de l'Union européenne, une régression par rapport à la situation prévalant avant l'entrée en vigueur de la directive, dans la mesure où les petits envois de particulier à particulier dépourvus de tout caractère commercial étaient exonérés d'accises dans l'État d'importation. Mais la Cour rétorque que si la directive présente une lacune sur ce point, c'est au législateur communautaire qu'il incombe, le cas échéant, d'y remédier. À toutes fins utiles, la Commission a ainsi soumis une proposition de modification de la directive au Conseil de l'Union européenne en vue, notamment, d'étendre le bénéfice de l'exonération aux produits transportés pour le compte des particuliers. Nul doute que les autorités compétentes des États membres apprécieront le risque accru de fraude qui pourrait émaner d'une telle proposition puisque le transport des produits bénéficiant de l'exonération n'exige aucun document... ❖

CJCE, 23 nov. 2006, aff. C-5/05, Staatssecretaris van Financiën / B. F. Joustra

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 276-54

Un même taux d'imposition pour les dividendes entrants et les dividendes domestiques

Un État membre peut soumettre les dividendes d'actions de sociétés établies sur son territoire et ceux de sociétés établies dans un autre État membre au même taux uniforme d'imposition, l'absence d'un mécanisme d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre n'étant pas contraire à la liberté de circulation des capitaux.

Les époux K., résidents belges, ont perçu au cours des années 1995 et 1996 des dividendes d'une SARL établie en France. Les dividendes bruts ayant subi en France un prélèvement de 15 % par voie de retenue à la source au titre de l'impôt sur les revenus, les époux K. ont alors demandé, dans leur déclaration de revenus, à bénéficier d'un avantage fiscal correspondant à l'impôt français à la source, demande qui leur a été refusée.

Estimant que ce refus avait pour effet de soumettre les dividendes d'origine française à une pression fiscale plus lourde que celle exercée sur les dividendes de sociétés établies en Belgique, les époux K. ont saisi le *Rechtbank van eerste aanleg te Gent*, Cour suprême belge. Ce dernier a décidé de poser à la Cour de justice des Communautés européennes une question préjudicielle.

La Cour considère que la **législation fiscale belge ne procède à aucune distinction entre les dividendes de sociétés établies en Belgique et ceux de sociétés établies dans un autre État membre**, ceux-ci étant soumis, conformément à la loi belge, à un taux d'imposition identique. L'Avocat général, dans ses conclusions, estime également que le simple fait qu'un État de résidence comme la Belgique puisse ne pas

avoir choisi d'alléger la double imposition juridique de dividendes ne serait pas contraire en lui-même aux dispositions du Traité CE tant que cet État respecte l'obligation de ne pas opérer de discrimination entre les dividendes de sources étrangère et nationale. Néanmoins, si une discrimination peut consister en l'application de règles identiques à des situations différentes (*CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker*), il appartient alors aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir de telles distorsions par le biais notamment de **conventions fiscales d'élimination des doubles impositions**, telle que la convention franco-belge.

Dès lors, le nouvel article 56 du Traité CE ne s'oppose pas à une législation d'un État membre, telle que la législation fiscale belge, qui, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soumet au même taux d'imposition les dividendes d'actions de sociétés établies sur le territoire dudit État et les dividendes d'actions de sociétés établies dans un autre État membre, **sans prévoir de possibilité d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre**.

OBSERVATIONS

Outre le fait d'admettre la conformité de la législation belge au droit communautaire dans ses conclusions, l'Avocat général va jusqu'à considérer que les actionnaires résidant en Belgique sont finalement « mieux lotis » que les actionnaires belges eux-mêmes puisqu'ils recevraient des dividendes nets plus importants du fait notamment de l'octroi de l'avoir fiscal, toujours en vigueur au moment des faits ! ❖

CJCE, 14 nov. 2006, aff. C-513/04, Mark Kerckhaert Bernadette Morres / Belgische Staat

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 270-65

Adoption définitive de la « directive services »

Le Parlement européen vient de valider la directive sur les services dans le marché intérieur, dite « directive Bolkestein »

Seuls trois amendements techniques qui ne modifient en rien le fond de la directive ont été adoptés et le Conseil a déjà exprimé son soutien à ces trois ajouts.

