

**5ème colloque  
Des Barreaux de MILAN et NICE  
14 mars 2008**

---

**INVESTISSEMENTS EN FRANCE DEPUIS L'ITALIE  
Les pièges à éviter**

**Michel BABLED  
Françoise DEPO  
Marylin PINELLI**

**Avocats au Barreau de Nice  
spécialistes en droit fiscal**

## **PLAN DE L'INTERVENTION**

### **I – Les investissements immobiliers personnels (Maître Marie-Françoise DEPO)**

- l'acquisition immobilière
- la fiscalité de la détention
- la fiscalité de la transmission

### **II – Les investissements industriels et commerciaux en France (Maître Michel BABLED)**

- avantages et inconvénients de l'établissement stable
- la répartition des résultats entre les deux territoires
- la fiscalité des groupes de sociétés

### **III – Les prérogatives exorbitantes de l'administration fiscale française (Maître M. PINELLI)**

- les pouvoirs de l'administration pour fonder les redressements
- la preuve en droit français
- les échanges de renseignements internationaux
- le recouvrement de la créance fiscale



## **I - LES INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS PERSONNELS**

La première décision à prendre pour l'investisseur patrimonial italien est celui du choix de la structure de l'investissement.

Il doit répondre aux besoins économiques de l'investisseur (investissement de loisirs, rentabilité, transmission patrimoniale) et aux contraintes juridiques et fiscales.

Un investissement immobilier sera soumis aux règles du droit français à tout moment de sa vie.

Acquisition  
Détention  
Transmission

### **I – Acquisition :**

Achètera-t-il en nom propre ou en société ?

Pour un investissement patrimonial, le choix le plus évident de société est celui de la Société Civile.

Au niveau d'une acquisition patrimoniale, c'est-à-dire hors du régime des marchands de biens, les droits sont les suivants :

- Pour les immeubles situés hors du champ d'application de la TVA immobilière, les droits d'enregistrement s'appliquent au taux de 5,09 %.

- En revanche, si le bien entre dans le champ d'application de la TVA immobilière c'est-à-dire s'il s'agit de terrain à bâtir acquis par des sociétés ou des particuliers qui envisagent d'y construire autre chose que des immeubles d'habitation, s'il s'agit d'immeubles bâtis vendus en l'état futur d'achèvement, ou d'immeubles vendus dans les cinq ans de l'achèvement et qui n'ont pas été précédés d'une autre mutation à titre onéreux, la TVA est applicable au taux de 19,6 %.

En ce qui concerne les terrains à bâtir, un engagement de construire doit être contracté dans l'acte.

L'acquéreur doit effectuer dans le délai de quatre ans à compter de l'acte les travaux nécessaires pour édifier un immeuble, terminer les travaux inachevés, ou construire de nouveaux locaux en surélévation.

Ce délai est automatiquement prorogé d'un an si les travaux ont été effectivement entrepris avant l'expiration du délai.

A l'issue de ce nouveau délai d'un an, une prorogation peut être accordée, notamment en cas de force majeure sur demande adressée au Directeur des Services Fiscaux.

Dans les trois mois suivant l'expiration du délai de quatre ans, l'acquéreur doit justifier de l'achèvement des travaux en produisant un certificat du Maire de la Commune du lieu de situation de la construction (CGI Annexe III art. 266 bis).

Le défaut d'achèvement de la construction dans le délai légal entraîne l'exigibilité des droits de mutation assortie de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois.

La TVA initialement perçue vient en déduction des droits exigibles.

La régularisation doit être effectuée dans le mois qui suit l'expiration du délai de justification de l'achèvement.

La TVA est due en principe par l'acquéreur sauf si le terrain a déjà fait l'objet d'une mutation passible de la taxe ou s'il s'agit d'une collectivité locale plaçant une vente de terrain à un particulier sous le régime de la TVA.

Dans ce cas, la TVA est due par le vendeur.

La TVA due à l'acquisition est déductible lors de la revente.

De même que la TVA sur les commissions d'agence et la TVA qui a grevé les travaux d'aménagement sur le terrain .

En définitive, la seule différence de régime fiscal entre l'acquisition par un particulier ou en SCI concerne l'acquisition de terrain à bâtir.

La société sera soumise à la TVA immobilière sur cette acquisition quelle que soit la destination de la construction.

Ce choix peut avoir des incidences au niveau du transfert soit à titre gratuit ou onéreux.

\* \* \* \* \*

## **II - Sur la détention du bien :**

### **A – Imposition sur le revenu**

Le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu et à la TVA dépendra essentiellement du point de savoir si la location est vide de mobilier.

Le choix juridique de l'un ou l'autre modèle n'est pas neutre juridiquement.

Si le bien est loué vide à usage d'habitation principale, il devra l'être pour une durée minimum de 3 ans si le bailleur est une personne physique et de 6 ans si le bailleur est une société.

Il ne pourra être donné congé à l'issue de ces périodes au locataire que pour des raisons bien précises : vente du logement, récupération par le bailleur pour son usage personnel ou celui de son conjoint, son partenaire pacsé, son concubin notoire, ses ascendants, ses descendants ou ceux de son conjoint, son partenaire pacsé ou son concubin notoire, infraction du locataire aux dispositions du bail.

Si le bailleur est une société familiale constituée entre pacsés et alliés au 4<sup>ème</sup> degré inclus, le congé pour reprise s'applique aux associés.

Les mêmes contraintes ne s'appliquent pas en cas de location saisonnière ou meublée.

\* \* \* \* \*

La situation varie en matière d'impôt sur le revenu en fonction du mode d'occupation du bien. Il faut distinguer entre le bien loué et celui mis à disposition des personnes physiques ou des associés.

Immeuble non loué :

Si l'immeuble n'est pas loué, qu'il soit détenu en nom propre ou en société civile, il ne fait l'objet d'aucune imposition à l'impôt sur le revenu.

Même si nous avons mis la société commerciale hors champ de la présente étude, il faut indiquer qu'une acquisition par une société commerciale est tout à fait contre indiquée en cas d'occupation personnelle des associés. Elle pourrait donner lieu à redressement.

Mis à part ce cas, il n'y a pas en France d'imposition sur la valeur locative dans le cas d'un résident italien ayant la libre disposition de biens en France du fait de l'existence de la convention fiscale franco italienne du 5 octobre 1989.

Le propriétaire, qu'il soit une personne physique ou une société aura la charge de la taxe foncière et de la taxe d'habitation et éventuellement si le bien n'est ni loué ni laissé à disposition gratuite de la personne physique ou de l'associé, de la taxe sur les logements

vacants si ceux ne sont pas occupés pour une période supérieure à 2 ans et sont situés dans une agglomération de plus de 200.000 habitants (TVA : 10 puis 12,5% puis 15% de la valeur locative foncière brute du logement au 1<sup>er</sup> janvier).

immeuble loué :

Si l'immeuble est loué, la convention de double imposition franco-italienne prévoit en son article 6 que :

« Les revenus provenant de biens immobiliers, y compris les revenus d'exploitation agricole ou forestière sont imposables dans l'état où les biens sont situés.

L'expression « biens immobiliers » est définie conformément aux droits de l'Etat où les biens considérés sont situés.

L'expression englobe en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières ainsi que les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière.

On considère en outre « comme bien immobilier » l'usufruit des biens immobiliers, les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources ou autres ressources naturelles.

Les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage ainsi que de toute autre forme d'exploitation des biens immobiliers.

Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante. »

Le protocole précise :

« En ce qui concerne l'article 6, les revenus d'actions, de parts ou de participations dans une société ou une personne morale possédant des biens immobiliers situés dans un état qui selon la législation de cet état sont soumis au même régime fiscal que les revenus des biens immobiliers sont imposables dans cet Etat. »

d) Location vide :

Si le bien est loué, que ce soit par une société ou une personne physique, et s'il s'agit d'une location vide, il sera soumis en France à l'impôt sur les revenus fonciers.

Le calcul est quasiment identique dans le cas d'une société ou d'un particulier.

Le particulier devra remplir une déclaration 2042 et une déclaration 2044.

La société devra remplir une déclaration 2072 et les associés personne physique une déclaration 2042.

Deux modes de détermination du revenu : le micro foncier ou le réel.

Le choix pour le régime du micro foncier s'applique jusqu'à 15.000 € de recettes brutes par an.

Le revenu brut à déclarer comprend les recettes de toute nature perçues par le propriétaire et le revenu net imposable est déterminé par l'administration en appliquant au revenu ainsi déclaré un abattement de 30 %.

Ce régime n'est donc pas forcément intéressant lorsque des travaux importants doivent être réalisés dans l'appartement puisque ces travaux ne seraient pas pris en compte dans le régime micro foncier alors qu'ils peuvent dans certains cas donner lieu à déduction dans le régime réel.

Dans ce cas, le contribuable a intérêt à opter pour le régime réel, mais il doit savoir qu'une fois exercée l'option est globale. Elle s'applique obligatoirement pour une période de trois ans pendant laquelle elle est irrévocable.

