

CONTRÔLE DES OPÉRATIONS INTERNATIONALES

Procédure amiable - Prescription
Études F-80 100, F-80 260 et F-96 700

Institution d'une suspension du délai de prescription en cas d'ouverture d'une procédure amiable à la suite d'une proposition de rectification (Art. 21)

Lorsque la proposition de rectification adressée à un contribuable fait naître une situation de double imposition, l'ouverture d'une procédure amiable entre l'Administration fiscale française et l'autorité fiscale de l'État concerné a désormais un effet suspensif sur le délai de prescription à l'intérieur duquel l'Administration peut mettre en recouvrement les impositions litigieuses.

En fixant le terme de la suspension du délai de prescription à la fin du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable du résultat de la procédure amiable, le législateur permet à l'Administration de suspendre la mise en recouvrement des impositions litigieuses au-delà du terme du délai de prescription.

Cette disposition s'applique aux procédures amiables ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

Origine des situations de double imposition

557. Les doubles impositions internationales des revenus trouvent leur origine dans la souveraineté fiscale des États qui ont chacun le droit d'imposer. L'un parce qu'il se considère comme l'État de résidence du bénéficiaire du revenu, l'État résidence, et l'autre, parce qu'il estime que le revenu trouve sa source sur son territoire, l'État source.

558. D'une manière générale, on peut définir deux types de doubles impositions :

► les doubles impositions juridiques, qui résultent du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un même revenu par plus d'un État ;

► les doubles impositions économiques qui sont définies par le comité fiscal de l'OCDE comme étant la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu.

Il en est ainsi lorsque deux sociétés d'États différents (par exemple une société mère et sa filiale ou des sociétés sœurs) se versent des revenus imposés dans les deux États.

559. Éviter la double imposition revient à transférer exclusivement le droit d'imposer à l'État source ou à l'État de résidence (méthode de l'exonération) ou encore partager le droit d'imposer entre les deux États (méthode de l'imputation).

Recherche d'accords entre administrations dans le cadre de la procédure amiable

560. Les contribuables qui sont assujettis à une double imposition (à l'occasion d'un contrôle fiscal par exemple) peuvent saisir les autorités fiscales des pays concernés pour que celles-ci s'accordent pour éviter la double imposition.

Cette procédure résulte :

► soit de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, en matière de correction des bénéfices d'entreprises associées, qui couvre une partie des États membres de la Communauté européenne (V. étude F-96 700-43),

Le Conseil des ministres des finances de l'Union européenne a par ailleurs adopté, le 7 décembre 2004, un code de conduite en vue de permettre une application plus efficace et uniforme de cette convention qui prévoit le point de départ des périodes fixées pour le

traitement des réclamations et les modalités pratiques pour les procédures amiables ainsi que les phases d'arbitrage. Il recommande également la suspension du recouvrement des dettes fiscales dans l'attente de la résolution des différends.

Ainsi, le code de conduite prévoit notamment :

– qu'un délai de trois ans maximum soit tenu pour résoudre les différends,

– qu'une fois la réclamation lancée, les autorités compétentes essayent de parvenir à un accord pour éviter la double imposition dans un délai de deux ans,

– qu'en cas d'échec de cette procédure, une seconde phase soit lancée, à savoir la procédure arbitrale.

Durant ce délai de trois ans, le code recommande en outre la suspension des procédures de recouvrement.

► soit de l'application d'une convention fiscale bilatérale.

Incidences de la procédure amiable sur la mise en recouvrement des impositions supplémentaires résultant d'un contrôle

561. En principe, l'ouverture en France d'une procédure amiable tendant à éviter les doubles impositions ne suspend pas la mise en recouvrement des impositions visées. Cette règle s'applique aussi bien pour les procédures amiables et d'arbitrage conduites dans le cadre de la Convention européenne du 23 juillet 1990, que pour les procédures amiables régies par les conventions fiscales bilatérales.

562. Suspension administrative de la mise en recouvrement à l'intérieur du délai de prescription - Malgré l'absence de dispositions légales autorisant la suspension de la mise en recouvrement en cas d'ouverture d'une procédure amiable, l'Administration a pour pratique de suspendre la mise en recouvrement des impositions lorsque la procédure amiable est ouverte au stade de la proposition de rectification.

L'instruction du 14 novembre 1999 (BOI 14 F-1-99) relative à la convention européenne du 23 juillet 1990 ne contient aucune disposition sur la suspension de la mise en recouvrement.

Cette pratique résulte d'une décision discrétionnaire de l'Administration, prise sur le fondement d'instructions à usage interne des services, dont la portée est générale. L'absence de diffusion des instructions qui ouvrent la possibilité d'une suspension du recouvrement conduit ainsi à une inégale information des contribuables (V. rapport Gibert « améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire »).

563. Effets de l'échéance des délais de prescription sur la mise en recouvrement - Le droit de reprise de l'Administration ne peut s'exercer que dans la limite d'un délai légal. À l'expiration de ce délai, il y a prescription et l'Administration ne peut plus exiger le paiement des impositions concernées.

Sur les différents délais de prescription, voir études F-80 100 et s. Le délai de prescription le plus souvent applicable est de 3 ans.

Une proposition de rectification régulière interrompt ce délai (LPF, art. L. 189). S'agissant d'une interruption, l'arrêt du cours de la prescription fait disparaître le délai antérieurement écoulé. La proposition de rectification fait donc courir une prescription semblable à celle qu'elle a pour effet d'interrompre (V. étude F-80 100-14).

Si aucun accord amiable n'a été trouvé au-delà du terme de ce délai de prescription, l'Administration ne peut prolonger la suspension de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires, au risque de perdre définitivement la possibilité de les recouvrer.

Ainsi, en pratique, compte tenu de la durée moyenne des procédures amiables (3 ans et 7 mois), l'Administration est le plus souvent contrainte de procéder à la mise en recouvrement bien que la quasi-totalité des procédures amiables permettent, in fine, de trouver une solution éliminant la double imposition.

564. Le contribuable a la possibilité d'effectuer une réclamation contentieuse devant le juge de l'impôt national pour bénéficier d'une suspension de la mise en recouvrement, sous réserve de présenter des garanties suffisantes.

Cependant, l'engagement d'une réclamation contentieuse a notamment pour effet de priver le contribuable de la procédure arbitrale qui prévoit la constitution d'une commission consultative entre les deux États chargée d'émettre un avis sur les moyens d'éviter la double imposition. Cette procédure est mise en œuvre, dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage, à défaut d'accord entre les deux États dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas de double imposition a été soumis à l'un d'entre eux ou à compter de la date où le contribuable s'est désisté d'un éventuel recours interne. La commission d'arbitrage ne peut se réunir tant que le désistement d'éventuels recours internes n'est pas intervenu.

Ces contribuables sont donc susceptibles de se trouver placés face à l'alternative suivante :

– soit introduire un recours pour bénéficier d'une suspension de la mise en recouvrement, mais perdre le bénéfice de la procédure d'arbitrage,

– soit renoncer à un tel recours afin de profiter de l'obligation de résultat et des délais auxquels la convention européenne d'arbitrage astreint les États pour l'élimination de la double imposition mais supporter la mise en recouvrement des impositions litigieuses.

RÉGIME NOUVEAU

565. L'article 21 de la présente loi crée un cas de suspension du délai de prescription, codifié à l'article L. 189 A du CGI, lorsqu'à la suite de la notification d'une proposition de rectification (ancienne notification de redressement) une procédure amiable visant à éliminer une double imposition est ouverte.

Ce dispositif, qui a été annoncé dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à favoriser la sécurité juridique des entreprises (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, §§ 13 et s.), est issu des propositions du rapport de B. Gibert « Améliorer la sécurité fiscale pour renforcer l'attractivité du territoire ».

566. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux procédures amiables ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.

Portée du dispositif

567. Cette suspension du délai de prescription donne une base légale à la pratique administrative de suspension de la mise en recouvrement avant l'échéance du délai de prescription (V. n° 562) et donne la possibilité à l'Administration de prolonger cette suspension jusqu'à l'issue de la procédure amiable.

568. Il s'agit d'une simple suspension du délai, et non d'une interruption : la prescription est temporairement arrêtée, pour reprendre ensuite son cours en tenant compte du temps déjà écoulé lorsque la suspension arrive à son terme.

En toute hypothèse, l'Administration conserve la possibilité d'effectuer la mise en recouvrement lorsque sa créance présente un risque de non recouvrement.

Contribuables et impositions concernés

569. Il s'agit des contribuables (particuliers ou entreprises) qui à la suite d'un contrôle fiscal (après réception de

la proposition de rectification) sont imposés en France sur des revenus déjà taxés par un autre État et demandent l'ouverture d'une procédure amiable sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne d'arbitrage (V. n° 560).

570. Compte tenu des conventions visées, la suspension du délai de prescription devrait être applicable en matière :

- d'impôt sur le revenu,
- d'impôt sur les sociétés,
- d'impôt sur la fortune,
- de droits de mutation par décès.

Période de suspension du délai de prescription

571. L'article L. 189 A, nouveau du LPF prévoit que le cours du délai d'établissement de l'imposition (délai de prescription) pour laquelle une procédure amiable a été ouverte est suspendu :

► de la date d'ouverture de la procédure amiable,

La procédure amiable est formellement ouverte par une demande expresse et recevable du contribuable adressée au ministre chargé du budget ou à son représentant autorisé à la direction de la législation fiscale qui en accuse réception.

► jusqu'au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes.

Le délai de trois mois entre la notification de l'issue de la procédure amiable et l'éventuelle mise en recouvrement est lié à la nécessité de permettre notamment la mise en œuvre de la procédure prévue par l'article L. 57 du LPF qui prévoit que l'Administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Ce dernier dispose alors d'un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification pour faire connaître ses observations. ■

CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

Prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

Études F-20 300-93, F-82 600, F-91 250 et F-96 700-8

Extension du dispositif d'accord tacite préalable à de nouvelles matières (Art. 19 et 23)

À compter du 1^{er} janvier 2005, le dispositif d'accord tacite préalable de l'Administration est étendu aux demandes concernant :

- l'existence d'un établissement stable ;
- l'application du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices prévu par l'article 44 octies du CGI en faveur des entreprises implantées en ZFU.

572. Aux termes de l'article L. 80 B, 1^o, du LPF, il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions si la cause du rehaussement poursuivi par l'Administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un redevable de bonne foi et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement formellement admise par l'Administration.

Seules les prises de position écrites et signées par un agent qualifié pour engager l'Administration entrent dans le cadre de l'article L. 80 B (V. étude F-82 550).

