

à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de développer principalement la problématique liée à la dernière jurisprudence relative à la prescription en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. Par ailleurs, vous trouverez les points essentiels en terme d'actualité administrative et réglementaire.

Bonne lecture !

Thème du mois : ISF et prescription abrégée

En matière d'ISF comme en matière de droits d'enregistrement la prescription est de dix ans, dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai plus court..

L'article L 180 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit une prescription abrégée qui s'exerce jusqu'à la troisième année suivant celle de la déclaration ; elle trouve à s'appliquer si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré (ou par la déclaration déposée) sans qu'il soit nécessaire pour l'administration de procéder à des recherches ultérieures (article L 180 LPF).

Dans un arrêt du 3 mars 2006 (n° 04-3456, 1^o ch., sect. B, Buffat : RJF 8-9/06 n° 1123) rendu en matière d'ISF la cour d'appel de Paris a donné une portée large à la condition de révélation suffisante de l'exigibilité en décidant que la déclaration de titres de société ne pouvait être regardée comme suffisante au motif que le contribuable n'avait pas donné dans la déclaration toutes les indications nécessaires pour permettre à l'administration d'apprécier l'exactitude de la valeur déclarée.

L'arrêt, après avoir rappelé que conformément aux dispositions de l'article 851 du code général des impôts la déclaration et l'estimation doivent être détaillée se livre à un inventaire de tous les éléments habituellement pris en considération pour évaluer les titres de société : actif net, valeur de productivité tirée de l'importance du bénéfice, valeur de rendement tirée de l'importance du dividende, valeur des mutations antérieures, perspectives d'avenir, détention ou non du pouvoir de décision ...

Cette décision tranche dans le sens d'une interprétation défavorable au contribuable la question de savoir si la révélation de l'exigibilité doit être entendue comme la révélation du fait que l'impôt est dû au titre de tel bien ou de tel acte ou bien si, en outre, il est nécessaire que la déclaration permette à l'administration d'apprécier l'importance de l'impôt dû et donc la valeur du bien déclaré.

A notre connaissance cette question n'avait pas encore été tranchée et les décisions qui écartaient le bénéfice de la prescription abrégée le faisaient au motif que l'administration n'avait pas été mise en mesure, au seul vu de l'acte ou de la déclaration, de constater le fait rendant l'impôt exigible ou l'existence du bien imposable.

A notre avis l'expression « condition de révélation suffisante de l'exigibilité » employée par l'article L 180 du LPF ne permet pas d'adopter une conception aussi extensive des conditions d'application de la prescription abrégée que le fait l'arrêt de la cour.

Telle semble être la position de l'administration dont la doctrine n'a jamais fait état d'une semblable exigence. La documentation administrative précise que la prescription décennale trouve à s'appliquer si un redevable a déposé une déclaration qui faisait apparaître un patrimoine d'une valeur nette inférieure au seuil d'imposition car précise la documentation administrative « d'après les données mêmes de cette déclaration l'impôt n'est pas exigible et la prescription abrégée ne court que dans le cas où l'exigibilité de l'impôt a été suffisamment révélée par le document. » (D. adm. 7 S-61 n° 2, 1^o octobre 1999) Il résulte bien de ce critère tenant à la déclaration d'un montant inférieur ou non au seuil taxable que la notion d'exigibilité n'est pas synonyme du montant exact de l'impôt dû, il suffit que le principe de l'exigibilité soit révélé par la déclaration.

La doctrine administrative précise également que la prescription abrégée ne s'applique pas si la déclaration ne contenait pas les informations permettant de constater qu'un bien déclaré comme professionnel ne remplissait pas les conditions de cette qualification (éléments nécessaires pour constater l'existence du bien imposable) (Rép. Féron : AN 29 avril 1996 p. 2318 n° 33258) sans qu'il soit indiqué que la déclaration devait également fournir les éléments de détermination et encore moins de contrôle de la valeur déclarée.

La cour précise ses exigences en relevant que le contribuable avait rempli de manière incomplète sa déclaration en indiquant le nombre de parts et le nom de la société sans renseigner la colonne « méthode d'évaluation et éléments de calcul ».

La référence à la déclaration a le mérite de fonder les exigences posées par la cour au regard de l'article 851 du code général des impôts qui rappelle l'obligation d'une déclaration et d'une estimation détaillée et de comprendre la portée de sa demande dans les limites du raisonnable.

Dans la notice jointe à la déclaration d'ISF, pour servir la colonne 3 « modalités d'évaluation et éléments de calcul » de l'annexe 3 concernant les droits sociaux et valeurs mobilière l'administration indique que pour les titres non cotés il s'agit de déterminer une valeur nette reflétant le plus exactement possible la valeur réelle de l'entreprise et elle rappelle que plusieurs méthodes sont possibles : valeur mathématique, de rendement, de productivité, par la marge brute d'autofinancement, de comparaison.

