

Sommaire

- 2** Parallèlement à une accélération du processus de signature de clause d'échange d'informations, **la France durcit le ton** et fait pression sur les **Etats encore réfractaires** à la fois,
 - en instaurant une série de mesures fiscalement pénalisantes, et
 - en renforçant les pouvoirs de l'administration fiscale en matière de procédure pénale.

- 6** La Suisse a négocié avec la France un avenant à leur convention de double imposition contenant une nouvelle clause sur l'entraide administrative. Alors même que ce principe doit être intégré dans la législation suisse, elle n'a pas obtenu de la France **l'engagement de devoir identifier de manière indubitable le détenteur des renseignements sollicités.**

- 8** **Transferts d'entreprises françaises et droit du travail** : les engagements unilatéraux pris par l'ancien employeur, fût-ce dans un pacte d'actionnaires, sont opposables au repreneur.

- 10** L'administration fiscale française ne peut pas contester à une société suisse **le droit d'acquérir en France un immeuble locatif au moyen d'un emprunt qu'elle juge fictif**, souscrit auprès d'une banque suisse : cet emprunt n'est pas rattachable aux résultats imposables en France (jugement rendu par le TA de Paris dans un contentieux suivi par le cabinet CLC.avocats de notre réseau Ledgis).

- 12** La taxe professionnelle, cet « impôt imbécile » assis sur les **investissements** et les **salaires** des entreprises françaises, vient d'être remplacée depuis le 1er janvier 2010 par une contribution économique et territoriale. Cette contribution conserve, par un mécanisme complexe et bien peu transparent, la masse salariale comme assiette. Sauf pour les **entreprises financières.**

- 14** Frais d'assainissement de l'amiante : le Tribunal fédéral suisse rejette un partage des coûts mettant à la charge des anciens propriétaires, même partiellement, les frais de désamiantage.

- 16** La décision de l'Autorité suisse de surveillance de livrer les données de 255 clients d'UBS a été jugée illégale par le Tribunal administratif fédéral, mais cette illégalité n'ouvre pas pour autant la voie à l'**indemnisation** par la Confédération des **conséquences financières résultant de la violation du secret bancaire.** En effet, le Tribunal fédéral a jugé que les rappels d'impôts, les intérêts et amendes réclamés par des autorités fiscales à leurs contribuables ne peuvent être considérés comme un dommage en l'état actuel du droit.

France : Etats non coopératifs (ETNC) et surtaxation fiscale

La Loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 crée un article 238-OA du Code Général des Impôts (CGI) qui **surtaxe** les opérations engagées par des **résidents de France** avec des agents économiques implantés dans des ETNC.

Il s'agit des Etats et territoires non-membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'OCDE et qui, à cette date, n'ont pas conclu :

- avec la France, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties et,
- avec au moins douze Etats ou territoires, une convention similaire.

La France vient de publier le 12 février 2010 la liste des ETNC, **liste noire**, valable pendant un an. Il s'agit des Etats et territoires suivants : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Guatemala, Iles Cook, Iles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines.

Afin de dissuader les contribuables de localiser leurs opérations dans des ETNC, les prélèvements à la source et les dispositifs anti-évasion sont renforcés de la manière suivante pour tous les revenus et produits versés vers des ETNC, ainsi que pour les plus-values réalisées en France par des résidents d'ETNC.

1. Les prélèvements à la source sont portés à 50% dès 2010 en ce qui concerne :
 - les revenus distribués et les revenus non salariaux (art. 119 bis 2, 187 et 182 B du CGI) ;

- les produits de placements à revenu fixe (art. 125 A III) ;
- les produits de contrats de capitalisation ou d'assurance-vie (art. 125-O-A II bis) ;
- les profits immobiliers réalisés à titre occasionnel ou habituel, ainsi que les plus-values de droits sociaux réalisées en France par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC (art. 244 bis).

2. Les plus-values réalisées par les sociétés françaises, à compter des exercices ouverts le 1er janvier 2011, résultant de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC seront exclues du champ d'application du régime du long terme et soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) dans les conditions de droit commun (33,1/3%) (art. 219-I).
3. Les sociétés françaises ne pourront plus bénéficier à compter de leurs exercices ouverts le 1er janvier 2011, du régime des sociétés mères à raison des distributions reçues de leurs filiales établies dans un ETNC (art. 145).
4. Les dispositifs anti-évasion, articles 123 bis, 209 B, 238 A du CGI et prix de transfert sont sensiblement renforcés, pour s'appliquer mécaniquement en cas d'implantation dans un ETNC :
 - i. L'article 123 bis prévoit que lorsqu'une personne domiciliée en France détient directement ou indirectement 10% au moins des actions ou droits financiers dans une entité étrangère établie dans un paradis fiscal, les bénéfices de la société sont imposés à l'impôt sur le revenu au nom de la personne résidente de France.

Cette détention de 10% sera présumée pour toute détention de droits ou titres dans une entité établie dans un ETNC.

ii. L'article 209 B prévoit que sont imposés en France à l'IS au nom de la société mère, les bénéfices réalisés par une filiale établie dans un paradis fiscal. Cet article s'applique désormais de plein droit et aux filiales établies dans un ETNC.

iii. L'article 238 A prévoit que les charges payées par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France, à une entité ou personne physique établie ou domiciliée dans un paradis fiscal, sont admises en charges déductibles du résultat français si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des **opérations réelles** et ne présentent pas un caractère **anormal ou exagéré**.