A l'issue de cette période, le contribuable peut à tout moment y renoncer en se plaçant sous le régime du micro foncier.

Le micro foncier cesse de s'appliquer au titre de l'année au cours de laquelle le revenu brut foncier excède 15.000 €.

Dans le cadre du régime réel, l'impôt est calculé par déduction entre les recettes de toute nature perçues par le propriétaire et les avantages en nature stipulés au bail effectivement encaissés au cours de l'année d'imposition.

Il faut y ajouter les dépenses incombant normalement au propriétaire comme les réparations autres que les réparations locatives et la taxe foncière mais dont le paiement est par l'effet des contrats signés entre eux mis à la charge des locataires.

Si lorsqu'il en a la possibilité c'est-à-dire notamment lorsque les locaux sont à usage commercial, le bailleur a opté pour la TVA, les dépenses déductibles sont retenue pour leur montant hors TVA.

Peuvent être déduits les frais et charges tels que les dépenses de réparation et d'entretien, les dépenses d'amélioration, les dépenses acquittées pour le compte des locataires restant définitivement à la charge des propriétaires, les provisions pour charges de copropriété, les indemnités d'éviction et frais de relogement, les frais de gestion, les primes d'assurance, les taxes foncières et les taxes annexes, la contribution sur les revenus locatifs lorsqu'elle est applicable, les intérêts des dettes.



En ce qui concerne les dépenses d'entretien et de réparation déductibles, ce sont tous les travaux qui ont pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, de l'aménagement ou l'équipement initial.

Les travaux d'amélioration des locaux d'habitation sont ceux qui ont pour objet d'apporter à un local, à un équipement ou un élément de confort nouveau mieux adapté aux conditions modernes de vie sans modifier cependant la structure de l'immeuble.

S'il y a un déficit, il est déductible du revenu global dans la limite annuelle de 10.700 € et imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes pour le surplus.

Des régimes spéciaux existent permettant un amortissement de la valeur de l'immeuble et pour des investissements dans des logements neufs ou réhabilités (dispositif Robien, Borloo, Beysson).

Le loyer est plafonné.

La société devra fournir les mêmes renseignements, effectuer les mêmes calculs sur le formulaire 2072, puis son résultat sera réparti au prorata des parts de ses associés et déclaré s'il s'agit d'associés personnes physiques sur un imprimé N°2042.

\* \* \* \* \*

d) Locations meublées non professionnelles :

Ne sont pas considérées comme loueurs en meublés professionnels, les personnes qui ne se sont pas inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés et qui ne réalisent pas plus de 23.000 € de recettes annuelles.

Les loueurs en meublé non professionnels sont assujettis à l'impôt sur le revenu suivant le régime des B.I.C.

Le régime du micro BIC concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 76.300 €.

Le contribuable porte alors directement sur la déclaration annuelle de revenus 2042, le montant brut du chiffre d'affaires et l'administration applique à cette base un abattement de 71%.

Les contribuables qui choisissent le régime du réel ou du réel simplifié doivent tenir une comptabilité commerciale.

Option irrévocable deux ans. Déficit imposable sur revenus de même nature.

Sont déductibles toutes les charges exposées dans l'intérêt de l'entreprise, les frais d'acquisition et droits d'enregistrement, les frais de gestion justifiés, les assurances, la taxe foncière, les dépenses d'entretien, les dépenses de réparation, l'amortissement

comptable, les intérêts d'emprunt, les rémunérations des gérants si elles correspondent à un travail effectif et dont le montant est raisonnable.

Les dépenses d'amélioration ou de modernisation qui entraînent une augmentation de la valeur des immeubles ne sont pas déductibles mais doivent être amorties. Les déficits s'imputent sur les résultats de la société au cours des exercices suivants sans limitation.

PV privée.

Une déclaration 2035 devra être établie.

\* \* \* \* \*

La limite de dépôt de déclaration est le 30 juin 2007.

Elle doit s'effectuer au Service des Impôts des Non Résidents, 10 Rue du Centre 93160 NOISY LE GRAND.

L'impôt est calculé selon le barème proportionnel. Il ne peut être inférieur à 20 % du revenu net imposable.

Intérêt de retard = 0,40% par mois.

Le contribuable peut être invité à désigner dans le délai de 90 jours un représentant en France habilité à recevoir les commentaires sur l'assiette, le recouvrement et le contentieux de l'ISF.

Le défaut de désignation de ce représentant entraîne la taxation d'office.

Pour éviter les doubles impositions, c'est l'art. 24 de la Convention Franco-italienne qui s'applique.

Calcul du crédit d'impôt italien :

Le principe du crédit d'impôt en Italie est celui de prendre en considération la totalité des revenus mondiaux sur lesquels est calculé l'impôt en appliquant les taux progressifs prévus par le barème.

De l'impôt calculé, il sera soustrait le montant du crédit d'impôt, soit le montant des impôts déjà payés à l'étranger sur les revenus perçus.

Ce crédit d'impôt sera égal au montant des impôts payés à l'étranger en proportion entre le revenu étranger et le revenu global.

Trois situations peuvent donc être vérifiées :

1 Dans le cas où le crédit d'impôt italien déductible est égal à l'impôt étranger payé sur les revenus étrangers, le contribuable n'aura pas d'impôts à verser en Italie (cas d'école).

2 Dans le cas où le crédit d'impôt italien déductible est inférieur à l'impôt étranger payé sur les revenus étrangers, le contribuable devra payer la différence d'impôt en Italie.

3 Dans le cas où le crédit d'impôt italien déductible est supérieur à l'impôt étranger payé sur les revenus étrangers, le contribuable ne pourra pas récupérer la somme versée en plus.

\* \* \* \* \*

Viennent s'ajouter :

- la CRL (contribution sur les revenus locatifs) au taux de 2,5 % sur le montant brut des revenus fonciers, si le bien est détenu par une SCI et si l'un des associés de la SCI est une personne morale assujettie à l'I.S. Il y a exonération pour les loyers annuels n'excédant pas 1.830 € et pour les immeubles de moins de 15 ans.

- La taxe foncière à la charge du propriétaire.

\* \* \* \* \*

## **B : L'IS.F. : L'imposition sur la fortune**

Aux termes de la convention du 5 octobre 1989 entre la FRANCE et l'ITALIE, les résidents italiens sont imposables en France sur les biens immobiliers et actions ou parts dans une société à prépondérance immobilière (art. 23-1).

Les autres éléments de fortune ne sont imposables qu'en ITALIE (valeurs mobilières, créances, meubles, bijoux, objets d'art ou de collection).

Une disposition originale du protocole prévoit une mesure de tempérament originale « au profit des personnes physiques, ayant la nationalité italienne sans avoir la nationalité française, qui deviennent résidentes de France. Les biens situés hors de France que ces personnes possèdent au 1<sup>er</sup> janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile au cours de laquelle elles deviennent résidentes de France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune afférent à chacune de ces cinq années.

De plus, si ces personnes perdent la qualité de résident de France pour une durée au moins égale à trois ans, puis redeviennent résidentes de France, les biens qu'elles possèdent hors de France au 1<sup>er</sup> janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile de leur retour en France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune afférent à chacune de ces cinq années.

Lorsque dans un couple marié un seul des conjoints peut bénéficier de l'exonération, les biens situés hors de France qui doivent être déclarés (sous réserve des conventions fiscales conclues par la France) par l'autre conjoint, sont les suivants :

si le couple est marié sous un régime de séparation de biens, le conjoint non exonéré est imposable, pour l'application de l'impôt de solidarité sur la fortune, sur la valeur des biens lui appartenant en propre.

si le couple est marié sous un régime de communauté, le conjoint non exonéré est imposable sur la moitié des biens de la communauté et sur les biens lui appartenant en propre. »

Il existe un seuil d'imposition à l'ISF de 770.000 €.

Le barème est le suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable	
N'excédant pas	770.000 €	0 %
Compris entre	770.000 € et 1.240.000 €	0,55 %
	1.240.000 € et 2.450.000 €	0,75 %

	2.450.000 € et 3.850.000 €	1 %
	3.850.000 € et 7.360.000 €	1,3 %
	7.360.000 € et 16.020.000 €	1,65 %
Supérieur à	16.020.000 €	1,80 %

Le passif constitué par les dettes, les impôts sur les revenus payé en France ou à l'étranger sur ces biens, les taxes locales, et l'ISF lui-même est déductible pour le calcul.

La déclaration annuelle basée sur la situation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition est effectuée sur des formulaires 2725 K et 2725 et doit être déposée avec le paiement de l'impôt au plus tard le 16 juillet de l'année d'imposition au service des impôts des non résidents.

Intérêt de retard = 0,40% par mois.

### **C : TVA**

Les locations d'immeubles aménagés ou les locations à usage professionnel munis de mobiliers ou de matériels et d'installation et les terrains aménagés sont soumis de plein droit à la TVA au taux de 5,5 % (meublés, terrains de camping classés).