Ces dispositions permettent aux contribuables de saisir l'Administration, à titre préalable ou sur des opérations en cours de réalisation, afin d'obtenir une certitude quant au régime fiscal applicable. Cependant, la sécurité juridique ne peut opérer que si l'Administration répond effectivement à la demande, puisque seules les prises de positions expresses, par écrit, peuvent engager l'Administration et être opposables.

573. C'est pourquoi un mécanisme d'accord tacite préalable a été institué pour certaines catégories de demandes. Ainsi, l'article L. 80 B du LPF impose, pour certains régimes fiscaux précis, un délai obligatoire de réponse de l'Administration, au terme duquel l'accord est réputé tacite.

Il s'agit des régimes suivants :

- amortissement exceptionnel de certains investissements (délai de 3 mois ; LPF, art. L. 80 B, 2^o ; V. études F-18 520, F-18 540, F-18 600, F-18 620, F-18 600, F-18 650, F-18 670, F-18 870, F-91 300) ;

– allègements d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles, prévus à l'article 44 sexies du CGI (délai de 3 mois ; LPF, art. L. 80 B, 2^o ; V. étude F-91 200) ;

– détermination des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche (délai de 6 mois ; LPF, art. L. 80 B, 3^o ; V. étude F-92 100) ;

– régime dérogatoire des jeunes entreprises innovantes (délai de 4 mois ; LPF, art. L. 80 B, 4^o ; V. étude F-92 000) ;

– régime applicable dans les pôles de compétitivité (délai de 4 mois ; LPF, art. L. 80 B, 5^o ; V. D.O Actualité 1/2005, n^o 76 s.).

574. Si un contribuable entend bénéficier de la garantie prévue par l'article L. 80 B, 2^o du LPF, il doit adresser une demande en ce sens à l'Administration.

La demande doit être préalable à l'opération. Elle doit être formulée par un contribuable de bonne foi et comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont remplies.

Sur l'ensemble des conditions d'application de la procédure d'accord tacite, V. étude F-82 600, n^o 12 s.

575. Le présent article étend le dispositif d'accord tacite préalable de l'Administration aux demandes concernant :

- l'existence d'un établissement stable ;
- l'application du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises implantées en ZFU (CGI, art. 44 octies).

576. Entrée en vigueur - Les demandes peuvent être adressées à compter du 1^{er} janvier 2005.

EXTENSION DU DISPOSITIF AUX DEMANDES CONCERNANT L'EXISTENCE D'UN ÉTABLISSEMENT STABLE

► Régime actuel

Notion d'établissement stable

577. En application des règles de territorialité qui résultent des conventions fiscales internationales (lesquelles trouvent le plus souvent à s'appliquer, compte tenu de l'importance du réseau de conventions signées par la France), les bénéfices dégagés par les activités de nature artisanale, industrielle ou commerciale sont imposables au lieu de situation de l'établissement stable qui réalise ces activités.

La notion d'établissement stable présente donc une importance toute particulière pour l'application des conventions fiscales.

578. La plupart des conventions donnent une définition de l'établissement stable qui est conforme à celle du modèle OCDE (V. étude F-20 300, n^o 93 s.). Certaines conven-

tions, rédigées sur la base de l'ancien modèle OCDE, font référence à la notion de base fixe.

Selon l'article 5 du modèle OCDE, l'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité, ou, en l'absence d'une telle installation, toute personne ayant le pouvoir d'engager à titre habituel l'entreprise, sauf s'il s'agit d'un agent bénéficiant d'un statut d'indépendant.

L'article 5 précise par ailleurs que constituent en principe un établissement stable un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine ou un atelier.

Conséquences fiscales de la qualification d'établissement stable

579. La requalification d'une implantation française en établissement stable d'une société étrangère permet à l'Administration fiscale française d'imposer les bénéfices de la société étrangère à raison des opérations réalisées en France au travers de son implantation. Or, la société

étrangère fait déjà l'objet d'une imposition dans son État et devient, par conséquent, doublement imposée.

580. La notion d'établissement stable laisse une marge d'interprétation qui explique les cas d'appréciations divergentes selon les États et, par conséquent, les doubles impositions.

Ce risque est d'autant plus important que la démarche d'implantation d'une société dans un autre État est très souvent progressive et qu'il est délicat de déterminer le degré d'indépendance d'une société.

La notion d'établissement stable est également difficile à cerner pour les activités, comme la finance et les services aux entreprises, ne nécessitant pas d'infrastructures physiques importantes.

Voies de recours

581. Afin de mettre fin à la double imposition résultant de la qualification d'établissement stable, la société étrangère peut :

– conduire une procédure en France, par voie de réclamation puis de recours juridictionnel ;

– saisir l'autorité administrative de son État afin qu'elle reconnaisse également la qualité d'établissement stable, ou afin que les deux États règlent la situation selon la procédure amiable ;

– mettre en œuvre la procédure prévue par la convention européenne d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (Convention n° 90/436/CEE, 23-7-1990) (V. étude F-96 700-43).

Cependant, ces procédures sont généralement longues et coûteuses.

Prise de position formelle de l'Administration

582. La société étrangère peut également saisir l'Administration fiscale sur le fondement de l'article L. 80 B, 1°, du LPF afin d'obtenir de cette dernière une prise de position formelle qui lui sera opposable. Cependant, le recours à cette procédure présente peu de garanties en termes de sécurité juridique, du fait de l'absence de délai de réponse et de la nécessité d'une prise de position expresse et écrite (V. n° 573).

► Régime nouveau

583. L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2004 étend le dispositif d'accord tacite préalable aux demandes concernant l'existence d'un établissement stable.

Ces dispositions, qui avaient été annoncées dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à favoriser la

sécurité juridique des entreprises (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 18), sont issues des propositions du rapport de B. Gibert « Améliorer la sécurité fiscale pour renforcer l'attractivité du territoire ».

584. Aux termes de l'article L. 80 B, 6°, nouveau, du LPF, il ne sera procédé à **aucun rehaussement d'impositions** lorsque l'Administration n'a pas répondu dans un **délai de trois mois** à un contribuable de **bonne foi** qui a **demandé**, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, **l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe** au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident.

L'objectif est d'offrir une sécurité juridique aux sociétés qui sont implantées en France ou qui souhaitent s'y installer.

La question se pose essentiellement s'agissant des filiales : l'Administration sera tenue de notifier expressément que la situation de fait qui lui est présentée manifeste une relation société mère établissement stable, à défaut de quoi l'indépendance de la filiale sera réputée acquise et le contribuable pourra s'en prévaloir.

D'autres situations peuvent cependant utilement bénéficier de cette procédure : assurance qu'un agent est reconnu comme indépendant (6 de l'article 5 du modèle OCDE) ou qu'une succursale est considérée comme n'ayant d'autre finalité que de stocker et livrer des marchandises appartenant à la société étrangère (a du 4 de l'article 5 du modèle OCDE) (V. Rapp. AN n° 1976, p. 302).

585. La procédure n'est applicable que dans le **cadre conventionnel** : en effet, il résulte du texte que seuls les contribuables résidents d'un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale peuvent bénéficier de la procédure.

586. Tout comme dans les procédures d'accord tacite déjà existantes, il faut une demande écrite. Cette demande doit être formulée par un contribuable de **bonne foi** et comporter **tous les éléments utiles** (présentation précise et complète) pour apprécier l'existence ou non d'un établissement stable.

587. En cas de réponse expresse positive, ou à défaut de réponse expresse de l'Administration dans les **trois mois** qui suivent la demande, la société étrangère aura l'assurance qu'elle ne sera pas imposée en France et, donc, qu'elle ne sera pas soumise à une double imposition. La prise de position de l'Administration sera ensuite opposable, à condition que la situation n'ait pas été modifiée.

Le délai de trois mois pour examiner le dossier et se prononcer est un délai court, qui garantit qu'il sera procédé rapidement et attentivement à l'examen de la demande, l'Administration risquant, à défaut, d'autoriser tacitement une société étrangère à se soustraire à l'imposition à proportion des bénéfices réalisés en France (V. Rapp. AN n° 1976, p. 302).

588. Un **décret en Conseil d'État** précisera les modalités d'application de ce nouveau dispositif d'accord tacite préalable.

EXTENSION DU DISPOSITIF AUX DEMANDES CONCERNANT LES ALLEGEMENTS D'IMPOT SUR LES BENEFICES DANS LES ZFU

► Régime actuel

589. Application du dispositif d'accord préalable pour l'exonération des entreprises nouvelles - L'article 44 sexies du CGI prévoit un dispositif d'allègement d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises créées dans les zones d'aménagement du territoire, les territoires ruraux de développement prioritaire et les zones de redynamisation urbaine (V. étude F-91 200).

590. Afin d'éviter que de nouveaux entrepreneurs ne se prévalent de bonne foi, mais à tort, du régime d'allègement prévu par l'article 44 sexies du CGI, le dispositif d'accord tacite prévu à l'article L. 80 B, 2°, du LPF (V. n° 573) est applicable aux demandes formulées par les futurs chefs d'entreprises quant à l'éligibilité de leur projet de création au régime de faveur.

Un correspondant a été désigné dans chaque direction des services fiscaux pour assurer un rôle d'information et répondre aux questions

relatives à l'éligibilité au régime de faveur des entreprises nouvellement créées. La réponse de ce correspondant, expresse ou tacite, engage l'Administration et permet à l'entreprise de se prévaloir pour l'avenir d'une prise de position formelle du service.

591. Absence de dispositif d'accord préalable pour l'exonération des entreprises situées dans les ZFU -

L'article 44 octies du CGI prévoit un dispositif d'allègement de l'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises situées dans les zones franches urbaines (ZFU) (V. étude F-91 250).

592. Le dispositif est réservé aux contribuables exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, ainsi qu'aux contribuables exerçant une activité professionnelle non commerciale.

593. Les contribuables qui exercent ou créent des activités dans les zones franches urbaines sont exonérés d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant 5 ans à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans la zone.

Cette exonération concerne les contribuables qui exercent ou créent des activités dans une ZFU :

– avant le 31 décembre 2003, dans les 44 premières ZFU ;

Il s'agit des zones créées par la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville et concernées initialement par le dispositif d'allègement.

– entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2008 inclus, dans les 41 nouvelles ZFU.

Il s'agit des zones créées par la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine.

594. La sortie se fait au cours des trois années suivantes, avec des bases prises en compte à hauteur de respectivement 40 %, 60 % ou 80 %.

Pour les entreprises de moins de cinq salariés, la sortie se fait en 9 ans, avec des bases prises en compte à hauteur de respectivement 40 % les cinq années suivantes, 60 % les sixième et septième années suivantes, et 80 % les huitième et neuvième années suivantes.