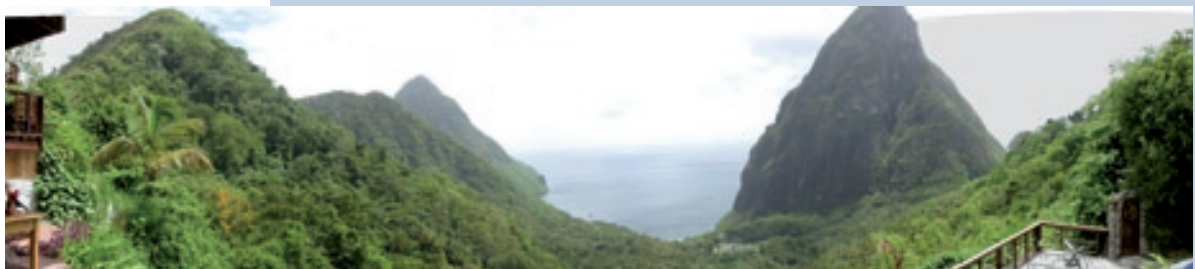
Pour les résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, et en ce qui concerne les versements effectués à des bénéficiaires implantés dans un ETNC, la déduction ne sera possible que si le débiteur démontre en outre que ces dépenses ont principalement un objet et un effet autre que de permettre la localisation de ces sommes dans un ETNC.

iv. Les grands groupes relevant au sein du Ministère du Budget du périmètre de la **Direction des grandes entreprises**, devront fournir une documentation complémentaire pour justifier de leurs prix de transfert à raison des transactions réalisées avec des entreprises situées dans des ETNC (l'article L 13 AB précise le contenu de cette documentation).

Notre avis

En limitant le champ des mesures répressives à quelques Etats, la France fait passer un message à ceux de ses **partenaires économiques qui n'ont pas encore signé avec elle d'accord d'échange d'informations**, en faisant peser sur eux, en cas de refus ou de retard dans la ratification de ces accords, une menace de prélèvement rédhibitoire du côté français. En effet la France a laissé entendre que les prélèvements à la source de 50% pourraient trouver à s'appliquer même en présence de convention d'échange d'informations, si la procédure d'échange devait s'avérer inefficace.

Alors même que l'administration fiscale n'a pas encore commenté ces nouveaux dispositifs par voie d'instruction, ses services centraux ont donné des précisions le 22 février 2010 sur les modalités pratiques d'application des **retenues à la source aux emprunts contractés auprès d'un établissement étranger par une entité domiciliée en France**. On apprend ainsi, et ceci nous semble fondamental quant à l'esprit du dispositif, que pour apprécier son champ d'application il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement financier et non le lieu de situation du bénéficiaire effectif des revenus. En d'autres termes, des intérêts payés par une société française à une société panaméenne sur le compte suisse de cette dernière, ne tomberaient pas sous les nouvelles dispositions et ne seraient pas soumis au prélèvement de 50%. Cette interprétation devra être confirmée s'agissant des autres revenus.



France : Etats non coopératifs et procédure pénale d'enquête fiscale

La Loi de finances rectificative pour 2009 a institué aussi une procédure d'enquête judiciaire menée par des agents des services fiscaux habilités et dirigés par le parquet, pour le cas de **fraude fiscale complexe** recourant à l'utilisation de faux ou de comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs (art. L228 et L188 B du Livre des procédures fiscales « LPF », et article 28-2 du Code de procédure pénale « CPP »).

1. Le périmètre et les conditions de mise en œuvre

Cette procédure d'enquête vise l'infraction générale de fraude fiscale, à savoir la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt, et les délits assimilés (art. 1741 et 1743 du CGI).

Les poursuites pénales sont engagées exclusivement par l'administration fiscale sur dépôt d'une plainte au Parquet après avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF). Mais en principe, le contribuable est avisé de la saisine de la CIF, il peut transmettre les informations qu'il jugerait nécessaires et il est informé de l'avis rendu par la Commission.

Or, le nouveau dispositif impose le **secret** de la saisine et de l'avis de la CIF au contribuable lorsqu'il existe des **présomptions caractérisées** d'une fraude fiscale au sens des articles 1741 et 1743 du CGI, pour laquelle il y aurait un risque de **dépérissement des preuves**, en raison :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans **un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France** de convention d'assistance dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement,

y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

- soit de l'interposition, dans un **Etat non coopératif**, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;
- soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de **toute autre falsification** (art. L228, 1° à 3° du LPF).

L'Administration doit donc transmettre un dossier suffisamment étayé pour constituer des présomptions caractérisées. Les fraudes recherchées doivent revêtir un degré de complexité particulier lié notamment à l'évasion fiscale et à l'usage de faux. Enfin, il doit y avoir un risque d'altération ou de perte des preuves.

Lorsque la CIF rend un **avis secret** autorisant la poursuite de la procédure, l'Administration dépose plainte auprès du Ministère public. L'enquête judiciaire peut être confiée à des **agents de l'administration fiscale spécialement dotés de prérogatives d'officier de police judiciaire**.

2. Les pouvoirs des agents de l'administration fiscale (art. 28-2 du CPP)

Ils sont uniquement compétents pour rechercher et constater sur l'ensemble du territoire national les fraudes fiscales complexes.

Placés exclusivement sous la direction du Procureur de la République, les agents des services fiscaux disposent, pour l'accomplissement de leur mission, de prérogatives de police judiciaire (art. 28-2, IV du CPP).