Le texte définitif exclut de son domaine d'application les services d'intérêt général, les jeux et les services audiovisuels, les services d'intérêt économique général (approvisionnement en eau, en gaz, en électricité) étant, pour leur part, couverts par les dispositions de la directive relatives à la liberté d'établissement.

À noter que les **avocats** qui, à l'instar d'autres professions, sont couverts par la « directive services », sont aussi soumis à des réglementations sectorielles en vigueur dans l'UE qui prévalent sur ladite directive. Cette dernière ne s'applique qu'aux aspects non couverts par des directives sectorielles. La fiscalité n'est pas concernée par la nouvelle directive.

La directive entrera en vigueur le jour suivant sa publication dans le Journal officiel de l'UE (l'adoption définitive devrait avoir lieu avant la fin de l'année, en toute logique) et les États membres auront, au maximum, **3 ans pour transposer** ses dispositions dans les législations nationales.

OBSERVATIONS

La « directive service » sur le marché intérieur est arrivée à l'étape ultime de son parcours au Parlement européen. Selon ce dernier, « le marché intérieur des services s'ouvrira à la concurrence transfrontalière sans détériorer pour autant le modèle social européen... une belle formule pour un contenu plus qu'allégué.

Communiqué UE, 15 nov. 2006 ❖

Égalité de traitement pour les versements de dividendes

La CJCE vient de se prononcer sur la compatibilité du système fiscal britannique en matière de transferts transfrontaliers de dividendes avec le droit communautaire

Selon le droit en vigueur au Royaume-Uni, lorsqu'une société résidente distribue des bénéfices, elle est tenue au paiement anticipé d'impôt ou « *advance corporation tax* » (ACT). Une société résidente percevant de tels dividendes n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de ces dividendes et un système de crédits d'impôt pour les actionnaires résidents, sociétés ou personnes physiques, garantit, en principe, que les bénéfices ne sont imposés qu'une fois. En revanche, les actionnaires non-résidents ne reçoivent pas un tel crédit d'impôt, sauf si une convention préventive de la double imposition (« CDI ») le prévoit.

Dans le cas où une société résidente perçoit des dividendes distribués par une société qui ne réside pas au Royaume-Uni, ces dividendes sont soumis à l'impôt sur les sociétés mais donnent droit à un dégrèvement pour toute retenue à la source dans l'État de résidence de la société distributrice. Lorsque la société résidente contrôle 10 % ou plus des droits de vote de la société distributrice, elle peut imputer sur sa dette fiscale, l'impôt sur les sociétés payé par la société distributrice dans son État de résidence. Si la société résidente, à son tour, distribue ces dividendes à ses propres actionnaires, elle est redevable de l'ACT. Dans ce cas elle peut opter pour qu'un tel dividende soit qualifié de « dividende de revenu étranger » (« *foreign income dividend* » ou « FID ») sur lesquels l'ACT est due mais qui permet un remboursement pour l'excédent de l'ACT. Cette dernière doit être acquittée dans les 14 jours qui suivent le trimestre au cours duquel le dividende a été versé. En revanche, l'excé-

dent de l'ACT ne devient remboursable que 9 mois après la fin de l'exercice comptable. Un actionnaire final qui reçoit un FID n'a plus droit à un crédit d'impôt.

Le système de l'ACT, y compris le système du FID a été supprimé en avril 1999.

Les litiges au principal relèvent de deux litiges du type « *group litigation* » constitués par plusieurs demandes en restitution et/ou en compensation introduites contre les Commissioners of Inland Revenue devant la High Court of Justice.

