

à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de développer principalement la problématique liée à la dernière jurisprudence en matière d'apport cession d'entreprise. Par ailleurs, vous trouverez les points essentiels en terme d'actualité administrative et réglementaire.

Bonne lecture !

Thème du mois : Apport cession d'entreprise : les derniers soubresauts

L'apport d'une entreprise suivi de la cession des actions d'apport avait vu s'éloigner les foudres de l'abus de droit depuis l'arrêt Saphymo Stel du 21 avril 1992, n° 786 D (RJF 7/92 n° 1090) qui a écarté l'incrimination à l'occasion d'une telle opération ainsi que l'arrêt RMC du 10 décembre 1997, n° 2084 P (RJF 2/97 n° 196) qui écarte tout abus dès lors que les opérations concernées ont des effets juridiques multiples dont les parties aux actes assument toutes les conséquences.

A la lecture de ces décisions il a paru possible de conclure que, à partir du moment la filialisation qui a permis les économies de droits d'enregistrement n'est pas, un fois retirés les bénéfices de l'opération, annulée par une absorption par la société cessionnaire des actions d'apport (ce qui revient à faire disparaître les conséquences juridiques de la filialisation servant de pivot à l'opération), la modalité de l'apport cession devait se trouver à l'abri de toute critique.

Un avis récent du comité consultatif pour la répression des abus de droit (avis 2004.24 : 13 L-2-05) était de nature à conforter cette opinion.

Dans cet avis le comité a considéré que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit dans une affaire où la cession des actions d'apport rémunérant l'apport d'un immeuble était intervenue dans les huit jours de l'apport.

L'avis a écarté l'abus de droit en observant que la société bénéficiaire de l'apport demeurait propriétaire de l'immeuble qu'elle donnait en location laissant ainsi les choses dans l'état où l'apport qui avait permis l'économie de droit les avait mises.

Cet avis laissait penser que ce qui était permis dans le cadre du transfert d'un immeuble, objet suspect de spéculation, devait être permis lorsqu'il s'agit d'une entreprise.

Deux arrêts de cour d'appel conduisent à nuancer cette opinion.

Il s'agit d'un arrêt de la cour d'appel de Lyon du 24 mars 2005, 1^{ère} civ., n° 04/00375 (non publié) et d'un arrêt de la cour d'appel de Versailles du 18 novembre 2004, n° 03 /6771 (RJF 7/05, n° 794).

La condamnation, sans nuance et à notre avis excessive de l'opération d'apport cession par la première décision, nous paraît moins redoutable que les conditions posées par la deuxième pour écarter l'abus de droit, alors même que celle ci donne tort à l'administration.

La Cour d'appel de Lyon, après avoir relevé l'absence de caractère fictif, le caractère normal du fonctionnement de la société bénéficiaire de l'apport et constaté que les opérations d'apport cession impliquaient des effets multiples de nature

économique et juridique, a néanmoins constaté l'abus de droit au motif que « *le but poursuivi aurait été atteint avec les mêmes effets si, avant l'apport du fonds à la société [bénéficiaire de l'apport], la société [apporteuse], en sa qualité d'actionnaire, avait décidé d'augmenter le capital de sa filiale par création [d'actions] qu'elle aurait reçues en rémunération d'un apport en numéraire qu'elle lui aurait fait et qui aurait été utilisé par la société [bénéficiaire de l'apport] pour verser à la société [apporteuse] le prix du fonds de commerce* ».

Cette décision qui, pour sanctionner l'habileté préconise la maladresse, ignore délibérément la jurisprudence Saphymostel et RMC, elle a fait l'objet d'un pourvoi en cassation.

Dans son arrêt du 18 novembre 2004, la cour d'appel de Versailles a écarté l'abus de droit dans un apport d'immeuble suivi de la cession des actions d'apport.

