

ENTREPRISE ET ADMINISTRATION FISCALE

Bibliographie :

- **Le précis de fiscalité des E** de Maurice Cozian
- **Code général des impôts**
- Principales notes de services et instruction publiée par l'administration fiscale

Sites : www.lexisnexis.fr , www.impots.gouv, ...

Jurisprudence : Revus de droit fiscal (52 numéros par an), ...

Contenu du cours :

- Surtout processus administratif (contestation avec recours contentieux, ...)
- Règles de territorialité d'IR, IS, TVA

L'administration fiscale :

L'administration fiscale dans notre pays est la plus ancienne des administrations publiques. Il y avait dès l'époque déjà : impôt direct, ...

Actuellement les collectivités territoriales locales perçoivent 4 impôts directs :

- 1- Taxe sur propriété foncière non bâtie,
- 2- Taxe sur propriété foncière bâtie,
- 3- Taxe professionnelle,
- 4- Taxe foncière.

À l'époque c'était des impôts d'Etat, et à l'époque, 3 administrations percevaient l'impôt = régi d'impôt fiscal.

1. Régi de l'impôt direct et des CA
2. Régi de l'enregistrement
3. Régi des droits indirects concernant surtout les droits d'accises de l'admi càd les droits spéciaux sur tel ou tel produit (alcool tabac, ...)

Cette organisation par trois admi distinctes dure jusqu'à après la 2^e GM.

L'administration générale des impôts va être créé en 68 par fusion de ces trois régis et on va y rajouter le service des domaines.

Mais, cette fusion va pendant longtemps être purement nominal car les trois régis vont perdurer : simplement mis en commun au niveau du ministre.

Ce n'est qu'à partir de 1960 qu'on met véritablement en œuvre la fusion. Avec des directions par fonction avec 3 fonctions majeures : ressource, application, juridique. Deux 1^e = fonction logistique. Dernière = fonction opérationnel.

Au sein de l'admi, il y a le service de l'administration fiscale qui est chargé de préparer les dispositions nouvelles, les instructions d'applications des nouvelles dispositions prisent par le gouvernement.

Pendant toute une période, ce service de l'admi fiscal va être directement rattaché au ministre et fait plus partie de l'administration. Ça a duré une 20^e années, jusqu'en 98.

Mais pourquoi ?

Il y a eu qlq problèmes de nature politique : on a fait passer le LSF directement au ministre à cause de la taxe professionnelle.

À cause du transfert de charge qui est une source de pb pour les E.

C'est dans la période 67-70 que va être mise en place la structure des centres des impôts qui est chargée au niveau local de la gestion individuelle des contribuables. De la même manière, on va mettre en place les directions générales des services des impôts et on va y intégrer les services comptables de l'enregistrement et des taxes sur les chiffres d'affaires = c'est ce qu'on appelle les receveurs de l'impôt. Au-dessus de la direction régionale, il y avait pendant longtemps une direction de contrôle fiscal.

Il y a eu fusion des directions régionales.

La dernière fusion en date, date d'avril dernière et entraîne la suppression pure et simple de la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique. Qui ont été fusionnées au sein de la **direction générale des finances publiques**.

La direction générale de la comptabilité publique avait deux missions :

- Mission de recouvrement de l'impôt pour savoir pour l'essentiel IR et impôts directs locaux à l'exception de la taxe prof dont la direction avait été ramenée depuis qlq années déjà à la DGI.
- Tenir les comptes des personnes publiques : Etat comme coll. terri.

La nouvelle direction générale des finances publiques :

Elle s'occupe de toute la direction des services publics tant en recettes qu'en dépenses.

Pour l'instant cette fusion n'a pas encore eu d'effet majeur. Le projet qui est en cours de mise en œuvre consiste à faire une fusion en égaux : chacun est égal dans la fusion.

La fusion entre DGI et DGCP est donc une fusion paritaire. Au niveau local, c'est direction seront fusionnées. Les directeurs de ces institutions seront soit celui de la DGI soit celui de la DGCP : en principe c'est égalitaire.

Mais cette nouvelle organisation sera organisée en deux filières : filière fiscale et filière de comptabilité publique.

Dans un 1^{er} temps, les fonctionnaires de ces 2 filières vont rester soumises aux règles de gestion de leur corps initial.

La fusion sera définitive lorsqu'il y aura des règles identiques de gestion pour les 2 filiales.

La direction fiscale des finances publiques dans sa filière fiscale:

Tout ce que faisait la DGI + capacité en matière de recouvrement

Toutes les tâches de gestion et de recouvrement de l'impôt seront réunies.

Ça va jouer en matière locale :

Actuellement les choses sont entrainées de bouger : on éclate **les services de l'impôts en deux grands pôles :**

- *Service des impôts des entreprises* d'une part qui comme son nom l'indique est chargé du dossier au quotidien de chacune des E.
- *Service des impôts des particuliers* qui n'existe pas encore aujourd'hui qui sont en cours de création. Qui sera l'équivalent pour les particuliers du service des impôts des E. C'est-à-dire que chaque particulier aura un seul interlocuteur. Tout notre dossier sera réuni chez un interlocuteur : IR, ...

À côté de ces services se trouvent d'autres services qui sont **les services ou les directions à compétence nationales** qui comme leur nom l'indique ont leurs compétences sur l'ensemble du territoire fiscal français. Ces services sont :

- La direction des grandes E: La DGE qui gère la fiscalité des E qui font plus de 400 millions € de CA annuel. Ce n'est pas seulement les E qui sont gérés par la DGE mais aussi toute leur filiale ce qui permet d'avoir une vision fiscale de la chose.
- Direction de contrôle à niveau national:
 - Direction des contrôles na et interna: la DVNI qui procède au contrôle fiscal des gd E
 - Direction nationale de vérification des situations fiscales qui est chargée du contrôle de la fiscalité des particuliers les plus importants (particuliers qui ont la fortune la plus importante)
 - La direction na de la vérification fiscale des situations DNVFS
 - Direction nationale des enquêtes fiscales (au sein de l'administration fiscale, on les appelle les cow-boys qui doivent vérifier des sys de fraudes fiscales, de blanchiments d'argent.)

Du fait de la fusion de la DGI et de la DGCP, on a créé un nouveau service : **services COPERNIC** qui est chargé d'élaborer le nouveau cadre informatique unique pour toute la nouvelle direction générale des finances publiques.

Autel des impôts = bâtiments où sont regroupés à la fois :

- Un ou plusieurs centres des impôts
- Et un ou plusieurs services des impôts des E

Diff avec autel des finances

L'autel des finances = autel des impôts dans lequel il y a aussi une trésorerie. Càd un service déconcentré de la DGCP.

Principe déclaration : les seuls impôts qui y échappent : Les 3 d'impôts directs locaux.

Obligation fondamentale du droit fiscal : informer de sa situation fiscale de part la déclaration.

Sauf que l'administration sait que le contribuable n'est pas une personne en qui on peut mettre toutes ça confiance.

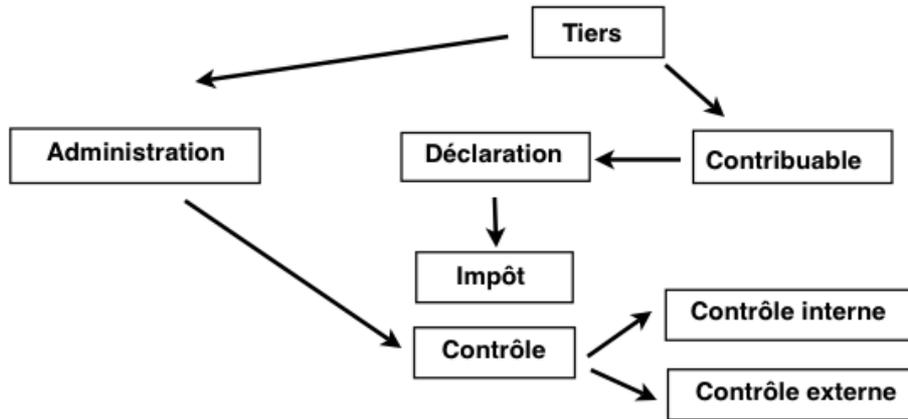
Donc, l'administration a son propre système d'information. Il y a aussi des tiers qui vont lui adresser des déclarations (expl : employeurs) donnant des informations sur le contribuable.

Pourquoi le tiers fait ces déclarations ?

La loi l'impose et il y a des sanctions prévues par la loi. L'absence de déclaration entraînant pour le tiers l'interdiction de déduire la charge correspondante.

Autres types de déclarations : les organismes de sécurité sociale doivent indiquer le nombre d'heures de consultation pour lesquels ils sont assurés un remboursement pour un médecin,

...



Autre type d'élément : imposition

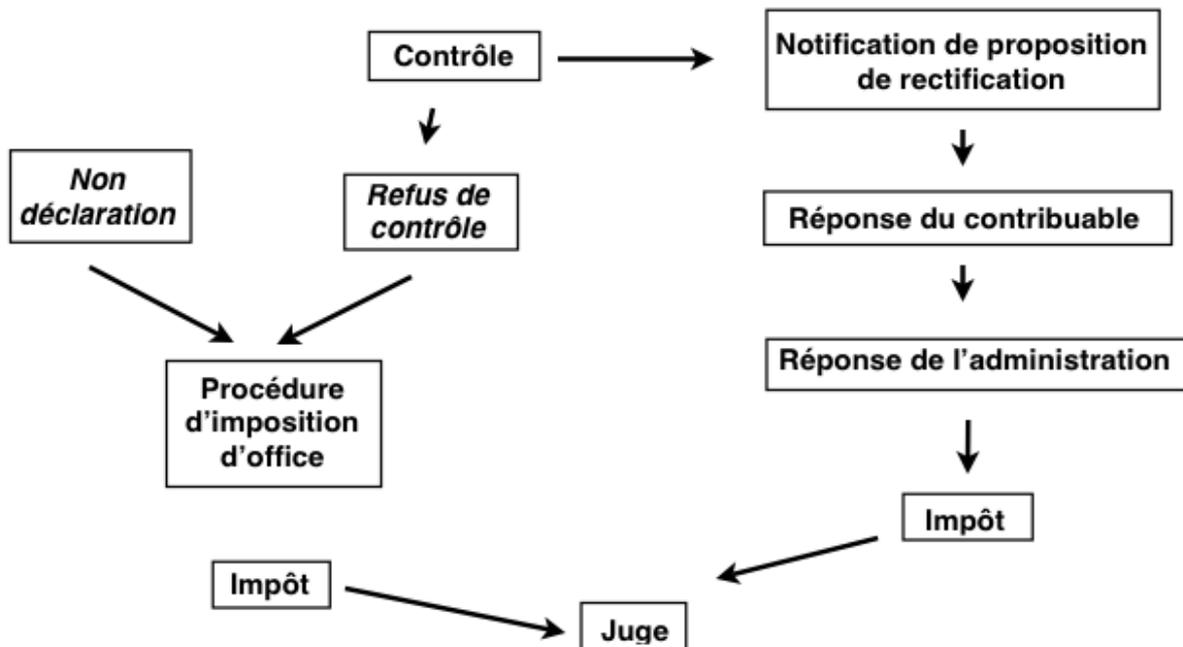
Qui font partie de deux phases séparées : expl IR -> c sur la base de la déclaration que l'administration va déterminer le montant dont le contribuable est dû.

Puis avis de recouvrement : où est indiqué le montant de l'impôt, date limite de paiement, ...

Mais dans la plupart des cas, le dépôt de la déclaration et le paiement de l'impôt sont concomitants. Car l'administration estime que le contribuable est tout à fait capable de le calculer lui-même. Expl : TVA, ...

Pour la plupart des contribuables, le rapport à l'administration s'arrête là.

Mais, l'administration sait qu'il peut y avoir fraude : d'où le droit pour l'administration de vérifier que le contribuable a bien respecté ses obligations.



D'où l'ouverture d'une 2^e phase de contrôle :

Dans la pratique, il y a deux formes de contrôle :

- **Le contrôle interne=contrôle de bureau** : c'est un contrôle auquel est soumis au contribuable et dont ce dernier n'aura jamais connaissance. Ce contrôle s'effectue au bureau avec les seules informations sur le contribuable que l'administration dispose : ce sont les informations fournies par les tiers.
- **Le contrôle externe** : l'admi va rentrer en contact avec le contribuable pour les besoins du contrôle qu'elle va effectuer. 2 gd types de contrôles externes :
 - 1- *Vérification de comptabilité pour les E*
 - 2- *EFSP Examen de situation fiscale personnel*
 Étapes : on reçoit un avis de contrôle ; le contrôle est effectué pour l'E dans les locaux de celui-ci, pour particulier dans les locaux de l'administration.

Le terme contrôle à une origine militaire et comptable.

Ce mot est apparu dans notre langue au 15^e siècle, à une époque où il y a eu une transformation fondamentale dans l'armée : professionnalisation de l'armée.

Le roi payait une somme forfaitaire pour l'équipement des soldats : il s'agissait de rôle.

C'était pas dur pour le chef de régiment pour faire une liste gonflée.

Les comptables du roi font alors des contrôles publics.

Donc, les trésoriers royaux faisaient la revue des soldats. Et pour cela on les faisait défilé.

Et ça s'appelait le contre-rôle.

Le contrôle aujourd'hui en fiscalité est un acte administré.

Suite du contrôle fiscal, 2 hypothèses :

- Le contrôle se traduit par **aucune rectification fiscale** de la situation du contribuable. Pas de fraude.
- **Redressement** : encadré par la loi et étant une procédure contradictoire qui se passe en 3 phases :
 - 1- *La notification de la proposition de rectification* : l'admi informe le contribuable des rectifications qu'il souhaite effectuer et doit informer le contribuable du montant du redressement. L'administration doit motiver cela.
 - 2- *La réponse du contribuable* : celui-ci doit dire s'il est d'accord ou pas. En principe, le contribuable a 30 jours pour répondre. Mais, il peut demander un prolongement de cette période.
 - 3- *L'administration doit répondre aux observations du contribuable* : s'il est d'accord ou pas et pourquoi = les motivations. Délai de réponse de l'admi = pendant longtemps, il n'y en avait pas. Mais dans la loi de finance pour 2008, le législateur a prévu que pour les E dont CA inférieur à 400 millions €, délai de réponse de 2 mois. Mais, pour les autres pas de délai.

Ceci a un effet juridique important, à cause du temps qui passe.

En matière fiscale, tout le monde a un droit fondamental, le ***droit à l'oubli***.

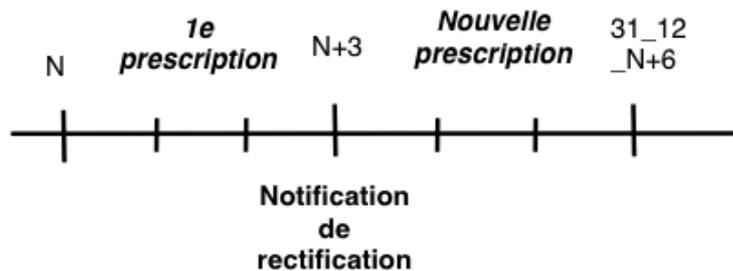
C'est la prescription : le délai de plus couramment applicable en matière fiscale est de 3 ans. C'est **prescription au 31 décembre de la 3^e année suivant l'impôt**.

