

# Actualité fiscale et juridique des groupes

Jeudi 29 juin 2017



---

# Sommaire

---

- I. Les déclarations fiscales des groupes
- II. Distributions et plus-values sur titres
- III. Restructurations intra-groupe
- IV. Table ronde n° 1 : questions d'actualité autour de la rémunération des dirigeants
- V. Transactions intra-groupe
- VI. Pot-pourri de grands sujets du moment
- VII. Table ronde n° 2 : questions d'actualité autour de l'immixtion dans la gestion des filiales

## **I. Les déclarations fiscales des groupes**

A/ Déclaration simplifiée – prix de transfert

B/ Déclaration pays par pays

C/ Les enjeux déclaratifs de la nouvelle clé de répartition de la CVAE

Antoine Faure et Cathy Goarant-Moraglia

---

# I. A/ Déclaration simplifiée – Formulaire n° 2257

---

## Nouveautés

- **Extension du champ d'application de l'obligation déclarative**
  - Abaissement du critère de seuil de chiffre d'affaires ou d'actif brut de 400 M€ à 50 M€
  - Appréciation au niveau de la société ou d'une autre société du groupe auquel elle appartient
- **Obligation de déposer la déclaration par voie électronique**

## Rappel du dispositif

- **Dépôt obligatoire de la déclaration simplifiée dans les 6 mois qui suivent la date limite de dépôt de la déclaration de résultat**
  - Absence de déclaration => pénalité de 150 €
  - Omissions ou inexactitudes : 15 € par manquement (minimum de 60 €)
- **Contenu**
  - *Informations générales sur le groupe d'entreprises associées* : description de l'activité déployée, liste des principaux incorporels détenus, description générale de la politique TP, etc.
  - *Informations spécifiques concernant l'entreprise* : description de l'activité déployée, état récapitulatif des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, de manière agrégée par nature de transactions en indiquant la principale méthode de prix de transfert

## Enjeux

- **Sanctions limitées mais déclaration d'une importance significative car elle revient à communiquer sa politique de prix de transfert à l'administration**
- **Nécessité de mener une réflexion préalable afin de s'assurer que les choix déclaratifs sont justifiables et conformes aux principes applicables**

---

# I. B/ Déclaration pays par pays – Art. 223 *quinquies* C CGI (1/3)

---

## Objectifs

- **Garantir la transparence sur l'allocation du profit, de l'IS et de la substance par pays**
- **Permettre aux administrations fiscales d'identifier, en amont d'une éventuelle vérification, les dispositifs de prix de transfert nécessitant un examen approfondi**

## Rappel du dispositif

- **Formulaire 2258-SD conforme au modèle préconisé par l'Action 13 BEPS et à la directive européenne sur l'échange automatique d'information dans le domaine fiscal**
- **Contenu**
  - *Tableau 1* - Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale (CA lié/non lié, bénéfices, IS, nombre d'employés, capital social)
  - *Tableau 2* - Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales (juridiction de constitution/de résidence, principales activités)
  - *Tableau 3* - Informations complémentaires qui semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension

## Délai et pénalités

- **Déclaration obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016**
- **La déclaration doit être souscrite, en anglais, par voie électronique dans les 12 mois suivant la clôture de l'exercice**
- **Défaut de production dans le délai prescrit : amende maximale de 100 000 €**

---

# I. B/ Déclaration pays par pays – Art. 223 *quinquies* C CGI (2/3)

---

## ➤ **Nouvelles instructions apportées par l'OCDE concernant le CBCR - avril 2017 (1/2)**

**Champ  
d'application**

- **Précisions sur la comptabilisation du CA consolidé (seuil 750 M€) :**  
CA qui figure ou figurerait dans les états financiers consolidés
- **Prise en compte des produits extraordinaires ou des gains réalisés par des activités d'investissement dans le CA consolidé**  
En fonction des règles locales applicables pour la société mère, les produits extraordinaires et les gains générés par des activités peuvent être inclus dans le calcul du CA consolidé