Une interprétation raisonnable voudrait qu'il suffise que le redevable indique la méthode qu'il a retenue et les éléments de cette méthode qui ont permis de déterminer la valeur déclarée : par exemple : méthode : valeur de rendement ; éléments : dividende moyen des 3 dernières années multiplié par 10 ou bien : valeur de comparaison : prix des actions lors d'une transaction en date du portant sur x titres ; ou bien pondération de plusieurs critères exposés.

L'arrêt reproche également au contribuable de ne pas avoir indiqué la domiciliation et le secteur d'activité de la société, ce qui ne constitue pas une demande excessive.

Par contre, il y a lieu de s'inquiéter de la précision ambiguë selon laquelle le redevable soit préciser d' « une manière plus générale les éléments de calcul et la méthode la plus à même d'estimer la valeur des droits sociaux ».

Si les conditions posées par la cour administrative d'appel de Paris devaient être confirmées il est clair que la prescription abrégée ne pourrait plus être acquise sans joindre à la déclaration un dossier complet d'évaluation du bien déclaré. Cela vaudrait d'ailleurs aussi bien pour un immeuble que pour des titres de société les critères d'évaluation ne peuvent pas tous être mis en oeuvre au seul vu des indications obligatoires d'un acte de vente ou d'une déclaration de succession, ne serait ce que le critère tenant à l'état du bien.

A partir du moment où l'exigence d'indiquer la méthode et les éléments d'évaluation retenus pour fixer la valeur déclarée est satisfaite il nous paraît tout à fait contestable que cette modalité de déclaration puisse être écartée pour faire courir la prescription abrégée au motif que ce ne serait pas là la méthode « la plus à même d'estimer la valeur des droits sociaux ». Il doit suffire que la déclaration indique la méthode retenue pour fixer la valeur, alors même que cette méthode ne serait pas, selon l'administration, la plus à même de déterminer la valeur vénale.

Cette décision a fait l'objet d'un pourvoi dont il faut espérer qu'il en résultera une solution praticable la plus objective possible qui ne permette pas d'écartier la prescription abrégée systématiquement au motif que la déclaration ne contenait pas tous les éléments susceptibles de permettre une analyse critique de la valeur, de la méthode et de éléments déclarés.

Au vu de ces errements on peut se demander quel sens conserve le maintien de la prescription de dix ans qui entretient un nid à contentieux. L'administration a-t-elle chiffré les gains résultant des rappels pratiqués grâce à la prolongation du délai de reprise.

ACTUALITE ADMINISTRATIVE

➔ **7 H-1-07 du 4 janvier 2007** : Droits dus par la société sur des apports – Fusion et opérations assimilées – engagement de conservation des titres

Sous réserve de l'octroi d'un agrément spécifique, une société ayant réalisé un APA d'une branche complète d'activité placée sous le régime spécial de l'article 210 B du CGI peut attribuer à ses associés les titres reçus en contrepartie de l'apport en franchise d'impôt sur les sociétés, dans le délai d'un an, l'engagement de conservation des titres pris par la société apporteuse en vertu de l'article 210 B du CGI étant alors repris par la associés attributaires.

Les conséquences de l'agrément délivré en matière d'impôt sur les sociétés en application des dispositions du 2 de l'article 115 du CGI à une attribution de titres représentatifs d'un apport partiel placé sous le régime de l'article 210 B aux associés de la société apporteuse sont désormais étendues aux droits d'enregistrement.

Ainsi, il est désormais admis pour les droits d'enregistrement que l'attribution, par la société apporteuse à ses associés, de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif soumis au régime de droit commun, à l'occasion duquel un engagement de conservations de ces titres n'est pas considéré comme une rupture de l'engagement, sous réserve que les associés attributaires des titres le reprennent à leur compte.

➔ **4 C-1-07 du 9 janvier 2007** : Intérêts de capitaux appartenant à des tiers. Taux maximum des intérêts admis en déduction du point de vue fiscal.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999, le taux de référence servant au calcul du plafonnement des intérêts déductibles en application des dispositions du 3^o du 1 de l'article 39 du CGI est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée supérieure à deux ans.

Le tableau ci-dessous indique le taux de référence que pourront utiliser les entreprises pour le plafonnement de la déductibilité des intérêts versés au cours d'exercice de 12 mois clos du 30 septembre 2006 au 30 décembre 2006 inclusivement.