Prorogable dans certains cas de figure :

- *Fraude*
- *Activité occulte* = délai rallongé à 6 ans.

La proposition de rectification rallonge la prescription :

Il y a une nouvelle prescription cours à partir de la notification de la proposition de rectification que cours pour une période de 3 ans à nouveau.



Deuxième types d'imposition prévue par la loi si le contribuable ne fournit pas de déclaration :
Procédure imposition d'office

Dans cas où :

- **Le contribuable n'a pas déposé la déclaration dans les délais**
- **Le contribuable s'oppose à un contrôle fiscal**: opposition violente (par la force), moins violente (contribuable se refuse au contrôle)

Donc, le contribuable établit un impôt avec les seules informations que l'administration dispose sur le contribuable. Et sera plutôt disposée à augmenter la somme.

Dans le cas de l'imposition d'office comme dans le cas du redressement, le contribuable peut saisir le juge en contentieux.

La différence entre les deux procédures est radicale au niveau du contentieux :

- Dans cas où redressement et le contribuable s'opposent à ce redressement : c'est l'administration qui en principe supporte la charge de la preuve.
- Dans le cadre d'une procédure de taxation d'office : c'est inverse. C'est au contribuable de prouver l'exagération de l'impôt. Et le juge va être dur : donc le contribuable s'est mis dans des gros ennuis du fait de vouloir se soustraire à la procédure d'imposition.

L'administration fiscale est une administration publique et les administrations publiques ont le pouvoir en France de pouvoir prendre des actes administratifs qui présentent un caractère exécutoire. En matière fiscale, ces actes administratifs sont les ordres de recettes : ordre donné à un contribuable de payer un tel montant d'impôt à l'administration publique.

En matière d'impôt direct locaux autres que taxe professionnelle, IR : c'est le rôle.

Pour les autres impôts l'ordre de recette dont il s'agit c'est un avis de mise en recouvrement AMR.

Ces ordres de recettes ont du point de vue procédural une fonction fondamentale : ils vont cristalliser la situation juridique du contribuable. Et devant le juge des impôts se sont ces ordres d'impôt (=acte administratif particulier) qui seront critiqués devant le juge.

Le contentieux fiscal :

Acte d'imposition

- Le rôle
- AMR

Acte administratif exécutoire = acte que l'administration a le droit d'exécuter des avis du contribuable sans validation préalable de cet acte par le juge.

Admi peut donc mettre en œuvre des procédures de recouvrement qui peuvent être violentes pour le contribuable et qui sont prévues dans les règles du code civil.

Expl :

Acte tiers détenteur = procédure simple pour admi qui consiste à obliger un tiers qui est lui-même débiteur du contribuable de se libérer de sa dette en payant les sommes dues aux personnes publiques.

Supprimé récemment.

Le contentieux fiscal :

C'est le contentieux de l'assiette et de la liquidation de l'impôt.

Ce contentieux s'organise en deux gd phases :

1- **La réclamation à l'administration fiscale :**

Délai de réclamation : en général = 31 décembre de la deuxième année qui suit celle du recouvrement de l'impôt.

La forme de la réclamation que le contribuable adresse à l'admi fiscal : pas de règle particulière. Ça prend généralement la forme de lettre dans laquelle le contribuable joint l'avis de recouvrement.

Cette motivation doit être motivée. Et le juge est très souple concernant cette motivation car il s'agit d'un simple contribuable.

Il faut que le contribuable signe la réclamation : et si le contribuable oublie, l'admi doit le lui demander. Car il n'en est pas forcément au courant.

2 remarques :

- Statistiquement, à peu près 70 à 80 % reçoit une réponse estimée satisfaisante par le contribuable. Donc, ça s'arrête souvent à ce niveau.
- Le terme de réclamation est un faux ami car cette procédure est la procédure de droit commun qui permet au contribuable d'obtenir l'application du droit qui lui est reconnu par l'admi fiscale.

Le mot de réclamation : vise non seulement les cas de litige entre contribuable et admi. Mais tout, les cas... (Expl : on oublie de cocher une case qui permet d'obtenir une déduction fiscale : demande de dégrèvement partiel demandé à admi qui est juridiquement considéré comme une réclamation). Donc, le mot-réclamation n'est pas forcément bien choisi.

La réponse de l'admi peut être de deux sortes :

- Elle peut être *positive*
- Ou peut *rejeter la réclamation*. Et dans ce cas, le contribuable peut saisir le juge :
 - i. soit le tribunal admi : Litiges portant sur l'impôt direct (IR, retenu à la source, I sur les sociétés, I locaux), taxes sur CA.
 - ii. soit le tribunal de 1^{re} instance : litiges portant sur droit d'enregistrement, IFS, droit de timbres.

La dépendance des deux juridictions est une dépendance matérielle : ça dépend de la nature de l'impôt.

Procédure devant ces deux juridictions :

- Devant le tribunal admi : c simple
Le tribunal est saisi par voie de requête qui doit être notifiée au TA dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision de rejet de la réclamation.
La requête peut prendre la forme d'une lettre envoyée en recommandé en 3 exemplaires en propre (nb d'exemplaire = nb de parties + 1), accompagné d'une copie de la décision de rejet. C'est tout ce qui est demandé par la loi. Mais, en pratique, le

tribunal demande aussi une copie des pièces de la procédure de redressement, une copie de la réclamation du contri.

TA transmet la requête à admi fiscal avec une copie des pièces.

La fiscal : va effectuer un mémoire pour répliquer en trois exemplaires. TA transmet cela

Au début de l'affaire, un tiers est désigné par le TA.

Quand celui-ci pense que l'affaire est bientôt finie : il y a présentation à l'audience.

Le commissaire du gouvernement va donner son avis sur l'issue de l'affaire.

À la suite de quoi, dans un délai de 4 à 6 semaines, l'affaire est mise en délibéré. Et est discuté par les magistrats qui préparent un jugement qui sera déclaré publiquement. Décision qui sera notifiée à chacune des parties.

Voie de recours : appel pour laquelle est compétente la cour admi d'appel dans laquelle en matière fiscale, le juge fiscal est obligatoire.

Pour admi, on le droit de faire d'appel le directeur des services fiscaux qui a un délai de 2 mois et le ministre qui a un Délai pour faire appel pour le ministre 2 mois. Donc en tout un délai de 4 moi.

Seul voit de recours pour l'arrêt rendu par la cour : pourvoi en cassation. Pour lequel est compétent conseil d'Etat.

- TGI : règles applicables : règles prévu par le code de procédure civil et règles de procédure fiscales.

La procédure va être engagé par la signification à l'admi fiscale d'une assignation. La signification se fait par acte d'huissier.

Une assignation est un document qui indique les motifs de la contestation, l'objet de la demande du contri.

Une fois signifier, la signification est envoyée à huissier.

Puis retourner, en trois exemplaire : un renvoyé au contri avec précisions que l'acte a été envoyé au fisc, un exemplaire au fisc.

Le contri le passe au TGI : La chambre saisie va nommer un de ses juges comme juge de mise en état.

Juge qui est chargé du suivi entre les parties. Et qui est chargé de tous les pb de procédure dès ce stade.

Une fois que les deux parties ont signifié leur argument, ...

Tout ça jusqu'à ce que le juge estime que tout été dit : on commence l'audience.

4 à 6 semaines de délibéré.

Jugement transmis aux deux parties.

Délai d'appel 1 mois.

Une fois que l'arrêt de la cour d'appel est prononcé : pourvoi en cassation : devant la cour de cassation.

La chambre de la cour de cassation qui est compétente en matière fiscale : chambre commerciale.

La vérification comptable

Forme ancienne de contrôle externe et ancien. Et qui présente un *caractère contraignant pour le contribuable*. C'est ce qui explique que le législateur a entouré cette législation par des garanties généralement bien traduites par l'administration.

Définition de la vérification comptable :

Prk définir cette vérification : La violation des garanties imposé par la loi sont sanctionnés par le dégrèvement des opérations.

Pas de déf par la loi.

La loi se contente de faire référence à la vérification. Art L13 prévoit seulement que l'admi vérifie sur place la compta des des gens qui sont astreint à faire une compta. Ça se passe dans les locaux de cette E vérif.

Art complété par **l'art R13-1 qui précise deux choses :**

- Une vérif de compta comporte la *comparaison des déclarations souscrites avec les écritures dont la tenues est rendue obligatoire de par les dispositions du code de commerce ou du code général des impôts.*
- Une vérif de compta implique *l'examen* de la régularité de la sincérité donc du *caractère probant de la comptabilité du contribuable* et cela notamment à l'aide des renseignements que détient par ailleurs admi (par application de son droit de communication), par comparaison.

L'art R13-1 découle directement de L13 : Sauf que **l'art L13 a un problème :** il a été *inséré dans le livre de procédure fiscale par décret sans qu'on en trouve aucune trace dans les dispositions de natures législatives.*

Livre de procédure fiscale : créé en 81 dans le but de mettre dans un code particulier l'ensemble des dispositions de procédure qui apparaissaient avant **81 dans le CGI**. Normalement, le but et de passé ce qui est dans le CGI concernant la procédure fiscale pour le mettre dans le LPF : **pb on a rajouté des choses qui n'était pas dans le CGI.** Mais, ces éléments dont **l'art R13-1 :** en fait partie et n'ont donc pas de valeur législative.

Dans le CGI : **art 55** qui dit que les services admi peuvent vérifier les déclarations du contri *que le contri est ob de déposé* : bénéf agri, TVA, I sur les bénéf, ...

Toutes les dispositions dont il s'agit dit qu'on a droit de vérifier sans dire ce que c'est que la vérification.

Quand le législateur se tait **c'est au juge de parler.**

Le conseil d'Etat a donc posé une définition qui est ancienne et qui tient encore aujhui même si elle est diff en pratique.

Arrêt association football club de 66 : pose la déf de la vérif :

« La vérif de comptabilité s'est le contrôle de la sincérité des déclarations souscrites par le contri en les comparant aux écritures comptables qu'il a passées dans ses comptes et en vu d'établir les taxes indûment éludés. »

3 rq sur la déf :

- C'est un critère sur lequel on peut s'interroger : il y a des arrêts où le csl d'Etat admet la **légitimité de l'admi à vérifier la comptabilité d'un contri qui n'a déposé aucune déclaration.**
- **Confronter écriture comptable et écriture fiscale : ce n'est pas qlq chose qui est spécifique à la vérif de compta. Un contrôle des impôts peut parfaitement faire la même chose dans le bureau où il travail.** Et c'est même qlq chose de très courant. La preuve quand on regarde la déclaration de compta : c'est très simple : ce qui est intéressant se sont les documents annexes qui donnent des informations comptables et

fiscales et qui donne des éléments pertinents sur les sommes déclarées. Elle peut se faire une base de données sur la situation de l'E qui est incomparable. Dans les bureaux de fisca, il possède les ratios de gestion de l'ensemble des types de E de leur département donc, ils peuvent faire des comparaisons intéressantes.

- **Il faut faire preuve de bon sens** : on est une E, on fait une déclaration fiscale : est-ce que va y avoir une différence entre la déclaration et les informations qu'on utilise pour faire les calculs. En vérité, il faut tout reprendre du départ. Et au départ, on a une E et en fonction de son activité cette E se trouve dans une certaine situation au regard de la loi. Et c'est cette situation de l'E au regard de la loi fiscale qui va faire l'objet de la déclaration fiscale que dépose l'E chaque année. Cette déclaration est juridiquement fondamentale car :
 - o En souscrivant la déclaration, c'est une reconnaissance du contribuable selon laquelle il rentre bien dans le champ d'application de la loi.
 - o Par sa déclaration, le contribuable va engager un processus contradictoire d'établissement et de paiement de l'impôt par la loi.

Ce qui est dit là, c'est vrai même si le contribuable ne dépose pas de déclaration. Car le contribuable est dans une situation objective de l'E. C'est pas parce que le contribuable n'a pas déposé de déclaration qu'il n'entre pas dans le champ d'application de la loi.

L'administration est là pour appliquer les dispositions de CGI et LPF. C'est ce travail qui contribue à l'approvisionnement du trésor public.

Il est évident que l'administration a le droit de ne pas faire une confiance aveugle au contribuable. On peut faire une confiance mais une confiance prudente. Ce qui veut dire que l'administration a très légitimement le droit de vérifier si les déclarations ont été souscrites avec sincérité et véracité.

L'administration dispose de moyens d'information à travers son droit de communication. Qui peut aller très loin. Puisque la loi autorise le contrôleur d'aller jusqu'à **visiter le lieu d'habitation privé pour voir si le contribuable ne nous cache pas des choses.**

Aujourd'hui les procédures de transmission sont totalement informatisées ce qui facilite le travail. Avec déclaration des revenus automatisée et pré-remplie.

Deux types de contrôle de l'administration :

- **Contrôle de bureau ou contrôle sur pièce** : ici l'administration au sein de ces bureaux confronte les informations dont elle dispose sur le contribuable aux informations en provenance de tiers, le plus souvent dont elle dispose sur le contribuable. C'est ce qui explique par exemple que le contribuable reçoit des propositions de rectification quand il oublie de déclarer des revenus complémentaires.
- **2^e forme de contrôle : contrôle qui se passe sur place dans les locaux même de l'E.** Et par définition l'objet même de ce contrôle est de déterminer la situation même du contribuable. Pour voir si la déclaration correspond à la vérification de la réalité des choses. Le contrôle va s'intéresser à la déclaration interne de l'E. Il va confronter la déclaration aux données de faits dont il dispose déjà. Donc, le contrôle de fait va s'accompagner d'une appréciation de la sincérité, de la cohérence de l'E. Cela à des degrés plus ou moins importants. **Exemple** : E qui a un crédit de TVA et qui demande un remboursement de ce crédit. Et l'administration peut très bien demander un contrôle de cela : et cela est rapide : on vérifie les écritures pour voir qu'il y a bien un crédit. **Autre exemple** : une E qui avait une activité en France avait un gros problème de territorialité. On s'est rendu compte qu'elle faisait des travaux immobiliers et non pas de simple transaction intracommunautaire. Il faut trouver une solution car l'Etat n'avait pas subi de perte. Le trésor public les a

aidés à rétablir la situation : ils sont fait des déclaration rectificative. Donc, le pb été résolu.

Dans une vérif de compta, il y a deux éléments prpaux :

1- Le vérificateur va s'intéresser au doc compta de l'E. Et cela car il veut vérifier au près de la compta si la situation donnée par la compta à la vérification réel de l'E.

Pb : C'est quoi un doc comptable ?

La solution même de doc comptable = l'ensemble des registres, livre et comptes dont la tenu est imposé par le CGI. Et pas seulement par les dispo du code de commerce. C'est bq plus large que la doc compta au sens classique du terme. C'est prk : qu'un contri qui est soumis à un régime forfaitaire d'impôt (aujhui plus applicable), on le régime de micro E et on des ob comptable très allégé.

En revanche, quand on est dans un régime où le contri n'a pas de tenu compta, il ne peut pas y avoir de vérif compta : revenu foncier, les salariés, ...

2- La notion de doc comptable ne résulte pas de la nature objectivement comptable des pièces examinées par l'administration. Ce qui détermine la nature comptable du doc concerné c'est l'utilisation qui peut en être fait par l'admi.