**Mécanisme du  
« dépôt par  
substitution »  
par l'entité mère  
ultime**

- Mise à jour de la liste des juridictions pour lesquelles le CBCR n'est pas applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 et qui ont choisi de prendre des dispositions afin de permettre aux entités mères ultimes établies sur leur territoire de déposer spontanément une déclaration pays par pays
- Pays : Etats-Unis, Hong-Kong, Chine, Japon, Liechtenstein, Nigéria, Russie et Suisse

---

## I. B/ Déclaration pays par pays – Art. 223 *quinquies* C CGI (3/3)

---

### ➤ **Nouvelles instructions apportées par l'OCDE concernant le CBCR - avril 2017 (2/2)**

**Choix de la norme comptable**

- Si les titres de l'entreprise concernée sont cotés en bourse, le groupe devra appliquer les règles de consolidation issues des normes comptables déjà utilisées par le groupe
- S'ils ne sont pas cotés en bourse, le choix sera laissé aux groupes d'appliquer les normes locales GAAP ou IFRS. Ce choix devra être appliqué « de manière cohérente au fil des exercices successifs et sur tous les aspects du rapport sur la déclaration pays par pays qui prévoient la mise en oeuvre d'une norme comptable »

**Traitement des participations importantes**

- **Précisions relatives au CA à retenir pour l'appréciation du seuil de 750 M€ et aux données financières à utiliser dans le CBCR :**
  - si les normes comptables locales de la juridiction de la société mère exigent que les participations minoritaires soient entièrement consolidées, le CA de cette société est considéré dans son intégralité ;
  - si ces normes locales exigent une intégration proportionnelle en présence d'intérêts minoritaires, la juridiction peut autoriser une prise en compte proportionnelle du chiffre d'affaires et des données financières.

---

## I. C/ Les enjeux déclaratifs de la nouvelle clé de répartition de la CVAE

---

- Rappel : depuis 2016 : impact sur la répartition pour les collectivités bénéficiaires, d'où une obligation déclarative renforcée pour les entreprises :
  - commune : 26,5 % ;
  - département : 23,5 % (au lieu de 48,5 % jusqu'en 2015) ;
  - région : 50 % (au lieu de 25 %).
  
- Une nouvelle répartition de la CVAE au niveau du groupe intégré :
  - pas d'impact sur la CVAE à verser pour les entreprises ;
  - à partir de de la CVAE 2017 : une répartition selon les effectifs et les valeurs locatives foncières non plus appréciés par société, mais au niveau du groupe ;
  - absence de commentaires administratifs à ce jour sur une éventuelle nouvelle obligation déclarative.

## II. Distributions et plus-values sur titres

A/ Contribution de 3 % : état des lieux

B/ Titres de participation : l'inscription de titres dans un compte de titres de participation peut-elle être corrigée ?

C/ Assiette de la quote-part de frais et charges en cas de cession de titres de participation

Jean-Philippe Bidegainberry et Pierre Carcelero

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (1/6)

---

### ➤ **Etape 1: texte d'origine**

- En vertu de l'article 235 ter ZCA du CGI, les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de plein droit ou sur option de l'impôt sur les sociétés, sur tout ou partie de leur activité, sont en principe assujettis à une contribution additionnelle à l'IS égale à 3 % des distributions qu'ils mettent en paiement.
- Certaines distributions étaient exonérées et notamment les distributions opérées entre sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale et les distributions mises en paiement par des PME.
- Cette contribution a soulevé d'importantes contestations généralement motivées par trois principaux arguments :
  - discrimination au regard de sociétés non intégrées mais détenant au moins 95 % du capital de la société distributrice ;
  - remise en cause de la contribution qui caractériserait une retenue à la source irrégulière ou excessive ;
  - remise en cause de la contribution en tant qu'elle constitue un complément de taxation des dividendes reçus de filiales, notamment européennes.