595. Dans le cas des 41 nouvelles ZFU (V. n° 593), pour bénéficier du dispositif, l'entreprise doit en outre répondre à des conditions complémentaires résultant notamment des impératifs de la législation communautaire (V. étude F-91 250-6).

596. Compte tenu de la complexité des règles régissant ce régime, il est difficile pour les entreprises d'être assurées que leur situation correspond bien aux conditions posées et que l'application de ce régime de faveur ne sera pas remise en cause ultérieurement par l'Administration.

Pour les raisons déjà exposées (V. n° 573), la garantie de l'article L. 80 B, 1°, du LPF ne permet pas d'assurer une complète sécurité juridique, du fait de son caractère discrétionnaire et de la nécessité d'une prise de position expresse de l'Administration.

► Régime nouveau

597. L'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2004 étend le dispositif d'accord tacite préalable aux demandes concernant les allègements d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises situées en zone franche urbaine (ZFU).

598. Aux termes de l'article L. 80 B, 2°, b, modifié, du LPF, il ne sera procédé à **aucun rehaussement d'impositions** lorsque l'Administration n'a pas répondu dans un **déla**i de **trois mois** à un contribuable de **bonne foi** qui a notifié à l'Administration sa **volonté de bénéficier des dispositions de l'article 44 octies du CGI**.

599. Tout comme dans la procédure d'accord tacite déjà applicable au régime de l'article 44 sexies du CGI, il faut une demande écrite de l'entreprise étrangère, **préalablement** à l'opération. Elle doit être formulée par un contribuable de **bonne foi** et comporter **tous les éléments utiles** (présentation précise et complète) pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont remplies.

Les **modalités pratiques d'application** de la garantie sont fixées par les articles R. 80 B-1 à R. 80 B-4 du LPF (V. étude F-82 600-12 s.).

600. L'application du dispositif d'accord tacite préalable permet ainsi aux entreprises qui le souhaitent de s'assurer qu'elles remplissent les conditions légales pour bénéficier de l'exonération. La réponse de l'Administration résultant de son silence pendant plus de trois mois engage l'Administration et lui est opposable en cas de contrôle ultérieur. ■

CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

Contrôle des prix de transfert

Étude F-81 500-61

Légalisation de la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert et extension aux accords unilatéraux (Art. 20)

Le présent article a pour objet, à compter du 1^{er} janvier 2005 :

- de conférer une base légale en droit interne autorisant l'Administration à conclure des accords préalables en matière de prix de transfert ;
- de permettre la conclusion d'accords préalables entre l'Administration française et une entreprise, dans les cas où cette solution unilatérale se justifie.

RÉGIME ACTUEL

601. L'article 57 du CGI, qui sanctionne les transferts indirects de bénéfices, conduit l'Administration fiscale à apprécier la normalité des prix de transfert pratiqués par les entreprises multinationales (V. étude F-20 320).

602. Les prix de transfert font l'objet de mesures de contrôle spécifiques :

► l'article L. 13 B du LPF prévoit une procédure de demande de renseignements qui permet à l'Administration, au cours d'une vérification de comptabilité, d'obtenir auprès d'une entreprise française certaines informations sur les relations qu'elle entretient avec des entreprises étrangères apparentées et sur les modalités de détermination des prix des transactions effectuées avec ces dernières (V. étude F-81 500-61-2 s) ;

► l'article L. 188 A du LPF prévoit une prolongation du délai de reprise dans le cas où l'Administration a demandé à une autorité étrangère, dans le cadre de l'assistance administrative internationale, des renseignements concernant les relations du contribuable avec une entreprise étrangère qui entrent dans le champ de l'article 57 du CGI (V. étude F-80 260).

603. Cette procédure de contrôle des prix de transfert peut être une source d'incertitude juridique pour les entreprises et se caractérise par des investigations qui s'avèrent souvent longues, difficiles et donc coûteuses, tant pour les entreprises que pour l'Administration.

En outre, intervenant nécessairement a posteriori, cette procédure de vérification rend difficile la production d'informations suffisantes pour étayer les prix pratiqués par l'entreprise.

604. Dans une instruction du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99), l'Administration a donc mis en place une **procédure d'accord préalable**, qui permet aux entreprises multinationales de s'assurer que les prix de transfert qu'elles pratiquent n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, en obtenant, de la part de l'Administration fiscale, un accord a priori sur la méthode de détermination des prix de transfert applicable à leurs transactions intra groupes futures.

Caractère bilatéral de la procédure d'accord préalable

605. L'accord préalable a pour vocation d'éliminer les risques de double imposition. En effet, portant sur des opérations qui affectent le budget de deux États, les prix de transfert revêtent par nature un caractère bilatéral (ou, dans certains cas, multilatéral) (V. étude F-81 500-66).

606. Les accords ne peuvent être conclus qu'avec des États avec lesquels la France a signé une convention fiscale comportant une clause relative à la procédure amiable du type de l'article 25.3 de la convention modèle OCDE. C'est sur ce fondement que des accords sont conclus entre autorités fiscales compétentes, pour définir les règles de répartition de l'assiette taxable, afin d'éviter les doubles impositions.

Les administrations fiscales avec lesquelles ont été conclus des accords sont les États-Unis, la Belgique, l'Espagne, le Royaume-Uni, la Suisse, l'Allemagne, Singapour et les Pays-Bas. Parmi les négociations en cours, certaines sont conduites avec la Suède et le Japon (V. Rapp. AN n° 1976, p. 318).

Objet de l'accord préalable

607. L'accord préalable conduit à déterminer une méthode de détermination des prix de transfert, applicable pendant une période donnée, en retenant un ensemble de critères, considérés comme les plus appropriés par les autorités compétentes et par l'entreprise.

L'OCDE a publié un rapport relatif aux principes applicables en matière de prix de transfert, se fondant sur la comparaison avec les prix de « pleine concurrence », dans lequel elle propose des méthodes visant à établir et contrôler les prix de transfert.

La méthode de détermination des prix utilisée dépend de l'activité, tous les secteurs étant couverts par les méthodes OCDE. Pour la valorisation, les administrations utilisent des banques de données internationales par activités pour définir les prix de revient planchers et plafonds.

608. L'accord porte sur la méthode à retenir et non sur la fixation en tant que telle des prix de transfert au sein du groupe multinational (V. étude F-81 500-68).

Cette méthode permettra à l'entreprise de calculer les prix de transfert qui devront être pratiqués lors des transactions ultérieures entre les entreprises liées.

Mise en œuvre de la procédure d'accord préalable

609. Conclusion de l'accord - La procédure se déroule selon les étapes suivantes :

- présentation d'une demande par le contribuable à l'Administration fiscale française puis, dans les 2 mois, présentation d'une demande auprès de l'autre État concerné ;
- instruction de la demande par l'Administration ;
- négociation de l'Administration avec l'autre autorité compétente ;
- lettre de l'Administration au contribuable définissant le contenu de l'accord ;

– lettre d'acceptation signée par le contribuable.

Pour un exposé détaillé de ces différentes étapes, voir. étude F-81 500-69 et s.

610. Effets de l'accord - L'Administration fiscale s'interdit de revenir sur un accord conclu avec une autre autorité compétente, sauf dans les cas suivants :

– présentation erronée des faits, dissimulation d'informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande ;
– non-respect des obligations contenues dans l'accord par le contribuable ou manœuvres frauduleuses.

Ainsi, en cas d'opération de contrôle fiscal externe portant sur les exercices couverts par l'accord, les investigations du vérificateur ne pourront pas conduire à remettre en cause les termes de l'accord (V. étude F-81 500-88).

611. Suivi et renouvellement de l'accord - Un dispositif de suivi de l'application de l'accord est prévu, consistant en un rapport annuel obligatoire conditionnant la poursuite de l'application de l'accord (V. étude F-81 500-91).

L'accord peut être renouvelé suivant les conditions initialement fixées dans le courrier définissant le contenu de l'accord (V. étude F-81 500-92).

612. Données chiffrées - Cette procédure, en pratique gérée par une équipe dédiée de la DGI, semble connaître un succès croissant (V. Rapp. Sénat n° 114, p. 88).

Quatorze accords préalables ont été conclus et une vingtaine sont en cours de négociation, dont six devraient aboutir avant la fin de l'année, étant précisé que la durée moyenne de conclusion est de dix-huit mois et que la durée de l'accord, fixée initialement à trois ans, est aujourd'hui de cinq ans.

Le flux annuel de dossiers déposés est en augmentation : il est passé de quelques dossiers en 2002 à une dizaine en 2003 et presque une vingtaine en 2004.

En termes de bilan qualitatif, seuls deux dossiers ont été écartés et une seule procédure d'accord n'a pas abouti, l'entreprise ayant refusé les modalités définies par l'accord concernant la méthode et la valorisation de l'opération. Enfin, cinq accords ont été renouvelés, soit 100 % des accords parvenus à échéance (Rapp. AN n° 1976, p. 318).

RÉGIME NOUVEAU

613. Afin de renforcer la sécurité juridique liée à l'appréciation des prix de transferts, l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004 confère un **fondement légal en droit interne à la procédure d'accord préalable**.

En outre, cet article introduit, dans le nouveau cadre légal, la possibilité de conclure des accords unilatéraux, c'est-à-dire des accords conclus uniquement entre l'Administration française et une entreprise, sans intervention d'une autorité fiscale étrangère.

Ces dispositions, qui ont été annoncées dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à favoriser la sécurité juridique des entreprises (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 7 et s.), sont issues des propositions du rapport de B. Gibert « Améliorer la sécurité fiscale pour renforcer l'attractivité du territoire ».

614. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Légalisation de la procédure d'accord préalable

Fondement légal de la procédure

615. L'article L. 80 B, 7°, nouveau, du LPF constitue désormais le fondement à la conclusion d'accords préalables en matière de prix de transfert.

616. Aux termes de cet article, il ne sera procédé à **aucun rehaussement d'impositions** lorsque l'Administration a conclu un **accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix** mentionnés au 2° de l'article L. 13 B du LPF, soit avec l'autorité compétente désignée par une **convention fiscale bilatérale** destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable.

617. Spécificités de l'accord préalable en matière de prix de transfert - Les 2° à 6° de l'article L. 80 B du LPF prévoient des dispositifs d'accord tacite préalable (V. n° 573).

Contrairement à ces procédures, il **n'est pas prévu pour les prix de transfert d'accord tacite** à défaut de réponse de l'Administration dans un certain délai.

L'Administration conserve donc un pouvoir **discrétionnaire** en la matière.

618. Accords concernés - Le nouveau texte mentionne deux types d'accords préalables sur les prix de transfert :

– les accords conclus avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, qui sont les accords antérieurement prévus par la doctrine administrative ;
– les accords conclus avec le contribuable (sur ces accords, V. n° 622 et s.).