Expl :

- Arrêt qui concerne un brocanteur : ils doivent tenir un livre de police qui doit être tenu le jour le jour où doit être enregistré tout les achats et vente du brocanteur. Et qui ets utilisé pour vérifier l'origine des marchandises revendu par un brocanteur. Le brocanteur fait l'objet d'une vérif de compta et le vérificateur veut voir le livre de police. Pour voir le prix d'achat et donc pour pouvoir déterminer la marge déterminé. Le brocanteur laisse faire puis crie au scandale et considère que la vérif auquel il a fait l'objet est irrégulière : esl d'Etat répond que non car le contrôle du livre de police est fait dans le but de vérifier la marge réalisée par l'E. l'admi voulait vérifié que la marge réalisée est sincère et donc validation de la vérification de l'admi.
- Le vérificateur qui vérifie un bail et un projet de bail : esl d'Etat dit que ça fait toujours partie de la vérif compta car ça permet à admi de vérifier la situation réelle de l'E.

Les docs comptables : docs qui sont utilisés pour vérifier la situation comptable.

Dans la pratique, il y a **diff types de vérification de comptabilité**. Qui se diff essentiellement par l'ampleur du contrôle :

- **Vérification générale qui concerne tous les impôts qui sont susceptibles d'être du par l'E. cela signifie que c'est uniquement la situation de l'E par rapport à la ou les impôts concernés.** Expl : cas où E demande remboursement de crédit d'impôt.
 - **Vérification complète** : lorsqu'elle porte sur toute la période non prescrite : **vérification de 3 ans**.
 - Elle peut être limité lorsque la **vérifie ne porte que sur certaine opération déterminée**. Expl : vérification de la dot au amort, compte de stock, branche d'activité de l'E.
 - **Vérification étendue** : pour essentielle, ça concerne les petites et moyennes E : ici l'admi parallèlement à la vérification de compta, vérifie également la situation des dirigeant de l'E : examen de contrôle fiscale personnel ECFP. Prk : ça permet de mettre en cohérence la situation de l'E et la situation personnel des dirigeants.
- **Vérification inopiné** : **art 47 LPF**. Procédure qui permet à l'admi de procéder immédiatement à des contrôles mais de nature strictement matérielle. Ici le contrôle de

fond est interdit. Le contrôle de fond aura lieu mais plus tard. Ce contrôle de fond matériel vise pour admi à constaté l'existence d'éléments matériel du fond : contrôle immédiat du stock ou de valeur en caisse par expl. Et permet aussi à l'admi, de vérifié immédiatement l'existence et l'état des docs comptables tenu par l'E.

C'est une vérification lourde car pendant plusieurs mois on va avoir un agent de l'admi dans nos locaux.

Pour facilité, ce contrôle, le législateur a entouré la vérif de réglementation

Art L47 et suivent du LPF : donne les garanties dont bénéficient les contri

- **Garantie des informations** : obligation mise à la charge de l'admi d'envoyer au contri un avis de vérification. En vu de permettre au contri de se préparer à la chose. L'avis est donc une formalité substantielle et c'est à l'admi de prouver qu'elle a bien envoyé cet avis au contri. En règle générale : lettre recommandée avec avis de réception ou remise en main propre.

Pourquoi l'avis est fondamental ? deux mentions sont ob sur l'avis de vérif :

- o **Il faut que le contri soit informé qu'il peut se faire assister d'un conseiller.** Et le csl d'Etat précise que l'assistance peut effectivement se faire. C'est pourquoi, il faut un délai minimum entre la remise de l'avis et le contrôle. Et si le conseil est un expert-comptable de l'E, un expert fiscal extérieur, il faut encore que l'admi laisse le temps à l'E d'avertir celui-ci.

Le délai minimum pour le csl d'Etat : 2 jours (les samedi, jour férié et dimanche ne sont pas compris). ***L'admi de son côté à une position bq plus souple*** : dans la doctrine admi : ***délai d'au moins 10 jours entre avis de notification et contrôle.***

Observation : admi n'a jamais refusé de décalé le début d'un contrôle : il faut simplement prévenir l'admi en ayant une réponse valable : déplacement, ... mais, on ne peut pas non plus le repousser, trop de fois : car c'est alors un refus de contrôle fiscal.

- o **Années d'imposition soumises à contrôle.**
- o **Charte -> Brochure** : document qui explique ce qui est inscrit sur le LPF et ce qui est dit au csl d'état

Art L10 du LSF prévoit que l'admi avant de faire une vérification : doit donner au contri un exemplaire de cette charte

Portée importante : la charte sur deux points va plus loin que ce que dit la loi. Et prévoit notamment que la charte doit indiquer. Les noms et qualité du supérieur hiérarchique du contrôle ainsi que le nom et la qualité de l'interlocuteur départemental.

Interlocuteur départemental : il est chargé de suivre toutes les opérations de contrôle dans le département. Et c'est un fonctionnaire qui a autorité pour trancher un conflit entre un contri et un vérificateur.

La charte prévoit que la charte a le droit de s'adresser directement à ces autorités dans un litige avec un vérificateur. Et ces deux éléments ne sont pas prévus par la loi mais seulement par la charte. Charte qui est aussi opposable à l'admi par application de **l'art L10.**

Ce sont des procédures qui permettent de boucler définitivement les procédures de vérif compta. Et ça permet donc souvent de boucler les litiges souvent par des transactions.

- **2° garantie : intervention doit avoir lieu sur place.** Car le csl d'Etat considère que cette procédure de contrôle présente un caractère oral et contradictoire. Et cette procédure est censé être favorisé par le déroulement sur place du contrôle.
Cela étant aujhui, la juris se trouve de plus en plus souple. Et elle a validé les vérif compta qui n'ont pas lui dans les locaux de l'E mais dans les locaux du conseil (expl : locaux de expert comptable de l'E). et il faut que c'est le contri qui le demande.
En prpe, l'emport de doc comptable de l'E est interdit. Sauf si c'est le contri lui-même qui en fait la demande. Et dans ce cas là, le vérificateur va faire signer un reçu détaillé des pièces. Sinon, la procédure comptable est viciée.
Emmener des copies ?? la copie doit elle-même autorisée par le contri même si l'autorisation est implicite. Et l'utilisation de copie de docs ne doit pas priver le contri d'une discussion avec le vérificateur.
- **3° garantie : qui ne concerne que le PME dont le plafond du CA et fixé par la loi.**
Art **L52 du LPF** qui limite dans le temps les interventions du vérificateur.
L'intervention sur place ne pouvant pas excéder trois mois.
 - o *Pour E de nature indus et commerciale, de vente de bien et de fourniture de logement : CA de 763 000€*
 - o *Prestation de services : 230 000€*
 - o *Agriculteur : 350 000€*
 - o *BNC : 230 000€*

Le juge interprète **L52** de manière stricte : c'est le CA réel qui est pris en compte.
Ce qui est limité sur trois mois se sont les interventions sur place du vérificateur.
Par ailleurs dans le cadre de la procédure de rectification mis en œuvre, il n'y a pas interdiction pour la vérification de revenir, pour recevoir les instructions du contri concernant le redressement. Cette période de 3 mois ne concerne que l'intervention de vérif.
- **4° garantie : Interdiction des vérifications successives :** **art L51 du LPF** qui prévoit cette garantie. L'admi na pas le droit de procéder à plusieurs vérif de suite sur une E portant sur les mêmes périodes d'imposition et sur les mêmes impositions. En cas de chevauchement, sur la seule période de chevauchement de contrôle qui va être sanctionné : la sanction étant l'irrégularité des redressements concernant cette période et issue de la deuxième vérification sur cette période.
Ça sera validé par le juge sauf dans un cas : où cette vérification a eu des conséquences sur l'autre partie de la deuxième vérification. Sinon, ça serait toute la deuxième vérification qui s'écroulerait.
Difficulté de la garantie de l'**art L51** ? l'admi considère qu'une vérif est terminée dans trois cas :
 - a. Quand elle envoie un avis d'absence de redressement au contribuable .
 - b. En cas de taxation d'office.
 - c. Quand admi met en recouvrement
 - d. Et en cas de redressement, elle dit que la vérif est terminée, une fois qu'elle a notifiée de manière définitive les impositions qu'elle entend retenir.

b -> ça tient pas la route car même dans le cas de taxation d'office : il y a une formalité minimum, information du contribution du montant retenu pour imposition avant mise en recouvrement.

d -> dans la notification de rectification, des choses peuvent encore changer : mais les bases définitives sont données quand admi donne

Donc, pour le prof : la vérification se termine lorsque l'admi informe des conséquences qu'elle entend tirer de la vérification.

Deuxième forme de contrôle : examen de situation fiscale personnelle ESFP

C'est une forme récente de contrôle qui n'est pas déf par la loi, mais juste mentionné par les diverse doc de l'admi fisc

L'objet de ESFP : vérifier la sincérité des déclarations de revenu déposées par le contri.

C'est une procédure de contrôle qui s'est développée progressivement depuis le début des années 70.

C'est lié à la structure de réforme de l'admi : les centres des impôts se sont mis en place à la fin des années 60 quand on a fusionné les anciennes structures de l'admi fiscal : avec création d'un dossier fiscal : ensemble de dossier d'un contri réuni au même endroit.

Avant, l'admi fiscal avait le droit de demander au contri de demander la justification des revenus. C'est sur la base de ces demandes de rectification que l'admi a essayé de cerner la situation d'un contri en établissant des balances de trésorerie en partant du principe qu'une trésorerie doit nécessairement être équilibrée. Donc, au départ, une pratique informelle qui avait des contraintes importantes pour le contri. Qui pouvait aller jusqu'à rechercher sur leurs comptes bancaires l'origine de toutes les écritures passés sur leurs comptes sur 3 ans.

Le ESFP : a donc données des garanties pour le contri semblable à celle de la vérif compta.

Le ESFP est défini plus ou moins par le juge comme un contrôle portant sur la cohérence entre les revenus déclarés par le contri et sa mesure patrimoniale, sa situation de trésorerie et ses éléments de train de vie.

En pratique, un ESFP se déroule en plusieurs phases :

1- **Contrôle sur pièces de la situation du contri dont le contri n'est même pas averti.**

Donc, le contrôleur s'intéresse au dossier fiscal du contri :

- a. Toutes les déclarations fiscales du contri (pour faire des comparaisons d'années en années),
- b. Information sur le patrimoine du contri : plus value, revenu foncier, réduction d'impôt ;
- c. Bulletin de fait : information ponctuelle (expl : sur l'acquisition d'un véhicule grâce à immatriculation, achat d'un immeuble, souscription d'un contrat de prêt, et pour certain contri extrait de presse)

Lorsque l'admi vérifie cette comparaison, elle peut déjà détecter certaine incohérence.

Et si ces incohérences sont assez graves, l'admi peut vouloir déclencher un ESFP.

Autre cas, leader qui a une activité importante, ou qui dirige une PME : on déclenche une ESFP pour vérifier l'incohérence entre la situation de l'E et de son dirigeant.

L'admi peut utiliser alors son droit de communication pour confirmer certaine idée.

Si l'admi, constate un moins déclaré, elle déclenche un ESFP.

Quand l'admi déclenche un ESFP, le vérificateur fait une balance de trésorerie : elle compare les ressources dont a pu utiliser le contribuable à l'utilisation qu'il a pu en faire durant cette période.

Les diff ressources possibles ne sont pas très nombreuses :

- 1- Revenus imposables,
- 2- Revenus soumis à prélèvement libératoire : revenu exonéré, revenu non imposable (allocation familiale),

- 3- Produits qui ne correspondent pas à des revenus : indemnité d'assurance, prix de cession d'un bien mobilier.
- 4- Donation ou héritage
- 5- Et même parfois un dégrèvement fiscal
- 6- Les soldes de ces comptes bancaires en début de période

Par définition, les ressources, dont il s'agit, fond obligatoirement l'objet d'un emploi. Ces ressources ont été utilisées par le contri soit pour acheter des B et S, soit en investissement, soit ressources en attente de placement ou d'utilisation.

L'administration lorsqu'elle fait une balance de ressources, elle s'intéresse à cette seconde colonne.

Si on a un déséquilibre : les ressources égalent ou inférieur au montant des emplois : cas difficilement critiquable

Si ressources inférieures à emplois : admi déclare qu'il s'agit de ressources non déclarées. Et admi va demander au contri de justifier de cet écart.

La justification du montant de l'écart est l'objet d'une ESFP. En pratique cela suppose que l'écart entre les ressources et les emplois soit d'un montant suffisant pour qu'aucune explication rationnelle puisse être apporté.

Pour pouvoir faire une ESFP, il faut que l'écart soit supérieur au double du montant des revenus imposables déclarés par le contri. L'écart pourrait en effet se justifier par une mauvaise évaluation des emplois du contri, la non prise en compte d'un revenus non imposables, ...

L'administration, le contri, bénéficient d'un certain nb de garantie qui sont tout à fait comparable à celle de la vérif en compta :

- Le contri doit être informé qu'il va faire l'objet d'un ESFP, par l'envoi d'un avis de ESFP où on l'informe qu'il a droit d'être assisté par un conseil, les années concernées, et on lui envoi la charte.
- Le contri doit immédiatement être informé du résultat de la vérification.

Deux garantie spécifique du ESFP :

- 1- **Durée : durée d'un an qui démarre avec la réception de l'avis de ESFP.** Ce qui est diff du début matériel du contrôle.

Le délai d'un an peut être prolongé dans certaine hyp :

1. Quand l'admi envoi pendant le délai d'un an une demande de justification au contri, le contri dispose d'un délai de deux mois pour répondre à admi. Mais, le contri peut parfois demander à l'admi un délai de réponse complémentaire. Lorsqu'un délai complémentaire est accordé par admi, elle prolonge d'autant la durée du contrôle par le ESFP.
2. Dans le cadre d'1 ESFP, l'une des 1^e chose que le vérificateur va demander au contri est de lui communiquer ses relevé de comptes bancaires. Le contri a deux mois pour les fournir. Mais, ce n'est pas une obligation pour le contri. Et le contri peut très bien refuser de les fournir. Mais, admi peut très bien aller à la banque (droit de communication) et lui demandé de fournir les relevés de comptes du contri. Et ce délai supplémentaire requis pour obtenir les relevés, rallonge d'autant le délai d'un an prévu du ESFP.

3. L'admi peut-être amené à faire jouer les procédures d'assistance interna qui sont prévues dans la plupart des conventions interna signées par la France. Et elle peut demander une aide fiscale pour un contribuable imposable en France. Et ceci si elle estime que le contribuable a pu disposer des revenus provenant de l'étranger. Et ceci prend un délai. Et ce délai vient rallonger d'autant le délai prévu par l'ESFP.

Le délai prend fin pour le juge : au moment où l'admi notifie au contribuable les conséquences qu'il entend prendre.

- 2- **Garantie comparable à l'interdiction de la double vérification** : ce qui est interdit ce n'est pas un deuxième ESFP. Mais ce qui est ***interdit c'est à la suite d'un ESFP où on a notifié un redressement, de notifier un deuxième redressement portant sur la même période d'imposition et sur la même imposition.***

Ca veut dire qu'à la fin d'un ESFP : quand l'admi a notifié un redressement au contribuable, elle ne pourra plus par la suite notifier un nouveau redressement portant sur le même impôt et la même période d'imposition. Sauf lorsque le contribuable lui-même lui a fourni des éléments incomplets ou inexacts. (Càd quand on est en présence d'un conflit de mauvaise foi.)

