

# à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de développer principalement la problématique de l'intérêt de retard lors d'un contrôle fiscal. Par ailleurs, vous trouverez les points essentiels en terme d'actualité jurisprudentielle, administrative et réglementaire.

Bonne lecture !

## Thème du mois : Comment éviter ou limiter l'application de l'intérêt de retard en cas de contrôle fiscal ?

Dans une période où les taux d'intérêts sont au plus bas, l'application aux redressements consécutifs à un contrôle fiscal d'un intérêt de retard de 9 % l'an - destiné à venir compenser le préjudice financier du Trésor et non déductible fiscalement (ce qui équivaut à une charge financière déductible de 13,8 % générant une économie d'IS de 34,93 %) - est une pénalisation lourde qu'il importe d'éviter ou de limiter.

### EN AMONT DU CONTRÔLE

L'une des solutions consiste pour le contribuable à faire connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte ou dans une note y étant annexée, les motifs de droit ou de fait pour lesquels :

- ✓ il ne mentionne pas certains éléments d'imposition en totalité ou en partie
- ✓ il entend donner à ces éléments une qualification qui, si elle était fondée, entraînerait une taxation atténuée
- ✓ il fait état de déductions qui seront ultérieurement reconnues injustifiées.

Prévue par l'article 1732 du CGI au profit des contribuables de bonne foi, la « mention expresse » a pour effet de rendre non applicable l'intérêt de retard. Son utilisation est notamment recommandée lorsqu'une entreprise ne partage pas l'interprétation que l'administration donne à un texte fiscal.

La doctrine administrative<sup>1</sup> a étendu son utilisation dans le cas où une demande de renseignements adressée par les contribuables à l'administration serait restée sans réponse au moment où ils doivent prendre position dans une déclaration ou dans un acte - les intéressés joignent alors leur demande à la déclaration ou à l'acte - en précisant que cette position ne saurait être détournée de son objet et être abusivement utilisée pour échapper indûment à l'impôt.

Selon cette doctrine, elle ne saurait donc être utilement invoquée dans les cas, par exemple, d'une demande d'application d'un régime manifestement contraire aux textes ou pour laquelle le contribuable aurait déjà reçu une réponse de l'administration.

C'est en s'appuyant sur ce dernier point que la Direction des Grandes Entreprises (DGE) écarte actuellement le bénéfice de la mention expresse au détriment de contribuables persistant dans une interprétation à laquelle la DGI ne s'est pas ralliée, soit en procédant à des redressements, soit en rejetant une réclamation.

Les contribuables dans cette situation devront s'opposer à une telle interprétation qui ajoute une condition à la loi ; ils pourront invoquer à cet égard un jugement du Tribunal administratif de Paris du 11 janvier 2005<sup>2</sup> qui a jugé que devait être déchargé des intérêts de retard le

contribuable qui a, à nouveau, fait connaître à l'administration les motifs de droit pour lesquels il a constitué une provision, quand bien même l'administration a déjà réintégré des provisions de même nature constituées pour des exercices antérieurs.

### EN AVAL DU CONTRÔLE

Les contribuables qui font l'objet d'une vérification de comptabilité ont, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la possibilité, au cours de celle-ci et pour les impôts sur lesquels elle porte, de régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances commises dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 50 % de l'intérêt de retard normalement applicable.

La procédure dite de régularisation spontanée issue de l'article 25 de la loi n° 2004-1485 du 30-12-2004 et codifiée à l'article L 62 du Livre des Procédures Fiscales a été commentée dans une instruction 13 L-1-05 du 23 mars 2005. Ouverte à toutes les entreprises quelle que soient leur taille, elle s'applique si :

- ✓ le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification
- ✓ la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi
- ✓ le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les 30 jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle.

En pratique, la demande est faite sur l'imprimé n° 3964 créé à cet effet ; y est joint l'imprimé n° 3949 dit déclaration complémentaire de régularisation (DCR). L'entreprise porte sur la DCR les points qu'elle entend rectifier et il appartient au vérificateur de liquider les droits correspondants.

Par sa souplesse et ses avantages, la procédure de régularisation spontanée est sans doute promise à un grand avenir.

Rappelons, enfin, que depuis l'intervention de la loi de finances pour 2004 l'intérêt de retard peut faire l'objet d'une réduction par les deux voies que sont la transaction ou la remise. La transaction est une convention par laquelle le contribuable obtient une atténuation de pénalités en contrepartie de l'abandon d'un contentieux déjà engagé ou susceptible de l'être. Seuls les intérêts non définitifs sont concernés. A l'inverse, la remise ne comporte pas de contrepartie en faveur de l'administration mais tient compte de la situation du contribuable, notamment financière et de son comportement.