Incidence de la légalisation sur les accords bilatéraux

619. Les accords conclus avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale sont les accords concernant au moins deux entreprises dont une française, mis en œuvre avec une ou plusieurs autres administrations fiscales étrangères.

Comme antérieurement, ces accords ne peuvent être **conclus qu'avec les pays avec lesquels la France a conclu une convention fiscale** contenant une clause de procédure amiable.

Le contribuable est à l'initiative de l'ouverture de la procédure et du champ de l'accord, mais **n'est pas partie aux négociations** (V. n° 609 et s.).

En étant explicitement mentionnés à l'article L. 80 B, les accords préalables sont renforcés et pérennisés.

La légalisation de la procédure d'accord préalable en matière de prix transfert ne transforme pas les règles actuelles fondées sur l'instruction du 7 septembre 1999. Elle permet de placer la France dans une situation comparable à celle de la plupart des pays partenaires mais aussi d'assurer plus de notoriété à cette procédure. Son introduction dans la loi devrait être confortée par des actions de communication de la Direction générale des impôts en direction des entreprises (diffusion d'une documentation, présentations du dispositif auprès des professionnels, organisation de colloques...). Certaines de ces mesures sont d'ores et déjà envisagées par le bureau CF3 de la DGI (V. rapport de B. Gibert, « Améliorer la sécurité fiscale pour renforcer l'attractivité du territoire »).

620. Les effets produits par ces accords seront identiques à ceux des accords conclus jusqu'à présent : l'Administration ne pourra remettre en cause les prix pratiqués et procéder à un redressement de la base imposables pendant toute la durée d'application d'un accord, sauf à ce qu'ils constituent une violation de cet accord ou que l'Administration prouve que l'accord a été conclu sur la

base d'éléments présentant des dissimulations, omissions ou erreurs ou que des manœuvres frauduleuses sont avérées (V. Rapp. AN n° 1976, p. 320).

621. En ce qui concerne les modalités de mise en œuvre de la procédure d'accord préalable, les dispositions de l'instruction du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99) devraient logiquement continuer à s'appliquer.

► Extension de la procédure d'accord préalable aux accords unilatéraux

622. Le nouveau texte vise les accords conclus avec le contribuable (accords unilatéraux) qui, contrairement aux accords conclus dans le cadre des procédures amiables conventionnelles, n'étaient pas prévus par l'instruction du 7 septembre 1999.

Cette disposition tend à aligner le régime français sur une pratique existant dans plusieurs pays étrangers, tels que l'Espagne, les États-Unis, le Royaume-Uni, les Pays-Bas et l'Italie, et qui trouve son origine dans les insuffisances et la lourdeur des accords bilatéraux. Il convient de relever que sur un strict plan juridique, une disposition législative n'était pas nécessaire, puisque les accords préalables unilatéraux pouvaient être conclus sur le fondement de l'article L. 80 B 1° du LPF. Cependant, l'Administration a toujours refusé de traiter les questions de prix de transfert dans le cadre de cet article. La mise en place d'une procédure d'accord unilatérale sur la base de cette disposition aurait nécessité au minimum une instruction administrative.

Champ d'application

623. L'utilisation des accords conclus entre l'Administration et le contribuable est conçue comme devant rester marginale par rapport aux procédures bilatérales (V. Rapp. AN n° 1976, p. 321). Ce type d'accord est destiné à s'appliquer dans certaines situations précises, notamment :

– lorsqu'il n'existe pas de clause de procédure amiable dans la convention liant la France à l'État étranger concerné ;

– lorsque l'État étranger concerné refuse de conclure un accord bilatéral (l'ouverture d'une procédure amiable relevant d'une décision d'opportunité) ;

– pour des cas simples, mais fréquents, telle que la refacturation des frais de direction générale, pour lesquels une entreprise a besoin uniquement de la validation de la clé de répartition des frais et pour lesquels une procédure bilatérale apparaît trop lourde.

Mise en œuvre de la procédure

624. La conclusion, le suivi et le renouvellement de l'accord devraient se faire selon des règles analogues à celles qui s'appliquent aux accords bilatéraux (à l'exception bien entendu des phases de négociation avec l'État étranger).

On attendra toutefois avec intérêt les précisions de l'Administration à cet égard.

Effets de la procédure

625. Comme pour les accords bilatéraux, l'Administration ne pourra pas remettre en cause les prix pratiqués et procéder à un redressement de la base imposable pendant toute la durée d'application de l'accord (V. n° 620).

626. Toutefois, ces accords ne seront pas opposables à une administration fiscale étrangère ; ils ne pourront donc pas offrir une sécurité juridique complète aux contribuables avec lesquels ils seront conclus. ■

CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

Modalités du contrôle

Étude F-81 300

Institution d'un contrôle fiscal sur demande (Art. 25, I, 1°)

Le présent article institue, à compter du 1^{er} janvier 2005, une procédure de contrôle sur demande pouvant bénéficier aux petites et moyennes entreprises.

627. L'article 25, I, 1° de la loi de finances rectificative pour 2004 institue une nouvelle procédure de contrôle, réservée aux petites et moyennes entreprises, dont la particularité essentielle résulte de ce que le contrôle est mis en œuvre à l'initiative du contribuable.

Ces dispositions avaient été annoncées dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à favoriser la sécurité juridique des entreprises (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 2).

628. En application de l'article L. 13 C, nouveau, du LPF, les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas un certain seuil peuvent demander à l'Administration de contrôler les opérations qu'ils ont réalisées.

629. Entrée en vigueur - Les demandes peuvent être présentées à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Champ d'application de la procédure

Entreprises concernées

630. La procédure de contrôle sur demande concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas :

- 1,5 million d'euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- 450 000 euros, s'il s'agit d'autres entreprises (prestations de services).

Ces montants représentent environ le double de ceux prévus pour les entreprises relevant du régime simplifié de TVA (CGI, art. 302 septies A, I), et devraient s'entendre hors taxes. On attendra les précisions que l'Administration apportera quant aux modalités d'appréciation de ces seuils, en particulier en ce qui concerne les incidences du franchissement des limites sur la possibilité de demander un contrôle et sur la période pouvant être couverte par le contrôle.

Selon les travaux parlementaires, la majorité des entreprises françaises devraient entrer dans le champ des nouvelles dispositions. Le choix de ces seuils s'explique par le fait que la situation fiscale du contribuable doit pouvoir être appréciée de façon assez simple et rapide par l'agent du centre des impôts, dont l'intervention doit permettre d'apporter une réponse claire à un sujet précis, ce qui suppose que les opérations contrôlées n'atteignent pas un trop fort degré de complexité (Rapp. AN n° 1976, p. 344).

Aucune condition n'est prévue au regard du régime d'imposition de l'entreprise. Devraient donc être concernées les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (BIC, BNC, BA) ou de l'impôt sur les sociétés.

Période concernée

631. La demande adressée par le contribuable peut porter non seulement sur un exercice clos de la période non prescrite, mais également sur l'exercice en cours.

Cette possibilité est destinée à permettre aux entreprises, en particulier aux entreprises nouvelles dans les premières années de leur création, de disposer de façon officielle, le plus tôt possible, des éléments d'information leur permettant de s'assurer qu'elles sont en règle avec différents aspects de la législation fiscale et de remplir correctement leurs obligations déclaratives (V. Rapp. AN n° 1976, p. 346).

Objet du contrôle

632. Le contribuable ne peut demander l'intervention de l'Administration que sur des points précis. Il ne peut donc solliciter une intervention générale de contrôle des opérations en cours et doit être en mesure de bien cibler sa requête.

Les points faisant l'objet du contrôle devraient concerner les obligations fiscales et déclaratives, les conditions d'exonération et d'allégement destinés aux entreprises nouvelles ou, plus généralement, l'application des textes fiscaux (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 2).

Contrôle sur demande et vérification de comptabilité

633. Le deuxième alinéa de l'article L. 13 C, nouveau, du LPF prévoit expressément que les opérations réalisées lors du contrôle sur demande ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

Cela emporte notamment comme conséquence que :

- un avis de vérification n'est pas nécessaire ;
- les garanties attachées à la vérification ne s'appliquent pas ;
- une vérification de comptabilité peut ultérieurement être engagée, y compris sur les points ayant fait l'objet d'un contrôle sur demande (V. n° 649).

► Modalités du contrôle

Demande du contribuable

634. Caractère facultatif - Aux termes de l'article L. 13 C, nouveau, du LPF, le contribuable peut demander à l'Administration de contrôler les opérations réalisées. Il s'agit donc d'une faculté, dont l'utilisation est laissée à l'appréciation de l'entreprise.

635. Forme de la demande - Bien que le texte ne le précise pas expressément, la demande devrait logiquement s'effectuer par écrit.

Les points sur lesquels le contrôle de l'Administration est sollicité doivent être précisés dans la demande.

Intervention de l'Administration

636. Caractère facultatif - Le fait de donner suite ou non à la demande de contrôle est laissé à la libre appréciation de l'Administration. Ainsi, l'Administration peut décider de ne pas répondre favorablement à la demande formulée, soit parce que la demande porte sur un sujet trop large, insuffisamment précisé dans la requête adressée, trop complexe et technique pour se prêter à cet exercice, soit parce que les services sont amenés à donner la priorité à certaines demandes par rapport à d'autres en fonction des types de sociétés ou d'activités à privilégier (V. Rapp. AN n° 1976, p. 345).

On peut également envisager que l'Administration, sans refuser purement et simplement l'intervention, puisse demander des préci-

sions complémentaires sur une demande formulée de façon trop large, ou encore différer son intervention en fonction des priorités qu'elle aura établies.

On attendra avec intérêt les précisions apportées par l'instruction sur les différentes possibilités s'offrant à l'Administration pour répondre à une demande de contrôle.

637. Délai - Aucun délai n'est fixé par le nouveau texte :

– ni pour la réponse de l'Administration à la demande de contrôle ;

– ni pour la date d'intervention des agents en cas de réponse favorable de l'Administration.

Certaines indications seront peut-être données à cet égard par voie d'instruction.

638. Modalités d'intervention des agents - Le texte ne précise pas si le contrôle effectué par l'Administration est un **contrôle sur pièces ou sur place**. Il peut donc s'agir de l'un ou l'autre type de contrôle.

On signale que, selon les travaux parlementaires (Rapp. AN n° 1976, p. 346), il s'agirait d'un contrôle sur place. Toutefois, lors de la présentation de cette mesure par le ministre (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 2), il avait été précisé que l'intervention s'effectuerait dans les locaux de l'entreprise « si nécessaire », ce qui laisse totalement ouverte la possibilité d'un contrôle sur pièces.