Statistiquement, **les procédures de mise en œuvre sont à 90% des procédures contradictoires.** Cette procédure de rectification contradictoire et en effet la procédure de droit commun de **l'art L55 du LPF**. Cette procédure aboutie dans pratiquement tous les cas à la modification de la situation fiscale d'un contribuable.

Cette procédure devra donc être mise en œuvre pour corriger les effets, d'une inexactitude, omission, ou contradiction, ... des documents qui servent de base pour le calcul de l'impôt.

Les impositions qui sont susceptibles de faire objet de cette procédure sont toutes les impositions qui sont du en application des dispositions du CGI (CSG, TVA, droit d'enregistrement, ISF, ...).

Cela étant, il y a des impôts qui sont du en application du CGI qui ne peuvent pas faire l'objet d'un redressement contradictoire :

- 1- ***Le 1^{er} cas : concerne les impôts directs locaux.*** Mais, en fait et notamment pour la taxe professionnelle, l'administration a été obligée par le conseil d'Etat à établir des suppléments d'impôts selon une procédure elle-même relativement contradictoire. A savoir qu'aujourd'hui, préalablement à l'établissement d'un supplément de taxe prof, l'admi doit obligatoirement informer le contribuable des suppléments de base qu'elle entend retenir et les motifs qu'il l'a conduit à cette décision. Cette notification est ob aujourd'hui et elle implique le droit pour le contribuable dans un délai de 30 jours de présenter ses observations. Mais, il faut savoir que cette ob concernant les taxes prof est fondée sur les règles générales du droit admi et notamment l'obligation de motivation des actes administratifs. Et en fait, cette ob n'a été admise par le conseil d'Etat que depuis quelques années (environ 10 ans). Avant, le contribuable se voyait notifier des impôts supplémentaires avec une simple avis d'imposition.
- 2- ***Contribution indirecte*** : perçue par les douanes

3- *Droit de timbre*

- 4- Cas où le contri est en situation *de taxation d'office ou d'évaluation d'office*. Ça recouvre les hypothèses : les procédures de taxation d'office s'appliquent dans les cas de défauts de déclarations par le contri et quelques cas marginaux comme l'opposition à contrôle fiscal ou l'exercice d'une activité au culte.

Donc, le déroulement de la procédure est accès simple et commence par :

1) La notification d'une proposition de rectification : c'est un acte important qui a des effets juridiques importants. *Principal effet juridique : interrompre la prescription qui court contre l'admi.* Ce qui implique deux conséquences :

- Cet effet interruptif n'est admis à admi qu'à hauteur des bases d'imposition mentionnée dans la proposition de rectification.
- Pour ces nouvelles bases d'impositions, la proposition de rectification notifiée fait courir un nouveau délai de prescription qui est d'une durée égale à celui qui a été interrompu.

Conditions de validité de la proposition :

- Doit être mentionné que le contribuable dans le cadre de cette procédure de rectification peut se faire assister par un conseil de son choix.
- Il faut que la proposition de rectification soit motivée et ces motifs doit êtres validés pour chacun des points en question. C'est-à-dire que pour chq1 des point, admi doit préciser les motifs de ces rectifications.
- L'admi doit indiquer les nouvelles bases d'impositions qu'elle entend retenir : elle doit non seulement indiquer ce qu'elle va imposer mais combien.

Dans deux cas, cette ob d'information du contri va encore plus loin. Puisqu'à la suite qu'à une EFSP, l'admi doit l'informer non seulement de la nouvelle base d'imposition qu'elle va retenir mais du montant des impositions, du montant des intérêts et des pénalités qui vont être la conséquences du redressement notifié.

C'est cette obligation de rectification est fondamental car elle constitue le caractère contradictoire :

Cette procédure de rectification prévoit que le contri a le droit de présenter ses observations à admi.

C'est la raison pour laquelle une absence de motivation est sanctionnée lourdement par le conseil d'Etat.

Sanction : irrégularité des sanctions établies. Il est à tel point essentiel qu'une notification de rectification non motivée n'a pas d'effet interruptible de prescription.

Dans certain cas, le législateur a carrément détaillé dans la loi l'obligation de motivation :

En ce qui concerne *la rectification de prix et d'évaluation retenue pour la détermination les droits d'enregistrement du à raison de la mutation d'un immeuble, commerce ou d'une clientèle.*

En prpe, ici, la *rectification* doit être fondé sur la diff entre prix exprimé et valeur vénale des biens transmis. Valeur vénale càd valeur au prix du marché. Cette valeur vénale en prpe par comparaison avec des mutations de même nature que celle soumise à imposition. pour permettre au contri d'être bien informé des règles de comparaison retenu par l'admi : **art L137** dit expressément que l'admi doit informée des dates des mutation, adresse des biens qui fond l'objet des mutation en causes, nature des activités exercées, des prix de cession ou le cas échéant de moyenne.

La réception par le contri de la notification de rectification, donne au **contri le droit de présenter ses observations** et pour se faire, le contri a **30 jours**. Et ce délai peut être **prolongé depuis le 1^{er} janvier dernier** à conditions que le **contri en fasse la demande avant le délai de 30 jours**. Et dans ce cas, c prolongé de 30 jours. Donc 2 mois en tous.

Un pratique, de 3 choses l'une :

- 1- **Le contri est d'accord avec la notification qui lui a été notifié.** Il peut le dire expressément à admi et la procédure s'arrête là. **Cet accord** du contri ne peut être que **partielle** et ne porter que sur tel ou tel point de la procédure de rectification.
- 2- **Le contri n'est pas d'accord** et présente des procédures en répliques qui implique à l'admi de répondre aux observations.
- 3- **Silence du contri** : Le silence du contri à l'issu du délai légal de réponse **vaut acceptation**. L'acceptation express ou tacite d'un redressement par un contri qui va donc clôturer sur ce point la procédure de rectification. Ça ne **prive pas le droit au contri de faire un recours devant le juge**. Le recours en contentieux est donc admis. Mais, dans une telle hyp **ça sera au contri de démontrer au juge l'exagération des bases d'imposition retenue par admi**.

En cas de réponse négative du contri : *admi a elle-même obligation de répondre aux observations du contri.* En prpe, cette obligation de réponse n'est **pas enfermée dans un délai prévu par la loi**. Avec une **exception depuis le 1 janvier 2008** : depuis cette date, **l'admi ne dispose plus que d'un délai de 2 mois pour répondre aux observations formulées par une E ayant fait l'objet d'une erreur de compta et dont le CA est inférieur à un certain plafond**. Ce plafond est actuellement 1 million 526 pour E de vente de biens et fournitures de logements, 1 million 460 pour les activités de Prestation de services.

Quand l'admi répond, sa réponse doit elle-même être motivée.

Si on est toujours en situation de désaccord :

Dans certains cas de figure, la loi prévoit une voie de recours complémentaire pour le contri qui dans ce cas de figure a le **droit de saisir une commission dont la nature varie selon l'imposition concernée**.

I- Cas le plus fréquent concerne la fiscalité des l'E : I sur bénéf et TVA où le contri peut demander que **les question de faits en litiges avec admi soient soumise à la commission département des impôts directe et des taxes sur les CA cès la commission départemental des impôts : art 751 CGI**

- Elle est compétente pour donner un avis sur les rsl BIC ou BNC
- Compétente pour donner un avis sur les conditions d'éligibilité ou d'application des régimes des E nouvelles.
- Avis sur le montant des rémunération non-déductible considérée exagérés des dirigeants des sociétés
- Elle compétente en 3 lieux pour **trancher des questions de droits relatives à l'existence d'un acte anormal de gestion**. En fait, le législateur à mis fin à une hypocrisie sans nom : car souvent, la qualification juridique d'un acte anormal de gestion résulté d'un pb de fait.

Expl : Un prêt entre deux société membre d'un même groupe. En principe, un contrat prêt doit être rémunéré par un emprunteur dans des conditions comparables à celle du marché fin.

Si prêt est consenti dans condition très favorable : la société peut saisir la commission département des impôts pour savoir si le taux d'intérêt est ou non conforme au marché :si la commission dit que le taux n'est pas conforme au taux du marché, c'est dire que c'est un acte anormal de gestion. Et c'est donc une question de droit. Et dire que c'est ou non un intérêt conforme ou non au marché c'est une question de fait.

- En matière de TVA, la commission est uniquement compétente pour donné un avis sur le CA réalisé par l'E au cours de l'exercice.

La commission, ne peut pas statuer en matière de tva sur le dt à déduction et sur le taux d'imposition.

2- Deuxième commission du même type, en matière de droit d'enregistrement quand il y a litige sur le montant du bien soumis à dt d'enre : la commission départemental de conciliation art 867 CGI.

L3

1) TVA ET OPERATION DE COMMERCE EXTERIEUR

Opération importante en raison des masses qui sont en cause au niveau du marché intracommunautaire. Le trafic intracommunautaire est d'une valeur de 900 et 1000 milliards d'€ annuel.

Avec le **problème** au passage qui est celui de la **fraude**. Le produit de la fraude est estimé par la commission entre 8 et 10 milliards d'€.

La TVA est un impôt parfaitement adapté au commerce interna.

1- La TVA est un **impôt sur la consommation de B et de S.**

2- **C'est un impôt à paiement fractionné.** C'est qu'à chaque stade du circuit de production et de commercialisation d'un bien, l'impôt est liquidé par l'opérateur éco qui réalise l'opération imposable mais sous déduction de la TVA qui a elle-même grevé les achats de biens, services, immobilisations de ce même opérateur.

Et ce **mécanisme résulte tout simplement du droit à déduction** qui est attachée à la qualité de redevable à la TVA.

C'est ce qui explique que TVA marche bien dans commerce interna.

Car il faut éviter que ces B et S incorpore dans leur prix des impositions relevant de leur état de production. Et à l'inverse, il faut aussi éviter que ce souci entraîne des réactions exagérées de la part de l'Etat qui peuvent être à la source de la pratique du DUMPING FISCAL ou du SUBVENTION A L'EXPORTATION sous prétexte de remboursement de taxe sur le CA.

- **Définition du dumping fiscal : Pratique consistant pour un Etat (un canton, une commune), à diminuer délibérément certains de ses impôts ou taxes en dessous du niveau pratiqué par les régions concurrentes en vue d'attirer des entreprises ou des contribuables fortunés sur son territoire, ou de favoriser les exportations. -**

En matière de TVA, ce truc ne marche pas.

Car en pratique, dès qu'on vend un B à un Etat de la communauté, le B ne peut pas incorporer de la TVA fr. Car la TVA qui est grevée à la production est elle-même déductible. Sans que l'exportation soit elle-même taxée car l'exportation est exonérée de TVA.

Dans le cas de trafic intracommunautaire, le régime est différent : le régime qui existe aujourd'hui est un régime transitoire qui existe depuis plus de 15 ans.

Prk un régime transitoire ? Du point de vue commercial, le marché communautaire est un marché unique.

Du point de vue des taxes sur le CA, le régime le plus simple c'est que les **taxes applicables soient celles de l'Etat où le B et S est acquis.**

Ce prpe s'applique effectivement lorsque **l'achat** en cause est **réalisé par une personne non assujetti.**

Mais, les Etats, lorsque cette proposition leur a été faite par la commission, ont été très réticents d'appliquer ce principe aux opérations réalisées par les E par crainte de pertes budgétaires et de réorientation des trafics.

D'où vient le système actuel de la TVA intracommunautaire pour lequel on a renoncé provisoirement au régime de taxation dans l'Etat d'acquisition du B ou du S consommés par l'opérateur économique.

En matière de TVA, une opération fondamentale à retenir, ce qui est taxé ce sont des opérations de B et de S réglés par l'art 256 du CGI.

Quand on s'intéresse aux règles de territorialité, **la 1^e question est de savoir quel est l'Etat qui a le droit d'imposer sur un B ou sur un S.**

Quand un B ou S fait l'objet d'une livraison interna, de quel législation le B ou S va telle relever ?

C'est le législateur qui doit donner les critères permettant de dire qui est en mesure de taxer. Ces critères varient selon qu'il s'agit d'un B ou d'un S.

Pour Prestation de services, c'est plus compliqué que pour les B qui partent d'un pays et qui arrive à un autre :

- 1- Concession d'un brevet, licence d'un marché.
- 2- Service fourni par voie électronique
- 3- Prestation de télécommunication

Donc, 1^e question : territoire de rattachement ? Qui a droit de taxer ?

La 2^e question : Comment celui qui a le droit de taxer va taxer ?

Expl : Une E all achète un B en France qu'elle livre à un client fr. Comment on traite l'opération ? TVA Fr car pays d'acquisition et pays de livraison.

Le client de l'E all va procéder à une auto liquidation de la TVA. Sur la base de la facture réalisée par l'E all, l'E fr calcule la TVA est fait une auto liquidation. Ça n'a pas d'effet sur l'E fr s'il elle a le droit à la liquidation de la TVA.

NOTION : Le TERRITOIRE FR

= FRANCE CONTINENTAL + ZONE FRANCHE + EAU TERRITORIAL + PLATEAU CONTINENTAL.

En ce qui concerne Monaco, elle constitue une union douanière avec la France. Donc, il y a en qlq sort unité de territoire avec la France. Ce qui n'empêche pas qu'il y ait deux TVA distinctes. Dans le territoire monogasque, il y a une TVA monogasque. Avec les mêmes règles qu'en France qui s'applique.

En Corse : La TVA s'applique aussi dans les mêmes conditions que le continent. Mais, il y a deux mesures spéciales en Corse :

- Certains B ou S bénéficient de taux spécifiques par rapport au continent. Le taux réduit à 5,5% chez pour nous, droit commun, c'est 2,1% en Corse, droit spé.
- Pour les transports à destination de la Corse, elles ne sont soumises à TVA que pour la partie du trajet effectué sur le territoire continental. L'autre partie du trajet est exonérée à la taxe. Mais, elle ouvre tout de même droit à déduction.

Dans les départements d'outre-mer, particularité :

- Ces départements sont considérés du point de vue Français et européen comme des territoires d'exportation. Car les départements d'outre mer ne font par partie du territoire douanier communautaire.
- Les taux applicables sont réduits par rapports au taux du droit commun français. Par expl, le taux de 19,6% n'est que de 9,5%.
- Certaines opérations considérées comme vitales pour la vie économique locale sont exonérées de taxe : expl du transport maritime, ...

Pour les territoires d'outre-mer la TVA n'est pas applicables. Ils connaissent tous leur propre sys de taxation. Les territoires d'outre-mer sont des territoires fiscalement

autonomes. Et la France a même signé des conventions fiscales avec certains de ces territoires.

Il faut faire le rattachement de l'imposition avec le territoire :

A- Règles de rattachement au territoire pour les B meubles corporelle :

Il faut faire une diff selon que l'échange commercial concerne un pays membre de la communauté, ou un pays tiers.

1- Trafic extracommunautaire : Les échanges avec les pays tiers

Règle= *une livraison de bien meuble corp entre dans le champ d'application de la loi fiscale fr dès lors que le lieu de départ de livraison du bien ce situ en France.*

Reste à savoir quand est ce qu'un lieu de départ de livraison ce situ en France ? Le lieu de départ de livraison est réputé se trouver en France lorsque les biens qui sont cédés se trouvent en France au moment de leur expédition ou de leur transport à destination de l'acquéreur.