<sup>1</sup> Rép. Masson : AN 18 juin 1990 p. 2891 n° 27063 ; Rép. Bourg-Broc : AN 20 août 1990 p. 3917 n° 27533 ; Inst. 6 novembre 1990, 13 N-3-90. D. adm. 13 N-1112 n° 5, 14 juin 1996.

<sup>2</sup> TA Paris 11 février 2005 req n° 98-13083, 1<sup>er</sup> sect., 2<sup>e</sup> ch., Sté Forster Wheeler France

## ACTUALITE COMPTABLE

➔ **Avis CUCNC n° 2005-B, 2 mars 2005** : condition de constatation de provision chez la société mère ayant opté pour l'intégration fiscale

Le Comité d'urgence du CNC considère que la mère qui comptabilise en résultat, en application de la convention d'intégration fiscale, l'économie d'impôt résultant de l'utilisation par le groupe intégré des déficits fiscaux des filiales doit constater une provision à concurrence du passif correspondant à la consommation des déficits par les filiales qu'elle devra leur restituer.

La provision doit être constituée quelle que soit la situation fiscale de ces filiales et celle du groupe intégré.

Dans la mesure où les déficits sont désormais reportables indéfiniment, il existe une présomption simple que les filiales utiliseront ultérieurement leurs propres déficits. Cette présomption pourra éventuellement être réfutée dans les cas, a priori très rares, où la société mère pourrait démontrer qu'elle n'aura jamais à restituer ces déficits ( par exemple si le groupe envisage de liquider la filiale).

La constatation d'une dette ou d'une provision s'impose d'autant plus quand la société, en fonction des termes de la convention d'intégration, devra restituer les déficits utilisés à sa filiale dans le cas où celle-ci quitterait du groupe intégré.

Toutefois, l'avis précise que la constatation d'une provision chez la société mère n'a pas automatiquement pour corollaire un traitement symétrique dans la filiale dans les comptes individuels. En effet, une créance ne peut être constatée chez la filiale que lorsque les conditions de comptabilisation sont réunies et notamment s'il y a certitude de récupération de ces déficits. Dans les comptes consolidés, la provision est éliminée en totalité.

## ACTUALITE ADMINISTRATIVE

➔ **4 A-11-05 du 24 juin 2005**: Procédure amiable en matière de prix de transfert

L'article 20 de la loi de Finances rectificative pour 2004, codifié à l'article L 80 B 7° du Livre des Procédures fiscales, donne une portée législative à la procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués.

Cet article a également la possibilité pour l'administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable.

En effet, l'accord préalable en matière de prix de transfert, mis en place dans le cadre de l'article 25 du modèle OCDE, était, jusqu'à présent, un accord bilatéral négocié et conclu entre les autorités compétentes sur le fondement des « procédures amiables » prévues par les conventions fiscales conclues entre les Etats.

Désormais, la garantie prévue à l'article L 80 A du Livre des Procédures fiscales s'appliquera lorsque l'administration aura conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L-13B du Livre des Procédures fiscales.

Les entreprises disposeront ainsi d'une sécurité juridique de nature législative qui leur permettra d'éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert sauf dans les cas suivants :

- ✓ Présentation erronée des faits, dissimulation d'informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande.
- ✓ Non-respect des obligations contenues dans l'accord ou manœuvres frauduleuses.

➔ **4 H-2-05 du 19 juillet 2005**: Impôts sur les sociétés – Régime fiscal des groupes de sociétés

L'article 97 de la loi de finances pour 2004 a assoupli les conditions de modification de la date de clôture des exercices des sociétés d'un groupe fiscal constitué conformément aux articles 223 A et suivants du Code Général des impôts et allonge le délai d'exercice de l'option de la société mère ainsi que la déclaration du périmètre.

Désormais la date de clôture des exercices des sociétés membres d'un groupe peut intervenir à tout moment. La durée de l'exercice dont la date de clôture a été modifiée peut être inférieure ou supérieure à douze mois. Cette modification n'est toutefois, possible qu'une seule fois au cours de la période couverte par une même option.

En outre, la société mère d'un groupe peut désormais, exercer l'option pour le régime de groupe jusqu'à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats précédant celui au titre duquel le régime s'applique. La procédure de dénonciation du renouvellement de

l'option peut être exercée dans le même délai ainsi que la notification de l'accord des filiales membres du groupe fiscal.