Franchise pour les locations inférieures à 76.300 € l'année précédente.

L'option pour la TVA n'est possible que pour les locations de biens nus à usage professionnel et les locations de biens ruraux. 19,6%

Sont déductibles de la taxe sur les loyers, la TVA ayant grevé :

- la construction ou l'acquisition de l'immeuble
- les travaux de grosses réparations ou d'amélioration et les agencements commerciaux

### **III : La transmission de l'immeuble :**

Elle peut avoir lieu à l'occasion d'une vente ou à titre gratuit.

La vente donne lieu à l'imposition des plus values immobilières, la transmission à titre gratuit aux droits de succession ou de donation.

A - En matière de cession à titre onéreux :

L'art. 13 de la Convention franco-italienne prévoit que :

« Les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'art. 6 sont imposables dans l'état où ces biens sont situés.

Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux § 1, 2, 3 ne sont imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident.

Le protocole prévoit que : « En ce qui concerne l'art. 13, les gains provenant de l'aliénation, de parts ou de participations dans une société ou une autre personne de droit moral possédant des biens immobiliers situés dans un état qui selon la législation de cet état sont soumis au même régime fiscal que les gains tirés de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans cet Etat.

Pour l'application de cette disposition ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par cette société ou cette personne morale à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale ».

Les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont donc imposables en France pour des résidents italiens.

Si le bien est détenu depuis plus de 15 ans, il n'y a pas d'impôt sur la plus value.

La plus value est calculée par différence entre le prix de vente et le prix d'acquisition.

Le prix de vente s'entend du prix stipulé dans l'acte outre les charges en capital et indemnités stipulées au profit du cédant. Les frais de cession supportés par le cédant.

De ce prix, sont déduits le prix d'acquisition qui s'entend du prix effectivement versé par le vendeur tel que stipulé dans l'acte augmenté de :

- les charges et indemnités stipulées au profit du cédant,
- les frais d'acquisition (forfait de 7,5%) ou bien du montant réel des frais dûment justifiés (droits d'enregistrement, TVA, honoraires du notaire et commissions versées aux intermédiaires,
- des dépenses de construction, reconstruction, agrandissement et amélioration justifiées si celles-ci n'ont pas déjà été prises en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Un forfait de 15% peut s'appliquer sans justificatif si l'immeuble était détenu depuis plus de cinq ans.

Un abattement de 10% s'applique par année de détention au-delà de la cinquième année.

Un abattement fixe de 1.000 € est pratiqué sur la plus value brute.

Le résultat est la plus value imposable.

Le taux d'imposition s'élève à 16% pour les non résidents.

L'impôt est déclaré sur un imprimé 2048 IMM par le Notaire au moment de la signature de l'acte et accompagné du paiement.

Cette déclaration doit être déposée dans les deux mois qui suivent l'acte notarié auprès de la Conservation des Hypothèques du lieu de l'immeuble.

Le cédant sera en principe tenu de désigner sur la déclaration un représentant en FRANCE qui peut être soit une banque, soit l'acheteur, soit un simple particulier agréé par l'Administration, soit enfin un organisme ayant reçu une habilitation générale.

Ce représentant s'engage à remplir les formalités et à acquitter le prélèvement pour le compte du non domicilié (annexe II art. 171 quater CGI)

L'Administration admet toutefois que les personnes physiques sont automatiquement dispensées de désigner un représentant si le prix de cession est inférieur ou égal à 150.000 € ou si le bien est détenu depuis plus de quinze ans .

Elles sont en outre dispensées de déclaration en cas de cession d'un bien pour un prix inférieur ou égal à 15.000 € ou si le bien est détenu depuis plus de quinze ans.

Les organismes disposant d'une habilitation générale sont les suivants : ACCREDITECO, 1 rue Thérèse, 75001 PARIS ; SARF, 2 rue des Petits Pères, 75002 PARIS ; SARF AZUR AEROPOLE, 455 Promenade des Anglais, 06200 NICE, SARF PROVENCE, 14 A Bd Mirabeau, 13210 SAINT REMY DE PROVENCE, SARF GRAND EST, 16 Quai Kleber, 67000 STRASBOURG, SARF MONT BLANC INTERNATIONAL BUSINESS, Parc Europa I, 74160 ARCHAN ; SOCIETE FINANCIERE ACREDITEE, 41 av. Montaigne, 75008 PARIS ; SOCIETE FINANCIERE ACREDITEE, bureau de Nice, 3 av. Baquis, 06000 NICE ; les membres de la Chambre Syndicale des Généalogistes de France, 231 rue Saint Honoré, 75001 PARIS.

Coût : 1% HT du prix → 750.000 €, 0,75% au-delà.

Si pas de travaux 0,65% HT du prix.

En cas de cession d'un immeuble par une société de personnes française, cette société est tenue de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement dû par l'ensemble des associés non résidents sauf si ces derniers étant des personnes physiques, les conditions de dispense automatique sont satisfaites.



A cet égard, le seuil de 150.000 € s'apprécie en faisant la somme des quotes-parts correspondant aux droits de l'ensemble des associés non résidents.

Différence entre société et particulier : les non résidents bénéficient des exonérations suivantes applicables aux résidents : expropriation, remembrement, cession inférieure à 15.000 €, titulaire de pension de retraite ou d'invalidité qui ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'avant dernière année précédant celle de la cession et dont le revenu fiscal de référence de l'avant dernière année précédant celle de la cession est inférieur à 9.437 € pour la première part du quotient familial et 2.520 € pour chaque demie part supplémentaire.

Si le résident italien avait été précédemment domicilié en FRANCE pendant au moins deux ans et avait la libre disposition des biens au moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle de la cession, il peut être exonéré des deux premières cessions d'une habitation en FRANCE.

Pour être exonéré, la seconde cession doit en outre intervenir plus de cinq ans après la première cession exonérée et porter sur l'unique propriété en FRANCE du contribuable (CGI art. 150 U 2 II).

Dans une SCI plus value calculée au niveau de la société. Impôt payé par les associés (2048 IMM).

B - L'impôt sur les successions et les donations :

La convention franco-italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions et les donations du 20 décembre 1990, prévoit en son article 5 : « les biens immobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un Etat et sont situés dans l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat.

L'expression bien immobilier comprend aussi à l'égard de la France les actions ou parts d'une personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés en France ou de droits y afférents ».

Ainsi, les immeubles détenus en France par des personnes physiques italiennes non résidentes sont soumis à l'impôt sur les successions français.

De même seront imposables en France les meubles corporels, les valeurs mobilières et les créances situées en France c'est-à-dire les valeurs mobilières émises par une personne de droit public française ou une société domiciliée en France :

- les créances assorties d'une garantie ou un bien imposable en France
- les créances sur un débiteur domicilié en France (art. 9 de la Convention).

Les dettes garanties spécialement par des biens immobiliers visés aux articles 5 et 9 viennent en déduction de la valeur de chacun de ces biens.

La Loi française prévoit plusieurs catégories d'abattements et exonérations :

- exonération des successions entre époux et pacsés
- en ligne directe : 151.950 €
- entre frères et sœurs : 15.195 €
- neveux et nièces : 7.598 €
- abattement général : 1.520 €

donation entre époux et partenaires pacsés : 76.988 €  
 donation aux petits enfants 30.390 €  
 donation aux petits enfants 50.656 €  
 renouvelable tous les 6 ans

L'acquisition en SCI permet de mieux bénéficier de ces abattements.

et plusieurs catégories de tarifs applicables aux successions et donations.

Tarifs en ligne directe progressifs de 5 à 40%.

Tarifs entre frères et sœurs de 35 % à 45% (23.299 €)

Autres successions et donations : entre parents jusqu'au 4<sup>ème</sup> degré inclusivement 55%.

Au-delà et entre non parents 60%.

Art. 11 1) Lorsque le défunt ou le donateur au moment du décès ou de la donation, était domicilié en Italie, cet Etat déduit de l'impôt calculé selon sa propre législation un montant égal à l'impôt payé en France sur les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en FRANCE. Toutefois le montant de la déduction ne peut pas dépasser la quote part de l'impôt italien calculé avant la déduction, correspondant aux biens à raison desquels la déduction doit être accordée.

## **II - LES INVESTISSEMENTS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX EN FRANCE**

Les investissements peuvent être réalisés de deux manières :

- directement par la création d'un établissement en France,
- indirectement par la constitution d'une filiale sur le territoire français.

Après avoir examiné les avantages et inconvénients de l'établissement stable, nous nous intéresserons à la répartition des résultats entre les deux territoires et enfin aux dispositions spécifiques concernant la fiscalité des groupes de sociétés.

### **II-1 – Avantages et inconvénients de l'établissement stable en France**

Définition : la création d'établissement stable est définie à l'article 5-1 de la Convention fiscale entre la France et l'Italie.

La jurisprudence interne précise que, si une succursale constitue une présomption d'exploitation en France, encore faut-il qu'elle soit un centre de décisions et d'opérations (CAA Paris, 22 janvier 1998 n° 94-1614? St2 Publicis FCP Europe).