Et s'il n'y a pas d'expédition ou de transport, il suffit de s'intéresser au lieu où se trouve le bien au moment de sa délivrance.

Cela signifie par expl que lorsqu'une E fr vend un bien à destination des Etats-unis ou du Japon, le lieu où se trouve le bien au moment de l'expédition est la France. Donc, le B entre dans le champ d'application de la loi fiscale fr.

Mais, l'**art 262 du CGI** prévoit que cette *opération est exonérée d'impôt.*

Mais par définition, elle ne peut être exonéré que s'il elle entre dans le champ d'application de l'impôt.

Dans le cas inverse, le lieu de livraison est réputé se trouver en France lorsque le bien est importé en France.

La notion d'importation est elle-même définie strictement par **l'art 291 du CGI.** L'importation se définit comme *l'entrée en France d'une B originaire ou en provenance d'un autre Etat ou territoire hors communauté.* Et cette *importation va juridiquement se produire* soit au moment du moment du *passage du bien en douane,* soit *lorsque le bien est mis à la consommation en France* lorsqu'il entrait sous notre territoire sous un régime douanier suspensif. Expl : Régime de zone franche, ...

Dans le cas de l'importation, le *redevable de l'impôt c'est le destinataire du bien qui est l'importateur.* Et le déclarant en douane est lui-même solidairement responsable du paiement de l'impôt, du paiement de la TVA.

2- Trafic intracommunautaire

Le régime qui a été mis en place poursuivait un objectif simple. À savoir qu'un camion partant du nord de all à destination de l'Andalousie devait arriver à sa destination sans être obligé de s'arrêter aux frontières des diff Etats membres : *marché unique.* On a donc supprimé les frontières en créant une nouvelle opération : *acquisition de bien meuble corp intracommunautaire.* Et son inverse et la *livraison intracommunautaire de bien meuble corp.*

Là, 3 choses :

1- La 1^e chose à faire est de définir se qu'on attend par acquisition intracommunautaire ?

2- Quand une telle opération est-elle susceptible de rentrer dans le champ d'application de la TVA ?

3- De quel Etat ?

1^e Question :

L'acquisition intracommunautaire se définit comme *l'obtention du pouvoir de disposer comme propriétaire un bien meuble corp qui est expédié ou transporté en France par le vendeur ou par l'acquéreur à destination de l'acquéreur et cela à partir d'un autre Etat membre.*

En d'autre terme, pour être en présence d'une transaction intracommunautaire, il faut deux choses :

- **Un transfert du pouvoir de disposition d'un bien au profit de l'acquéreur.** C'est le transfert de propriété d'un bien d'un livreur à un acquéreur.
- **Ce bien est expédié ou transporté à destination d'un Etat membre à partir d'un autre Etat membre.**

Quelques opérations sont assimilés expressément par la loi comme des transactions intracom :

Expl : La loi assimile expressément à une transaction intracommunautaire, le fait pour une personne assujetti d'affecter en France pour les besoins de son E un bien de son E expédié ou transporté par l'assujetti à partir d'un autre Etat membre.

Quel type d'opérations couvrent cette définition ?

Cas d'une société qui dispose de deux établissements dans 2 Etats membres de la communauté. On prend le cas d'un établissement qui est un lieu d'exploitation, de commercialisation qui fait lui-même partie d'un même entité juridique.

La société qui possède ces deux établissements voudra sûrement un jour faire un transfert de biens entre les stocks de ses deux établissements se trouvant dans deux Etats diff de la communauté européenne.

Est ce que c'est une transaction intracommunautaire au sens stricte du terme ? Transfert entre deux Etats membres mais pas transfert de propriété. Donc, *selon la définition ce n'est pas une transaction intracommunautaire.*

Mais, c'est *assimilée par la loi comme une transaction intracommunautaire.*

2^e question : Quand est ce que cet acte économique rentre dans le champ d'application de la TVA ?

Deux conditions doivent être réunis :

- 1- Il faut que la **transaction se réalise à titre onéreux.** Et que **l'acquéreur soit un assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie.**
- 2- Il faut que le **vendeur soit lui-même un assujetti et qu'il ne soit pas sous le régime de franchise des petites entreprises** qui est en pratique très marginale.

Expl :

Hyp de départ : *On suppose qu'une personne française achète une machine à une personne all. Le bien en question étant transporté de l'all vers la France.*

1^e observation : On est en présence d'une transaction intracommunautaire puisqu'il y a un transfert de propriété et que le bien est transporté d'un Etat membre à un autre.

2^e question : Les deux personnes sont assujetties à la TVA, on est donc alors en présence à l'évidence d'une transaction communautaire elle-même assujettie.

2^e hyp : *La personne all est en régime de franchise.*

Donc, pas de transaction taxable.

La personne allemande qui est en régime de franchise soit elle a acheté la machine qu'elle a vendue au français, soit elle l'a construite. Dans les deux cas, elle a supporté la TVA qu'elle a

payée à ses fournisseurs. Donc, elle ne paye pas de TVA. Mais, en contrepartie, elle ne peut pas déduire la TVA qui grève ses propres achats de B et S.

3^e hyp : la personne française qui acquière le bien est exonérée de TVA.

Expl du médecin qui achète un matériel médical.

2^e question : livraison à caractère onéreux et l'opération se passe entre deux personnes assujetties (assujetti= entrant dans le champ d'application de l'impôt et non pas être soumis). Donc, c'est une transaction intracommunautaire entrant dans le champ d'application de la TVA.

4^e hyp : Le client Français est un simple particulier

C'est une transaction intracommunautaire entrant dans le champ d'application de la TVA car le Français pas assujetti à la TVA.

Mais il y a une transaction intracommunautaire (1^e question).

5^e hyp : Le client français est un hôpital public.

1^e question : Il y a une transaction intracommunautaire

2^e question : Hôpital public exonéré de TVA. Mais, la loi dit que l'opération peut aussi être réalisé par une personne morale non assujettie. Donc, c'est une transaction intracommunautaire entrant dans le champ d'application de la TVA.

Si on avait appliqué ces règles telles quelles, ça aurait entraîné des complications. C'est pourquoi, la **loi a prévu un régime dérogatoire dans deux cas de figure qui aura pour effet de faire échapper au champ d'application de la TVA certaines opérations intracommunautaires en raison soit :**

1- De la qualité des personnes qui sont les acquéreurs :

La loi prévoit que les opérations intracommunautaires réalisées par une *personne morale non assujettie ou par une personne assujettie, mais qui réalise des opérations n'ouvrant pas le droit à déduction* (opérations exonérées de taxe essentiellement).

La loi prévoit ici que leurs *acquisitions intracommunautaires échapperont à la TVA si leur acquisition intracommunautaire de l'année précédente ou de l'année en cours n'ont pas excédé un plafond de 10 000€ hors taxe.*

C'est-à-dire concrètement :

Expl : Cas de machine acquis par un hôpital français : On suppose que l'hôpital français a réalisé en 2007 moins de 10 000€ hors taxes de marchandises intracommunautaire.

Si cette condition est réalisée, l'opération serait donc elle aussi exemptée de taxes.

Mais, il faut qu'une 2^e condition soit respectée : les achats effectués en 2008 en provenance d'un autre Etat membre n'excèdent pas 10 000€ hors taxe.

Ce sont deux conditions cumulatives.

C'est une mesure de simplification : on a mis ce seuil de 10 000€ pour ne pas compliquer la vie des opérateur économique

2- De la nature des opérations

Ici, la loi vise les *transactions portant sur les biens d'occasion réalisée par une personne assujettie ou une personne morale non assujettie*. Ceci lorsque le *vendeur* du

bien a **appliqué dans son Etat, le régime particulier de TVA propre aux ventes de bien d'occasion.**

Expl : Un antiquaire français achète en Italie un meuble ancien à l'un de ces confrères italiens qui lui-même a appliqué à cette vente le régime des bien d'occasion.

Pourquoi, l'antiquaire a appliqué ce régime des biens d'occasion. Car la plupart du temps ses biens sont achetés à des particuliers qui ne peuvent pas déduire la TVA.

Et dans ce régime la TVA s'applique à la marge.

Comment ?

1^e étape : L'antiquaire italien achète un meuble à un particulier et on a un prix de départ : 10 000€.

2^e étape : L'antiquaire italien vend le bien à l'antiquaire français à 15 000€. L'antiquaire italien est assujetti à la tva sur le marché càd 5 000€. La tva du si on dit que le taux est le même qu'en fr : 5 000 x 19,6%.

3^e étape : L'antiquaire français revend le meuble à 20 000€ à un français : tva sur la marge : 5 000 x 19,6%.

3^e question : Les règles de territorialité applicable aux transactions intracommunautaires

Principe :

Dans le cadre du raisonnement, on se place du point de vue de la TVA fr.

La TVA rentre dans le champ d'application de la TVA fr lorsque le lieu départ de la livraison ce situ en France au moment de son départ vers l'acquéreur et le prpe est vrai même lorsque l'acquéreur se trouve dans un autre Etat membre.

Du point de vue français, la transaction intracommunautaire s'analyse comme une livraison intracommunautaire.

Cette livraison rentre dans le champ d'application de la loi fr, mais cette opération est exonéré de TVA comme les exportations.

Il faut que le destinataire soit lui-même un assujetti ou au moins une personne qui ne soit pas dans un régime dérogatoire.

Une acquisition intracommunautaire sera assujettie à la TVA française, lorsque le bien se trouve en France au moment de son arrivé à destination de l'acquéreur.

En d'autre terme, l'acquisition intracommunautaire entrera dans le champ d'application de l'Etat d'arriver du bien.

C'est donc, ici, le lieu de destination du bien qui va permettre de dire quel est l'Etat qui a le droit d'imposer la transaction commerciale dont il s'agit.

Car dans l'Etat de départ du bien, l'opération sera toujours exonérée de taxe.

On a simplement transposé au niveau de E le vieux mécanisme du régime des importations et des exportations. Avec une différence majeure.

En régime d'import et d'export, on a un élément fondamental : le *passage physique du bien à la frontière*. C'est quelque chose qu'on peut contrôler.

Alors qu'en matière de transaction intracommunautaire : on n'a pas passage à la douane mais : on a le *transfert de la propriété du bien qui est réalisé entre deux assujettis de deux Etats membres diff.*

L'impôt exigible est dû par l'opérateur : celui qui réalise l'opération c'est l'acquéreur. Et c'est l'acquéreur qui va être amené à **liquider la TVA** sur la base du prix hors taxe qui lui a été facturé par son partenaire initial. C'est celui qui a réalisé dans l'Etat d'origine une opération de vente exonérée.

Avec une caractéristique : C'est que **la TVA auto liquidée par l'acquéreur du bien constitue aussi pour l'acquéreur de la TVA déductible**. Car ce bien ayant fait l'objet de la transaction intracommunautaire va être consommé par l'acquéreur en vue des opérations pour lesquelles il est assujéti à TVA.

Expl : Un hôpital passe un marché avec une E de fourniture de pansement italienne. Marché = 100 000€. Les pansements me sont livrés progressivement tout au long de l'année.
Je suis plus dans le régime de franchise : plus de 10 000€ pour l'opération.
Je suis donc assujéti à TVA.
Moi comptable, je vais verser un montant de TVA égal à 100 000€ x 19,6%. Qui va augmenter mon coût d'achat.
L'hôpital ne pouvant déduire la TVA, elle se trouve dans la même situation que si aurait achetée en France.

Le législateur communautaire pour l'essentielle a prévu des mesures de contrôle qui ont un caractère formel :

1- Chacun des assujétis est identifié par un numéro : numéro de TVA intracommunautaire

Et lorsqu'on est en présence d'une transaction intracommunautaire le numéro du vendeur comme de l'acheteur doit être indiqué sur la facture.

Le seul fait d'indiquer au fournisseur le numéro en France. Fait qu'on présume que le lieu d'acquisition est en France.

2- Obligation pour les assujétis de déposer tous les trois mois un état récapitulatif de leur client à qui ils sont fournis des biens dans le cadre de livraison intracommunautaire exonérée

Et **sur les déclarations de TVA, on a l'obligation d'indiquer l'ensemble des transactions intracommunautaires réalisées pendant la période.**

En matière d'importation exportation : moyen de contrôle simple = douanier.

En matière communautaire : plus de frontière, donc fraude :

Deux schémas :

1) Premier sys de fraude : Schéma simple

Une personne achète des biens à un autre Etat membre en hors taxe.

Ces mêmes biens sont revendus sur le marché fr.

Et la personne facture au client français la TVA française. Sauf qu'il ne déclare pas l'acquisition intracommunautaire et qu'il ne verse pas à l'Etat français la TVA facturée au client français.

=> Pertes sèchent pour le trésor français.

2) Deuxième circuit de fraude : Schéma complexe

On a ici un assujéti A établi dans un Etat membre. A vend des biens à un B qui lui est établi en France. Et B revend ces mêmes biens à un C qui lui aussi est établi en France qui revend à A.

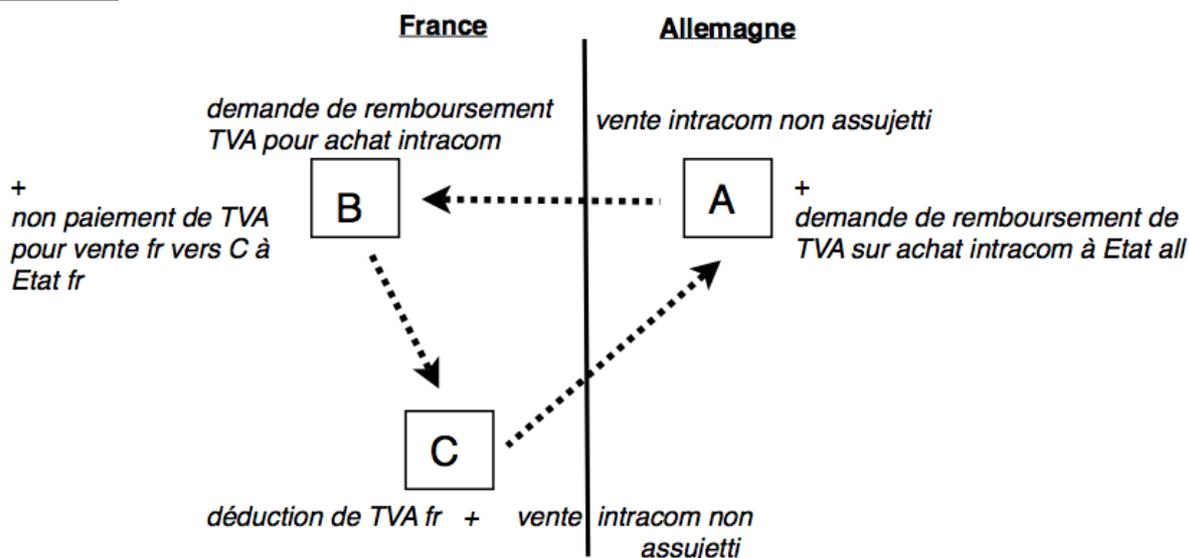
Où est la fraude ?

Le plus souvent B ne reverse pas au trésor public la TVA qu'il a facturée à C. Et C récupère l'argent qu'il a versé à B. Parce que vis-à-vis du fisc français il est réputé avoir effectué une transaction intracommunautaire ouvrant droit à déduction. Et cela en faisant une demande au près du trésor français.