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (2/6)

---

- **Etape 2 : première censure pour les distributions au sein des groupes**
- Conseil constitutionnel, décision n° 2016-571, QPC du 30 septembre 2016 « Société Layher » :
  - les sociétés d'un même groupe qui satisfont la condition de détention à 95 % sont placées dans la même situation au regard de la contribution de 3 % que ce groupe relève ou non de l'intégration fiscale ;
  - dès lors que seules les distributions réalisées au sein d'un groupé intégré sont exonérées, il existe une différence de traitement qui n'est pas justifiée par une raison d'intérêt général. D'où l'inconstitutionnalité de l'exonération.

Le Conseil constitutionnel a différé l'abrogation des dispositions censurées au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (3/6)

---

- Article 95 de la LFR 2016 du 29 décembre 2016 : extension de l'exonération à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 :
  - aux distributions réalisées au profit de sociétés françaises (intégrées ou non intégrées) qui ont un lien de détention, direct ou indirect, de 95 % du capital ;
  - aux distributions réalisées au profit de sociétés étrangères (sociétés soumises à un équivalent de l'IS dans un Etat membre de l'UE ou un Etat tiers ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative) remplissant ces conditions de détention (exclusion visant les ENTC sauf preuve de la réalité des opérations).
  
- Le Conseil d'Etat a également pris acte de la discrimination en s'appuyant sur l'article 14 de la CEDH dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre le BOFIP (CE, 29 mars 2017, n° 399506, Sté Layher).

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (4/6)

---

### ➤ **Etape 3 : défaut de conformité au droit communautaire**

- **CJUE, 17 mai 2017, aff. C 365-16, AFEP** : censure par la Cour sur le fondement de l'article 4 de la directive mère-fille, au regard de la contrariété à l'objectif poursuivi par la directive d'éviter l'imposition en chaîne des bénéfices distribués au sein des groupes de sociétés :
  - il est indifférent que la contribution de 3 % soit ou non qualifiée d'impôt sur les sociétés ;
  - l'interdiction d'imposer édictée par la directive n'opère aucune distinction selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception des bénéfices ou leur distribution ;
  - la Cour souligne l'importance de l'objectif d'élimination de la double imposition : c'est l'Etat membre de la filiale qui dispose du droit d'imposer les bénéfices réalisés par la filiale ;
  - elle assimile ensuite la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 % à un système d'exonération à hauteur de 95 %. Est donc contraire à la directive un impôt ayant pour effet de soumettre irrégulièrement les bénéfices provenant des filiales à un prélèvement dépassant le plafond de 5 % autorisé par la directive.

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (5/6)

---

- CJUE, 17 mai 2017, aff. C 365-16, AFEP : la Cour ne se prononce pas sur la contrariété au regard de l'article 5 de la directive mère-fille :
  - la Cour a cependant répondu à la question dans l'affaire de la Fairness Tax belge (CJUE, 17 mai 2017, C-68/15) en considérant que cette taxe ne remplissait pas l'une des conditions nécessaires à la qualification de retenue à la source, à savoir que l'assujetti à la retenue à la source doit être le bénéficiaire de la distribution ;
  - on peut penser que cette conclusion est transposable à la contribution de 3 %, même si la question n'a pas été formellement tranchée par la Cour.

---

## II. A/ Contribution de 3 % : état des lieux (6/6)

---

- CJUE, 17 mai 2017, aff. C 365-16 : conséquences de la décision
  - la fraction des distributions correspondant à des redistributions de dividendes reçus de filiales situées dans d'autres Etats membres de l'UE ne doit pas être soumise à la contribution de 3 % (sous réserve de justification) ;
  - cependant, les distributions prélevées sur des dividendes de filiales françaises ou de filiales établies dans un Etat tiers à l'UE y restent soumises, puisqu'elles se trouvent en dehors du champ d'application de la directive ;
  - cette différence de traitement entre les sociétés françaises selon la localisation géographique de leurs filiales et la source des distributions qu'elles reçoivent (similaire à celle sanctionnée par le Conseil constitutionnel dans sa décision Métro Holding) fait d'ores et déjà l'objet d'une QPC déposée devant le Conseil d'Etat, qui a trois mois pour se prononcer sur la transmission au Conseil constitutionnel.