La doctrine de l'administration ajoute que le concept d'établissement stable nécessite une présence humaine (réponses ministérielles Chazeaux AN 26 octobre 1998 et 30 juillet 2001). Cette position intéressante en matière d'activité par l'intermédiaire d'un site WEB est contraincte à celle de l'OCDE.

### Principes de l'imposition sur le territoire français

Sans personnalité juridique, l'établissement stable a une "quasi personnalité" fiscale, ce qui implique :

1 – son résultat est assujéti à l'impôt sur les sociétés comme une entreprise indépendante (article 209-1 du Code Général des Impôts) ;

- il doit être tenu une comptabilité distincte de l'établissement qui n'est pas soumis aux règles comptables françaises puisqu'il est juridiquement une entreprise étrangère ;

3 – il est éligible aux régimes fiscaux de faveur (exonérations et abattements d'impôt sur les sociétés généralement pendant 5 ans) en cas :

- d'implantation dans un pôle d'activité,
- jeune entreprise innovante (activité de recherche et développement),
- exploitation dans une zone franche,
- activité des quartiers généraux et centres de logistique.

### Avantages de l'établissement stable / filiale

1 – L'établissement stable n'a pas de personnalité juridique en France, ce qui entraîne qu'il n'est pas concerné par le droit des sociétés en France, dont il n'a à supporter ni le formalisme ni les contraintes (décisions des associés, reconstitution des capitaux propres, etc).

Par ailleurs, il échappe aux dispositions des établissements en difficulté (notamment le risque de comblement du passif par les dirigeants ou associés en cas de redressement judiciaire, principe du droit français que craignent nombre d'étrangers sollicités pour des postes de direction en France).

2 – L'établissement stable présente l'avantage d'une grande souplesse des mouvements financiers entre les deux pays puisque :

- les avances sont simplement enregistrées en compte de liaison, les résultats sont librement transférables sans qu'il soit besoin d'attendre la clôture du bilan et la décision des associés de distribuer un dividende aux associés ou actionnaires,
- par ailleurs, les règles de sous-capitalisation prévues à l'article 212 du CGI ne sont pas applicables (art. 43 du traité de Rome instituant la liberté d'établissement),

3 – Bien que l'administration fiscale ne soit pas habilitée à s'immiscer dans les décisions de gestion des entreprises, elle est fondée, par une construction postérieure, à rehausser les charges liées à une opération constituant un acte anormal de gestion. La théorie de l'acte anormal de gestion est difficilement applicable à l'établissement stable.

4 – Il convient enfin de préciser que les prestations du siège à l'établissement ne sont pas soumises à la TVA (CJCE 23/3/2006, FCE Bank Plc).

### Les Inconvénients de l'établissement stable par rapport à la filiale

1 - L'établissement doit pouvoir justifier, en cas de contrôle, les charges déduites du résultat fiscal :

Ces justifications sont toutefois difficiles à apporter pour les charges engagées par le siège étranger, d'où un risque de réintégration par l'administration fiscale française.

2 - La comptabilité présentée est exclusivement fiscale, il n'est pas possible à l'établissement stable d'opposer les décisions d'un organe de décision en France (AG, CA).

3 - Les pertes de l'établissement ne sont imputables que sur les bénéfices imposables en France. Elles ne sont donc pas reportables sur le résultat du siège.

4 – Enfin, le siège étranger est solidaire, sans limitation, des dettes de l'établissement en France, notamment au plan fiscal (cf accords avec l'Italie pour le recouvrement).

En conclusion sur les modalités d'investissements industriels et commerciaux en France, nous considérons que la réalisation d'opérations par l'intermédiaire d'un établissement est envisageable si l'engagement financier est limité.

Sinon, il convient de privilégier la constitution d'une filiale en France, sous forme de société de capitaux permettant de limiter l'engagement financier en cas de difficultés de la filiale.

## **II-2 – Répartition des résultats entre les deux territoires**

Selon que les résultats sont réalisés sur l'un ou l'autre des territoires, les incidences sur la charge fiscale globale diffèrent : - du fait des différences de taux d'imposition :

- En France : impôt sur les sociétés = 15 % du bénéfice < 38.200 €  
= 33 1/3 % au-delà
- En Italie : impôt sur les sociétés = 33 % + IRAP

En droit fiscal français l'assiette de l'impôt sur les sociétés est caractérisée par les principes suivants :

- seules les charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise sont déductibles,
- seule la déduction de certaines charges est plafonnée (véhicules individuels, provision congés payés),
- les plus-values de cession et les redevances de concession des brevets sont imposables au taux réduit de 15 %,
- les plus-values de cession de titres de participation sont exonérées d'impôt sur les sociétés (en contrepartie, les moins-values ne sont pas déductibles),
- les dividendes perçus des filiales sont imposables seulement sur 5 % de leur montant,

- l'impôt sur les sociétés, les pénalités et majorations fiscales et sociales ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

La répartition du résultat imposable entre les deux territoires est fondée sur les dispositions conventionnelles liant ces derniers.

L'article 7-1 de la Convention précise : "*les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat "ne sont imposables que dans cet Etat, sauf établissement stable dans l'autre Etat"*."

L'article 7-2 ajoute : "*les bénéficiaires de l'établissement stable sont déterminés "comme s'ils constituaient une entreprise indépendante"*."

Ainsi, au plan pratique, seules les activités effectives de l'établissement en France doivent être prises en compte pour déterminer le résultat assujéti à l'impôt sur les sociétés en France (et corrélativement exclues du résultat imposable à l'étranger) : ce principe entraîne l'exclusion des opérations traitées directement par le siège mais présente de réelles difficultés dans le cas de contrats complexes.

**Exemple : contrat de fourniture d'usine "clé en mains" par l'intermédiaire d'un établissement en France :**

- livraison, par la société italienne, de matériels ou d'équipements, sans intervention de l'établissement stable en France :

. produit de la vente imposable en Italie

- production d'études économiques ou techniques par le siège de la société :

. rémunération des études imposables en Italie

- cession de brevets, savoir faire... par la société italienne :

. imposition des redevances en France (échange de lettre du 5/10/1989)

- prestations diverses (construction, montage...) effectuées par l'établissement stable

→ imposition en France.

. En cas de sociétés distinctes, (mère étrangère et filiale en France) : les factures de la mère sont déductibles à condition d'être engagées dans l'intérêt de la filiale (39-1 CGI).

. L'analyse de la jurisprudence concernant les établissements stables permet d'extraire des principes transposables entre sociétés implantées sur chacun des deux territoires et notamment :

- les frais généraux du siège sont déductibles du résultat imposable sur la base du rapport existant entre le chiffre d'affaires de la société et celui de l'établissement (CE 8 mai 1944 et CE 16/2/1983).

Leur déductibilité en France est indépendante de la position de l'autorité fiscale étrangère ! (CAA Paris, 30/12/1993 Sté Schlumberger).

Il convient toutefois de noter que la jurisprudence a admis la déduction de frais de siège étranger sous condition de remboursement de la société par l'établissement stable (CAA Paris 16/4/1998, Sté d'informatique européenne).

- Frais financiers :

Les intérêts d'emprunt pour acquérir l'immeuble du siège social sont déductibles après répartition entre la société et l'établissement étranger (CE 7/10/1998) : d'où l'intérêt de prévoir un loyer ou un avantage imputable à l'établissement ;

Les intérêts de l'emprunt affecté au financement de l'établissement ne sont déductibles que des résultats de ce dernier (CAA Paris 30/12/1993 – Schlumberger).

- Frais de fusion :

Ils sont déductibles et doivent être imputés aux différents établissements selon une répartition proportionnellement à l'importance relative de ces derniers (CE 14/2/1942).

- Frais de personnel :

- la rémunération du PDG doit être ventilée entre les établissements en fonction de leur chiffre d'affaires respectif (CE 25/4/1960),

- les salaires et gratifications doivent être répartis en fonction du travail fourni par le siège et les divers établissements (CE 14/12/1960, 8/3/1961, 9/11/1963).

- Pertes et déficits :

- ils ne sont pas transférables et demeurent donc propres à chaque entité fiscale (cf plus haut) ;

- les abandons de créances ou provisions réciproques sont sans incidence fiscale sur le résultat imposable compte tenu de l'impossibilité d'avoir une créance ou une dette sur soi-même.

### **II-3 – Fiscalité des groupes de sociétés**

Il existe en droit français deux régimes spécifiques :

#### **A/ Le régime des sociétés mères et filiales (art. 14 J et 216 CGI)**

- avantage : les dividendes des filiales ne sont assujettis à l'IS chez la mère que sur 5 % de leur montant (charge réelle 1,67 %).

- les conditions pour bénéficier de ce régime :

- assujettissement à l'IS de la filiale et de la société mère :
- détention de plus de 5 % du capital (avec droit de vote) de la filiale,
- conservation des titres pendant 2 ans au moins.