Ils sont autorisés à diligenter des **enquêtes de flagrance** ou des **enquêtes préliminaires**, sur réquisition du Procureur. Ils disposent du pouvoir de procéder au constat de l'infraction, aux mesures d'identification des personnes (relevés signalétiques), à des **perquisitions** (et dans ce cadre à des saisies de papiers, documents et données informatiques), à la réquisition de personnes qualifiées ou de personnes susceptibles de détenir des informations utiles à l'enquête, à des auditions ou à des **gardes à vues** (art. 28-2, IV du CPP).

Lorsqu'une **information judiciaire** est ouverte, ils agissent sur commission rogatoire du juge d'instruction et ils peuvent également procéder à des interceptions de correspondances émises par la voie des télécommunications (écoutes téléphoniques) ou exercer dans les limites de cette commission tous les pouvoirs du juge d'instruction (art. 28-2, IV al. 2 du CPP).

Ces agents sont soumis à différentes incompatibilités notamment en matière fiscale : ainsi ils ne peuvent pas participer à une procédure de contrôle de l'impôt pendant la durée de leur habilitation OPJ. Ils ne peuvent, même après la fin de leur habilitation, participer à aucune procédure de contrôle dans le cadre de faits dont ils avaient été saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire au titre de leur habilitation (art. 28-2 VI du CPP).

3. Les conséquences de la procédure pénale sur la procédure fiscale

Le droit de reprise ou prescription, s'exerce en principe jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Dans le cas d'une fraude fiscale complexe, le **délai de reprise** de l'administration fiscale est prorogé dès lors qu'elle a, dans ce délai, **déposé une plainte** ayant

abouti à **l'ouverture** d'une enquête judiciaire. Cette prorogation est portée jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision mettant fin à la procédure pénale et, au plus tard, jusqu'à la fin de la **dixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (art. L188 B du LPF).

Lorsque l'Administration aura déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale complexe, elle pourra désormais réitérer le contrôle, ceci par dérogation aux principes institués sous les articles L50 et L51 du LPF qui empêchent cette réitération.

Notre avis

Ce nouveau dispositif vise à augmenter l'efficacité de la répression de **la fraude fiscale** en France en permettant de « dépasser les blocages auxquels conduit l'exigence d'informer les contribuables intéressés de la saisine de la CIF » et **en fusionnant les compétences fiscales et pénales dans un même corps d'enquêteurs**, à l'image du dispositif prévu pour la douane judiciaire.

Cette procédure à caractère exceptionnelle en principe, recouvre cependant un champ d'application extrêmement large lorsque le dépérissement des preuves résulte « de toute autre falsification ». Dans ce cas, l'Administration pourra disposer d'un **droit de perquisition** plus simple à mettre en œuvre que le nouvel article L16 B du LPF, et elle disposera d'un délai de reprise de **dix ans**.

Une seule limite : les agents des services fiscaux n'ont pas reçu la prérogative de perquisitionner, en enquête de flagrance, le **cabinet d'un avocat**. Ce pouvoir prévu à l'article 56-1 du CPP reste de la compétence exclusive de la police nationale et de la gendarmerie assistant le magistrat.

Entraide administrative franco-suisse : derniers développements

Comme on le sait, la Suisse et la France ont paraphé le 27 août 2009 un avenant à leur convention de double imposition, prévoyant de nouvelles dispositions relatives à l'échange de renseignements, conformes au modèle de convention de l'OCDE. Alors que, au vu des premières conventions révisées de la Suisse avec l'ensemble de ses partenaires, les craintes des milieux bancaires suscitées par la mise en œuvre de l'entraide administrative semblaient avoir été entendues, la convention signée avec la France prêtait à interprétation. En effet, avec ses autres partenaires, la Suisse avait obtenu des garanties sur les points suivants :

- restriction de l'assiette aux seuls impôts visés par la Convention ;
- non-rétroactivité ;
- interdiction d'une « pêche aux renseignements », et en conséquence, l'obligation par l'Etat requérant de nommer le contribuable visé par la demande d'échange de renseignements ainsi que l'établissement bancaire ou l'institution financière en possession des données.

i. Les spécificités de la convention franco-suisse

- avec la France, la Suisse n'a pas obtenu une limitation de l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention ;
- en outre, la date d'entrée en vigueur fixée au 1er janvier 2010 pour l'entraide administrative est autonome et indépendante de l'entrée en vigueur de la convention ;
- enfin et surtout, la France a inséré la notion de « renseignements vraisemblablement pertinents » ayant pour but d'assurer un échange de renseignement qui soit le plus large possible, mais sans que lui soit reconnue pour autant la faculté « d'aller à la pêche aux renseignements » lui soit reconnue. Au titre des informations que la « France doit communiquer

à la Suisse figurent, dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés » (concrètement les établissements financiers).