Et C revend à A qui fait une opération intracommunautaire exonérée. Mais comme A réalise elle-même une opération communautaire à destination de B c'est une opération exonérée.

A fait comme B : elle demande le remboursement au trésor allemand de la transaction

Schéma :



En règle général, le problème c'est les délais : Les fraudeurs ont généralement le temps de s'éclipser avec l'argent.

Une solution est en vigueur juridiquement: *Accélérer les procédures de coopération entre les nations.*

Mais, on est *encore loin en pratique.*

Il existe dans notre législation, deux dérogations du droit commun des transactions intracommunautaires dont on vient de parler :

1- Concernant les véhicules de transport neuf :

Il s'agit de *l'hyp où ce bien est acquis auprès d'un assujetti d'un l'Etat membre par une personne non assujetti* (pour l'essentiel de simple particulier) *ou par une personne morale non assujetti qui est franchise des 10 000€.*

En principe, lorsqu'un simple particulier achète un bien dans un autre Etat membre, il supporte la TVA de cette autre Etat membre même si le bien en question est utilisé dans l'Etat membre où l'acheteur est établi.

Pour les voitures neuves, c'est différent : il y a une exception express. *Les livraisons intracommunautaires portant sur ces biens, vont êtres exonérés de taxes dans l'Etat d'acquisition et parallèlement, le véhicule va être taxe dans l'Etat de consommation. Cela au vu de la facture ou du document remis par le vendeur à l'acheteur.*

En d'autre terme, si demain je décide d'acheter chez un concessionnaire en All, il ne me facturera pas la TVA all. Car on est soumis à la TVA fr.

C'est ce qui explique que l'immatriculation en France est conditionnée à la présentation d'un document fiscal remis par la recette des impôts et qui atteste du paiement de la TVA.

2- Achat par correspondance

Pour être en présence d'une vente à distance, il faut 4 caractéristique :

- 1- Il faut que la *vente porte sur un bien livré ou expédié par un vendeur ou pour son compte et à destination de l'acquéreur.*
- 2- La *vente porte sur un bien livré de la France vers un autre Etat membre ou l'inverse.*
- 3- *L'acquéreur est une personne morale non assujettie ou un simple particulier non assujetti*
- 4- *Bien qui n'est pas soumis à des droits d'assises et ne doit pas être un véhicule de transport neuf.* Un droit d'assise est un droit de consommation applicable à des biens particulier. Expl typique : droit sur les alcools, taxes sur les tabacs, ...

Expl de ventes à distance :

Je suis un simple particulier français, j'achète un nouvel objectif sur Internet à un fournisseur qui se trouve en Pologne. Vente à distance ou pas ? oui car les 4 conditions sont remplies.

Le régime de ces opérations a été adopté pour éviter ce que le législateur appelé le shopping fiscal. Et ce régime dépend :

1) D'une part du lieu de livraison du bien.

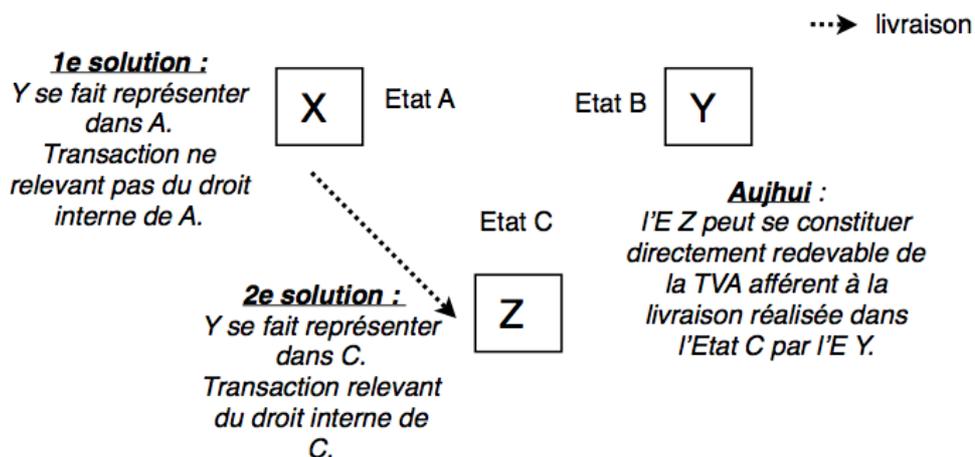
2) D'autre part du franchissement par le vendeur d'un seuil qui est fixé par chaque Etat.

Et au terme de la législation internationale, on a le droit de choisir entre le seuil de 25 000 et 100 000€. En France, c'est 100 000€.

Comment ça marche ? Jusqu'à ce seuil, le lieu de livraison est réputé être celui de Etat du vendeur.

Càd que dans notre expl : Si le CA des ventes réalisées par le fourni Polonais vers la France est inférieur à 100 000€, TVA applicable = TVA polonaise. Sinon, TVA françaises.

Opération triangulaire, simple à concevoir :



État membre A, B et C.

Dans l'Etat membre A -> fournisseur X, B -> Y, C-> Z.

Y achète un bien à X. Donc, rapport contractuel entre les deux parties.

Et Y dit à X de livrer le bien directement à C. Car Y entre temps, il l'a vendu entre temps à X.

Ça serait idiot que le camion aille de X à Y, puis de Y à Z. C'est mieux d'aller directement à Z.

Comment on traite cette opération ?

Si on applique les règles de droit commun ça risque d'être compliqué pour Y notamment car il a le choix entre deux solutions.

Il faut voir la situation de Y : Dans l'Etat B, Y ne peut pas constater aucune transaction intracommunautaire car à aucun moment la m/ses, le bien livré entre dans le territoire de B. Et il ne réalise aucune livraison intracommunautaire de B puisque par définition le bien ne passe pas de B pour aller dans les locaux de Z.

2 solutions si on applique les règles de droit commun :

- 1- ***Y se fait représenter ou identifier à la TVA dans l'Etat A.*** Dans ce cas de figure, dans les rapports X et Y, on est en présence au regard de B d'une transaction qui ne relève que du droit interne l'Etat A. La marchandise part de l'Etat A pour arriver dans l'Etat C. Donc, pour Y c'est une livraison intracommunautaire qui ouvrant droit à déduction. Et pour Z c'est une acquisition intracommunautaire pour laquelle elle va constater et liquider la TVA de l'Etat C.
- 2- ***Solution inverse = Y se fait identifier à la TVA dans l'Etat C :*** la transaction entre X et Y constitue une transaction intracommunautaire. Livraison intracommunautaire exonérée de TVA dans l'Etat A. Acquisition intracommunautaire soumise à TVA dans l'Etat C au nom de Y. 3^e temps, la vente de Y à Z est traitée dans l'Etat C comme une transaction interne sans élément d'extranéité. Puisque la m/ses est réputée être livrée de Y à Z.

Ces deux solutions présentent un point négatif commun : les coûts administratifs pour Y. car il doit se faire représenter à la TVA soit dans l'Etat A, soit dans l'Etat B.

C'est un cas qui est oublié par le législateur. Alors qu'il est plutôt fréquent.

Lorsque les administrations fiscales nationales ont vu le problème, ils se sont réunis et ont dit qu'on fait comme ça. Et la pratique développée par l'administration est reprise par la loi. Ce qui est une ineptie communautaire. C'est la 1^e fois qu'on voit une telle chose.

Aujhui l'Etat Z peut se constituer directement redevable de la TVA afférant à la livraison réalisée dans l'Etat C par l'Etat Y.

En pratique, la livraison réalisée par X dans l'Etat A est exonérée de Taxe.

L'acquisition intracommunautaire réalisée dans l'Etat C par l'Etat Z est soumise à TVA qui va être directement auto liquidée par l'Etat Z. **Et pour le contrôle :**

- 1- ***L'Etat X,*** sur sa déclaration d'échange de bien va mentionner le ***numéro d'identification de Y*** et le ***pays de destination réelle du bien.***
- 2- ***Y va*** lui aussi souscrire sa déclaration d'échanges en indiquant le ***numéro d'identification de Z*** et le ***montant de la vente.***
- 3- ***Z lui*** indique le ***montant de la livraison sur sa déclaration de TVA.***

Et toutes les factures : de X dans l'Etat A à Y dans l'Etat B et de Y dans l'Etat B à Z dans l'Etat C. Ces deux factures ont l'obligation de mentionner le ***numéro d'identification de TVA intracommunautaire de chacun des deux cocontractants*** et aussi le fait qu'il s'agit de ***transaction triangulaire.***

En fait, ça revient seulement à éliminer du raisonnement Y : qui est hors services du point de vue de la TVA.

Ce qui aurait *exactement le cas en droit commun*.

Expl : On raisonne sur la même base de prix d'échange entre chacun des trois partenaires. A vend à Y pour 10 000 HT un bien qui est revendu par Y à Z pour 10 000. A réalise une livraison intracommunautaire exonérée de TVA. B optimise la TVA car il réalise une livraison intracommunautaire. Ça fait 1960 de TVA récupérable par remboursement. Pour B ça fait 0. Et C contracte l'acquisition intracommunautaire 1960.

B- Les prestations de services :

1) Quel est l'Etat qui dispose du droit d'imposer les prestations de services ?

La loi pose un critère de rattachement général auquel elle porte de nb exception.

Le critère de droit commun est très simple, une *prestation de services est assujettie à la TVA de l'Etat où le prestataire à son siège*.

Et la notion de siège qui est visé ici, et pas le siège juridique mais le lieu où le prestataire exerce ses activités économiques.

Ce qu'il faut bien comprendre : c'est que ce critère général ne s'applique que s'il s'agit de PS qui n'est pas visé par **l'art 259-A ou B du CGI**.

C'est donc, un critère général. Mais, qui est d'application subsidiaire.

Expl de raisonnement de ce type :

Une E qui avait une activité qui consistait à rechercher à l'étranger des véhicules automobile qui avait été volé en France pour des compagnies d'assurance.

Quel TVA est applicable ? Raisonnement tenu par juge :

Est ce que cette PS est visée par **l'art 259-A ou 259-B** ? Ici, c'est pas le cas.

Donc, ces là règles général qui s'applique. Et le siège de l'activité économique du prestataire se trouve en France.

Et c'est donc la TVA fr qui s'applique.

En pratique, les PS de services visées par les **art 259 A et B** sont peu nb :

- ***Prestations liées à la commercialisation de B en France*** : Expl : La conception de présentation commercial d'un bien,...
- ***PS destination directe de simple particulier*** : ça a été longtemps le cas des services de restaura, mais c'est plus le cas. C'est le cas des prestations de coiffure, soins corporels, ...
- ***Jusqu'en 78, il y avait les prestations de télécommunication.***

1) L'art 259 A concerne les prestations matériellement localisables. Mais, le terme de prestations matériellement localisations est un simple raccourci de langage. Ce terme n'a pas de porté juridique.

1^e PS : Prestation de moyens de transport qui sont assujettis en Fr quand :

- Le loueur est établi en Fr et le moyen de transport loué est utilisé en fr ou dans un Etat membres.
- Le loueur est établi hors de la communauté et le bien est utilisé en fr.

C'est ce qui explique qu'une E française qui loue des moyens de transport en all : Elle paye de la TVA all, et c'est donc, le droit all qui s'applique : déd possible. L'E fr peut ici demandé fiscalement le remboursement de la TVA qu'elle verse au loueur all.

2^e type de PS : Prestation afférente à un immeuble

C'est PS sont imposable en fr si l'immeuble se situ en fr.

3^e PS : Prestation de transport qui sont assujettis à la TVA fr pour la distance parcourue en fr.

En réalité, ici, notre loi interne prévoit de très large exonération au profit du transport international de voyageur : expl voyage où France n'est qu'un transit.

4^e lieu : Prestation culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative ou réécriture.

Ces PS sont assujettis en fr si la prestation est matériellement réalisée en fr.

Expl : meeting artistique : invitation d'artiste étranger. Cette PS entre dans le champ d'application de la TVA fr car elle est matériellement exécutée en Fr.

5^e lieu : Travaux et expertise sur bien meuble corp.

Pendant longtemps, si c'est travaux et expertise sur B meuble et corp cété le lieu de réalisation de la prestation qui détermine la TVA.

Avec de gros pb qui motive la modification de la législation :

Expl : Une machine appartenant à une E belge tombe en panne. E belge l'a renvoyé au service après vente en fr pour la réparation. En application de **259 A** : C'est la TVA fr qui est applicable car une réparation faite en fr.

Donc, rsl : l'E belge a une facture avec TVA fr : Les belges ne peuvent pas imputer cette TVA fr sur la TVA belge. Ainsi, E belge se trouve dans une mauvaise situation. Car la seule solution pour elle est demander au trésor fr le remboursement de la TVA.

C'est cette situation qui explique que la plupart des Etats avait appliqué une solution de facilité : Mesure d'exonération lorsque le preneur de la prestation été en droit d'obtenir le remboursement de la taxe qui aurait du lui être facturé par le prestataire.

Pb : ces mesures ont également permis des pratiques peu délicates et pratiquement indécélable pour le trésor national.

Expl : E strasbourgeoises : qui a une 30^e de véhicules d'une marque all qui faut entretenir.

Choix entre deux solutions :

- Faire réviser les voitures en fr : mais la tva affaissant au transport de personne n'est pas déductible en France.
- Faire la révision en all : concessionnaire all -> même prix, facture TVA all qui est déductible en All. Et alors le concessionnaire peut facturé en exonération de tva.

On a modifié les choses :

Prpe toujours le même : *taxation dans l'Etat du lieu de réalisation de la prestation. Mais dérogation : le lieu d'imposition sera l'Etat qui a attribué au preneur de la prestation le numéro d'attribution de la TVA sous lequel le service est rendu.*

Et ça sera donc le preneur de la prestation qui sera le payeur de la TVA de la prestation dont il s'agit.

Expl : d'E fr qui fait révision chez concessionnaire all

Le client fr doit communiquer au prestataire all son numéro d'identification de TVA fr.

Donc, la prestation est exonérée en all et est du en fr : TVA fr.

Ca simplifie la vie de tout le monde.

1^e avantage : La auto liquidé par l'E fr ne pourra pas être déduite par l'E fr. Le *fisc na peut exercer son pouvoir de contrôle pleinement.*

2^e avantage : *simplicité.* Sur la facture établie par le concessionnaire all fait mention des deux numéro de TVA intracom (prestataire, preneur de la prestation) et ne fait pas mention du montant de la TVA.

L4

2) Règles de rattachement au territoire pour les Prestations immatérielles

Désigne des PS (prestations de service) pour lesquels le *critère de rattachement à un territoire est intellectuel.*

Visé à **l'art 259-B du code.**

Ce sont :

- 1- Cession ou concession de droit de propriété intellectuel ou littéraire
- 2- Prestation de publicité
- 3- Prestation de conseil ou d'étude
- 4- Le traitement de données
- 5- Prestations télécoms
- 6- Opérations bancaires et financières
- 7- Mise à disposition de personnel
- 8- Location de bien meuble corporel autre que les véhicules de transport car elles sont visées par **l'art 259-A.**

Le critère de rattachement qu'utilise la loi utilise deux éléments :

- 1- **Siège du prestataire**
- 2- **Le statut fiscal du preneur de la prestation**

Les prestations de 259-B entrent dans le champ de la TVA dans deux hypothèses :

- 1- **Le prestataire est établi en France et le preneur de la prestation est lui-même établi dans un Etat membre sans y être assujetti à la TVA.**

2 expl :

1. Un ressortissant all consulte un avocat en France pour un problème d'infraction au code de la route commis en France. L'avocat français, prestataire est établi en France. Le preneur de la prestation est allemand non assujetti. La TVA française est donc applicable.
2. Un ressortissant français décide d'aller habiter en Allemagne. Et souhaite s'abonner à une chaîne cryptée française. C'est la TVA française qui est applicable. Prestataire : Entreprise française établi en France. Preneur : établi en Allemagne, simple particulier.