Ce régime bénéficie aux sociétés mais également aux établissements stables en France.

#### **B/ Le régime d'intégration fiscale (art. 223 A et s.)**

- avantage : consolidation des résultats fiscaux (permet de compenser les déficits et les bénéfices des sociétés du groupe et d'asseoir l'impôt sur les sociétés sur le solde) la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe,

- conditions :

- . assujettissement à l'impôt sur les sociétés et détention directe ou indirecte de 95 % du capital des filiales,
- . non détention à plus de 95 % du capital de la mère par une autre société soumise à l'IS en France.

- un établissement stable soumis à l'IS en France peut être tête de groupe ou filiale membre d'un groupe intégré.

- Selon la doctrine de l'administration fiscale française :

- une société étrangère peut être membre d'un groupe fiscal à **condition** de posséder un établissement stable à l'impôt sur les sociétés en France,
- les sociétés dont le capital est détenu à 95 % au moins par la société étrangère peuvent être intégrées si leurs titres sont inscrits au bilan de l'établissement en France,
- la filiale française d'une société étrangère détenue par la société mère française ne peut être intégrée.

La jurisprudence communautaire s'oppose toutefois aux conditions fixées par l'administration française et fonde sa position sur le principe de non discrimination : les distinctions effectuées par l'administration ne sauraient être applicables (CJCE 16/7/98 Impérial Chemical Ind Plc). La CJCE censure ainsi la législation française qui prévoit un traitement moins favorable à l'égard des sociétés étrangères ne disposant pas d'établissements stables en France (CJCE 8/3/2001 Metallgesellschaft et Hoechst).

Il convient enfin d'évoquer le régime fiscal particulier **des quartiers généraux (QG), des centres de logistique et des centres de coordination de recherche.**

Ce régime spécifique d'origine administrative concerne les sociétés ou établissements stables en France :

- dépendant d'un groupe international,
- exerçant au profit du groupe des fonctions de direction, gestion, coordination ou contrôle (QG),
- ou des fonctions de stockage, conditionnement ou distribution (CL),
- ou des opérations de coordination de recherche (CCR)

De tels centres ne dégagent pas un résultat aisément déterminable puisque leurs opérations sont réalisées au profit de différentes entités implantées dans différents pays et ne génèrent pas en France de résultat distinct.

L'intérêt de ce régime simplifié tient à la détermination de la base de l'impôt sur les sociétés sur un pourcentage des charges de gestion courante négocié au cas par cas avec l'administration pour une période de 3 à 5 ans.

En conclusion, l'analyse des dispositions fiscales concernant l'imposition des établissements stables et des sociétés filiales de sociétés italiennes permet d'identifier des régimes spécifiques et originaux permettant une optimisation de la charge fiscale globale.

**Bien que la complexité de la fiscalité française ne permette pas d'établir des schémas globaux, les possibilités de réduction de la charge fiscale sont réelles et tangibles au vu des réformes fiscales récentes et de l'évolution de la jurisprudence.**

### **III - LES PREROGATIVES DE L'ADMINISTRATION FISCALE FRANÇAISE**

Les prérogatives exorbitantes, dont dispose l'Administration fiscale française, vous évoqueront immédiatement cette phrase de DANTE « *Lasciate ogni speranza voi ch'entrate* ».

Car nous allons pénétrer dans le monde des prérogatives diaboliques offertes à l'Administration fiscale pour glaner des informations sur les contribuables et établir les redressements.

Et « *Uomo assalito, è mezzo preso* » - homme surpris est à moitié pris.

Donc pour tenter de parer les coups, il faut connaître les armes mises à disposition de l'Administration fiscale française pour les porter.

L'Administration fiscale s'est dotée de moyens de plus en plus violents et attentatoires à la liberté du contribuable pour lutter avec vigueur contre la fraude fiscale, qui prive le Trésor d'une grande partie de ses richesses.

L'Administration fiscale va de plus en plus loin, jusqu'à avoir récemment mis en place un système de contrôle avant l'échéance des obligations déclaratives, c'est-à-dire avant que l'impôt ne soit légalement dû, notamment pour lutter contre les montages frauduleux dits de « carrousel TVA », pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition à la TVA.

Dans ce type de fraude, des sociétés dites « taxi » acquièrent des biens dans un autre Etat membre de l'Union européenne et disparaissent, après avoir établi des factures à des sociétés complices, pour que celles-ci obtiennent un remboursement de TVA non payé à l'Etat.

Pour lutter contre cette évasion des impositions, l'Administration fiscale dispose de prérogatives exorbitantes.

L'Italie, berceau de l'opéra, personnifié par la Scala, nous inspirera le tempo, nous incitant à monter crescendo dans la description des pouvoirs de l'Administration, composés :

- De pouvoirs « classiques »
- De pouvoirs violents
- D'un pouvoir de redressement fondé sur la dénonciation.

#### **1<sup>ère</sup> partie : LES POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION FISCALE FRANÇAISE POUR FONDER LES REDRESSEMENTS**

- **I- Des pouvoirs « classiques » (andante ma non tropo)**
  - o **A- Un droit de communication (L 81 à L 102 C du Livre des Procédures Fiscales)**



Il permet à l'Administration fiscale française de prendre connaissance auprès du contribuable en personne, ou auprès de tiers, de tous documents utiles à l'établissement de l'assiette, au contrôle ou au recouvrement de l'impôt, soit par simple échange de correspondance soit en s'invitant purement et simplement chez le tiers auprès duquel il souhaite collecter les renseignements.

Concrètement, l'agent se présentera au tiers :« *Buongiorno Signore. Voglio sapere se questa Signora è in rapporto con Lei ?* » (étant ici précisé en rapports commerciaux, bien que l'Administration fiscale se préoccupe également des relations personnelles entre les contribuables si elles peuvent susciter une imposition !).

Le droit de communication est une procédure spécifique de collecte de renseignements, auprès de tiers, qui est mise en œuvre sans que l'Administration fiscale ait à en informer le contribuable auquel ses renseignements seront ultérieurement opposés.

Ce pouvoir de l'Administration fiscale est loin d'être anodin, dans la mesure où il est susceptible de porter atteinte à la liberté du citoyen, au secret de l'instruction et au secret professionnel.

Quelles sont les formes que peut emprunter le droit de communication ?

## **1- Les formes du droit de communication**

Le droit de communication peut emprunter deux formes, une forme active et une forme passive.

### **o 1-a- Le droit de communication « actif »**

Les agents de l'Administration fiscale peuvent engager une démarche dynamique, en demandant à des personnes physiques ou morales de leur divulguer certaines informations, le plus souvent au moyen de formulaires pré-imprimés, afin d'obtenir des renseignements sur la situation du contribuable pourchassé, (personnes avec lesquelles le contribuable visé entretient des relations professionnelles par exemple).

Les agents de l'Administration fiscale sont également autorisés à se déplacer au siège de l'entreprise ou en tout lieu où les documents soumis au droit de communication sont détenus, afin de les consulter.

Afin de prévenir le contribuable des risques de diffusion d'information encourus, il convient de lui indiquer quels sont les informateurs de l'Administration fiscale française :

- les employeurs (si le contribuable se fait salarié de sa propre société),
- les intermédiaires professionnels de bourse,
- les assureurs,
- les organismes versant des rémunérations ou dépositaires de fonds communs de placement,
- les banquiers,

- les gestionnaires de plan d'épargne en actions,
- les membres des professions libérales se livrant à des prestations de service (id est médecin ou avocat)

Pourquoi soumettre le médecin à une obligation de communication ?

Tout simplement pour établir un « faisceau d'indices » établissant le nombre de jours passés par un contribuable sur le territoire français.

Et au delà de 183 jours au cours d'une même année, le contribuable sera réputé avoir son lieu de séjour principal, et donc son domicile fiscal, en France.

L'ensemble de ses revenus seraient soumis à l'impôt français.

Moralité, être malade le moins possible ou ne pas laisser de trace (Meglio pagare in liquido).

Quant à l'avocat, il est soumis au secret professionnel.

Est-il donc soumis à l'obligation de présenter les documents requis par l'Administration fiscale ou peut-il lui opposer le secret professionnel ?

Là se retrouve ne droit français la sempiternelle, bien que désuète, scission entre le judiciaire et le juridique.

En effet, seul l'avocat qui effectue des transactions, des prestations de service à caractère juridique a obligation de fournir à l'Administration fiscale, qui en ferait la demande :

- **l'origine des fonds**, qui sera extrêmement difficile à justifier lorsqu'il s'agira d'espèces
- l'identité du client,
- le montant de la transaction,
- la date et la forme du versement.

La nature de la transaction n'a pas à être communiquée ; c'est bien là la moindre des discrétion.

#### o 1-b- Le droit de communication « passif »

Le droit de communication, dont dispose les agents de l'Administration fiscale, leur permet également de recevoir directement, sans demande préalable, en restant bien au chaud assis dans leur bureau, des informations dont la transmission est obligatoire et spontanée.