Face au tollé provoqué par cette dernière clause les autorités fédérales suisses ont dû réagir.

ii. La position de la Suisse

Les autorités fédérales ont précisé le 14 septembre 2009 que le texte signé avec la France provient du modèle d'accord en matière d'échange de renseignements de l'OCDE et que, dans le cadre d'une demande d'assistance de la France, il n'est pas indispensable de citer le nom de la banque, à condition que d'autres indications, « tel qu'un numéro de compte bancaire international (IBAN) » permettent de relier avec certitude une relation bancaire à une banque déterminée. Et la Suisse de conclure que « l'administration fédérale des contributions n'est pas en mesure de prêter son assistance administrative à une autorité fiscale étrangère si la demande d'assistance ne lui permet pas d'identifier clairement la banque concernée ».

iii. La réponse de la France

Par courrier du 11 février 2010, elle demande à la Suisse d'accepter sa position, basée sur le Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006. Elle précise en particulier que « [dans] le cas exceptionnel où l'autorité requérante présumerait qu'un contribuable détient un compte bancaire dans l'Etat requis sans pour autant disposer d'informations lui ayant permis d'identifier avec certitude la banque

concernée... l'Etat requis donnera suite à une telle demande... ». Le manuel de l'OCDE sur lequel la France s'appuie précise en effet que si les renseignements demandés comportent un paiement ou une transaction via un intermédiaire, il convient de mentionner le nom, les adresses et le numéro d'identification fiscale (s'ils sont connus) de l'intermédiaire, y compris, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la succursale bancaire ainsi que le numéro de compte bancaire lorsque des renseignements bancaires sont demandés.

iv. Le ralliement de la Suisse

La Suisse, a accepté sans réserve la position française, dont il apparaît pourtant qu'elle est ni conforme à la position initiale des autorités fédérales suisses du 14 septembre 2009, ni conforme au projet d'ordonnance relative à l'entraide administrative que la Suisse souhaite adopter.

La Suisse aurait pu, peut-être comme pour les conventions paraphées avec ses autres partenaires, insérer dans l'accord avec la France l'obligation de désigner le détenteur des renseignements. D'autant qu'en droit interne suisse, le projet d'ordonnance d'application de l'entraide administrative (OACDI) reprend les exigences de la Suisse négociées dans ses conventions bilatérales.

v. Le projet d'OACDI

L'ordonnance doit régler l'examen préliminaire de la demande d'entraide de l'Etat requérant en fixant un certain nombre de conditions et d'informations indispensables à sa recevabilité. Cette demande devrait contenir « l'identification indubitable du détenteur des renseignements », en indiquant des caractéristiques distinctives personnelles ou individuelles tels que le nom ou l'IBAN ; ne pas consister

en une recherche de preuves non autorisée et entrer dans le champ d'application de la convention.

Enfin, sujet franco-suisse d'actualité sur la levée du secret bancaire en matière fiscale, la Suisse a ancré le principe du refus d'une demande d'entraide portant sur des renseignements obtenus en violation du droit pénal suisse. La France ne pourra obtenir l'entraide administrative sur des dossiers montés sur la base d'informations fiscales qui auraient été « volées » en Suisse.

Notre avis

Les différentes affaires de données bancaires, dont la Suisse estime qu'elles ont été volées (et recelées) ainsi que leur utilisation par des Etats étrangers ont provoqué une indignation quasi générale. Le refus de la Suisse d'accorder l'entraide administrative portant sur des renseignements obtenus en violation du droit pénal suisse, paraît toutefois dérisoire lorsque les données volées sont suffisantes et qu'elles ne nécessitent aucun complément d'information pour l'Etat requérant.

La Suisse n'a certainement pas mesuré toutes les conséquences de l'adoption des nouvelles dispositions conventionnelles en matière d'entraide administrative. A défaut de dispositions expresses contenues dans la convention franco-suisse, il semble bien que, dans sa demande d'entraide, l'Etat requérant **ne sera pas tenu d'identifier de manière indubitable le détenteur des renseignements** (en général l'établissement financier), alors que le droit suisse l'exige, et que la Suisse ne pourra pas invoquer ce motif pour refuser la demande d'entraide.

Transferts d'entreprises françaises : le sort des engagements pris par l'ancien employeur

Cas d'un **pacte d'actionnaires prévoyant que le licenciement de certains salariés devait être autorisé par le Conseil de surveillance** : bien qu'étrangers au pacte, les salariés sont-ils en droit de s'en prévaloir ?

La Cour de cassation a saisi l'occasion qui lui était offerte pour rappeler dans un arrêt (No.07-45.212, F-D du 18 mars 2009) le principe selon lequel **les engagements unilatéraux** pris par l'ancien employeur sont opposables au nouveau (ci-après les(s) « ENGAGEMENT(S) ») (i).

Cette décision pose cependant la question du sort des « ENGAGEMENTS » lorsque leur connaissance n'apparaît pas évidente pour le repreneur tant la mise en œuvre de ce principe se heurte à de fréquentes difficultés pratiques, notamment lorsque ces engagements sont ignorés de celui-ci (ii).

i. Les engagements opposables au successeur

Dans les rapports entre l'employeur et ses salariés, l'« **ENGAGEMENT** » **unilatéral du premier à une valeur normative**, au même titre que la loi ou le contrat de travail.

L'« **ENGAGEMENT** », qui peut résulter d'accords écrits mais également oraux, peut porter sur des sujets très divers, tels que l'application d'une convention collective plus avantageuse, l'octroi à des catégories de salariés de primes ou d'avantages en nature spécifiques, etc. La Cour de cassation a même récemment admis la validité d'un « **ENGAGEMENT** » pris dans le cadre d'un pacte d'actionnaires subordonnant tout licenciement à l'accord des $\frac{2}{3}$ du conseil de surveillance.

L'élément essentiel retenu par les tribunaux pour admettre la validité d'un « **ENGAGEMENT** » est la volonté exprimée sans équivoque par l'employeur, d'une manière quelconque, de reconnaître un droit ou de concéder un avantage.