Les groupes Pirelli, Essilor, BMW et Sony, qui s'opposent au refus des *Commissioners of Inland Revenue* d'accorder un crédit d'impôt pour les dividendes perçus par des sociétés non-résidentes de filiales résidentes (*aff. C-374/04*), soutiennent que celles-ci se trouvent dans une position moins avantageuse dans la mesure où elles ne bénéficient pas d'un crédit d'impôt pour l'impôt sur les sociétés payé par leurs filiales résidentes.

Par ailleurs, certaines sociétés résidant au Royaume-Uni et ayant perçu des dividendes de filiales résidant dans un autre État ont formés plusieurs recours en soutenant que la législation du Royaume-Uni conduit à un traitement fiscal moins avantageux pour les sociétés résidentes ayant des filiales dans d'autres États (*aff. C-446/04*).

La *High Court* a posé plusieurs questions à la Cour de justice sur la compatibilité de la législation fiscale du Royaume-Uni avec le droit communautaire.

La Cour rappelle que les dividendes distribués par une société à ses actionnaires sont susceptibles de faire l'objet, d'une part, d'une **imposition en chaîne** lorsqu'ils sont taxés une première fois dans le chef de la société distributrice en tant que bénéfices réalisés, et, par la suite, dans le chef d'une société mère au titre de l'impôt sur les bénéfices, et d'autre part, d'une **double imposition économique** lorsqu'ils sont ►

d'abord taxés dans le chef de la société distributrice et ensuite, dans celui de l'actionnaire final au titre de l'impôt sur le revenu.

La Cour rappelle également que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres mais qu'ils doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire en général et de la liberté de circulation en particulier.

En ce qui concerne la **distribution des dividendes par une société résidente**, la Cour constate que la situation dans laquelle l'État de résidence de la société distributrice se trouve vis-à-vis des actionnaires bénéficiaires résidents n'est pas nécessairement la même que la situation vis-à-vis des actionnaires bénéficiaires non-résidents. En effet, lorsque cet État ne soumet pas à l'impôt les actionnaires non-résidents, il ne se trouve pas dans la même position, en ce qui concerne la prévention ou l'atténuation de l'imposition en chaîne et de la double imposition économique, que l'État membre de résidence de l'actionnaire bénéficiaire, qui est normalement mieux placé pour apprécier la capacité contributive personnelle de l'actionnaire.

S'agissant de la législation du Royaume-Uni, la Cour constate qu'il est **compatible avec le droit communautaire pour un État membre, lors d'une distribution de dividendes par une société résidente, d'octroyer un crédit impôt aux seules sociétés bénéficiaires résidentes**, excluant ainsi les sociétés bénéficiaires non-résidentes qui ne sont pas soumises à l'impôt dans cet État membre.

En ce qui concerne les **dividendes d'origine étrangère perçus par des sociétés résidentes**, la Cour considère que, lorsqu'un État membre connaît un système de prévention ou d'atténuation de l'imposition en chaîne ou de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés par des sociétés résidentes, il doit accorder un traitement équivalent aux dividen-

des versés par des sociétés non-résidentes. Dans ce contexte, **le fait d'appliquer aux dividendes d'origine nationale un système d'exonération et aux dividendes d'origine étrangère un système d'imputation n'est pas contraire aux principes de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux** pour autant que le taux d'imposition sur les dividendes d'origine étrangère ne soit pas supérieur au taux d'imposition appliqué aux dividendes d'origine nationale et que le crédit d'impôt soit au moins égal au montant acquitté dans l'État membre de la société distributrice jusqu'à hauteur du montant d'imposition appliqué dans l'État membre de la société bénéficiaire. Par contre, l'exclusion de ce système des dividendes perçus par une société résidente d'une société non-résidente dans laquelle elle détient moins de 10 % des droits de vote est contraire au droit communautaire.