Les délateurs, soumis à une obligation de transmission d'information spontanée et régulière à l'Administration fiscale française, sans que celle-ci n'ait à formuler de moindre demande, sont :

- la caisse de sécurité sociale (toujours le même problème, il ne faut pas être malade ou le moins possible),
- la mutuelle,
- tout organisme débiteur d'allocations,
- plus pervers, les régisseurs qui assurent la diffusion de messages publicitaires (ainsi, toute société qui assurerait la publicité de son activité, par voie de radio, télévision, presse, sera immédiatement fichée et toutes ses données seront transmises à l'Administration fiscale),
- le Ministère Public, dès lors qu'il présume qu'une fraude aurait éventuellement été commise en matière fiscale (mais l'Administration fiscale dispose toujours de la faculté de réclamer des renseignements).

L'Administration fiscale pourra donc utiliser :

- perquisitions pénales,
- procès-verbaux dressés par les Agents de Police Judiciaire dans le cadre de répression des infractions à la législation économique ou dans le cadre de procédures pénales.

Et le fait que la procédure pénale, qui aura permis de collecter ces renseignements, soit viciée et donc déclarée nulle par le Juge, n'empêchera pas l'Administration fiscale d'utiliser ces documents pour fonder un redressement.

Dans le cadre d'une procédure civile, telle qu'une procédure de divorce, le Juge sera également contraint de communiquer à l'Administration les informations lui laissant envisager qu'une fraude au Trésor aurait pu être réalisée.

Très récemment, le Juge de la Famille en a encore donné l'exemple.

Madame et Monsieur X ont décidé de divorcer.

Monsieur détenait une entreprise d'exportation de véhicules automobiles destinés à courir les rallyes internationaux ; Madame s'occupait du foyer et des enfants communs.

La discussion, portant sur les revenus effectifs de chacune des parties, entraîna la production en justice des avoirs de chacun.

Or, il apparut que Madame recevait sur son compte bancaire personnel, outre de très substantiels subsides virés tous les mois sur son compte par son époux, de nombreux versements en espèce.

Le Juge de la Famille, pensant tout naturellement que Monsieur tentait de soustraire à l'impôt certains revenus de sa société, en les plaçant sur le compte bancaire de son épouse, alerta l'Administration fiscale.

Or, Monsieur fut le premier étonné, notamment lorsqu'il apprit que l'argent provenait de l'exercice par son épouse du plus vieux métier du monde...

Si le redressement fiscal qui s'en suivit fut sauvé...le couple non.

Le droit de communication est dangereux pour le portefeuille du contribuable, mais également pour son couple, car toutes les dépenses que le contribuable aurait pu effectuer, notamment pour un tiers au couple (de l'achat de bijou au week-end romantique), pourront ressurgir.

## **2- Les sanctions du refus de communication**

Bien entendu, certains informateurs, notamment les banquiers ou les contribuables qui seraient salariés de leur propre société, pourraient envisager de ne pas répondre aux sollicitations de l'Administration.

Bien mal leur en prendrait car l'Administration fiscale française a prévu des sanctions dissuasives au refus de communication :

- en cas de refus de communication de contrats ou de livres comptables : une amende de 1.500 € (articles 1740-1 et 1770 du CGI)
- en cas de refus de communication par un organisme bancaire : une amende de 50 % du montant des sommes au titre desquelles les renseignements n'ont pas été communiqués,

- en cas de refus de donner le nom d'un client ou d'un fournisseur, l'amende sera de 50 % des sommes en jeu dans la transaction.

En cas de récidive, le tiers belliqueux sera poursuivi devant le tribunal correctionnel.

o **B- Le droit de contrôle inopiné au sein de l'entreprise (Article L 47 du LPF)**

Ce contrôle inopiné tend à la simple constatation d'éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état de documents comptables.

Ce pouvoir d'investigation est utilisé par l'Administration fiscale librement.

En effet, elle n'est pas tenue d'établir l'existence d'agissements frauduleux en vue de l'usage de cette prérogative.

Ce contrôle n'a pas à être autorisé par un juge.

Concrètement, le contribuable visé se rendra au sein de son entreprise, pour y accomplir sa journée de labeur.

Mais à son arrivée, il sera accueilli par un agent de l'Administration fiscale qui lui remettra, en mains propres, un avis de vérification.

A partir de ce moment, l'agent pourra débiter ses constatations et fouiner dans l'entreprise, en :

- examinant de stocks de marchandises, dans l'établissement principal mais également dans tout lieu de stockage présumé
- relevant les prix
- constatant les fichiers informatiques utilisés
- effectuant un décompte du personnel

Aucun secteur d'activité n'est exclu du champ de la vérification inopinée

Pour un plein effet de surprise, l'Administration fiscale est libre du choix de l'heure et de la durée de l'intervention.

Si l'activité du contribuable s'exerce la nuit, les agents de l'Administration fiscale pourront parfaitement effectuer leurs constatations de nuit (activité de boulangerie, restauration, club...).

Le problème est que qui cherche trouve « Chi cerca trova ».

Et si le contribuable s'oppose à l'exercice du droit de visite inopiné, c'est une opposition à fonction, sanctionné de la façon suivante :

- le contribuable est prévenu par devant le Tribunal correctionnel,
- taxation d'office de l'article L 74 du LPF (en pratique, une majoration de 150 % des impositions)

Un petit conseil.

Cette procédure autorisant uniquement l'agent de l'Administration à effectuer des constatations, à l'exclusion de toute saisie de pièce ou déduction de ses constatations, il conviendra de laisser libre cours au zèle de l'agent qui souhaitera s'emparer de documents,

afin de soulever en cours de procédure l'existence d'un vice, qui entacherait d'une irrégularité substantielle ladite procédure de redressement.

Mais l'Administration qui n'aurait pas recueilli assez de renseignements pourra aller plus loin.

- **II. LES POUVOIRS VIOLENTS (vivace)**

o **A- Le droit de visite et de saisie domiciliaire (Article L 16 B du LPF)**

Il s'agit d'une des prérogatives les plus exorbitantes de l'Administration fiscale qui autorise des agents de l'Administration fiscale française, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de TVA à se rendre sur place, chez vous, « senza invitato et senza fiore » et à saisir tous les documents qu'ils jugeront utile.

Ce droit de visite et de saisie ne peut être mis en oeuvre que s'il existe des suspicion d'agissements frauduleux de la part du contribuable :

- achat et vente sans facture,
- délivrance de facture de correspondant pas à des opérations réelles,
- omettre sciemment de passer ou faire passer des écritures des écritures ou de tenir des fichiers de documents comptables dont la tenue est prescrite par le Code Général des Impôts.

C'est dire que ce droit touche n'importe quel contribuable, même le contribuable moyen, qui n'est pas auteur de fraudes gravissimes, la simple émission d'une facture « arrangée » permettant à l'Administration fiscale de perquisitionner les lieux et de saisir tout document.

Ce droit de visite et de saisie peut être exercé :

- chez l'expert comptable
- au domicile privé du contribuable
- en n'importe quel lieu

L'Administration qui saisit des documents aura obligation de les restituer pour permettre au contribuable « visité » de préparer sa défense...et ce ne sera pas un luxe.

Cette prérogative violente ne peut intervenir qu'après autorisation d'un Juge judiciaire du Tribunal de Grande Instance, par voie d'ordonnance.

Mais l'avocat pourra exercer un recours...dans un délai très bref !

En effet, le recours ouvert illustre parfaitement la toute puissance diabolique de l'Administration et la restriction du droit du petit contribuable, l'ordonnance ne pouvant être contestée que par voie de cassation, dans les 5 jours de la notification de l'ordonnance :

- Le délai est extrêmement bref
- Le recours n'est pas suspensif de l'exécution de l'ordonnance
- Les motifs de recours sont extrêmement encadrés et ne peuvent porter sur un vice de forme, sans considération sur le point de savoir si les agissements frauduleux du contribuable sont prouvés

- L'annulation de l'ordonnance autorisant la visite et la saisie par la Cour de Cassation est sans incidence sur la régularité de la procédure de vérification qui aura lieu après ces perquisitions (Conseil d'Etat 10 janvier 2003), en raison de la sempiternelle scission entre le juridique et le judiciaire, l'ordonnance ayant été signée par un Juge judiciaire et la procédure de redressement relevant du juridique.

La procédure de vérification qui suivra la visite domiciliaire sera régulière, même si l'ordonnance a été délivrée par le Juge sur la base de documents illégaux (documents conservés illégalement par un ancien salarié de la société, Cour de cassation, chambre commerciale 15 décembre 1998 Société REBEL ET AUTRES RJF 7/99 n°879).

Bien que cette procédure constitue une ingérence manifeste dans le respect de la vie privée et du domicile, la Cour Européenne des droits de l'Homme a considéré qu'elle était proportionnée aux objectifs poursuivis par l'Administration fiscale française, savoir la sauvegarde des caisses du Trésor (08/02/2002 KESLASSY c/ France RJF 5/02).