---

## II. B/ Titres de participation : l'inscription de titres dans un compte de titres de participation peut-elle être corrigée ?

---

– **CE 8<sup>e</sup> – 3<sup>e</sup> ch., 29 mai 2017, n° 405083, Sté Vivendi**

BOI-BIC-PVMV-30-10 § 270

- Le Conseil d'Etat annule la doctrine administrative qui prévoyait que *« dès lors que les titres ouvrent droit au régime des sociétés mères, l'inscription dans un compte de titres de participation (...) constitue une présomption irréfragable qui matérialise une décision de l'entreprise opposable à celle-ci comme à l'administration »*.
  - ✓ L'inscription en titres de participation de titres qui présentent ce caractère sur le plan comptable ne matérialise pas une décision de gestion.
  - ✓ Cette écriture comptable peut, si la qualification de titres de participation retenue s'avère erronée, être corrigée par l'administration ou par l'entreprise, sous réserve que cette erreur ne revête pas un caractère délibéré.

---

## II. C/ Assiette de la quote-part de frais et charges en cas de cession de titres de participation (1/2)

---

### – Conseil d’Etat, 14 juin 2017, n° 400855, Sté Orange Participations

- Depuis la loi de finances pour 2013, l’article 219 I a *quinquies* du CGI prévoit la réintégration d’une QPFC égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession de valeurs mobilières à long-terme.
- Les commentaires administratifs publiés au BOI-IS-BASE-20-20-10-20 ont précisé que cette QPFC devait être réintégrée au résultat imposable de la société, « *quel que soit le résultat net des plus ou moins-values de cession de titres éligibles* », autrement dit sans imputation des moins-values à long terme éventuellement réalisées au cours du même exercice et y compris en cas de réalisation d’une moins-value nette.

---

## II. C/ Assiette de la quote-part de frais et charges en cas de cession de titres de participation (2/2)

---

- La requérante a contesté par la voie d'un REP l'application de la QPFC dans l'hypothèse où la société réaliserait une moins-value nette à long terme au titre de l'exercice.
- Elle soutenait que cette doctrine est contraire à la lettre de ces dispositions, éclairées au demeurant par les travaux parlementaires ayant présidé à leur adoption, et à la logique inhérente à la construction de l'article.
- Le Conseil d'Etat fait droit à cette analyse et conclut à l'annulation desdits paragraphes des commentaires administratifs en considérant qu'il résulte de l'article 219 du CGI que « *la réintégration de la QPFC est subordonnée à la réalisation par l'entreprise d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession* ».

### III. Restructurations intra-groupe

#### A/ Droit fiscal

- *Quid* de l'agrément dans les fusions transfrontalières ?
- Impôts locaux : restructurations et valeurs locatives planchers

#### B/ Droit social

- Restructurations sociales dans les groupes

Jean-Philippe Bidegainberry, Cathy Goarant-Moraglia et Pierre Bonneau

---

## III. A/ Droit fiscal (1/3)

---

➤ **Quid de l'agrément dans les fusions transfrontalières ?**

- CJUE 1<sup>re</sup> ch., 8 mai 2017, aff. 14/16, Euro Park Service
  - L'agrément préalable, prévu par l'article 210 C du CGI et requis pour l'application du régime de faveur des fusions à une transmission universelle de patrimoine au profit d'une personne morale étrangère, est incompatible avec la directive fusions et le principe de la liberté d'établissement.

---

## III. A/ Droit fiscal (2/3)

---

### ➤ **Impôts locaux : restructurations et valeurs locatives planchers (1/2)**

#### – Article 1518 B du CGI :

- opérations concernées : apport, scission, fusion, cession d'établissement, TUP, cession isolée ;
- immobilisations concernées : limitation aux établissements industriels évalués selon la méthode comptable visée à l'article 1499 du CGI ;
- valeur plancher : 80 %, 90 %, 100 % selon les opérations concernées.