639. En cas d'intervention sur place, l'entreprise doit fournir à l'agent tous les **documents comptables** et les **factures** permettant de clarifier les points concernés par le contrôle (V. Rapp. AN n° 1976, p. 346).

Le texte n'apporte aucune précision sur le temps de l'intervention qui, néanmoins, devrait être de **courte durée** (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 3).

Information du contribuable sur les résultats du contrôle

640. Modalités - L'Administration doit informer le contribuable des résultats du contrôle sur chacun des points précisés dans la demande (LPF, art. L. 13 C, nouveau, al. 1).

Dès lors qu'elle a réservé une suite favorable à la demande de contrôle formulée par le contribuable, l'Administration est ainsi **tenue de donner une réponse à chaque sujet ayant fait l'objet de la demande initiale du contribuable**.

Ces constats sont formalisés **par écrit** (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 3).

641. Prise de position formelle - La position prise par l'Administration sur chacun des points en question devrait lui être **opposable** par la suite.

Concrètement, si l'agent du centre des impôts a estimé que le traitement de telle opération comptable a été réalisé de façon conforme à la législation fiscale, un vérificateur qui interviendrait ensuite dans la même entreprise et qui jugerait, au contraire, que les opérations visées sont entachées d'une erreur ou d'une omission, ne pourrait procéder à aucun redressement en ce domaine (V. Rapp. AN n° 1976, p. 346).

642. Cette opposabilité devrait avoir pour fondement l'article L. 80 B du LPF, selon lequel il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures lorsque l'Administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (V. étude F-82 550). On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur les modalités d'application de ce texte aux résultats d'un contrôle sur demande.

► Suites du contrôle

Absence d'anomalies relevées par l'Administration

643. L'Administration peut conclure à l'absence d'observations. Dans ce cas, ce constat de conformité à la législation devrait lui être opposable (V. n° 641).

Existence d'anomalies relevées par l'Administration

644. Les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées dans les déclarations souscrites sur les points ayant fait l'objet du contrôle peuvent être régularisées par le contribuable dans les conditions prévues à l'article L. 62 du LPF. À défaut, elles font l'objet d'une procédure de rectification (LPF, art. L. 13 C, nouveau, al. 1).

645. S'agissant des anomalies concernant l'exercice en cours, le contribuable devra tenir compte des observations formulées par l'Administration lors de la souscription de ses déclarations.

646. Régularisation - Le contribuable a la possibilité de régulariser sa situation selon la procédure prévue à l'article L. 62 du LPF. Cette procédure, mise en place par la présente loi de finances rectificative, est une **procédure de régularisation spontanée** permettant le paiement d'un **intérêt de retard réduit de moitié** (V. n° 659).

647. Procédure de rectification - Dès lors que le contribuable qui a été informé par l'Administration de l'existence d'une erreur, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une insuffisance **ne procède pas à la régularisation** de sa situation, une **procédure de rectification est mise en œuvre**.

Dans ce cas, les intérêts de retard seront calculés au **taux normal**.

Incidences sur l'abattement de 20 % dont bénéficient les adhérents de centres de gestion et associations agréés

648. En application de l'article 158, 4 bis du CGI, aucun abattement n'est appliqué à la partie des bénéfices résultant d'un redressement, sauf lorsque le redressement fait suite à une déclaration rectificative souscrite spontanément par l'adhérent (sur la notion de déclaration rectificative souscrite spontanément, voir n° 676).

Le montant du bénéfice complémentaire résultant des rectifications effectuées spontanément par le contribuable après réception des observations écrites de l'Administration pourra bénéficier de l'abattement de 20 % seulement si l'Administration considère que **l'envoi de ses observations écrites ne constitue pas un engagement de procédure administrative**. On attendra donc avec intérêt les précisions que l'Administration apportera sur ce point, pour répondre à la question de l'application de l'abattement de 20 % sur le montant du bénéfice complémentaire.

Vérification de comptabilité ultérieure

649. Le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF (V. n° 633).

Il n'empêche donc pas l'engagement ultérieur d'une vérification de comptabilité pour les mêmes périodes. Toutefois, aucune rectification portant sur les points ayant fait l'objet d'un contrôle sur demande ne peut en principe être effectuée sur un fondement différent que celui exprimé par l'Administration lors de ce contrôle (V. n° 641). ■

CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

Procédures de rectification

Étude F-83 200

Institution d'une procédure de régularisation spontanée en cours de contrôle (Art. 25, I, 2°)

Le présent article met en place, pour l'ensemble des entreprises, une nouvelle procédure de régularisation en cours de contrôle, qui remplace la procédure de règlement particulière prévue à l'article L. 62 du LPF, et qui permet l'application d'un taux d'intérêt de retard réduit de moitié.

Ces dispositions s'appliquent aux contrôles engagés à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

650. À l'issue d'une vérification de comptabilité et pour l'ensemble des impôts sur lesquels porte cette vérification, les contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certaines limites peuvent, sous certaines conditions réparer, moyennant le paiement de l'intérêt de retard, les erreurs ou inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées (LPF, art. L. 62 ; V. étude F-83 200).

Champ d'application de la procédure de règlement particulière

651. Entreprises concernées - La procédure de règlement particulière n'est applicable que si le chiffre d'affaires de l'un quelconque des exercices soumis à vérification, ajusté, s'il y a lieu, à une période de douze mois, ne dépasse pas les limites visées à l'article 302 septies A, I, du CGI, c'est-à-dire les limites du régime simplifié d'imposition, soit :

- 763 000 €, lorsque l'objet principal est la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture du logement ;
- 230 000 € pour les autres entreprises (prestations de services).

652. Vérification de comptabilité - L'article L. 62 du LPF prévoit que la procédure de règlement peut être déclenchée à l'issue d'une vérification de comptabilité. Ce n'est qu'à la fin des opérations de contrôle, mais avant la proposition de rectification, que le contribuable peut demander la régularisation de ses erreurs.

653. Impôts concernés - Pour que la procédure de règlement particulière puisse être mise en œuvre, il faut que les redressements envisagés par l'Administration et reconnus par le contribuable soient consécutifs à une vérification de comptabilité et non à un simple examen des relevés ou déclarations souscrites.

Par conséquent, seules les irrégularités affectant l'assiette d'impôts ou taxes établis d'après les documents comptables de l'entreprise sont susceptibles d'être réparées suivant la procédure de règlement particulière (V. étude F-83 200-6).

En revanche, dès lors qu'ils ne sont pas établis d'après la comptabilité de l'entreprise, les droits supplémentaires exigibles au titre des contributions indirectes, des droits d'enregistrement et de timbre ne peuvent être régularisés selon cette procédure, nonobstant le fait que les suppléments de droits auraient été constatés à l'occasion d'une vérification de comptabilité (V. étude F-83 200-7).

Conditions d'application de la procédure de règlement particulière

654. Demande du contribuable - La procédure ne s'applique que sur demande expresse du contribuable.

La demande doit être formulée avant toute notification engageant la procédure de rectification de droit commun (V. étude F-83 200-13).

Avant la proposition de rectification, les vérificateurs doivent donc, chaque fois que les conditions sont réunies, informer verbalement les contribuables :

- des résultats de la vérification ;
- de la faculté qui leur est offerte de recourir à la procédure de règlement particulière et des conditions auxquelles le bénéfice de cette procédure est subordonné.

655. Bonne foi du contribuable - Il faut qu'aucune infraction exclusive de bonne foi n'ait été relevée au cours de la vérification. Pour que cette condition soit remplie, il suffit que l'Administration ne soit pas en mesure d'établir la mauvaise foi du contribuable au sens des dispositions de l'article 1729 du CGI (V. étude F-83 200-10).

656. Cette condition doit être appréciée au regard de tous les impôts et taxes qui ont fait l'objet de la vérification (V. étude F-83 200-10).

Dès lors que l'Administration prouve la mauvaise foi du contribuable pour une seule infraction portant sur un impôt déterminé, la procédure de règlement particulière ne s'applique plus et la procédure normale de rectification doit être obligatoirement utilisée pour l'ensemble des impôts et taxes vérifiés.

Mise en œuvre de la procédure de règlement particulière

657. Dépôt de déclarations rectificatives - Le contribuable doit déposer, à l'appui de sa demande, les déclarations complémentaires qu'implique la réparation des erreurs, insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées à l'occasion de la vérification.

Sur les formalités simplifiées, V. étude F-83 200-17 s.

658. Paiement ultérieur des impositions - Le contribuable doit prendre l'engagement écrit d'acquitter, dans le délai de deux mois à compter de la date du dépôt des déclarations rectificatives, les rappels de droits simples et les intérêts de retard y afférents calculés au taux de 0,75 % prévu par l'article 1727 du CGI (V. étude F-83 200-16 et 23).

Si le versement n'est pas effectué dans le délai prévu, les droits simples ainsi que les pénalités prévues à l'article 1729 du CGI sont perçus, selon les règles de recouvrement propres à chaque catégorie d'impôts.

RÉGIME NOUVEAU

659. L'article 25, I, 2° de la loi de finances rectificative pour 2004 met en place une nouvelle procédure de régularisation en cours de contrôle, dénommée « procédure de régularisation spontanée », qui remplace la procédure de règlement particulière prévue par l'article L. 62 du LPF.

Ces dispositions avaient été annoncées dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à améliorer la situation des contribuables de bonne foi (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 24).

660. L'article L. 62 du LPF est entièrement remplacé par un nouveau texte, qui institue une nouvelle procédure de régularisation spontanée en cours de contrôle. Par rapport à la procédure de règlement particulière, cette nouvelle procédure comporte principalement les différences suivantes :

- elle concerne toutes les entreprises, sans limite de chiffre d'affaires ;
- la régularisation peut être effectuée en cours de contrôle ;
- la régularisation permet l'application d'un taux d'intérêt de retard réduit de moitié.

661. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions sont applicables aux contrôles engagés à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Champ d'application de la procédure de régularisation spontanée

662. Entreprises concernées - La régularisation spontanée est désormais ouverte à l'ensemble des entreprises. Contrairement à l'ancienne rédaction de l'article L. 62 du LPF, le nouveau texte ne pose aucune limite quant au chiffre d'affaires des entreprises pouvant bénéficier de la procédure.

663. Vérification de comptabilité - Contrairement à l'ancienne procédure de règlement particulière, la régularisation est désormais possible au cours de la procédure de vérification de comptabilité, sans qu'il soit nécessaire d'attendre la fin des opérations de contrôle.

L'objectif de cette mesure est de permettre au contribuable qui ne conteste pas la présence d'erreurs, d'inexactitudes, d'omissions ou d'insuffisances, de ne pas attendre la fin de la procédure pour se mettre en conformité avec la législation fiscale. La régularisation pourra intervenir avant, ce qui fera gagner quelques semaines ou quelques mois au contribuable désireux de régler vite les sommes dues (V. Rapp. AN n° 1976, p. 348).