Dans la foulée de l'arrêt RMC la cour, après avoir écarté comme « *trop péremptoire* » l'affirmation de l'administration selon laquelle la cession de l'ensemble immobilier aurait abouti au même résultat, a considéré que l'abus de droit n'était pas constitué, dès lors que les actes successifs incriminés ont produit chacun des effets propres. Cependant la cour ne s'en est pas tenue à cette constatation et l'a complétée par l'observation que l'enchaînement « *répondait à la satisfaction d'objectifs particuliers impliquant d'autres personnes morales* ».

Certaines caractéristiques propres relevées par la cour se retrouvent dans tous les cas d'apport cession (traitement comptable différent de la cession d'actions et de la cession d'actifs, circonstance que la prix est payé par la cessionnaire des actions et non par la bénéficiaire de l'apport) et pourraient paraître suffisantes pour légitimer l'opération. Mais tel n'est pas le cas de certaines autres circonstances également relevées telles que la disparition du risque de préemption qui ne peut concerner que les apports d'immeubles et surtout de la circonstance tenant à ce qu'un tiers intervenait dans les opérations, il s'agissait en l'occurrence de l'établissement financier finançant le crédit-bail de l'immeuble qui figurait au capital de la société cessionnaire des actions d'apport.

Il faut souhaiter que la cour de cassation confirme dans sa rigueur sa jurisprudence qui écarte l'abus de droit dès lors que la voie choisie a des effets juridiques multiples sans se livrer à l'appréciation de l'importance de ces effets au regard de la seule opération d'apport cession au risque d'ignorer les conséquences ultérieures et d'ouvrir un nouveau champ à l'immixtion dans la gestion.

ACTUALITE LEGISLATIVE ET REGLEMENTAIRE

➔ **Loi du 26 juillet 2005 n° 2005-845, JO du 27 art. 3 :**
Plus-values de cession de Titres des sociétés cotées sur un marché dédié aux PME

La présente loi institue un dispositif favorable au développement des marchés financiers destinés aux PME reposant sur une imposition au taux de 0% des plus-values réalisées sur ces marchés.

Les plus values de cession des titres des sociétés admises sur un marché d'instruments financiers destiné au financement des PME sont dorénavant soumises à une imposition au taux de 0%.

Une quote part de frais et charges de 5% est toutefois prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

Cette mesure s'applique aux cessions réalisées depuis le 17 mai 2005, date d'ouverture du nouveau marché ALTERNEX. Elle prendra fin au titre des cessions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007. En effet, à cette date, est l'ensemble des plus-values de cession de titre qui bénéficiera d'une exonération.

➔ **Loi du 26 juillet 2005 n° 2005-845, JO du 27 art. 2 :**
Réduction d'impôt pour souscription au capital de société non-côtés. – Article 199 terdecies O-A du CGI

Parmi les conditions requises pour l'obtention d'une réduction d'impôt prévue à l'article 199 terdecies O-A du CGI, était imposée une détention majoritaire des droits sociaux, soit uniquement par des personnes physiques, soit par une ou plusieurs sociétés formées uniquement par des personnes parentes en ligne directe, ayant pour seul objet de détenir des participations dans une société répondant aux critères précités.

Désormais, pour la détermination du pourcentage de détention par des personnes physiques, les participations des sociétés de capital risque, des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque, des sociétés de développement régional et des sociétés financières ne sont pas prises en compte dès lors qu'il n'existe aucun lien de dépendance entre la société bénéficiaire de l'apport et ces dernières sociétés.

De même ce pourcentage ne tiendra plus compte des participations des FCPR, des fonds d'investissements de proximité ou des FCP dans l'innovation.

Cette mesure s'applique aux versements depuis le 1^{er} janvier 2005.

➔ **Décret du 8 septembre 2005, JO n° 211 du 10 septembre 2005 :** Fiscalité internationale, Etablissement stable ou base fixe – Modification de l'article L 80 du LPF.

L'administration est réputée avoir donné un accord tacite lorsqu'elle n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un résident étranger qui lui a demandé l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe.

Le présent décret définit les conditions que doit remplir une telle demande

ACTUALITE ADMINISTRATIVE

➔ **3 L-3-05 du 3 août 2005 :** TVA – opérations bancaires et financières – Révocabilité de l'option pour le paiement de la TVA

Les articles 85, 86 et 87 de la Loi de Finances rectificative pour 2004 a modifié certains aspects du régime de TVA applicable aux opérations bancaires et financières.