- 2- **Lorsque le prestataire est établi hors de France et le preneur est établi en France en étant assujetti à la TVA.**

Expl : Une société-mère américaine concède à sa filiale française le droit d'utiliser un brevet dont elle est titulaire. Cette PS est assujettie à la TVA française. car le prestataire n'est pas établi dans notre pays. le preneur lui est établi et assujetti en France. dans ce cas de figure, la TVA française liquidable est directement auto

liquidé par l'E française : c'est lui qui va directement constater cette TVA. Et ce preneur a aussi le droit de déduire cette TVA qui a été liquidée dès lors que cette PS est utilisée pour les besoins de ces opérations ouvrant droit à déduction.

Ça ne change rien pour le contribuable et ça permet à l'administration d'effectuer son contrôle.

La loi prévoit une pénalité en cas de non auto liquidation qui est égale à 5% de la TVA non liquidée. Car même si ça ne change rien pour le contribuable, ça empêche le contrôle de l'administration.

3- Service fourni par voie électronique rendu par une personne non assujettie établie en fr. Ce service est fourni par un prestataire qui est établi hors de la communauté.

Expl : Service d'accès à une banque de données informatiques tenu par un prestataire américain. Le preneur de la prestation étant une université française. L'université française est pas assujetti à la TVA. C'est la TVA française qui est applicable.

4- La TVA française est applicable lorsque qu'un bien meuble corporelle fait l'objet d'un contrat de crédit bail qui est consenti par un bailleur établi dans un Etat membre de la communauté ou le crédit bail est assimilé a une livraison de bine meuble corporel.

C'est une situation de non droit. Explication :

Je suis un simple particulier. Je prends en crédit bail un bien meuble corporel et le contrat est passé avec un contrat de crédit bail qui prend le crédit bail comme une livraison de bien meuble corporelle.

Dans l'Etat du prestataire, on est en présence d'une livraison d'un bien meuble corporel à destination d'un autre Etat membre. A priori, on est en présence d'une livraison intracommunautaire. Exonéré de taxe dans l'Etat du prestataire.

Dans l'Etat du preneur de la prestation. C'est une prestation de location qui en principe est soumise à TVA dans l'Etat du prestataire, mais dans l'Etat du prestataire, il y a exonération.

Donc, le législateur est intervenu. Et la TVA française sera applicable dès lors que le locataire est établi en France sans être assujetti à la TVA et que le bien est utilisé en France.

Jusqu'à présent, la démarche suivie est simple, seule question :

À la juridiction de quel Etat doit être attaché une PS dans le cadre d'opération internationale ? Mais dire qu'une opération relève à la législation fiscale de tel ou tel Etat, ne dit pas commun cette législation va traiter cette opération.

Expl :

- a. L'E est établi en all, elle achète des bien en France, qu'elle revend immédiatement en France. comme l'E all est traité.
- b. Une E française achète des biens en France qu'elle va livré en Amérique. Comment est traité l'opération française à destination de l'entreprise américaine.
- c. Une entreprise luxembourgeoise achète en France des biens ou PS qui sont imposables en France. Est ce que cette entreprise peut récupérer cette TVA française et le cas échéant de quelle manière ?

Donc, question : Comment la France va traiter les questions de TVA qui sont frappés d'un élément d'extranéité ?

Le régime des opérations de commerce extérieur : règles différentes de celles de droit commun.

1. Régime des opérations d'importation et d'exportation : entre pers établi en fr et pers tiers à la communauté.
2. Régime des opérations communautaires.
3. Régime appliqué aux entreprises qui ne sont pas établis en France, mais qui soit réalise des opérations en France ou soit achète de biens français. quel est le sort de cette TVA française.

1. Importation – exportation.

a) Exportation :

1^e particularité :

Livraison de bien meuble corporel dont le lieu de départ se trouve en France. Donc, l'opération rentre dans le champ d'application de la TVA française.

Ces opérations d'exportation du point de vue française sont exonérées de taxes et donc de TVA.

Mais, cette opération présente en principe des particularités intéressantes.

2^e particularité :

En principe, lorsqu'une personne est exonérée de TVA (expl : médecin), il ne peut pas déduire la TVA.

En ce qui concerne les exportations qui sont en principe exonéré, ces opérations exonérées ouvrent droit à déduction.

Càd que l'E qui réalise une exportation et qui pour réaliser cette opération acquière des B ou des S sur le territoire français, cette E peut déduire toute la TVA qui a grevé ses achats ou Services alors que ces opérations ne donnent pas lieu à liquidation de impôt puisque exo.

Cette exception, peut se faire par voie de remboursement de crédit de taxes et il existe même dans notre législation une procédure de remboursement spécifique aux exportateurs.

3^e particularité des exportations :

Un exportateur est en droit de grever la TVA qui a grevé ses opérations de bien et service soit par déduction ou par remboursement. Mais, ça peut poser un problème à une entreprise ?

Problème de trésorerie. Car il faut financer un décaissement.

C'est pourquoi la loi prévoit pour les exportateurs un droit inhabituel : droit d'acheter les B et S destiné à l'exportation, hors taxe. **Art 275**

Application de ce régime est subordonnée pour l'acheteur de donner au revendeur une attestation prouvant que les B sont destinés à l'exportation. C'est cette attestation qui justifie pour le fournisseur de vendre le bien hors taxe. Attestation qui le fourni doit mettre dans la TVA.

Que ce passe t'il si en fin de compte, il n'y a pas d'exportation ?

Dans ce cas de figure particulier, le fourni du fait de l'attestation qui lui a été délivrée est libéré de toute obligation vis à vis de l'administration fiscale. De sorte que l'acquéreur sera lui-même redevable de la TVA grevant les bien n'ayant pas fait l'objet de l'exportation.

Autre cas où ce principe s'applique :

Application de taux de réduit en matière de travaux immobiliers : pour les immeubles destinés aux immeubles d'habitation et qui a été construite il y a plus de deux ans, taux de TVA réduit de 5,5% a lieu de 19,6%. Cas

Dans ce cas, l'administration doit se retourner contre le maître d'ouvrage mais non pas contre l'E ayant effectué les travaux.

b) Importation

3 particularités :

1^e particularité :

Opération assujettie à TVA fr du seul fait de franchir la frontière fr. elle est perçu par la direction général des douanes.

Le redevable de la TVA s'est le destinataire du bien. C'est importateur.

Avec solidarité du déclarant en douane.

2^e particularité :

L'assiette de la TVA à l'importation est constituée par la valeur en douane du bien, et qu'il est fixé par le tarif douanier commun. Qui est augmenté des droits et taxes d'exigible à l'importation.

C'est ce qui explique que le TVA est applicable aux droits de douanes.

3^e particularité :

La Valeur du tarif douanier est aussi augmenté par les frais accessoires : expl frais de commission, frais de transport qui sont exigibles à raison de toutes les opérations intervenant jusqu'à l'arrivé du bien dans la communauté.

La TVA est liquidée, exigible au moment de la déclaration en douane.

2. En ce qui concerne les transactions intracommunautaires :

Les livraisons intracommunautaires en provenance de France sont elle-même exonérée de la TVA avec droit de déduction de la TVA d'amont. Comme pour les exportations.

Le régime de l'achat en franchise est également applicable.

Quant aux acquisitions intracommunautaires du biens, elles sont soumises à la TVA fr. La TVA étant ici auto liquidée par l'acquéreur en principe.

Cette TVA auto liquidée étant elle-même déductible dès lors que l'acquisition intracommunautaire permet de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

3. Régime des E étrangères

Une entreprise étrangère est parfaitement susceptible de réaliser des opérations économiques relevant de la législation française, ou d'acheter un bien assujetti en France.

Question : Que va t'elle faire de cette TVA ?

- 1- Quand une E étrangère dispose en France d'un établissement, cet établissement sera traité comme serait traitée toute entreprise française. Donc, ce sont les règles de droit commun qui vont être appliqué.
- 2- En absence d'établissement :

1^o difficulté : Qu'est ce qui se passe qu'en l'entreprise étrangère est redevable de TVA française. l'entreprise étrangère devra être traitée comme toute entreprise française. L'entreprise non-établie dans la communauté a donc l'obligation de désigner un représentant fiscal qui sera l'interlocuteur de l'entreprise française.

À défaut, de désignation d'un représentant, de respect de ses obligations pour l'entreprise étrangère, le client français de l'entreprise étrangère sera débiteur solidaire de la TVA due par l'E étrangère.

Càd que le fisc français va demander l'argent au client fr de l'entreprise étrangère qu'elle a sous la main.

2^o difficulté : Pour les entreprises établies dans un Etat membre, elle n'ont plus l'obligation depuis 2002 de désigner un représentant fiscal, elles doivent seulement s'identifier à la TVA française. Et elle va directement déclarer au service des non résidents, les services qu'elle réalise en France en payant la TVA correspondante.

Cela étant, lorsque l'entreprise étrangère est récalcitrante, c'est difficile pour le législateur de récupérer l'argent.

C'est pourquoi la législation a mis en place plusieurs procédé d'auto liquidation qui on aujhui une porté général.

2 régimes d'auto liquidation les plus anciens :

Ceux de l'art 259B et de ces travaux dans 259A.

La TVA ne va pas être liquidé par le législateur mais par le client. Qui aura le droit de déduire la TVA auto liquidé.

En pratique la facture est établi par le prestataire étranger pour un montant hors taxe et ces le preneur qui annoté la facture en indiquant la TVA et le TTC.

En pratique les deux systèmes d'auto liquidation de 259A et 259B est très pratique pour l'administration.

Et c'est ce qui explique qu'à partir du 1^{er} septembre 2006, le législateur a étendu l'application de ce mécanisme d'auto liquidation à toute les opération réalisable en France qu'il s'agit de biens ou de services lorsqu'elles sont fournies par une entreprise étrangère non établi en France et cela au profit d'un client identifié à la TVA en France.

C'est un système qui a simplifié le système des transactions interna : sont certain PS de l'art 259A, ...

Le redevable de la TVA sera donc le preneur français du bien ou du service fourni par l'entreprise étrangère. Et le fisc français se tournera seulement sur le preneur et ignorera l'entreprise étrangère.

Expl : Une entreprise luxembourgeoise achète des biens en France pour les revendre en France. Quel est le régime de cette opération ?

La vente par le fourni Luxembourgeois donne lieu à auto liquidation au client fr. Et le fournisseur facture donc hors taxe. Client auto liquide la TVA et récupère éventuellement la TVA après.

Pb : le bien a été acquis en France, le fournisseur français a facturé la TVA française. Donc, si c'était une société française, la TVA française aurait été déductible. Sauf ici s'est une société luxembourgeoise et elle va se retrouver avec de la TVA française facturé par le fourni fr. qu'est ce qu'elle en fait ?

Dans ce cas de figure, la société luxembourgeoise a une solution prévue par la loi : demander au fisc français de lui rembourser la TVA française facturé par son fournisseur français.

L'administration a fourni une solution pour éviter le passage au remboursement :

La procédure du répondant : Une entreprise étrangère peut désigner un répondant fiscal qui va se substituer au client de la société étrangère. Ce qui veut dire que le client doit être d'accord pour mettre en œuvre cette procédure : accord express. Et c'est le déclarant fiscal qui va déposer ses déclarations au nom du client et c'est sur ces déclarations qui va être grevée la TVA française.

Ça doit être un accord express du client car en cas de défaut c'est le client qui est redevable à la TVA.

Observation : Remboursement de la TVA à une entreprise étrangère
Qui n'a plus qu'un porté marginal du fait des procédures de liquidation.

En pratique, on trouve souvent des E étrangères qui n'ont réalisé aucune opération imposable en France mais achète en France des biens et des services grevés à la TVA française. L'entreprise étrangère n'est donc la redevable de TVA.

L'entreprise étrangère peut demander le remboursement de la TVA grevant ses achats de biens ou services français à la condition qu'elle réalise dans l'Etat où elle est établie des opérations économiques qui si elle avaient été réalisées en France auraient elles-même ouvert droit à déduction.

Ce remboursement se fait sur demande express accompagné des pièces justificatives.

Cette demande devant être formulée dans un délai de 6 mois à compter de la fin de l'année civile au titre de laquelle le remboursement est demandé.

D'où le problème en trésorerie.

Càd par ex : une entreprise étrangère qui réalise en France des achats en janvier, va supporter le poids de la TVA qu'elle paye au fournisseur, non seulement pendant toute l'année 2008, mais jusqu'au remboursement. En effet, la demande ne pouvait être demandée qu'à la fin de l'année 2008 et avant la fin des 6 mois.

II- IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS IS

Parenthèse : Il n'y a pas que les entreprises assujetties à IS qui peuvent faire des opérations internationales.

- E individuelle : pas fréquent
- Société de personne : on en ne parle pas car c'est une des questions des plus difficile de notre droit fiscal

Une société soumise à IS peut parfaitement être amenée à constater des revenus de provenance très diverse et ses revenus peuvent provenir d'un Etat autre que celui où elle a son siège.

Une société peut parfaitement réaliser une partie de son activité économique dans un autre Etat que celui où elle est établie. Cette société peut aussi disposer de revenus passifs en provenance d'un autre Etat : Dividendes en provenance d'une filiale étrangère, intérêt de prêt accordé à une filiale étrangère, revenu de concession d'un brevet laissé à cette même filiale.

Dans le code des impôts, il n'y a pas de règles de principe.

La loi distingue de revenu :

- Revenu actif : ce qui procède d'une activité économique effectuée dans une E étrangère
- Revenu passif

1^{ère} question : S'agissant des revenus actifs, comment ces revenus vont-ils être traités d'un point de vue interne ?

Le principe est posé par **l'article 209-1 du code** : une société qui a son siège en France n'est imposable à IS français qu'à raison des revenus qu'elle procède d'entreprise qu'elle exploite en France.

En d'autres termes, seuls ces revenus qui résultent d'une entreprise exploitée en France sont considérés comme des revenus actifs assujettis à l'IS français.

La société française qui exploite plusieurs entreprises dans d'autres Etats que la France n'est pas assujettie à IS français du fait des revenus qu'elle constate dans ces entreprises étrangères.

Inversement, une société étrangère qui exploite une entreprise sur le territoire fiscal français sera assujettie à IS français du fait des revenus qu'elle procède de l'exploitation de cette entreprise française.