---

## III. A/ Droit fiscal (3/3)

---

### ➤ **Impôts locaux : restructurations et valeurs locatives planchers (2/2)**


- Rappel de certaines obligations déclaratives souvent omises :
  - pas d'incidence des clauses de rétroactivité en matière de CET (CFE et CVAE) ;
  - dérogation au principe d'annualité (article 1586 octies I 2° du CGI) : société à laquelle une activité est transmise en cours d'année est redevable de la CVAE, même si n'exerçait pas d'activité imposable au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'opération ;
  - liquidation de la CVAE de la société qui disparaît du fait de l'opération : article 1586 octies II 2° du CGI.  
Déclaration et liquidation du solde de la CVAE due au titre de l'année dans les 60 jours de l'opération.

---

## III. B/ Droit social – Les restructurations sociales dans les groupes (1/3)

---

### – La difficulté :

- toute suppression ou transformation de poste ou modification du contrat de travail pour **un motif non inhérent à la personne du salarié.**  
 Application du droit du **licenciement** pour motif **économique** ;
- **définition restrictive** du motif économique posée par la loi et la jurisprudence. Celui-ci doit être notamment consécutif à :
  - ✓ des difficultés économiques ;
  - ✓ des mutations technologiques ;
  - ✓ une réorganisation de l'entreprise nécessaire à la sauvegarde de la compétitivité ;
  - ✓ la cessation d'activité de l'entreprise ;
- appréciation du motif économique **au niveau du secteur d'activité du groupe dans lequel l'entreprise intervient.**

---

## III. B/ Droit social – Les restructurations sociales dans les groupes (2/3)

---

### – L'enjeu en cas d'absence/insuffisance du motif économique :


- absence de cause réelle et sérieuse du licenciement ;
- conséquences :
  - ✓ réintégration du salarié en cas d'accord des parties ;
  - ✓ ou, en cas de désaccord, **versement de dommages et intérêts.**
- projet du nouveau gouvernement de mettre en place par ordonnance un « référentiel pour le montant de l'indemnité octroyée par le Conseil de prud'hommes en cas de licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse ».

---

## III. B/ Droit social – Les restructurations sociales dans les groupes (3/3)

---

### – Les évolutions de la loi Travail (ou loi El Khomri) :

- évolution de la **notion de « difficultés économiques »** (précision dans la loi des indicateurs à prendre en compte pour son appréciation) ;
- entrée dans la **définition légale du motif économique** des notions de « réorganisation de l'entreprise nécessaire à la sauvegarde de la compétitivité » ainsi que la « cessation d'activité de l'entreprise », jusqu'alors utilisées par la jurisprudence ;
- volonté dans le projet de loi initial de limiter le périmètre d'appréciation du motif au territoire national.  
 Disposition retirée.

## **IV. Table ronde n° 1 : questions d'actualité autour de la rémunération des dirigeants**

### A/ Actions gratuites

- QPC et contribution patronale
- Problématiques liées à la refacturation des AGA dans les groupes internationaux

### B/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects sociaux et fiscaux


### C/ Le *Say on Pay* dans la loi Sapin II

Pierre Bonneau, Annabelle Bailleul-Mirabaud et Véronique Bruneau Bayard

---

## IV. A.1/ Actions gratuites : QPC et contribution patronale (1/2)

---

- **La décision (n° 2017-627/628, QPC du 28 avril 2017, « Orange »)**
  - **Question de la conformité à la Constitution de la contribution patronale sur les actions attribuées gratuitement** prévue par l'article L. 137-13 du Code de la sécurité sociale dans sa version antérieure à la loi Macron, en ce qu'elle est due par l'employeur au moment de la décision d'attribution des actions, sans possibilité d'en obtenir par la suite le remboursement en l'absence d'attribution effective des actions (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 2 avril 2015, n° 14-16453).
  - Le Conseil constitutionnel décide que s'il est « ***loisible au législateur de prévoir l'exigibilité de cette contribution avant l'attribution effective des actions*** », il « ***ne peut, sans créer une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques, imposer à l'employeur à raison de rémunérations non effectivement versées*** ».  
 Sous cette réserve, validation des dispositions contestées.