En ce qui concerne le paiement de l'ACT, la Cour constate que l'exonération, grâce au système de crédits d'impôt, d'une société résidente percevant des dividendes d'une autre société résidente lors d'une distribution de ces dividendes à ses propres actionnaires, constitue un avantage de trésorerie dans la mesure où la société peut conserver les montants qu'elle aurait autrement dû verser au titre de l'ACT jusqu'au moment où l'impôt sur les sociétés devient exigible. En revanche, une société résidente percevant des dividendes d'une société non-résidente ne bénéficie pas de cet avantage mais doit acquitter l'intégralité de l'ACT. La Cour énonce donc que cette méthode conduisant, dans la pratique, à un **traitement moins avantageux** pour une telle société, est **contraire au droit communautaire**.

Quant au système « FID » la Cour constate qu'il **est, à deux égards, moins avantageux** que le système pour les sociétés percevant des dividendes d'une société résidente. En premier lieu, une société résidente optant pour un tel régime doit attendre entre huit mois et demi et dix-

sept mois et demi pour obtenir le remboursement de l'ACT payée et, par conséquent, s'expose à un désavantage de trésorerie qui n'existe pas pour les sociétés résidentes percevant des dividendes d'origine nationale. En second lieu, l'actionnaire bénéficiaire d'une distribution de dividendes par une société résidente, sur la base de dividendes d'origine étrangère qualifiés de FID n'a pas droit à un crédit d'impôt. **Une telle différence de traitement**, qui rend une prise de participation dans une société non-résidente moins attrayante qu'une participation détenue dans une société résidente, **constitue une violation de la liberté d'établissement** qui ne peut pas être justifiée.

OBSERVATIONS

La CJCE souligne ici qu'un État membre doit traiter de la même manière le versement de dividendes au niveau national et transfrontalier si les situations sont comparables. ❖

CJCE, 12 déc. 2006, aff. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation / Commissioners of Inland Revenue ; CJCE, 12 déc. 2006, aff. C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation / Commissioners of Inland Revenue

↓ ON EN PARLE

Bientôt la suppression du droit d'apport sur les rassemblements de capitaux ?

La Commission européenne propose une suppression progressive du droit d'apport d'ici 2010 afin de favoriser la croissance des entreprises de l'Union européenne. Le droit d'apport est un impôt indirect prélevé sur les apports aux sociétés de capitaux et sur les opérations de restructuration de ces sociétés. Compte tenu de ses effets économiques néfastes, il constitue un obstacle à la croissance économique. Aujourd'hui, sur les 25 États membres, seuls 7 (la Grèce, l'Espagne,

Chypre, le Luxembourg, l'Autriche, la Pologne et le Portugal) continuent de le percevoir.

Cette proposition prévoit une suppression progressive en deux phases : une limitation à 0,5 % du taux du droit d'apport jusqu'à l'horizon 2008 et une élimination progressive de ce droit d'ici 2010.

La proposition a également pour objet de simplifier un texte législatif communautaire relativement complexe et fait partie de l'action de la Commission visant à « mieux légiférer ».

Communiqué Comm. CE n° IP/06/1673, 4 déc. 2006 ✦

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 405-25

Franchises fiscales pour certaines importations de marchandises

Une nouvelle directive du Conseil en date du 5 octobre 2006 autorise l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers en franchise fiscale.

Bénéficient donc d'une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits d'accises, les petits envois en provenance d'un pays tiers réalisés par un particulier à destination d'un autre particulier se trouvant dans un État membre, à condition que ceux-ci ne présentent pas de caractère commercial.

Sont ainsi seuls qualifiés de « petits envois sans caractère commercial », les envois qui présentent un **caractère occasionnel** et contiennent des **marchandises exclusivement réservées à l'usage personnel ou familial** des destinataires, ces marchandises ne devant traduire, par leur nature ou leur quantité, aucune préoccupation d'ordre commercial. Il convient, en outre que ces « petits envois » soient constitués

de marchandises dont la **valeur globale n'est pas supérieure à 45 €** et enfin adressés par l'expéditeur au destinataire sans paiement d'aucune sorte.

<http://eur-lex.europa.eu> ✦

Dir. Cons. CE, n° 2006/79, 5 oct. 2006

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 276-54

Les recettes fiscales augmentent dans de nombreux pays de l'OCDE...