## ACTUALITE DU PRELEVEMENT EXCEPTIONNEL DE 25%

➔ **TA de Caen 23 décembre 2004** : Prélèvement sur les distributions et utilisations des avoirs fiscaux

Le calcul du précompte dont la suppression, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, est corrélative à celle de l'avoir fiscal, vient de donner lieu à un intéressant jugement du Tribunal administratif<sup>3</sup> de Caen dont les entreprises pourraient se prévaloir pour l'application du prélèvement exceptionnel de 25 % sur les distributions de 2005.

L'assemblée générale d'une société avait décidé d'attribuer à ses associés une somme prélevée sur la réserve spéciale des plus-values à long terme ; sur le précompte dû à raison de ce prélèvement. Elle avait imputé les avoirs fiscaux attachés aux produits de ses participations ce que l'administration avait remis en cause. Selon la doctrine administrative, en effet, la faculté d'imputer les avoirs fiscaux attachés à des produits de participations est limitée au seul précompte afférent aux redistributions des dividendes reçus des filiales.

Le Tribunal infirme cette solution en s'appuyant sur le texte même de l'article 146 du CGI qui dispose que « Lorsque les distributions auxquelles procède une société mère donnent lieu à l'application du précompte prévu à l'article 223 sexies, ce précompte est diminué, le cas échéant, du montant des crédits d'impôts qui sont attachés aux produits des participations visées à l'article 145, encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus ». Selon le Tribunal, l'article 146 précité ne prévoit donc pas, dans le cadre du régime spécial applicable aux sociétés mères, de dérogation aux dispositions de l'article 223 sexies relatives au champ d'application du précompte mobilier. Dans la mesure où il ne résulte pas des travaux préparatoires que le dispositif prévu par l'article 146, 2 du CGI ne serait pas applicable au précompte versé à raison de la distribution de sommes prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme, rien ne permet de limiter, selon le Tribunal, la faculté d'imputer les avoirs fiscaux attachés aux produits de participation provenant des filiales, sur le seul précompte afférent aux redistributions des dividendes reçus des filiales.

L'actualité de cette décision est à rechercher dans les commentaires consacrés par l'administration dans son instruction 4 J-2-05 du 30 avril 2005 au prélèvement exceptionnel de 25 % institué par l'article 95, VI de la loi de finances pour 2004 à raison des distributions de bénéfices mises en paiement en 2005. S'agissant de l'imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés aux produits de filiales, elle limite l'imputation au prélèvement dû à raison de la redistribution desdits produits. Or, c'est un tel raisonnement qu'a censuré le Tribunal administratif de Caen. L'administration ayant interjeté appel de ce jugement, on suivra avec intérêt les développements à venir.

➔ **Réponse Ministérielle n° 60940, JOANQ 7 juin 2005, p. 5864** : Prélèvement sur les distributions et boni de liquidation

*Les associés ou actionnaires d'une société dissoute peuvent-ils obtenir le remboursement par le Trésor du prélèvement de 25 % versé sur le boni de la liquidation ? Le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie a répondu à cette question parlementaire. .*

Le ministre a fourni à cet égard deux éléments de réponse.

Il a tout d'abord indiqué que le boni de liquidation, constitué, d'un point de vue fiscal, par la différence entre le produit net de la liquidation et le montant des apports susceptibles d'être repris en franchise d'impôt, ne donnerait pas lieu au prélèvement exceptionnel. Le ministre a ensuite précisé les modalités de remboursement du prélèvement de 25 % sur les distributions intervenant en 2005, dans le cas de liquidation de sociétés amiables ou judiciaires. La société peut, sur demande adressée, à compter de la décision de mise en liquidation, au comptable de la direction générale des impôts dont elle relève, obtenir la restitution immédiate de la fraction non encore utilisée de sa créance.

Enfin, le ministre a ajouté que les précisions apportées par la présente réponse seraient confirmées dans une instruction à paraître au bulletin officiel des impôts dans la série 4J, relative à la suppression de l'avoir fiscal et du précompte et à l'institution du prélèvement de 25%.

**PDGB**

174, Avenue Victor Hugo – 75116 PARIS

t 01.44.05.21.21 - f : 01.44.05.21.00

<http://www.pdgb.com/>

<sup>3</sup> TA Caen 21 décembre 2004 req. n° 03-29 Sté GGP Holding : RJF 7/05 n° 690.