---

## IV. A.1/ Actions gratuites : QPC et contribution patronale (2/2)

---

### – Sa portée

- **Possibilité pour l'employeur qui s'est acquitté auprès de l'URSSAF de la contribution patronale** sur la valeur des actions dans le mois suivant la date de leur attribution par le conseil d'administration **d'en obtenir ultérieurement la restitution** lorsque tout ou partie des actions n'ont pas été attribuées du fait que les conditions pour leur obtention n'étaient pas remplies.
- Concerne toutes les attributions d'actions autorisées par les assemblées générales extraordinaires **avant le 8 août 2015.**

 Modification de l'article L.137-13 du Code de la sécurité sociale par la loi du 6 août 2015 repoussant la date d'exigibilité au mois suivant la date d'acquisition des actions par le bénéficiaire.

---

## IV. A. 2/ Problématiques liées à la refacturation des AGA dans les groupes internationaux (1/4)

---

- **Société mère française/filiales françaises et étrangères : incidence de l'absence de refacturation par la mère à ses filiales des charges et moins-values correspondant aux AGA au profit des salariés de ses filiales :**
  - article 217 *quinquies* I. du CGI : possibilité pour les sociétés de déduire les charges exposées du fait d'AGA qualifiantes au regard du code de commerce ; les dispositions de l'article 39 *duodecies* s'appliquent aux moins-values correspondant à la valeur d'origine des actions ;
  - *BOI-BIC-PTP-20-70-10 n° 60* : possibilité de déduction des charges et moins-values afférentes aux attributions définitives d'actions gratuites existantes aux salariés d'une société ou d'un groupement lié, dès lors que ces charges et moins-values :
    - ✓ **entrent par nature dans le champ d'application** du I de l'article 217 *quinquies* du CGI et se rapportent **directement** à l'achat des actions et à leur attribution aux salariés de la société ou du groupement lié en cause ;
    - ✓ et sont **refacturées** par la société attributrice à cette société ou à ce groupement lié dont les salariés bénéficient des actions.

---

## IV. A. 2/ Problématiques liées à la refacturation des AGA dans les groupes internationaux (2/4)

---

- **Société mère française/filiales françaises et étrangères : incidence de l'absence de refacturation par la mère à ses filiales des charges et moins-values correspondant aux AGA au profit des salariés de ses filiales :**
  - *BOI-BIC-PTP-20-70-10 n°110* : en revanche, en l'absence de refacturation de ces sommes, celles-ci ne sont **pas admises en déduction** du bénéfice imposable de la société attributrice. Dans cette hypothèse, l'absence de refacturation ne sera pas remise en cause par l'administration ;
  - *BOI-BIC-PTP-20-70-10 n° 120 pour les plans mondiaux* : lorsque la société attributrice d'actions gratuites dans le cadre d'un plan mondial est une société française, les charges et moins-values afférentes aux actions attribuées à des salariés de sociétés liées situées en France ou à l'étranger sont déductibles dans les conditions citées, c'est-à-dire notamment à la condition d'être refacturées aux sociétés liées concernées.

---

## IV. A. 2/ Problématiques liées à la refacturation des AGA dans les groupes internationaux (3/4)

---

- **Société mère française/filiales françaises et étrangères : incidence de l'absence de refacturation par la mère à ses filiales des charges et moins-values correspondant aux AGA au profit des salariés de ses filiales :**
  - certaines sociétés mères françaises considèrent que la décision d'attribuer des actions leur est propre et ne refacturent pas à leurs filiales les charges et moins-values liées à l'attribution définitive d'actions aux salariés des filiales ;
  - l'administration fiscale se fonde sur sa doctrine pour contester la déduction de la charge au niveau de la mère :
    - ✓ dans un contexte interne : la non-déduction de la charge au niveau de la mère ne peut être « compensée » par une déduction au niveau de la filiale, en l'absence de comptabilisation ;
    - ✓ dans un contexte international : risque d'application de retenues à la source à hauteur des montants non déductibles correspondant à ceux qui auraient dû être facturés aux filiales étrangères, considérés comme des revenus réputés distribués.