Las de lutter à armes inégales, le contribuable pourrait imaginer tenter d'échapper à la saisie, en plaçant les documents comptables de la société in cantina ou dans un coffre fort.

Ben pensato ma non è possibile.

Si à l'occasion de la visite, les agents de l'Administration découvrent l'existence d'un coffre-fort dans un établissement bancaire, où des pièces relatives aux agissements frauduleux seraient susceptibles de se trouver, un simple appel téléphonique au Magistrat qui a délivré l'ordonnance leur suffira pour être autorisé à visiter ledit coffre fort.

Et coffre ouvert rend le saint pervers !

Come si diche in italiano « ad arca aperta, il giusto pecca »...

Mais l'Administration peut aller encore plus loin.

#### ○ **B- Création d'une procédure de flagrance fiscale**

Instaurée par l'article 15 de la Loi de Finance rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007, la flagrance fiscale est le dernier cadeau de Babo Natale à l'Administration fiscale française, dans sa quête de l'impôt dû.

Cette procédure ouvre une possibilité de contrôle, avant qu'une obligation déclarative ne soit échue, et permet de procéder à des saisies conservatoires dès la notification d'un procès verbal de flagrance fiscale, sans demander une autorisation judiciaire et sans attendre les avis d'imposition ou de recouvrement.

Le nouvel article L 16-0 BA du Livre des Procédures Fiscales, créé par cette loi, précise les situations qui peuvent donner lieu à l'établissement d'un procès-verbal de flagrance, avant même l'échéance des obligations déclaratives :

- L'exercice d'une activité au titre de laquelle le contribuable n'a pas satisfait à l'obligation de publicité prévue par les dispositions législatives et réglementaires
- La délivrance de factures ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de

biens au titre desquelles la taxe sur la valeur ajoutée ne peut faire l'objet d'aucune déduction

- Le recours au travail partiellement ou totalement dissimulé
- Des faits qui sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante, à savoir :
  - o a) La réitération d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées
  - o b) L'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre de passer des écritures inexactes ou fictives

Dans ces hypothèses, et en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance (du fait de la disparition du contribuable ou de l'organisation d'une insolvabilité volontaire par exemple), les agents de l'Administration fiscale française, ayant au moins le grade de contrôleur, peuvent dresser, à l'encontre du contribuable, un procès-verbal de flagrance fiscale.

L'Administration peut dresser un procès-verbal de flagrance, dont acte.

Mais quelles sont les conséquences de cet acte ?

- l'Administration peut opérer une saisie conservatoire
- la société encourt la perte du bénéfice de certains régime de faveur (franchise en base de TVA ou régime simplifié d'imposition à la TVA)
- la durée de la vérification de comptabilité est allongée ad vitam eternam,
- le délai de reprise est augmenté (le délai de droit commun de 3 ans est étendu à la fin de la 6<sup>ème</sup> année qui suit celle au titre de laquelle imposition est due),
- outre, cerise sur le gâteau, des amendes, dont le quantum varie de 5 000 euros à 20 000 euros selon le chiffre d'affaires du contribuable...mais quand on aime, on ne compte pas.

Là encore, un recours est ouvert, pendant 8 jours.

On constatera donc une nette amélioration ( ?!) des garanties du contribuable, par rapport au recours, de 5 jours, ouvert contre les ordonnances autorisant la saisie domiciliaire.

En effet, le procès verbal de flagrance, comme les mesures conservatoires, peuvent faire l'objet d'un recours par saisine en référés du Juge administratif, dans un délai de 8 jours suivant la réception du PV de flagrance, lorsque le contribuable présente un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.

Autant dire... jamais.

Il existe une expression milanaise qui s'appliquerait à cette situation : « Va ciapa de rate ».

En effet, la procédure de flagrance est mise en œuvre après que l'Administration fiscale française ait recueillie suffisamment de renseignements pour fonder son redressement, la procédure de flagrance visant avant tout à diligenter des saisies conservatoires pour être certain de recouvrer la créance fiscale qui sera ultérieurement déterminée.

Alors, un chef d'entreprise, dont le stock, les marchandises et la trésorerie seraient saisis, conduisant inévitablement l'entreprise à sa perte, pourrait être tenté de payer les impositions dues, pour obtenir mainlevée des saisies et reprendre son activité professionnelle.

Il faut néanmoins savoir que, parfois, même le paiement des impositions dues au titre de l'exercice ou de la période couverte par le procès-verbal de flagrance fiscale n'entraînera pas la mainlevée des saisies conservatoires, « si l'Administration fiscale réunit des éléments permettant d'établir que les déclarations du contribuable au vu desquelles ce paiement est intervenu, ne sont pas sincères ».

On sait depuis longtemps que l'Administration fiscale ne se contente pas de collecter l'impôt. Elle sonde les âmes et apprécie la sincérité du contribuable dans la déclaration de son revenu...

Heureusement que l'Administration ne s'attache pas au plaisir que le paiement de l'impôt procure au contribuable, auquel cas bon nombre d'assujettis verraient leur imposition majorée de sanctions fiscales.

### - **III. LE POUVOIR DE REDRESSEMENT FONDE SUR LA DENONCIATION**

Le YAGO de OTHELLO Non è morte

Car malgré la discrétion de l'administration fiscale sur ce point, il est certain qu'elle engage parfois des opérations de contrôle à la suite de renseignements qui lui ont été dénoncés par des tiers.

La fameuse lettre anonyme conserve charme fou pour l'Administration fiscale française, qui examinera les informations transmises, si leur contenu est suffisamment précis quant à la nature des agissements supposés être frauduleux.

La liberté d'appréciation de l'administration est totale en la matière et aucune disposition, réglementaire ou législative, ne l'oblige, ou ne lui interdit, de vérifier les faits qui lui sont signalés.

Il est à noter qu'en matière de contributions indirectes, la loi (article 1825 F du Code Général des Impôts) prévoit explicitement l'attribution de primes aux dénonciateurs en rémunération de leurs « services »

Vous constaterez donc que le proverbe « il vaut mieux faire envie que pitié » est sujet à caution - « E meglio assere invidiato che compassionato », non è vero.

Un autre dicton conviendrait davantage : « pour vivre heureux, vivons cachés ».

Mais si le contribuable supposé fraudeur est découvert par l'Administration fiscale, il lui appartiendra d'apporter la preuve de l'absence d'agissement frauduleux ou de but exclusivement fiscal dans le cadre des opérations réalisées.

### 2ème partie : **LA PREUVE EN DROIT FRANÇAIS**

La notion de preuve – prova et non pas piovera pour les esprits soupçonneux - en droit fiscal français est d'une importance toute particulière dans le contentieux fiscal car elle conditionne la solution de nombreux litiges.

Là encore, l'inéquité entre l'Administration fiscale française et le contribuable subsiste.

Qui doit supporter la charge de la preuve ?



En théorie la charge de la preuve repose tantôt sur le contribuable, tantôt sur l'Administration fiscale, suivant la procédure suivie.

Mais en pratique, le contribuable devra toujours être en mesure de justifier l'exactitude des écritures comptables et la déductibilité des charges.

D'où la nécessité, pour le contribuable, de se pré-constituer des preuves, en vue d'un éventuel redressement, en justifiant de l'intérêt, pour la société, des opérations financières accomplies.

Dans son infinie bonté, l'Administration fiscale a encouragé le contribuable à utiliser le rescrit fiscal, par lequel celui-ci demandera à l'Administration de lui accorder un blanc-seing, en confirmant que le montage, ou les opérations qu'il envisage de réaliser, ne sont pas susceptibles de donner lieu à redressement.

Mais là encore, le risque zéro en matière fiscale n'existe pas et le contribuable pourra subir un redressement si l'Administration considère, bien qu'elle ait donné son accord sur le montage imaginé, que la demande du contribuable n'était pas libellée en termes assez précis, l'empêchant d'appréhender utilement le montage soumis à appréciation.

Mais l'Administration fiscale se trouvait parfois bien démunie pour contrôler les opérations réalisées à l'étranger par le contribuable ou lorsque le fraudeur se retirait en terres lointaines après que des impositions supplémentaires lui aient été notifiées.

### 3ème partie : **LES ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS INTERNATIONAUX**

Forte de ce constat et envahie d'un sentiment de solitude, l'Administration fiscale française comprit que celui qui n'a pas d'ami n'arrive pas à grande fortune, « chi non ha amici, non fa gran fortuna ».

C'est dans ces circonstances que la France et l'Italie convolèrent en justes noces fiscales, le 05 octobre 1989, liés par une convention fiscale internationale bilatérale, aux termes de laquelle sont prévus;

- un échange de renseignements, entre la Guardia di Finanza et l'Administration fiscale française, tant sur les résidents de des deux Etats que sur les résidents d'Etats tiers qui effectueraient des opérations commerciales sur leurs sols,
- une assistance au recouvrement de l'impôt dû.

Comme dans tout couple, le dialogue est essentiel.