En premier lieu, les dispositions légales de l'article 85 permettent aux assujettis de dénoncer par période de cinq années l'option à la TVA codifiée à l'article 260 B du CGI, au 1^{er} janvier de l'année suivant l'envoi de la demande faite par l'assujetti.

La dénonciation de l'option doit être faite avant le 31 octobre de l'année d'expiration de chaque période de cinq années. En l'absence de révocation au terme d'une période de cinq ans, l'option est reconduite tacitement pour une nouvelle période de cinq années civiles.

Ainsi, en pratique, trois situations pour les assujettis sont envisagées :

- ✓ Pour les assujettis n'ayant pas opté à la TVA au 1^{er} janvier 2005 :

En cas d'exercice de l'option, celle-ci ne sera révocable qu'à l'issue d'une période de cinq années civiles.

- ✓ Pour les assujettis qui ont opté depuis moins de 5 ans au 1^{er} janvier 2005 :

Les intéressés devront achever la période d'option de cinq ans avant de pouvoir la révoquer.

- ✓ Pour les assujettis qui avaient opté depuis plus de 5 ans au 1^{er} janvier 2005

Ces assujettis peuvent révoquer leur option à compter du 1^{er} janvier de l'une des années 2006 à 2010, à condition que la demande de révocation soit adressée respectivement avant les 31 octobre 2005, 2006, 2007, 2008 ou 2009.

En second lieu, la Loi de finances rectificative exclut du champ de l'option les commissions d'émission et de placement d'actions. Le législateur entend étendre l'exonération des frais et commissions perçues lors de l'émission ou placement de SICAV à l'ensemble des actions de sociétés cotées ou non cotées.

Sont concernées les commissions rémunérant l'émission ou le placement de ces différentes catégories d'actions, et ce quel que soit le mode de rémunération desdites commissions.

Enfin, l'article 87 exonère de TVA la gestion de l'ensemble des organismes de placement collectif en valeurs mobilières. Ainsi, l'ensemble des OPCVM voit sa gestion exonérée de TVA. Cette mesure s'applique aux prestations dont le fait générateur est intervenu postérieurement au 1^{er} juillet 2005

➔ **5- I-3-05 du 12 août 2005 :** Revenus de capitaux mobiliers. Transposition de la Directive « Epargne »

La directive transposée en droit interne par l'article 24 de la Loi de Finances rectificative pour 2003, et codifiée aux articles 242 ter, 1768 bis et 199 ter du CGI, a pour objectif l'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts dans l'Etat membre où le bénéficiaire effectif a sa résidence fiscale, conformément aux dispositions légales de ce dernier.

A cette fin, cette Directive instaure une transmission automatique d'informations entre états membres de la communauté européenne concernant le paiement de revenus qualifiés d'intérêts par un agent payeur établi dans un Etat membre à un bénéficiaire effectif, personne physique ou entité assimilée, établi dans un autre état membre.

Ce dispositif implique la création de nouvelles obligations à la charge des établissements payeurs français et des sanctions corrélatives. De nouvelles obligations d'information sont également mises à la charge des OPCVM.

L'administration commente ces nouvelles dispositions dans cette instruction.

➔ **13 K-4-05 du 25 août 2005 :** Déclaration des commissions, courtages et droits d'auteurs

L'administration autorise les déclarants, personnes physiques ou morales, qui à l'occasion de leur profession versent à des tiers des commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations à souscrire la déclaration de ces sommes sous la forme de feuillets recto verso DAS2 T (en tête), et le cas échéant, DAS2-1 (intercalaire) édités au moyen de procédés informatiques.

L'utilisation de ces procédés est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé aux déclarants et aux concepteurs de logiciels d'édition auprès du centre de services informatiques de Reims.

PDGB

174, Avenue Victor Hugo – 75116 PARIS

T : 01.44.05.21.21 - F : 01.44.05.21.00

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