664. Impôts concernés - La régularisation est possible pour les impôts sur lesquels porte la vérification (LPF, art. L. 62, modifié, al. 1). La solution, applicable dans le cadre de l'ancienne procédure de règlement particulière, selon laquelle la régularisation ne peut porter que sur les impôts établis d'après les documents comptables de l'entreprise (V. n° 653) devrait logiquement être transposée à la nouvelle procédure de régularisation.

665. Ainsi, devraient seules pouvoir être corrigées les erreurs portant sur les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, les impôts directs autres que les impôts locaux, la retenue à la source sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers et le droit d'apport en société (V. étude F-83 200-6).

En revanche, les droits supplémentaires exigibles au titre des contributions indirectes, des droits d'enregistrement et de timbre ne devraient pas pouvoir être régularisés selon

cette procédure, nonobstant le fait que les suppléments de droits auraient été constatés à l'occasion d'une vérification de comptabilité (V. étude F-83 200-7).

► Conditions d'application de la procédure de régularisation spontanée

666. Déclarations souscrites dans les délais - Le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances commises dans les déclarations souscrites dans les délais (LPF, art. L. 62, modifié, al. 1).

À la différence de l'ancienne procédure, où rien n'était prévu à cet égard, la nouvelle procédure de régularisation ne concerne que les déclarations souscrites dans les délais.

667. Demande du contribuable - La nouvelle procédure de régularisation reste facultative.

La demande doit, comme auparavant, être formulée avant toute proposition de rectification (LPF, art. L. 62, modifié, 1°).

Toutefois, dès lors que la régularisation peut désormais être demandée au cours des opérations de contrôle, et non plus seulement à l'issue de la vérification comme dans l'ancienne procédure de règlement particulière, l'information des contribuables sur la faculté de régularisation qui leur est offerte devrait logiquement être effectuée par les vérificateurs dès le début des opérations de contrôle et non plus, comme c'était le cas auparavant (V. n° 654) avant la proposition de rectification.

668. Bonne foi du contribuable - Tout comme auparavant, la régularisation ne peut pas concerner une infraction exclusive de bonne foi (LPF, art. L. 62, modifié, 2°), c'est-à-dire que l'Administration ne doit pas avoir établi la mauvaise foi du contribuable (V. n° 655).

669. Cependant, une formulation différente a été adoptée dans le nouveau texte pour l'exposé de cette condition : la procédure ne peut être appliquée que si « la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi », alors que selon l'ancien article L. 62 du LPF, la procédure ne pouvait être appliquée que si « aucune infraction exclusive de la bonne foi n'avait été relevée au cours de la vérification ».

Par conséquent, alors que la bonne foi du contribuable était antérieurement appréciée globalement au regard de tous les impôts faisant l'objet de la vérification et que la mauvaise foi pour une seule infraction faisait obstacle à la régularisation de toutes les autres infractions (V. n° 656), le nouveau texte permet d'apprécier la bonne foi du contribuable pour chaque erreur ou omission. La mauvaise foi du contribuable établie pour une infraction ne devrait donc plus exclure la possibilité de régulariser une autre infraction pour laquelle l'Administration n'a pas établi la mauvaise foi.

► Mise en œuvre de la procédure de régularisation spontanée

670. Dépôt d'une déclaration rectificative - Pour pouvoir régulariser, le contribuable doit déposer une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande (LPF, art. L. 62, modifié, 3°).

On rappelle qu'aucun délai de dépôt n'était prévu dans le cadre de l'ancienne procédure de règlement.

671. Concernant les modalités pratiques de dépôt, on attendra de voir dans quelle mesure les formalités simplifiées applicables dans le cadre de l'ancienne procédure de règlement (fiche de régularisation n° 3949 et demande n° 3964 ; V. étude F-83 200-17 et s.) seront reprises pour les nouvelles régularisations.

672. Paiement immédiat des impositions - Le contribuable doit acquitter l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard :

- à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, en cas de mise en recouvrement par voie de rôle ;
- au moment du dépôt de la déclaration, dans les autres cas.

Cet acquittement sans délai des impositions remplace l'engagement de verser les sommes concernées dans le délai de 2 mois qui était prévu dans l'ancienne procédure (V. n° 658).

673. Paiement d'un intérêt de retard réduit - Dans le cadre de la nouvelle procédure de régularisation, les rappels régularisés sont assortis d'un intérêt de retard réduit de 50 % (LPF, art. L. 62, modifié, al. 1).

Le taux de 0,75 % par mois, prévu à l'article 1727 du CGI, est donc réduit à 0,375 % par mois (soit 4,5 % au lieu de 9 % par an).

674. L'intérêt de retard devrait être calculé selon les règles habituelles (V. étude F-84 200-22 s.), soit :

- point de départ : premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt aurait dû être versé ;
- point d'arrêt : dernier jour du mois du dépôt de la déclaration rectificative.

675. Comme auparavant, l'intérêt ne devrait être exigible que dans la mesure où, s'agissant d'impôts directs ou de droits d'enregistrement visés à l'article 1733 du CGI, l'insuffisance de déclaration correspondante excède le seuil de la tolérance légale du dixième ou du vingtième de la base d'imposition (V. étude F-83 200-22).

676. Incidences sur l'abattement de 20 % dont bénéficient les adhérents de centres de gestion et associations agréés - En application de l'article 158, 4 bis du CGI, aucun abattement n'est appliqué à la partie des bénéfices résultant d'un redressement, sauf lorsque le redressement fait suite à une déclaration rectificative souscrite spontanément par l'adhérent.

Selon la doctrine administrative, le caractère spontané de la déclaration rectificative s'apprécie de la manière suivante :

- la régularisation de la situation fiscale du contribuable doit provenir de sa propre initiative et ne pas être le résultat d'une démarche particulière de l'Administration ;

- les irrégularités que le contribuable souhaite réparer ne doivent avoir fait l'objet, antérieurement à l'envoi de la déclaration rectificative, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire (Doc. adm. 5 J 3122-31 et s.).

L'Administration considère que l'envoi d'un avis de vérification constitue un engagement d'une procédure administrative.

677. En conséquence, les contribuables qui demandent à bénéficier de la procédure de régularisation spontanée ne devraient pas bénéficier de l'abattement de 20 % sur le montant de bénéfice complémentaire qui fait l'objet d'une régularisation spontanée, dès lors qu'ils ont reçu un avis de vérification avant d'effectuer leur demande de régularisation.

On attendra cependant avec intérêt les commentaires de l'Administration qui devra préciser sa doctrine sur ce point, compte tenu de l'ambiguïté qui résulte de la référence au caractère spontané de la régularisation dans le nouvel article L. 62 du LPF.

678. En revanche, lorsque l'adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréé souscrit spontanément (ou à la demande de l'organisme agréé) une déclaration rectificative, après l'expiration du délai légal de dépôt des déclarations, l'abattement de 20 % s'applique au complément de bénéfice résultant de cette déclaration, mais l'intérêt de retard est calculé sur les droits supplémentaires dus dans les conditions de droit commun au taux de 0,75 % par mois.

L'article 1756 sexies du CGI prévoit également un dispositif visant à encourager les nouveaux adhérents des centres de gestion ou d'associations agréés à régulariser spontanément leurs déclarations. Ainsi, sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables à ces contribuables lorsqu'ils font connaître spontanément, par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou une association agréé les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent leur déclarations de revenus professionnels non prescrites (V. étude F-96 300-72 et s.). Dans cette situation les régularisations portant sur une période antérieure à l'adhésion, l'abattement de 20 % ne s'applique pas sur le montant du bénéfice complémentaire.■

CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
Études F-23 800-6 et F-85 400

Extension des attributions de la commission départementale des impôts et aménagement des règles de compétence territoriale (Art. 26)

Le présent article précise et étend les attributions de la commission départementale des impôts :

– en ouvrant son domaine de compétence aux régimes de faveur applicables aux entreprises nouvelles,
– en permettant à la commission de formuler des avis, d'une part, sur des questions de fait concourant à l'examen d'une question de droit et, d'autre part, sur la qualification juridique de certaines opérations, précisément énumérées.

Par ailleurs, s'agissant des règles de territorialité applicables en matière de saisine de la commission, le présent article prévoit d'étendre les possibilités pour le contribuable de saisir la commission d'un autre département, notamment dans les dossiers connexes.

Ces dispositions s'appliquent aux propositions de rectification (ex notifications de redressement) adressées à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

679. Le rôle principal de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est d'intervenir comme organisme consultatif pour donner son avis sur les litiges opposant l'Administration fiscale et les redevables :

– dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire (LPF, art. L. 59) ;
– ou en cas de taxation d'office pour défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (LPF, art. L. 16 et L. 69) à l'issue d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (LPF, art. L. 76).

L'Administration est libre de suivre ou non l'avis formulé par la commission et de modifier les bases de l'imposition. Dans la pratique, l'avis est suivi dans la très grande majorité des cas (environ 95% : V. Rapp. AN n° 1976, p. 363).

Par ailleurs, l'avis de la commission n'a, en principe, pas d'effet sur la charge de la preuve en cas de procédure contentieuse ultérieure. Ainsi, en cas de réclamation, l'Administration fiscale supporte la charge de la preuve, quel que soit l'avis rendu par la commission, sauf en cas d'absence ou de graves irrégularités de la comptabilité, ou en cas de taxation d'office à l'issue d'un ESFP, où la charge de la preuve incombe alors au contribuable (LPF, art. L. 192 ; V. étude F-85 400-46 s.).

► Attributions de la commission départementale des impôts

680. Les attributions de la commission sont doublement limitées (V. étude F-85 400-2 et s.) :

– par les matières à l'égard desquelles elle peut se prononcer ;
– par la nature et la portée des désaccords sur lesquels elle peut se prononcer, qui ne peuvent concerner que des questions de fait.

Matières concernées par l'intervention de la commission

681. Conformément à l'article L. 59 A du LPF, la commission peut intervenir lorsque le désaccord porte sur :

– le montant du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition ;
– la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de

sociétés immobilières servant de base à la TVA, en application du 6° et du 1 du 7° de l'article 257 du CGI ;

– la réintégration dans les bénéfices industriels et commerciaux des rémunérations exagérées versées, notamment, aux dirigeants (CGI, art. 39, 1, 1° et 111, d) et des dépenses visées à l'article 39, 5 du CGI qui doivent figurer sur le relevé des frais généraux.

Nature des questions soumises à l'avis de la commission

682. Distinction entre questions de fait et questions de droit - Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que dans les matières où elle est appelée à formuler un avis, la commission doit se limiter à l'examen et à la solution des seules questions de fait, à l'exclusion des questions de droit (V. étude F-85 400-11 s.).