---

## IV. A. 2/ Problématiques liées à la refacturation des AGA dans les groupes internationaux (4/4)

---

- **Société mère française/filiales françaises et étrangères: incidence de l'absence de refacturation par la mère à ses filiales des charges et moins-values correspondant aux AGA au profit des salariés de ses filiales :**
  - pour se prémunir contre ce risque, certains groupes ont réintégré fiscalement ces charges en tant que **subventions** au tableau 2058-A ;
  - dans le cadre de redressements récents, l'Administration considère que le montant réintégré constitue un avantage occulte (art. 111-c du CGI) car les bénéficiaires de l'avantage ne sont pas formellement identifiés, et applique une retenue à la source.

La position de l'Administration est confortée par un arrêt de la CAA de Versailles (20 octobre 2016, n° 14VE01604, ALD International) ;
- recommandations :
  - ✓ indiquer précisément les noms, montants, origine et nature des avantages concernés pour se conformer aux exigences de l'Administration ;
  - ✓ en cas de contentieux : contester la remise en cause de la déduction en se fondant sur l'existence d'une politique de mobilité internationale à l'échelle du groupe (CE, 28 avril 2006, n° 278738, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., Atys France).

---

## IV. B.1/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects sociaux (1/3)

---

### – Rappel des principes

- Enjeux :
  - ✓ obtention pour les dirigeants sociaux du **statut de salarié** et par conséquence :
    - bénéfice des dispositions du Code du travail et des dispositions conventionnelles ;
    - bénéfice de l'assurance chômage.
  
- Conditions :
  - ✓ exercice de fonctions distinctes de celles du mandat ;
  - ✓ versement d'une rémunération distincte ;
  - ✓ existence d'un lien de subordination vis-à-vis de la société ;
  - ✓ absence de fraude à la loi.

---

## IV. B.1/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects sociaux (2/3)

---

### – **Sort du contrat en cas de non-cumul**

- **Principe : suspension du contrat de travail** pendant la durée du mandat social.

➡ Reprise à la cessation de ce dernier.

- **Cas particulier : nullité absolue du contrat de travail** dans certaines situations.

➡ Obligation de restitution des rémunérations reçues à ce titre.

---

## IV. B.1/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects sociaux (3/3)

---

### – Dans les groupes

- Possibilité pour un salarié d'une société du groupe de se voir attribuer parallèlement au contrat de travail avec cette dernière un mandat social dans une autre société du groupe (ou plusieurs).
- Maintien du contrat de travail qui vient se cumuler avec le mandat social dès lors que le salarié conserve ses fonctions dans la société d'origine ainsi que le lien de subordination.

---

## IV. B. 2/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects fiscaux (1/2)

---

- **Régime des indemnités perçues en cas de cessation concomitante du mandat social et du contrat de travail :**
  - rappel :
    - ✓ indemnités de rupture du contrat de travail :
      - exonération d'IRPP des indemnités versées dans le cadre d'un PSE ;
      - hors PSE : exonération à hauteur du plus élevé des montants suivants :
        - dans la limite de 6 PASS, la limite la plus élevée de la moitié des indemnités perçues ou de 2 fois le montant de la rémunération annuelle brute N-1 ;
        - montant de l'indemnité légale ou conventionnelle ;
    - ✓ jusqu'à la LF pour 2016, même régime en cas de cessation forcée du mandat social ou des fonctions de dirigeant assimilé fiscalement à un salarié (article 80 *duodecies*, 2 du CGI) ;
    - ✓ en cas de cumul d'un mandat social et d'un contrat de travail, l'administration fiscale considèrerait que les montants des indemnités reçues devaient être cumulées pour apprécier le plafond. Point confirmé par la jurisprudence.