On comprend alors la difficulté qui peut se poser à l'acquéreur, nouvel employeur, notamment quant à la connaissance qu'il peut avoir ou non des « **ENGAGEMENTS** » de son prédécesseur, lorsque ceux-ci résultent de déclarations orales ou figurent dans des actes ou documents dans lesquels ils n'ont a priori pas vocation à se trouver.

Lorsqu'un tel engagement est découvert, se pose alors la question de son opposabilité au nouvel employeur, notamment lorsqu'il s'agit d'un acquéreur extérieur à l'entreprise qui ignore tout de ses règles et usages internes.



ii. Les solutions pratiques

En cas de changement d'employeur, notamment par fusion, acquisition ou transformation de la société
« les engagements unilatéraux en vigueur au sein de l'entreprise sont transférés au nouvel employeur et lui sont opposables » (art. L. 1224-1 du Code du travail). Le salarié qui entend se prévaloir d'un tel engagement doit rapporter la preuve de son existence (cette charge peut se révéler délicate lorsqu'un tel engagement figure dans un document non publié comme un pacte d'actionnaire).

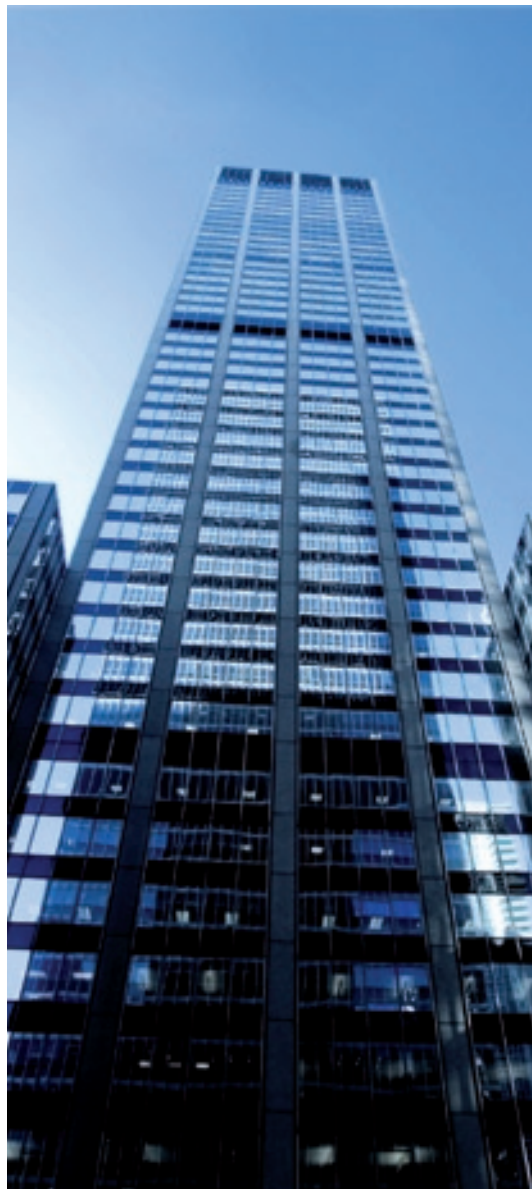
Mais seuls sont opposables au nouvel employeur les « ENGAGEMENTS » qui bénéficient aux salariés dont le contrat de travail est en cours au jour du transfert dans l'unité économique (et non pas aux salariés embauchés après).

En revanche, n'est pas opposable l'engagement de l'ancien employeur qui aurait pour seul objectif d'engager le repreneur (par exemple, un engagement garantissant opportunément aux salariés le maintien de leur statut collectif).

Si le nouvel employeur, dûment informé est tenu de respecter l'« ENGAGEMENT » unilatéral du cédant, il peut toutefois s'en défaire en le dénonçant ou négociant un accord de substitution.

La dénonciation : selon le droit commun, le repreneur doit alors prévenir individuellement chaque salarié bénéficiaire et informer dans un délai raisonnable les institutions représentatives du personnel (si l'« ENGAGEMENT » est à durée déterminée, il ne pourra pas le dénoncer avant l'expiration du terme). Mais s'il n'est pas tenu de motiver sa décision, il est prudent d'en énoncer et d'expliquer les motifs.

La substitution : le nouvel employeur peut aussi conclure un accord de substitution, à condition toutefois qu'il ait exactement et strictement le même objet que l'« ENGAGEMENT » auquel il a vocation à se substituer.



Notre avis

Parce qu'il va devenir **le nouvel employeur**, un repreneur a le plus grand intérêt, lorsqu'il prépare son **audit d'acquisition** :

- à s'informer totalement sur l'existence et la nature des « ENGAGEMENTS » unilatéraux souscrits par le cédant et,
- à prévoir, en toute hypothèse, une garantie de passif réellement efficace.

Contrôle fiscal d'une société suisse détenant un immeuble en France

Cas d'un jugement rendu par le Tribunal administratif de Paris (TA), dans un contentieux suivi par le Cabinet CLC.avocats de notre réseau Ledgjs, invalidant la position de l'administration fiscale française.

Une société anonyme de droit suisse s'était portée acquéreur en France de biens immobiliers de grande valeur, qu'elle donnait en location. Pour acquérir ces biens, la société avait souscrit un emprunt auprès d'un établissement bancaire suisse.

Cette société déposait chaque année en France des déclarations de résultats No.2065 comprenant ses revenus locatifs, et elle se conformait ainsi aux dispositions de l'article 6 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (« la Convention »), prévoyant que « les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés ».