683. La distinction entre question de droit et question de fait est souvent délicate à établir, et la jurisprudence sur cette distinction est abondante. Les difficultés portent en particulier sur la distinction entre la qualification juridique des faits et leur appréciation.

684. Il résulte essentiellement de la jurisprudence que :

► d'une façon générale, la qualification juridique à donner à une opération réalisée par une entreprise constitue une question de droit ne relevant pas de la commission ;
► une question de droit ne relève pas de la compétence de la commission même si la solution dépend de l'appréciation de questions de fait.

S'analysent, notamment, comme des questions de droit ne relevant pas de la compétence de la commission :

– la qualification juridique à donner à une opération réalisée par une entreprise (CE, 4-6-1975, n° 90301. - CAA Paris, 2-5-1989, n° 89-346) ;

– la distinction entre immobilisations et frais généraux (CE, 16-3-1977, n° 89010), sauf lorsque l'option entre les deux qualifications est exclusivement tributaire de l'appréciation d'une situation de fait (CE, 21-2-1990, n° 58482).

– le principe et le mode de calcul des amortissements de caducité (CE, 10-7-1974, n° 79461) ;

– le principe même de la constitution d'une provision (CE, 19-3-1969, n° 64119 et n° 72313. - CE, 10-7-1974, n° 79461).

– la question de savoir si l'activité d'une société est de nature à lui permettre de bénéficier des avantages fiscaux prévus en faveur des

entreprises nouvelles (CE, 6-11-1991, n° 68781. - CE, 30-7-2003, n° 234706).

S'analysent, au contraire, comme des **questions de fait** relevant de la compétence de la commission, notamment :

- le caractère excessif des taux utilisés par un contribuable pour le calcul des amortissements (CE, 5-6-1961, n° 48550) ;
- la prolongation de la durée d'utilisation d'un bien en raison de travaux de réparation (CE, 21-2-1990, n° 58482. - CE, 30-3-1994, n° 114589 et n° 119360. - CE, 26-2-2001, n° 213883) ;
- le mode de calcul d'une provision pour dépréciation de stock, lorsque ledit calcul ne peut être effectué qu'en tenant compte de la diversité des marchandises et des délais variables de leur dépréciation (CE, 16-4-1975, n° 93460) ;
- l'appréciation des justificatifs proposés par le contribuable sur les raisons qui l'ont poussé à constituer une provision pour dépréciation des comptes clients (CAA Nancy, 5-7-2001, n° 96-2710).

685. Cas particulier de l'acte anormal de gestion - L'appréciation du caractère normal d'un acte de gestion pose une question de droit, mais il appartient, en règle générale, à l'Administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal. Si un désaccord existe entre l'Administration et le contribuable sur des questions de fait, ce désaccord peut être soumis à l'appréciation de la commission départementale (CE, 27-7-1988, n° 50020 ; CE, 2-1-1989, n° 61422).

En revanche la commission n'est pas compétente pour apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion, qui pose une question de qualification des faits et donc une question de droit (CE, plén., 27-7-1984, n° 34588, SA « Renfort Service »).

686. Évolution récente de la jurisprudence vers une interprétation fondée sur le domaine légal d'intervention - La jurisprudence relatives aux attributions de la commission a longtemps reposé sur la distinction entre questions de fait et de droit (V. n° 682). Mais de récents arrêts du Conseil d'État se sont bornés à écarter la compétence de la commission en considérant que le différend ne portait pas sur « l'un ou l'autre des éléments limitativement énumérés à l'article L. 59 A du LPF » (CE, 5-7-1999, n° 179711 et n° 179712).

687. Cette évolution jurisprudentielle tend, semble-t-il, à exclure du champ de compétence de la commission les questions de fait qui ne se situent pas dans le cadre de la détermination du montant du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

Telle a été effectivement la solution adoptée dans certains cas, où une formulation identique à celle de l'arrêt du 5 juillet 1999 a été reprise, à propos notamment de la remise en cause par l'Administration du régime d'exonération de l'article 44 quater du CGI en faveur des entreprises nouvelles (CAA Paris, 2-12-1999, n° 97-3326) ;

Une telle approche est susceptible de faire écarter de nombreux litiges de la compétence de la commission par une stricte application de la lettre de l'article L. 59 A du LPF, sans même que soit soulevée la distinction entre les questions de fait et de droit.

688. La Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, plén., 2-7-2004, n° 99-187) a d'ailleurs récemment consacré un revirement de jurisprudence, en décidant, à l'encontre de la jurisprudence administrative jusque-là unanime (V. n° 684 et n° 687), que la remise en cause par l'Administration d'un régime d'exonération totale ou partielle du bénéfice sous lequel une entreprise s'est placée, tel que celui prévu par les articles 44 bis et 44 quater du CGI, se traduit par la notification d'un montant de bénéfice imposable qui peut donner naissance à un désaccord entrant dans les prévisions de l'article L. 59 du LPF et que, en présence d'un tel désaccord, il appartient à l'Adminis-

tration, si le contribuable le demande, de convoquer la commission départementale des impôts.

La cour a précisé que la commission doit alors se prononcer, sans trancher de question de droit, sur les questions de fait propres au litige, telles que l'identité ou la similitude d'activité, de clients, de fournisseurs, de moyens de production ou de dirigeants pouvant exister entre une entreprise nouvellement créée et une entreprise préexistante.

689. Conséquences du défaut de saisine de la commission - Dans l'hypothèse où la commission n'aurait pas été saisie au motif que le désaccord porte sur une question de droit, alors qu'il est finalement considéré comme portant sur une question de fait pouvant relever de la commission, le défaut de consultation de la commission à la suite d'une demande expresse du contribuable a pour conséquence d'entacher la procédure d'imposition d'irrégularité et d'entraîner la décharge pure et simple des impositions de telle sorte que, si le délai de reprise est expiré, l'omission qui en résulte est définitive (CE, 15-3-1972, n° 80092).

► Compétence territoriale et saisine de la commission départementale des impôts

690. La commission compétente est en principe celle du département dans lequel le contribuable est tenu de déposer ses déclarations.

Impôt sur le revenu

691. Revenus catégoriels - Ce sont les déclarations spéciales à chacune de ces catégories de revenus qui sont prises en considération (BIC, BNC, BA). En conséquence, la commission compétente est en principe celle du département du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu du principal établissement (Doc. adm. 13 M-224, § 2, 14-5-1999).

692. Revenu global - En cas de taxation d'office dans le cadre d'un ESFP (LPF, art. L. 16, L. 69 et L. 76), la commission compétente est celle du département dans lequel la déclaration d'ensemble des revenus a été déposée. Ce département est celui du lieu d'imposition à l'impôt sur le revenu tel qu'il est défini à l'article 10 du CGI (département du domicile, de la résidence, du principal établissement).

693. Toutefois, pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, le contribuable peut demander la **saisine de la commission d'un autre département** (CGI, art. 1651 F).

Le contribuable doit effectuer cette demande dans le délai de saisine de la commission, soit 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'Administration à ses observations (LPF, art. R. 59-1 ; V. étude F-85 400-29).

694. Le département est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, s'il s'agit d'un département d'outre-mer, par le président de la Cour administrative d'appel de Paris, dans le ressort de cette cour.

695. La circonstance que le président du tribunal administratif ne fasse pas droit à la demande du contribuable n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition, dès lors que l'Administration a saisi la commission territorialement compétente (CAA Paris, 31-5-2000, n° 96-1345).

Impôt sur les sociétés

696. La commission compétente est celle du département du lieu d'imposition, c'est-à-dire en principe celui du lieu du principal établissement de la société. Toutefois, l'Adminis-

nistration a la faculté de désigner comme lieu d'imposition, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social (CGI, art. 218 A).

Taxes sur le chiffre d'affaires

697. La commission compétente est celle du département du lieu d'imposition, y compris en ce qui concerne les désaccords survenant en matière de détermination de la valeur vénale d'un immeuble pour l'assiette de la TVA (Doc. adm. 13 M-224, § 5, 14 mai 1999).

Entreprises relevant de la DGE

698. La création à la Direction générale des impôts d'une Direction des grandes entreprises (DGE) a modifié, pour

les entreprises qui en relèvent, le lieu de dépôt de la plupart des déclarations fiscales et celui du recouvrement des impôts et taxes y afférents, mais n'entraîne pas de changement du lieu d'imposition de ces entreprises.

La commission départementale des impôts compétente demeure par conséquent celle du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu du principal établissement (V. étude F-97 500-9).

RÉGIME NOUVEAU

699. L'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2004 précise et étend les attributions de la commission départementale des impôts :

- en complétant les matières dans lesquelles la commission est susceptible d'intervenir ;
- en posant le principe de l'incompétence de la commission pour trancher des questions de droit ;
- en permettant toutefois à la commission de formuler des avis sur des questions de fait concourant à l'examen d'une question de droit, ainsi que sur la qualification juridique de certaines opérations.

Par ailleurs, s'agissant des **règles de territorialité applicables en matière de saisine de la commission**, le présent article prévoit d'étendre les possibilités pour le contribuable de saisir la commission d'un autre département, notamment dans les dossiers connexes.

Ces dispositions avaient été annoncées dans le cadre des mesures visant à améliorer les relations entre l'Administration et les usagers, et plus particulièrement de celles visant à améliorer la situation des contribuables de bonne foi (V. communiqué MINEFI du 3-11-2004 : D.O Actualité 39/2004, n° 31). Ces mesures s'inscrivent dans la continuité des recommandations formulées tant par le Conseil des impôts (Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale : 20^e rapport, 2002) que par le député J.-Y. Cousin (Rapport sur les relations entre l'Administration fiscale et les usagers : Rapp. n° 1064 (2003-2004)).

700. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent aux propositions de rectification adressées à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Extension des attributions de la commission départementale des impôts

701. L'article 26, I, de la loi de finances rectificative pour 2004 aménage et complète la rédaction de l'article L. 59 A du LPF, qui contient désormais deux parties.

► Le I énumère tout d'abord les **matières dans lesquelles la commission peut intervenir** ; aux matières relevant déjà de la compétence de la commission sont ajoutées les conditions d'application des régimes de faveur applicables aux entreprises nouvelles.

► Le II précise la **nature des questions** sur lesquelles la commission est ou n'est pas compétente pour rendre un avis. En principe, la commission ne peut trancher une question de droit ; mais elle peut se prononcer sur :

- les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen d'une question de droit ;
- la qualification juridique de certaines opérations, précisément énumérées.

Matières concernées par l'intervention de la commission

702. Extension aux régimes de faveur des entreprises nouvelles - Désormais, la commission départementale des impôts peut intervenir lorsque le désaccord porte sur les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles (LPF, art. L. 59 A, I, 2^o, nouveau).