Mais qu'est-ce qu'on entend par exploitation d'une entreprise en France ? Ce n'est pas défini par la loi. C'est le juge qui a dû le définir :

L'exploitation d'une entreprise en France correspond à l'exercice habituel d'une activité économique en France qui peut prendre 3 formes :

- 1- Celui ou celle d'un établissement autonome
- 2- Lorsque la société, la personne morale intervient ne française par l'intermédiaire de représentant qualifié, qui ont le pouvoir d'agir en son nom et pour son compte, et qui ne sont pas de qualité personnelle professionnelle indépendante de celle de la personne morale.
- 3- Cas de réalisation habituelle d'opérations économiques qui elles-mêmes forment un cycle commercial complet.

En pratique, les revenus d'une société française qui procède d'une activité économique vont échapper à IS dans 3 cas :

- 1- Les revenus en question ont été constatés, réalisés dans un établissement dont la société française dispose à l'étranger.
- 2- Les revenus économiques en question ont été réalisés dans un autre Etat que la France par la société française qui agit ici par un intermédiaire sans personnalité professionnelle distincte de celle de la société française. Ce qui veut dire que c'est donc directement la société française qui réalise ses opérations économiques dans un autre Etat.
- 3- La société française a réalisé dans un autre Etat, des opérations qui sont constitutives d'un cycle commercial complet. Ces revenus pourront donc être exemptés d'IS français.

Observation : ça marche exactement de la même manière pour une société étrangère.

C'est donc comme si la personne morale étrangère exercée directement en France et ses revenus résultant de cette activité française sont taxables en France.

1. L'établissement autonome est une notion simple à comprendre. C'est une *installation matérielle qui possède une certaine permanence, une durée dans le temps et qui est le siège d'opération économique potentiellement génératrice de profit, parfois de pertes. Et qui sont réalisés avec des tiers.*

En général, ça correspondra à une unité de production ou de commercialisation de bîne ou de services dotés de personnes qui lui est propre, d'immobilisation locale, de services commerciaux, technique ou financier qui lui sont propres. Cet établissement tiendra donc des comptes en mettant en œuvre la législation comptable locale qui elle-même fait l'objet d'une centralisation au siège de la société, de la personne morale.

Dans la pratique, cette notion d'établissement correspond pour partie à la notion d'étab stable utilisé en droit fiscal conventionnel.

H3

2. Intermédiaire qualifié : *préposé de la personne morale qui est en état de subordination juridique ou économique (éco=total dépendance de la société en question). Mais, qui dispose un pouvoir de faire des affaires d'une manière autonome pour le compte de son commettant.*

Les opérations économiques dont le représentant est la source sont rattachables à la juridiction fiscale fr car le représentant qualifié constitue un centre de décision en fr de la personne morale en question.

À l'inverse, si l'intermédiaire qui représente la personne morale est juridiquement et économiquement autonome par rapport à la personne morale qu'il représente, les affaires que réalise la personne morale ne sont pas rattachables à la juridiction fiscale de l'Etat où agit le représentant. Parce que la personne morale en s'agit ici pas personnellement au niveau local.

Expl : Je suis une société française, je commercialise des biens sur le marché américain.

Sur le marché américain, j'agis en utilisant les services d'un commissionnaire à la vente car je ne connais pas bien le marché américain.

Question : Est ce que les bénéfices que je tire de la vente de B au E-U sont taxables en fr ou aux E-U ?

Ce n'est pas taxable aux E-U. En matière de fiscalité des bénéfices, la question est celle de l'Etat auquel est rattaché les bénéfices ? donc, il faut s'avoir si la société fr agit personnellement au E-U ?

Non, elle agit par l'intermédiaire d'un commissionnaire indépendant amé. La société n'a pas d'activité personnelle locale au Etats Unies.

Autre Expl :

La société fr envoie l'un de ses salariés avec pouvoir de faire des affaires aux E-U.

Les profits qu'on fait sur le marché américain son taxable aux E-U car il s'agit d'un salarié qui dans une situation de totale dépendance de la société fr. donc, c'est la personne morale fr qui est réputé faire personnellement et localement des affaires aux E-U.

3. La notion de cycle commercial complet est propre à la fr.

Ça correspond à une *série d'opération commerciale ou industrielle formant une unité cohérente et qu'on ne peut pas rattacher à l'activité économique habituelle de la personne morale.*

Le cycle commercial complet, du point de vu français, présente donc 3 caractéristiques :

- 1- Les opérations économiques réalisées à l'étranger par la personne morale fr présente un caractère habituel ou en tout cas une certaine durée dans le temps.
- 2- Ces opérations se distinguent des autres activités habituelles de la société fr.
- 3- Ces opérations économiques forme un cycle complet, son constitutive d'une unité autonome d'affaire.

Dans la pratique, la notion de cycle commercial complet est utilisé dans deux grands cas de figure :

1- 1^e cas de figure qui n'a qu'un intérêt mineur : *réalisation d'opération commercial distincte à l'étranger* : achat local de m/ses suivis localement de leur revente, la réalisation d'opération d'extraction minière, la réalisation d'opération financière entièrement réalisée et payé à l'étranger. Ces opérations ne sont néanmoins pas assujetties à l'impôt ne fr à la condition qu'elle se détache, qu'elles soient séparables des autres opérations économiques réalisés par la société française.

Expl : Société française qui achetait du vin en Algérie pour le revendre au sud du Saara. Ce qu'on achetait à l'époque l'Afrique noire.

La société fr disait cycle commercial complet, pas taxable à l'étranger.

Le juge dit qu'on taxe en France car les décisions d'achat et de vente sont décidées en fr et les mouvements financiers sont entièrement décidés et réalisé en fr. donc, le csl d'Etat estiment qu'il n'y a pas de mouvements autonome.

2- 2^e branche d'application plus importante et plus justifié. Et on en trouve l'équivalent dans les convention signé par la France. *Il s'agit de la réalisation de grand chantier réalisé dans un Etat étranger.* Les opérations réalisées localement sont considérées comme constitutive d'des commerciaux complets dès lors qu'elle sont considérés comme continu dans le temps : avec un minimum de temps prévu dans la convention. Il faut d'autre part qu'elle fasse appel à des moyens important sur place.

Il faut que le chantier soit techniquement autonome localement.

Expl : Une société française remporte un marché pour la construction complète d'un aéroport sur un terri étranger. Un contrat est convenu qui comporte plusieurs phases : 1^e phase : conception des installations, 2^e : construction de l'installation, 3^e : mise à disposition et formation du personnel qui sera chargé de la maintenance.

1^e phase : Pour ce qui concerne la partie du marché concernant la conception de l'immobilisation, elle se fait localement en France, les profits qui en résultent seront taxé en France et exempté dans l'Etat étranger.

2^e phase : construction des installations : 1 à 2 ans de travaux, on envoie une équipe à l'étranger, on engage du personnel localement, on achète du matériel de construction, le matériel technique est généralement importé de France ou autre pays. Les profits qui résultent de cette phase sont taxés à l'étranger, et exemptés à l'étranger.

3^e phase : doit a priori être rattaché à la juridiction fiscale de l'Etat local et non pas en fr.

Une personne morale peut aussi constater des revenus qui ne résultent pas d'une activité économique qu'elle exerce personnellement. Ce sont des **revenus passifs**. Et il y a des personnes morales qui n'ont que des revenus passifs : la société holding.

De ce point de vue, la société étrangère peut très bien être imposée en France car elle perçoit des revenus qui trouvent leurs sources en France. et inversement, on peut se trouver devant le cas de société française qui dispose de revenus passifs de sources étrangères qui vont eux même être taxés à IS en France.

1^e question : Comment un revenu passif peut-il être considéré comme étant de source fr ? le CGI est relativement peu complet et les dispositions existantes sont incomplètes (laisse passer de l'argent).

Les revenus de sources fr sont définis par **art 164 B du CIG**.

- La loi vise d'abord les intérêts qui sont considérés comme étant de source française s'il procède d'un capital placé en France. ET si le débiteur des intérêts est lui-même établi en France.
- Les dividendes sont considérés comme de sources fr lorsqu'il procède de valeurs mobilières françaises. en fait, on vise ici les valeurs mobilières émises par des sociétés qui ont leur siège en France.
- Plus values de cession de valeur mobilière sont imposables en France lorsqu'elle possède à la cession d'action ou de part sociale d'une société soumise à IS ayant son siège en France et dans laquelle le cédant des titres disposés à un moment quelconque des 5 années ayant précédés la vente d'au moins 25% des droits au bénéfice de la société dont les titres sont vendus.
Les autres plus values sur valeurs mobilières qui ne correspondent pas à ce critère sont purement et simplement exemptés d'impôt.
- Les revenus issus de propriété industrielle ou intellectuelle. Ces revenus sont de sources fr lorsque leur débiteur est domicilié fiscalement en France.
- Revenus des plus values immobilières. L'Etat de sources de ces revenus c'est celui de source des biens immobiliers.
- Les rémunérations de prestations de services. Ces rémunérations sont considérées comme étant de source française lorsque le débiteur est établi à son domicile fiscal en France et que les prestations sont elles-mêmes fournies ou utilisées en fr.

2^e question en ce qui concerne la TVA : Comment en fr les revenus qui relèvent de notre juridiction sont ils effectivement taxés ?

Les choses varient selon qu'on est en présence de revenu actif ou passif.

1) Pour les revenus actifs qui relèvent de l'exploitation d'une E

Prpe : par définition une société française ou l'entreprise française d'une société étrangère ne peut pas tenir compte pour le calcul de son résultat fiscal imposable en France, n'a pas le droit de tenir compte des variations de son actif net qui sont imputables à des événements ou des opérations qui se rattachent à une ou des E exploités hors de France. et cela quelle que soit la cause de la variation de l'actif net.

Expl :

Une société française dispose dans un Etat étranger d'une succursale qu'elle exploite localement. Cette succursale s'analyse donc comme un établissement avec exploitation hors de France.

Il se trouve que les installations de cette succursale sont ravagées par l'incendie, le bâtiment est détruit.

Le temps de reconstruire des pertes d'exploitations importantes sont constatées.

D'un point de vue comptable, la personne morale de la société française n'a qu'une seule comptabilité. Donc, dans les comptes de la société française on constate à la fois une perte exceptionnelle qui correspond à la destruction des biens immobilisés et une perte liée à l'absence d'exploitation.

Quant on calcule le résultat fiscal, il faudra extraire du résultat comptable toutes les conséquences qu'impliquent les pertes de l'établissement étranger.

Ainsi, le résultat comptable de la société va être majoré du montant des pertes personnelles constatées par la destruction de l'établissement étranger.

Inversement, s'il n'y a pas de pertes mais des profits, on retire tous les profits constatés dans l'établissement étranger.

2° expl :

Une société française contracte un emprunt dont elle affecte partiellement pour le financement d'opérations de certains de ces établissements étrangers. Quant est-il de la déductibilité des intérêts de cet emprunt ? Les intérêts ne seront déductibles que pour la quote part de l'emprunt utilisé en France pour la société française.

Autre particularisme qui caractérise l'imposition des revenus actifs :

Lorsqu'une personne morale étrangère exploite en France une entreprise. Les revenus de cette entreprise exploitée en France sont eux-mêmes de plein droit soumis à l'impôt français.

Mais, on s'aperçoit aussi que les revenus de l'entreprise française après impôt de la société étrangère sont à la disposition de l'Etat français qui en dispose pleinement.

Le droit fiscal taxe tout ce qui passe à porte. Et notre droit fiscal considère ici qu'il faut traiter les établissements français de la même manière qu'une filiale française d'une société étrangère.

Si une filiale verse un dividende à sa société-mère, ce revenu va subir une retenue à la source.

En faisant abstraction des conventions bilatérales, pour la France est de 25%. **Art 127 bis du CGI.**

Pb : Un établissement lorsqu'il fait un bénéfice ne distribue pas ce bénéfice sous forme de dividende. Le bénéfice est un élément du résultat constaté par la personne morale étrangère. Ce qui n'empêche pas que du point de vue fiscal, le revenu constaté par un établissement français d'une société française, doit être considéré comme celui d'une filiale d'une société étrangère.

La loi prévoit qu'une présomption de distribution s'applique au bénéfice réalisé en France par l'établissement d'une société étrangère. Les bénéfices de cet établissement sont réputés distribués au siège de la personne morale.

Càd qu'on va soumettre c'est bénéfice à la même retenu à la source que pour les filiales. Et cette retenus à la source est calculé à partir des revenus imposables mais aussi des revenus exonérés.

Et cette retenu à la source va être déclaré et payé par l'étab fr dans les 3 mois à compté de la clôture de son exercice comptable.

Toutefois, cette retenu à la source peut poser un pb du point de vu du droit communautaire : La discrimination entre filiale et étab est interdite. Et discrimination potentielle il y a ici. Car pas définition, une filiale n'est retenue à la source qu s'il y a une distribution effective. Alors que dans le cas d'un étab s'est tous le bénéfices qui est considéré distribué.

2^e pb : En droit communautaire, pour les distributions d'une filiale au profit de la mère, les retenu à la source ont été supprimés sous certaines conditions.

La commission a donc décidé d'engager une action en infraction à l'encontre de la fr qui a donc pris les devants en supprimant la retenue à la source en présence d'un étab stable qui a son siège dans un autre Etat membre de la communauté.

Les revenus passifs :

Il faut faire une distinction entre :

1- Les revenus de sources fr et perçu par une société étrangère.

Notre droit interne a prévu un système, pas très logique, de retenu à la source qui vont être précompté par le débiteur des revenu ? donc, en fait, au moment même de leur versement à l'entité étrangère. Cette retenu à la source selon sa nature peut-être considère comme libératoire de l'impôt ou non-libératoire de l'impôt

Et quand elle est non libératoire de l'impôt càd que le revenus dont il s'agit doit lui même La retenu précompté venant s'imputer sur l'impôt exigible.

Les revenus libératoires de IS : s'applique pour l'essentiel, au plus values de valeur mobilière, au dividende et au intérêt d'emprunt.

Le solde est versé l'entité étrangère en franchise de ...

Le revenu non-libératoire s'applique pour l'essentiel au revenus de la propriété intellectuelle, au prestation de services de source fr et au plus value immobilière.

Pour ce type de revenu, dans un 1^e temps, au moment de la constatation du revenu, il y aura versement au trésor français de la retenu à la source et que va précompter en général le débiteur des sommes en question. Mais, ce revenus qui est taxés sera dans un 2^e temps soumis à l'IS dans les conditions de droit commun et la revenu est imputé sur IS finalement exigible.

IS et retenu sont deux impôts différés : donc si le montant de la retenu est supérieur à celui de IS, l'administration ne rembourse pas la différence.

2- Et les revenus passifs de sociétés étrangères et perçu par une société fr.

Le principe dans ce cas de figure est que ce revenu passif de source étrangère et perçu par la société française est compris dans l'assiette de l'IS que doit la société fr au trésor.

En absence de convention internationale, la retenu à la source retenu localement n'a pas d'incidence. Le revenu qui est fiscalisé en France est égal au montant étranger de retenu net à la source.

En cas de convention bilatérale, le revenu qui est fiscalisé correspond au revenu brut avant retenu à la source. Mais, la double imposition est évitée par le bénéfice d'un crédit d'impôt au profit de la société française et qui en règle général égal au moment du retenu d'impôt précompté par l'E étranger. et ce crédit d'impôt est imputable à IS imposable en France.

Et particularité de ce crédit d'impôt :

- Il n'est pas remboursable
- S'il n'y a pas IS ou si le montant de l'IS est inférieur au crédit d'impôt, le crédit d'impôt est perdu.

- FIN DU COURS -