L'administration française a diligenté un contrôle fiscal et s'est montrée particulièrement suspicieuse en raison de **l'importance de l'emprunt** s'élevant à CHF 24 500 000 (€ 3 735 000), de l'absence de contrat écrit et de garanties consenties par la société emprunteuse. Par suite, considérant que celui-ci était fictif, elle l'a rattaché aux capitaux propres de la société, via son établissement stable en France (le bien immobilier), et par voie de conséquence aux bénéfices imposables de cet établissement. L'Administration a motivé son redressement de la manière suivante :

- en faisant prévaloir l'article 7 de « la Convention » qui dispose « les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat

contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable » ;

- puis en faisant application de l'article 38-2 du CGI qui dispose « le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (...) l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées ».

En réponse le Cabinet CLC.avocats a soutenu au visa de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE No.1821/65 du 20 octobre 2000, SA New Building Promotion Ltd) que l'article 6 de la « Convention » devait prévaloir sur l'article 7. En effet, le paragraphe 7 de cet article 7 prévoit : « lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article ». Ainsi, les sociétés détenant un immeuble en France,





ne disposent pas d'un établissement stable en France et elles sont redevables de l'impôt sur les sociétés à raison seulement des loyers reçus.

Analyse retenue intégralement par le TA, qui a jugé : « la société suisse ne dispose pas d'un établissement stable en France et n'est, dès lors, en vertu des dispositions des articles 6 et 7 de la convention franco-suisse, imposable en France que sur les revenus qu'elle tire de ses immeubles ; qu'il n'est ni soutenu ni établi que la somme de CHF 24 500 000 regardée par l'Administration comme un passif injustifié et réintégrée aux résultats de la société requérante sur le fondement du 2° de l'article 38 du CGI soit tirée des immeubles que cette société possède en France ; que, par suite, l'Administration n'était pas fondée à réintégrer cette somme à ses résultats imposables » (TA Paris, No.0514014/2 du 26 novembre 2009).

Notre avis

Cette instance aura duré quatre ans entre l'introduction de la requête le 24 août 2005 et le prononcé du jugement rendu le 26 novembre 2009. L'administration fiscale française n'a pas interjeté appel. **Cette décision est devenue définitive** et elle a donc acquis l'**autorité de la chose jugée**.

Une nouvelle Taxe Professionnelle pour les entreprises françaises : la Contribution Economique Territoriale

La Loi de finances pour 2010 remplace la taxe professionnelle (TP) par une contribution économique territoriale (CET) subdivisée en deux taxes qui se cumulent : **la cotisation foncière des entreprises (CFE)** et **la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)**.

1. La CFE reprend l'architecture de la taxe professionnelle, son champ d'application restant inchangé pour l'essentiel. Ce sont les personnes physiques ou morales exerçant une **activité non salariée** qui en sont les redevables.

Cette cotisation aura uniquement pour base la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière située en France, à **l'exclusion des équipements et biens mobiliers**.

Ainsi, les entreprises commerciales ou industrielles qui utilisent ou exploitent des équipements et biens mobiliers, verront leur pression fiscale fortement réduite par rapport à la taxe professionnelle.

Tous les redevables de cette cotisation sont assujettis à une cotisation minimum établie au lieu de leur principal établissement.

2. La CVAE pèsera lourdement sur les entreprises prestataires de services.

Les personnes redevables sont celles qui exercent une activité dans le champ

d'application de la CFE dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € (article 1586 ter du CGI).

La CVAE est fixée à 1,5% de la valeur ajoutée produite par l'entreprise.

Les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 000 000 € auront droit à une réduction — dégressive par tranche en fonction de leur chiffre d'affaires — du montant de cette cotisation, ceci par voie de dégrèvement (art. 1586 quater, I du CGI). En pratique, les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 500 000 € seront exonérées de CVAE.

Les notions de chiffre d'affaires et de valeur ajoutée — c'est-à-dire le chiffre d'affaires majoré d'autres produits et diminué de certaines charges — sont définis par la loi, en distinguant trois catégories de redevables : la généralité des entreprises, les entreprises financières et les entreprises d'assurance et assimilées.

i. Généralité des entreprises

Le chiffre d'affaires est égal à la somme des ventes de produits et marchandises, des prestations de services, des redevances, des plus-values et des refacturations de frais.



La valeur ajoutée est égale à la différence entre le chiffre d'affaires :

– majoré notamment de la variation positive des stocks, des autres produits de gestion courante, de la production immobilisée, des subventions d'exploitation et des abandons de créance à caractère financier, et ;
– diminué notamment de la variation négative des stocks, des autres charges de gestion courante, des achats stockés de matières premières, des taxes sur le chiffre d'affaires, des dotations aux amortissements pour dépréciation afférentes aux biens corporels donnés en location, des abandons de créances à caractère financier, des moins-values et, surtout, des services extérieurs, mais, à l'exclusion des charges de personnel propres à l'entreprise qui ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

Ce point est fondamental, car cette exclusion aboutit à augmenter le montant de la valeur ajoutée de celui des charges de personnel et par voie de conséquence, d'asseoir cette nouvelle taxe sur les dépenses de personnel. Ce qui devrait inciter les entreprises à réduire leurs effectifs.