Cette extension consacre la solution récemment adoptée par la Cour administrative d'appel de Paris à l'encontre d'une jurisprudence jusqu'ici bien établie (V. n° 688).

703. Les régimes d'exonération et d'allégement fiscaux en faveur des entreprises nouvelles concernés par l'extension de la compétence de la commission sont les dispositifs prévus en faveur :

- des entreprises créées dans les **zones d'aménagement du territoire**, dans les **territoires ruraux de développement prioritaire** et dans les **zones de redynamisation urbaines** (CGI, art. 44 sexies ; V. étude F-91 200) ;
- des **jeunes entreprises innovantes** (JEI) répondant à la définition de l'article 44 sexies-0 A, (CGI, art. 44 sexies A ; V. étude F-92 000), sauf pour les questions relatives à la qualification des dépenses de recherche (V. n° 704) ;
- des entreprises créées dans les **zones franches urbaines** (CGI, art. 44 octies ; V. étude F-91 250) ;
- des **artisans pêcheurs** (CGI, art. 44 nonies ; V. étude F-92 080) ;
- des entreprises qui se créent pour **repandre des entreprises industrielles en difficulté** (CGI, art. 44 septies ; V. étude F-92 050 ; sur les modifications apportées à ce dispositif par l'article 41 de la présente loi de finances rectificative, V. n° 267) ;
- des **entreprises implantées en Corse** (CGI, art. 44 decies ; V. étude F-91 600).

704. Le texte **exclut** expressément du champ de compétence de la commission les questions relatives à la **qualification des dépenses de recherche** mentionnées au II de l'article 244 quater B du CGI. En effet, une procédure de contrôle particulière s'applique en la matière, qui permet aux agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie de vérifier la réalité de l'affectation des dépenses à la recherche (LPF, art. L. 45 B).

Dès lors que la réalisation d'un certain volume de dépenses de recherche constitue l'une des conditions pour être qualifiée de jeune entreprise innovante (V. étude F-92 000-22 s.), la commission départementale ne pourra pas déterminer si une entreprise peut ou non bénéficier du

statut de jeune entreprise innovante ou non (V. en ce sens Rapp. AN n° 1976, p. 365).

705. Autres matières - Le champ des autres matières sur lesquelles la commission est d'ores et déjà compétente ne fait l'objet d'aucune modification.

706. On relèvera toutefois que le nouveau texte prévoit que la commission est compétente pour connaître des désaccords portant sur « le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition », alors que dans sa rédaction actuelle, l'article L. 59 A fait mention du « bénéfice ».

Il s'agit de neutraliser une interprétation restrictive de certaines commissions. Alors que l'Administration entend le terme « bénéfice » comme le bénéfice catégoriel pour l'application des dispositions de l'impôt sur le revenu, certaines commissions considèrent que ce terme doit se comprendre comme le contraire de « déficit » et concluent qu'elles ne sont compétentes que pour autant que l'entreprise est bénéficiaire (V. Rapp. AN n° 1976, p. 366).

Nature des questions soumises à l'avis de la commission

707. Le principe de l'incompétence de la commission sur les questions de droit, qui résultait de la jurisprudence (V. n° 682), est désormais posé par le II de l'article L. 59 A du CGI.

Mais ce principe est moins strictement entendu que dans le cadre de la jurisprudence, le nouveau texte admettant certaines dérogations à ce principe.

708. Faits concourant à l'examen d'une question de droit - Dans ses domaines de compétence (V. n° 701 et s.), la commission peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit (LPF, art. L. 59 A, II, al. 1).

Ainsi, un litige posant une question de droit, mais dont la solution dépend de l'appréciation de questions de fait qui, jusqu'à présent, échappait à la compétence de la commission (V. n° 684), peut désormais être soumis à la commission qui peut se prononcer sur les points de fait en cause.

709. Qualification juridique de certaines opérations - Par dérogation au principe de l'incompétence de la commission pour trancher des questions de droit, la commission peut désormais se prononcer sur (LPF, art. L. 59 A, II, al. 2) :

– le caractère anormal d'un acte de gestion ;

Contrairement à ce qui était admis par la jurisprudence, qui ne donnait compétence à la commission que pour les faits permettant d'établir le caractère anormal de l'acte (V. n° 685), la commission peut désormais apprécier l'existence même de l'acte anormal de gestion.

– le principe et le montant des amortissements et des provisions ;

La commission qui, auparavant, ne pouvait se prononcer que sur le caractère excessif du taux d'amortissement (V. n° 684), est désormais compétente pour apprécier le principe même de l'amortissement, ainsi que son type (linéaire ou dégressif) et son point de départ. S'agissant du principe de l'amortissement, on rappelle toutefois que la distinction entre immobilisations et frais généraux est une question de droit ne relevant pas de la compétence de la commission (V. n° 684).

– le caractère de charge déductible des travaux immobiliers.

La commission peut désormais apprécier si les travaux peuvent être déduits en tant que charge ou bien être amortissables en tant qu'immobilisations.

Conséquences pratiques de l'extension des attributions de la commission

710. La clarification de l'étendue de la question de fait et l'extension de la compétence de la commission à la qualification juridique dans certaines matières devrait profiter tant à l'Administration qu'aux contribuables et au juge.

En premier lieu, l'Administration encourt un moindre risque de voir la procédure d'imposition annulée lorsqu'elle a refusé la saisine de la commission au motif que le litige porte sur une question de droit que le juge a finalement estimé être une question de fait (V. n° 689). De plus, afin d'éviter le risque de décharge pure et simple des impositions, l'Administration était conduite à saisir systématiquement la commission dès lors qu'elle avait un doute sur cette question, et à lui présenter un rapport, encombrant ainsi inutilement une commission qui se déclarait souvent par la suite incompétente.

En second lieu, le recours des contribuables à la commission devrait être facilité. En effet, selon la rédaction de la saisine, une commission peut se déclarer compétente ou au contraire, décliner sa compétence. De plus, saisies d'une même question, plusieurs commissions peuvent rendre des décisions différentes selon qu'elles considèrent que l'appréciation des faits dont elles sont saisies est susceptible ou non d'être prise en compte pour l'examen d'une question de droit. Enfin, les nouvelles dispositions sont de nature à alléger le contentieux ultérieur par l'accroissement du nombre des décisions des commissions sur des fait à propos desquels elles se déclaraient auparavant incompétentes. Les juridictions pourraient en effet voir leur charge allégée, dès lors que les questions de la qualification juridique des faits pourraient être abordées sans attendre que le litige n'entre dans sa phase contentieuse (V. Rapp. AN n° 1976, p. 367 et 370).

► Aménagement des règles de territorialité pour la saisine de la commission départementale des impôts

711. L'article 26, II, de la loi de finances rectificative pour 2004 a pour objet d'étendre les possibilités de délocaliser la saisine de la commission, au-delà des simples cas de protection de la vie privée existant jusqu'ici pour les personnes physiques taxées d'office dans le cadre d'un ESFP (V. n° 693).

À cet effet est créé un article 1651 G, nouveau, du CGI, qui prévoit tous les cas dans lesquels la saisine de la commission d'un autre département peut désormais être demandée par le contribuable.

Corrélativement, est supprimé l'alinéa 2 de l'article 1651 F qui prévoyait la délocalisation pour des motifs tirés de la vie privée.

Extension de la saisine d'une autre commission pour des motifs de confidentialité

712. Principe - La possibilité de demander la saisine de la commission d'un autre département, jusqu'ici réservée aux particuliers pour des motifs tirés de la protection de leur vie privée (V. n° 693), est étendue à tous les contribuables, pour des motifs de confidentialité (CGI, art. 1651 G, nouveau, al. 1).

Cette extension permet aux entreprises faisant l'objet d'une vérification de comptabilité de préserver la confidentialité de leurs affaires, en obtenant la désignation d'une commission dans un autre département.

Sur les modalités d'appréciation des motifs de confidentialité, on attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration.

713. Choix de la commission - Le département dont la commission sera saisie est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, lorsque le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel territorialement compétente, dans le ressort de cette cour.

Les nouvelles dispositions adaptent l'ancienne rédaction de l'article 1651 F (V. n° 694) à une récente réforme de l'organisation judiciaire.

Contrôle et contentieux

En effet, jusqu'à présent, le tribunal administratif de Paris avait compétence sur le département de Paris et des Hauts-de-Seine, ce qui permettait aux contribuables d'un de ces départements de saisir la commission de l'autre. Désormais, le ressort du tribunal administratif de Paris est limité au département de Paris, celui des Hauts-de-Seine ayant été transféré dans le ressort du tribunal administratif de Versailles (V. D.O Actualité 25/2004, n° 10). En conséquence, il fallait permettre à un contribuable parisien de pouvoir saisir la commission d'un autre département. C'est pourquoi le premier alinéa du nouvel article 1651 G dispose que le département est choisi, si le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel compétente dans le ressort de cette cour. Cette rédaction continue à couvrir le cas des départements d'outre-mer antérieurement prévu (V. n° 694).

Institution de la saisine d'une autre commission pour les dossiers connexes


714. Afin de faciliter le traitement global des dossiers connexes, il est prévu qu'une seule et même commission puisse être compétente dans certains cas.

715. Groupes de sociétés - Lorsque les rehaussements, fondés sur les mêmes motifs, sont notifiés à des **sociétés membres d'un groupe** (CGI, art. 223 A), les contribuables peuvent désormais demander la saisine de la **commission compétente pour la société-mère** (CGI, art. 1651 G, nouveau, al. 2).

Dès lors qu'un même motif de redressement est notifié à ces sociétés, il est préférable qu'une même commission traite de l'ensemble des désaccords. Dans le cas contraire, outre l'encombrement inutile de plusieurs commissions, le risque n'est pas négligeable que les diverses commissions saisies rendent un avis divergent, ce qui n'irait pas dans le sens de l'intérêt des contribuables (V. Rapp. AN n° 1976, p. 371).

716. Rémunérations occultes - Les contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en vertu de l'article 111, d du CGI peuvent désormais demander la saisine de la **commission compétente pour l'entreprise ayant versé les rémunérations occultes** (CGI, art. 1651 G, nouveau, al. 3). ■

FISCAL | SOCIAL | COMPTABLE | AFFAIRES

Contactez gratuitement
notre équipe de spécialistes
pour vous aider dans
vos recherches sur
le  D.O



SERVICE GRATUIT
RÉSERVÉ AUX
ABONNÉS D.O

552 029 431 R.C.S. Paris - 4E06

SERVICE FORMATION & AIDE À LA RECHERCHE

Tél : 0800 970 310

(appel gratuit d'un poste fixe)