Les recettes fiscales, calculées par rapport au Produit Intérieur Brut (PIB), ont augmenté en 2005 dans 17 pays de l'OCDE malgré certaines baisses des taux d'imposition dues à la fois aux effets d'une plus forte croissance économique, qui a permis aux entreprises de faire des bénéfices plus importants, mais également, dans certains pays, aux effets d'un élargissement de la base d'imposition et à un meilleur respect des lois fiscales.

La plus forte progression a été enregistrée en Islande, où la charge fiscale a augmenté de 3,7 points, atteignant 42,4 % du PIB, suivie des États-Unis, où elle a augmenté de 1,3 point, atteignant 26,8 % du PIB, et du Royaume-Uni, où elle a augmenté de 1,2 point, atteignant 37,2 % du PIB. C'est en **Hongrie que l'on a enregistré la plus forte réduction** du rapport impôts/PIB, qui a baissé d'un point pour se trouver à 37,1 %.

Ces chiffres, ainsi que des données concernant l'année 2004, indiquent un retournement de la tendance à la réduction des charges fiscales observée entre 2000 et 2003. Au cours de cette période, le rapport impôts/PIB a été ramené, dans l'ensemble de la zone de l'OCDE, de 36,6 % du PIB à 35,8 %, tandis qu'en 2004 il a légèrement remonté jusqu'à 35,9 %.

L'augmentation des recettes des impôts sur les revenus, qu'il s'agisse des bénéfices des

sociétés ou des revenus des personnes physiques, a été la principale cause de l'augmentation des rapports impôts/PIB de 2005 en Islande, aux États-Unis et au Royaume-Uni. En **Islande**, cette augmentation s'explique également **par l'augmentation des recettes des impôts sur les biens et services**. Au contraire, la baisse observée en Hongrie et dans 5 autres pays OCDE a surtout été due à la réduction des recettes des impôts sur les biens et services.

Communiqué Presse OCDE 10 oct. 2006 ✦

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 103-3

Vers un espace unique de paiement en Europe ?

Yann GAILLARD, Sénateur, a déposé sur le bureau de son assemblée le 18 octobre 2006 une proposition de résolution visant à instaurer un cadre juridique harmonisé pour les services de paiement nationaux.

En effet, le marché européen des services de paiement demeure aujourd'hui fragmenté. Chaque État membre possède ses propres règles en la matière, ce qui a pour conséquence de réduire la concurrence entre les prestataires de services de paiement et de **rendre plus difficiles les paiements transfrontaliers**. Une étude réalisée en 2005 a conclu que cette diversité des systèmes de paiement nationaux aurait un coût non négligeable, même si le chiffre avancé de 3 % du PIB communautaire paraît un peu surévalué.

Cette proposition a deux objectifs. Le premier vise à **renforcer la concurrence sur les marchés de paiement** en supprimant les barrières à l'entrée et le second à mettre en place un **ensemble de règles prudentielles harmonisées**.

Proposition de résolution Sénat n° 26, 2006-2007 ✦

→ Lamy Fiscalité des opérations internationales, n° 120-15

À NOTER

L'INFLATION DE LA ZONE EURO ESTIMÉE À 1,8 %

Selon une estimation rapide publiée par Eurostat, l'Office statistique des Communautés européennes, le taux d'inflation annuel de la zone euro s'établirait à 1,8 % en novembre 2006. En octobre, le taux était fixé à 1,6 %.

Estimation rapide, nov. 2006

AVOCATS ITALIENS... VOS HONORAIRES VONT-ILS BAISSER ?

La CJCE vient d'énoncer que l'interdiction italienne absolue de déroger aux tarifs minimaux des avocats constitue une restriction à la libre prestation de service. Mais la Cour précise qu'elle peut toutefois être justifiée si elle répond à des raisons impérieuses d'intérêt général telles que les objectifs de protection des consommateurs et de bonne administration de la justice d'une part, et si les restrictions ne sont pas, d'autre part, disproportionnées par rapport aux objectifs.