Période	Taux effectif moyen
Entre le 30/09/06 et le 30/10/06	4,29 %
Entre le 31/10/06 et le 29/11/06	4,33 %
Entre le 30/11/06 et le 30/12/06	4,38 %

➔ **6 E-1-07 du 10 janvier 2007** : TP – Détermination de la valeur locative des immobilisations imposables- Entreprises liées

L'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifiée sous l'article 1469 3^o quater du CGI précise les modalités de détermination de la valeur locative à prendre en compte pour l'établissement des bases de taxe professionnelle, afin de préciser le prix de revient à retenir pour le calcul de la valeur locative des biens entreprises liées.

En effet, les nouvelles dispositions ont prévu que le prix de revient des biens cédés entre entreprises liées, retenu pour l'établissement des bases est maintenu à sa valeur avant la cession lorsque le bien est rattaché au même établissement avant et après la cession.

La présente instruction précise la portée de cette disposition.

➔ **3 E-1-07 du 11 janvier 2007** : TVA – Obligations relatives à la conservation des factures

La présente instruction précise les conditions dans lesquelles les entreprises qui créent et conservent des factures qu'elles transmettent à leurs clients sur support papier peuvent être dispensées de l'obligation de conserver sous forme papier le double des factures ainsi transmises.

En effet, dans la pratique, de nombreuses entreprises créent et conservent, sous forme électronique, des factures qu'elles transmettent à leurs clients sur support papier.

Afin d'assurer l'authenticité du contenu du « double électronique » par rapport à celui de la facture papier, l'opération d'enregistrement a pour

objet de figer sur un support de conservation le fichier contenant le « double électronique » et, par suite, les données à conserver qu'il contient.

L'assujetti devra s'assurer que le contenu des fichiers peut être restitué, sur demande de l'administration, en langage lisible et clair. Le système d'archivage doit en outre, permettre à l'entreprise de répondre à des demandes sélectives de l'administration. De plus, si l'administration le demande, la restitution des informations doit pouvoir être effectuée sur support papier.

➔ **4 H -1-07 du 16 janvier 2007** : Réforme de l'article 209 B du CGI

La présente instruction a pour objet de commenter l'ensemble des dispositions législatives et réglementaires ayant porté sur la réforme de l'article 209 B, à savoir l'article 104 de la Loi de Finances pour 2005 et le décret du 25/11/2006. Elle annule et remplace l'instruction du 17 avril 1998.

Au sein de l'union européenne, l'article 209 B n'est applicable qu'aux montages artificiels dont le but est de contourner la législation française. Hors de l'union, l'application du dispositif est fonction des revenus provenant d'opérations sur actifs financiers ou incorporels ou de prestations de service intra groupe.

➔ **7 S-1-07 du 19 janvier 2007** : ISF Tarif applicable en 2007

Le barème applicable au 1^{er} janvier 2007 pour l'ISF est le suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux en %
Inférieur à 760.000 €	0
Entre 760.000 € et 1.220.000 €	0,55
Entre 1.220.000 € et 2.420.000 €	0,75
Entre 2.420.000 € et 3.800.000 €	1
Entre 3.800.000 € et 7.270.000 €	1,30
Entre 7.270.000 € et 15.810.000 €	1,65
Supérieur à 15.810.000 €	1,80

➔ **5 I-1-07 du 1^{er} février 2007** : RCM. Nouveau régime juridique et fiscal des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie investis en actions.

La présente instruction administrative a pour objet de proroger, pour six mois, la date limite de transformation en nouveaux bons ou contrats investis en actions instaurés par l'article 39 de la loi de finance pour 2005

TEXTES REGLEMENTAIRES

➔ **Arrêté du 19 janvier 2007** : Agrément de l'organisme ECOFOLIO

Le présent arrêté habilite la société ECOFOLIO à percevoir la contribution à la collecte, à la valorisation et à l'élimination des déchets d'imprimés et de verser les soutiens aux collectivités locales en application des dispositions de l'article L 541-10-1 du Code de l'environnement.

Ces dernières avaient institué une contribution volontaire alternative permettant de ne pas acquitter la TGAP, prévue par les dispositions de l'article 266 sexies du Code des Douanes.

Au jour d'aujourd'hui, le site internet permettant aux contribuables d'adhérer n'est toujours pas actif. Ce qui interdit tout inscription au 1 janvier comme cela est prévu par les textes légaux. Ce décalage étant inhérent au contribuable, il n'aura aucun impact sur le choix du paiement pour cette contribution volontaire.

**C.BUR - P. HERMET - T.JESTIN
B. TOULEMONT - H.ZAPP**

**Avocats Associés
Droit Fiscal**