Toutefois, une correction est prévue par un plafonnement de la valeur ajoutée qui est instauré afin de limiter l'incidence de ces charges du personnel (qui ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée) ; celle-ci ne peut excéder 85% du chiffre d'affaires, taux ramené à 80% pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7 600 000 €.

ii. Cas particuliers des sociétés d'assurance et financières.

Ces entreprises sont exclues du bénéfice du plafonnement.

Cela étant, l'essentiel des règles de détermination du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée de la généralité des entreprises, sont appliquées aux sociétés d'assurance (art. 1586 sexies VI du CGI).

Cependant, pour les entreprises financières — les établissements de crédits et les entreprises d'investissement agréées — le chiffre d'affaires comprend notamment l'ensemble des produits d'exploitation bancaires et des produits divers d'exploitation.

La valeur ajoutée est égale à la différence entre le chiffre d'affaires et notamment les charges d'exploitation bancaires, les services extérieurs et les charges diverses d'exploitation. Dont, les charges de personnel qui sont ainsi déductibles de la valeur ajoutée (art. 1586 sexies III du CGI).

3. La CET, contribution économique territoriale, est plafonnée en fonction de la valeur ajoutée (art. 1647 B sexies). Lorsque le montant excède 3% de la valeur ajoutée, l'excédent fait l'objet d'un dégrèvement. Ceci sans limitation.

Notre avis

Le champ d'application de la cotisation sur la valeur ajoutée se trouve élargi par rapport à l'ancienne cotisation minimale sur la valeur ajoutée, car son seuil d'assujettissement a été abaissé de 7 600 000 € de chiffre d'affaires à 500 000 €, ce qui va durement toucher **les PME de services**.

En outre, une réforme des valeurs locatives foncières est prévue pour cette année, elle aura une incidence sur la cotisation foncière des entreprises et augmentera mécaniquement le coût réel de la CET.



La Suisse et l'amiante

En droit suisse, les contrats de vente immobilière stipulent ordinairement que l'acquéreur prend les biens immobiliers vendus dans leur état actuel et sans aucune réserve, « tels que vus, visités et expertisés ».

L'acquéreur renonce également à toute possibilité de recours contre le vendeur, notamment pour les défauts de l'ouvrage qui ne lui sont pas connus, ainsi que pour toute autre cause analogue. Les contrats stipulent donc une **exclusion conventionnelle de responsabilité en faveur du vendeur**.

Tout au long du XXème siècle, l'amiante a été largement utilisée dans la construction en Suisse et en Europe, pour ses propriétés isolantes. En raison de sa toxicité, l'emploi de l'amiante a été interdit en Suisse en 1989 mais aucune législation n'a été spécifiquement adoptée en vue de l'assainissement du parc immobilier.

Les opérations de rénovations immobilières ont mis en évidence ces dernières années, en raison du vieillissement du parc immobilier, la présence d'amiante rendant nécessaire l'engagement des travaux de désamiantage. Ces travaux peuvent entraîner des conséquences financières importantes et imprévues, et parfois la mise en cause de la responsabilité de tierce personne. Option qui a pu apparaître comme opportune pour certains propriétaires immobiliers, au motif que les précédents propriétaires auraient fait installer cette matière isolante.

Une mise en cause de la responsabilité civile de l'ancien propriétaire étant exclue, compte tenu des engagements contractuels des parties, le droit public de l'environnement, qui a fait de la **notion de « pollueur-payeur »** l'un de ses fondements, est apparue comme un moyen efficace pour obtenir un **partage des frais entre l'ancien et l'actuel propriétaire**.



La loi fédérale sur la protection de l'environnement (LPE) prévoit l'obligation d'assainir les sites pollués par des déchets lorsqu'ils entraînent des atteintes nuisibles ou incommodantes ou lorsqu'il existe un danger concret que de telles atteintes apparaissent (art. 32c LPE) ; elle précise que celui qui est à l'origine des mesures nécessaires assume les frais d'investigation, de surveillance et d'assainissement du site pollué (art. 32d LPE).

Constituent des sites pollués au sens du droit fédéral de l'environnement les aires d'exploitation dans lesquelles des substances dangereuses pour l'environnement ont été utilisées, les sites de stockage définitif de déchets et ainsi que ceux pollués à la suite d'évènements extraordinaires.

Cas d'une procédure opposant l'ancien propriétaire au propriétaire actuel d'un immeuble commercial, ce dernier agissant en partage des frais de désamiantage :

i. Le Tribunal administratif de Genève avait estimé que la pollution par l'amiante résultait de la méconnaissance de sa toxicité au moment de la construction de l'immeuble et que, rétrospectivement et au vu de l'évolution des connaissances, il apparaissait que cette substance constituait un déchet dès son incorporation à l'immeuble. Jugé dans ces circonstances que le bâtiment amianté répondait à la qualification d'une zone de stockage définitif de déchet réputé dangereux, et partant, qu'un partage des frais de désamiantage devait donc être ordonné entre l'ancien et l'actuel propriétaire.

ii. Sur le recours en matière de droit public formé par l'ancien propriétaire, le Tribunal fédéral a annulé la décision cantonale en jugeant qu'il ne saurait être question de sites pollués par des déchets lorsque les substances toxiques ont été introduites sciemment pour remplir une fonction déterminée en raison de leurs propriétés, à l'image de l'amiante dans la construction d'un immeuble (ATF 1C_179/2009).