CJCE, 5 déc. 2006, aff. C-94/04 et C-202/04, Federico Cipolla / Rosaria Portolese, et Stefano Macrino, Claudia Capodarte / Roberto Meloni

À LIRE

Fiscalité des créations, restructurations et liquidations d'entreprises

Par *Daniel Gouadain et Jean-Luc Mondon*

Par opposition à la fiscalité des entreprises, la fiscalité des créations, restructurations et liquidations, regroupe un ensemble de dispositions qui ne sont pas de celles que l'on rencontre nécessairement tous les jours... Sa connaissance n'en importe pas moins à qui veut être en mesure d'« accompagner » utilement les entreprises dans l'accomplissement de leurs multiples obligations fiscales, particulièrement de celles auxquelles elles sont confrontées lorsque, comme tous les organismes vivants, elles naissent, se transforment ou meurent. Sachant que ces événements mettent en cause toutes les catégories d'impôts (impôts directs d'État et locaux, TVA, droits d'enregistrement), et qu'ils ne peuvent donc être convenablement « traités » que si les dispositifs et mécanismes concernant les unes et les autres sont bien maîtrisés, son étude peut être

considérée comme le « couronnement du cursus fiscal ». De quoi donner au lecteur du cœur à l'ouvrage et lui faire oublier les quelques aspérités du chemin.

► Éditions Lexis Nexis
Collection Litec Fiscal – 1^{re} édition
414 pages – prix : 48 €

La fiscalité des sociétés dans l'Union européenne

Cet ouvrage de fiscalité comparée unique sur le marché, aux qualités techniques et pédagogiques indéniables, est incontournable pour les entreprises qui souhaitent s'implanter dans l'Union européenne et faire jouer la concurrence fiscale intracommunautaire.

Exposant brillamment les **grands principes de la fiscalité européenne** et analysant de manière détaillée la fiscalité des sociétés dans chacun des vingt-cinq pays de l'Union européenne, il intéressera tous les **investisseurs** et toutes les entreprises envisageant une **implantation à l'étranger**.

► Éditions Groupe Revue Fiduciaire
Collection : Pratiques d'experts – 7^e édition
808 pages – prix : 55 €



Wolters Kluwer
France

LAMY FISCALITÉ DES OPÉRATIONS INTERNATIONALES ACTUALITÉS

Président Directeur Général / Directeur de la publication :
Jean-Paul NOVELLA
Directeur scientifique de l'ouvrage : Hervé BIDAUD
Rédactrice en chef : Julie BAZIN
Réalisation P.A.O. : Corinne HENNEQUIN ;
Stéphanie MASTRONICOLA

Edité par LAMY S.A.
Siège social : 1, rue Eugène et Armand Peugeot 92856
Rueil-Malmaison cedex
N° Indigo : 0 825 08 08 00 – Fax : 01 76 73 48 09
Capital de 1 800 000 € – RCS Nanterre 305 254 161

Principaux actionnaires : Wolters Kluwer France – Groupe Liaisons SA – Wolters Kluwer International Holding
N° Commission paritaire : 0708 F 83358
Dépôt légal : à parution – N° ISSN : 1284-1358
Abonnement provisionnel : 164,58 € TTC
Périodicité : mensuelle
ImprimaLog, 12, rue de Verdun 76410 Saint-Aubin-lès-Elbeuf
Le Lamy Fiscalité des opérations internationales et son bulletin d'information Lamy Fiscalité des opérations internationales *Actualités* sont indissociables.

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans la présente publication, faite sans autorisation de l'éditeur est illicite et constitue une contrefaçon. Les noms, prénoms et adresses de nos abonnés sont communiqués à nos services internes et organismes liés contractuellement avec la publication, sauf opposition motivée. Dans ce cas, la communication sera limitée au service abonnement. Conformément à la loi du 06/01/78, ces informations peuvent donner lieu à l'exercice d'un droit d'accès et de rectification auprès de Lamy S.A. – Direction Commerciale.