C'est pourquoi tous les renseignements dont dispose un Etat, sur les revenus ayant leur source sur son territoire et bénéficiant à des résidents de l'autre Etat, sont échangés, soit sur demande, soit spontanément sans demande préalable et d'une manière périodique, à l'autre Etat.

Heureux les simples d'esprit, le contribuable est maintenu dans une totale ignorance, et l'Administration peut parfaitement refuser la communication au contribuable de documents obtenus d'une Administration étrangère, qui serviront pourtant de fondement aux impositions supplémentaires qui lui seront notifiées.

Comme si ce lien ne suffisait pas au bonheur des agents fiscaux de nos deux Etats, l'Italie et la France renouvelèrent leurs vœux, les 27 janvier 2005 et 1 mars 2005, par la ratification de

la Convention conjointe de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Selon le Parlement italien :

« Cette convention multilatérale représente un des instruments les plus complets et efficaces à la disposition des administrations fiscales pour lutter contre l'évasion fiscale au niveau international.

En effet elle contient des clauses en matière d'échange de renseignements, de vérifications simultanées, d'assistance au recouvrement et de notification des documents.

Des dispositions sont aussi présentes en matière de confidentialité des renseignements et de sauvegarde des droits du contribuable ».

Les rapports parlementaires du Sénat français louent également cette union, pour trois raisons majeures :

- son caractère multilatéral élargit en effet les possibilités et l'efficacité de la coopération entre les états,
- elle régit et renforce les garanties des contribuables (sic),
- elle permet l'assistance au recouvrement qui n'est que rarement visée par les conventions fiscales bilatérales.

Tout est donc permis à nos agents pour recouvrer la créance fiscale.

Parce que notifier un redressement, c'est bien.

Mais appréhender les sommes mises en recouvrement, c'est mieux.

#### 4ème partie : **LE RECOUVREMENT DE LA CREANCE FISCALE**

Le recouvrement de la créance fiscale obéit à un seul principe : Dura Lex Sed Lex.

Si en amour comme à la guerre, tous les moyens sont bons pour parvenir à ses fins, il en va de même pour l'Administration fiscale pour recouvrer sa créance et remplir les caisses du Trésor.

L'Administration fiscale dispose de moyens extrêmement coercitifs pour ce faire :

- la contrainte par corps,
- la saisie des créances de sommes d'argent,
- les autres saisies,
- la vente des biens personnels du dirigeant d'entreprise

##### ○ **A- La contrainte par corps**

C'est-à-dire l'emprisonnement.

Mais ce moyen est peu utilisé, l'Administration préférant un contribuable à l'air libre qui rapporte de l'argent qu'un contribuable derrière le barreaux.

##### ○ **B- La saisie des créances de sommes d'argent**

### **1/ Les avis à tiers détenteurs (ATD)**

Les comptables publics peuvent saisir entre les mains des tiers les sommes d'argent dont ces tiers sont débiteurs envers le contribuable inquiété par voie d'ATD.

### **2/ La saisie des rémunérations**

L'Administration fiscale peut saisir les sommes dues par un employeur sur la quotité disponible de la rémunération allouée au contribuable redressé.

### **3/ Les oppositions sur comptes de dépôt**

Il s'agit des saisies conservatoires, des saisies attribution sur un compte bancaire ou postal.

#### **o C- Les autres saisies**

#### **1/ La saisie vente (saisie des biens meubles corporels)**

Lorsque la saisie vente porte sur les éléments corporels d'un fonds de commerce, le comptable public peut demander au tribunal de commerce qu'il soit procédé à la vente globale du fonds avec le matériel et les marchandises qui en dépendent, portant un coup fatal à l'entreprise.

#### **2/ La saisie immobilière**

La vente aux enchères du bien immobilier du contribuable redressé, fût-il de nationalité italienne, ne pose aucune difficulté pour l'Administration fiscale française.

Il s'agit d'ailleurs d'une procédure assez couramment utilisée, permettant de vendre le bien en moins d'une année.

Pour palier la vente aux enchères de son bien immobilier, le contribuable peut :

- payer la dette,
- demander à bénéficier d'une procédure de surendettement (mais il est rare que les contribuables en bénéficient),
- demander la vente amiable du bien, devant Notaire, à l'acquéreur de son choix.

S'agissant d'une question fréquemment posée par les contribuables italiens dont un des biens, situé en France, serait saisi par l'Administration pour apurer une dette fiscale, il est précisé que le contribuable qui voit son bien vendu aux enchères n'a pas le droit de porter lui-même les enchères sur ce bien (mais les membres de sa famille le peuvent !).

Par ailleurs, la clause dite de « tontine » peut être un moyen d'échapper, momentanément, aux poursuites fiscales.

En effet, le contribuable peut acquérir le bien, non pas en détention directe, mais via une SCI.

Si dans les statuts d'une société civile est insérée une clause tontinière, cette clause aura pour effet de rendre rétroactivement propriétaire de l'ensemble des parts le seul survivant des associés, les autres associés étant censés n'avoir jamais détenues celles-ci.

Donc, si une telle clause est insérée dans les statuts, les créanciers devront attendre le premier décès pour pouvoir éventuellement saisir les parts, si leur débiteur est le survivant.

Faute de savoir à qui reviendront les parts, la procédure de saisie ne sera pas initiée avant une longue période.

Ainsi seule la mort sauvera le contribuable d'une imposition certaine...

### **3/ La saisie des droits d'associés et des valeurs mobilières**

Il s'agit du nantissement des parts sociales d'une société détenue par le contribuable

L'Administration fiscale peut également initier une procédure de saisie conservatoire sur l'ensemble des créances mobilières de la société, titres de la société et comptes courant d'associés, et saisir les stocks, conduisant inévitablement la société à sa perte puisque celle-ci n'a plus de stocks à vendre ni de liquidité pour en acheter.

#### ○ **D- Les biens personnels des dirigeants de la société**

L'Administration peut également saisir les biens personnels des dirigeants de la société.

En effet, toute personne qui exerce en droit ou en fait, directement ou indirectement la direction effective d'une société peut, être déclaré solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par la société, si elle est responsable de manœuvres frauduleuses ou d'observation graves et répétées des obligations fiscales.

#### ○ **E- Les pôles de recouvrement**

L'Administration fiscale française, pour mieux recouvrer sa créance, a décidé de spécialiser un métier, baptisé « RECOUVREMENT », en créant des pôles de recouvrement contentieux.

L'objectif est officiellement défini par l'Administration fiscale : cibler l'action sur le recouvrement « offensif » (notamment sur les mesures conservatoires prises avant la mise en recouvrement).

Ces actions offensives et guerrières sont concluante, puisque l'Administration se targue d'une multiplication par trois des assignations et redressements judiciaires, outre un doublement des mises en cause des tiers défaillants et des dirigeants sociaux.

### **Conclusions**

L'Administration fiscale dispose d'un panel de prérogatives exorbitantes et violents, pour redresser les contribuables fraudeurs et recouvrer les créances fiscales.

Les redressements opérés en suite de contrôles fiscaux et sociaux témoignent d'une ampleur de la fraude fiscale :

- 12,9 milliards d'euros en 2001,

- 15,1 milliards d'euros en 2005.

Selon le dernier rapport du Conseil des Prélèvements Obligatoires, de mars 2007, l'ensemble des « fraudes fiscales » serait estimée entre 29 et 40 milliards d'euros par an, de quoi aiguiser l'appétit insatiable de l'Administration.

Néanmoins, plus de la moitié du produit des redressements qui enrichissent les caisses de l'Etat proviennent de trois impôts à caractère déclaratif : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et TVA.

Mais les contrôles de ces impôts ne sont possibles que :

- après que le contribuable ait déclaré son impôt,
- ou que les échéances déclaratives soient échues.

C'est la raison pour laquelle l'Administration fiscale française s'est dotée d'un arsenal encore plus violent, avec la procédure de flagrante fiscale, pour contrôler les activités qui ne donnent pas lieu à déclaration et avant toute émission d'un avis d'imposition.

Aussi disproportionnées et attentatoires que puissent être ces prérogatives, elles sont considérées comme légitime pour poursuivre un seul objectif, remplir les caisses du Trésor.

De plus, la procédure de flagrante fiscale permet de saisir à titre conservatoire toutes marchandises ou sommes, alors que les procédures « classiques » ne permettaient que le recouvrement de 50 % des redressements notifiés.

Un grand Avocat niçois (il y en a...), un homme (nul n'est parfait...), disait : « le pire est toujours à venir ».

Avec l'Administration fiscale, c'est vrai.

Mais bien que ce petit développement succinct, sur les prérogatives exorbitantes de l'Administration fiscale, ressemble à une parole de Cassandra, nous savons que l'Avocat, qui fera preuve d'habileté procédurale, d'un esprit réactif et d'une insolence combative, demeure le dernier rempart du contribuable inquiet, et c'est bien là l'essentiel, qu'il conviendra de retenir de cet exposé, notre ego d'Avocat pouvant supporter cette flatterie.