Un immeuble commercial ne correspondant à aucune des autres définitions de sites pollués, le Tribunal fédéral a estimé qu'il appartenait au seul Législateur d'instituer une obligation d'assainir les immeubles contenant de l'amiante, et d'ordonner le partage des frais liés à ces travaux, dès lors qu'il ne ressort pas de la législation en vigueur une volonté manifeste d'introduire une obligation générale d'assainir ces immeubles.

Le principe d'un partage des frais de désamiantage fondé sur le droit public a dès lors été définitivement rejeté, ce qui permet de rappeler qu'il est de la responsabilité de l'acquéreur d'un immeuble de s'assurer, éventuellement au moyen d'une expertise, de l'absence d'amiante dans le bien immobilier qu'il convoite, et, à défaut, de conclure avec le vendeur un contrat qui tienne compte de ce défaut.



Notre avis

Cet arrêt est un soulagement pour tous les propriétaires qui ont cédé au cours des dernières années, **des biens immobiliers contenant de l'amiante** situés en Suisse. Leur responsabilité ne pourra pas être engagée sur le fondement du droit public de l'environnement.

Il rappelle le principe de la **séparation des pouvoirs** et fixe une limite à une pratique contestable consistant à recourir à des dispositions de droit public pour contourner ou modifier l'équilibre de dispositions contractuelles valablement conclues.

La responsabilité de l'autorité suisse de surveillance

Le 5 janvier 2010, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a rendu un arrêt à l'encontre de la décision de l'autorité suisse de surveillance (la FINMA) de livrer aux autorités fiscales américaines les noms de 255 clients d'UBS soupçonnés de fraude fiscale : **les dispositions légales sur lesquelles la FINMA s'était fondée ne l'autorisaient pas à transmettre ces noms.**

Les conséquences, parfois graves, de cette décision ont amené les clients visés à s'interroger sur l'opportunité d'une action en dommages-intérêts contre la FINMA.

La responsabilité de l'autorité de surveillance est engagée (selon la loi fédérale sur la responsabilité de la Confédération) si les conditions suivantes sont réalisées :

- un acte illicite est commis, soit la violation d'un droit absolu ou d'une norme de comportement protégeant le patrimoine ;
- un dommage est subi, soit la diminution involontaire du patrimoine définie comme la différence entre le patrimoine actuel du lésé et son patrimoine hypothétique en l'absence de l'évènement dommageable, et ;
- un lien de causalité est établi entre le dommage invoqué et l'acte illicite reproché.

Le délai de prescription pour intenter l'action est d'un an à compter du jour où le lésé a eu connaissance du dommage et de son auteur.

Sur la base de l'arrêt du TAF, le lésé peut démontrer la réalisation d'un acte illicite par l'autorité. En livrant les noms aux autorités américaines, la FINMA a en effet violé le secret bancaire. Il faut noter toutefois que la FINMA a fait appel de cette décision devant le Tribunal fédéral.

Il est en revanche plus difficile au lésé de démontrer l'existence d'un dommage.

Les tribunaux considèrent en effet que l'obligation de payer des impôts, des intérêts de retard ou une amende fiscale n'est pas constitutive d'un dommage. L'obligation fiscale découle de la loi et la créance d'impôt naît dès la réalisation des conditions d'assujettissement. L'amende, quant à elle, trouve son origine dans la décision du contribuable de se soustraire à l'impôt. De caractère éminemment personnel, l'amende est destinée à sanctionner le comportement délictueux de celui à qui elle est infligée. Elle ne saurait être supportée par un tiers, sauf si ce dernier a prodigué des conseils erronés au lésé qui n'a alors pas pu mesurer les conséquences de ses actes. Dans ce cas, l'amende perd, dans une certaine mesure, de son caractère personnel et le dommage en résultant peut faire l'objet d'une demande en dommages-intérêts. Cette exception ne peut être invoquée en l'espèce contre la FINMA.

La condition de la causalité fait également défaut. Les tribunaux ont eu l'occasion de juger que l'obligation fiscale découle de la loi et ne résulte aucunement de la violation du secret bancaire, par une banque ou par une autorité. Elle existe indépendamment de la connaissance par les autorités des éléments propres à fonder la taxation.

Notre avis

La violation du secret bancaire par la FINMA n'est pas la cause du paiement de l'impôt. De manière générale, il s'avérera difficile, en pareille circonstance, de démontrer l'existence d'un **dommage** ou de la **causalité** lorsque le lésé se sera soustrait, de son propre chef, à des obligations découlant de la loi et qu'une autorité aura, même du fait d'un acte illicite, révélé la violation et causé une diminution du patrimoine du lésé.

Cabinets membres

CLC

65 avenue Marceau
F-75116 Paris
Tél. +33 1 47 20 72 72
Fax +33 1 47 20 72 70
clc@clc-avocats.com
www.clc-avocats.com

FBT

Rue du 31-décembre 47
CH-1207 Genève
Tél. +41 22 849 60 40
Fax +41 22 849 60 50
info@fbt.ch
www.fbt.ch

Avenue de Rhodanie 60
Case postale 151
CH-1000 Lausanne 3 Cour
Tél. +41 21 711 71 00
Fax +41 21 711 71 50
www.fbt.ch

CYL

6 place de la République
BP 258
F-14013 Caen Cedex 1
Tél. +33 2 31 86 36 00
Fax +33 2 31 50 33 20
www.cyl-lex.com

197 boulevard
Saint-Germain
F-75007 Paris
Tél. +33 1 45 44 01 07
Fax +33 1 45 44 62 31
cyl@cyl-lex.com