---

## IV. B. 2/ Cumul mandat social/contrat de travail : aspects fiscaux (2/2)

---

- Avec la LF pour 2016, rupture avec le régime antérieur : fin de l’alignement :  
→ pour les indemnités de cessation forcée du mandat social perçues à compter du 01/01/2015, imposition de la fraction excédant 3 fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités.
- *Quid* en cas de cumul du mandat social avec un contrat de travail : faut-il toujours cumuler les indemnités ?
- Selon l’administration fiscale, en cas de cumul d’un contrat de travail et d’un mandat social au sein d’une même société ou de plusieurs sociétés d’un même groupe, la limite de 3 fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale s’applique au montant global des indemnités perçues au titre de la rupture de l’ensemble de ces fonctions (BOI-RSA-CHAMP-20-40-20 n° 130 mis à jour en mai 2016).
- Maintien contestable de la doctrine antérieure au regard du principe d’égalité devant les charges publiques ?

---

## IV. C/ Le *Say on Pay* dans la loi Sapin II (1/3)

---

- **2017 : le vote obligatoire *ex ante* sur la politique de rémunération**
  - Pour les sociétés cotées sur un marché réglementé.
  - Approbation de la politique de rémunération sans mentionner d'éléments chiffrés.
  - Vote sur les principes et les critères de rémunération, de répartition et d'attribution des éléments fixes, variables et exceptionnels composant la rémunération totale et les avantages de toute nature :
    - ✓ éléments détaillés par le décret du 16 mars 2017.
  - Concerne : président du Conseil (CA et CS), DG, DGD, président et membres du directoire ou DGU, membres du conseil de surveillance.

---

## IV. C/ Le *Say on Pay* dans la loi Sapin II (2/3)

---

### – **Vote sur la politique de rémunération : en pratique**

- Résolution annuelle obligatoire même en l'absence de modification.
- Approbation de l'AG pour toute modification et à chaque renouvellement de mandat.
- En cas de refus d'approbation :
  - ✓ les principes et critères précédemment approuvés continuent de s'appliquer ;
  - ✓ en leur absence, la rémunération est déterminée conformément aux pratiques existant au sein de la société.
- La société est libre de choisir :
  - ✓ le nombre de résolutions à présenter ;
  - ✓ de renvoyer au rapport, joint au rapport de gestion, pour le détail des éléments de rémunération.

---

## IV. C/ Le *Say on Pay* dans la loi Sapin II (3/3)

---

### – **2018 : vote *ex post* sur la rémunération**

- Éléments fixes, variables et exceptionnels composant la rémunération totale et les avantages de toute nature, versés ou attribués, en 2017.
- Les éléments de rémunération variables et exceptionnels attribués en 2017 ne peuvent être versés qu'après approbation par l'AG.
- Résolutions distinctes pour chacune des personnes concernées : président du conseil (CA et CS), DG, DGD, président et membres du directoire ou DGU.

---

# Discussion salle

---

Questions ?

## V. Transactions intra-groupe

A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert

B/ Abandons de créances à une filiale étrangère

Antoine Faure et Jean-Hugues de la Berge

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (1/6)

---

- L'analyse de la jurisprudence récente en matière de prix de transfert illustre les difficultés de l'administration fiscale à apporter la preuve qui lui incombe d'un transfert indirect de bénéfices :
  - la comparaison des prix intra-groupe avec ceux pratiqués avec des sociétés tierces nécessite des situations parfaitement comparables. A défaut, la comparaison n'est pas pertinente : CE, Amycel, 16 mars 2016 et CE, Société Galerie Ariane, 29 mai 2017 ;
  - l'Administration ne peut se fonder sur les conditions d'une transaction avec une société liée pour justifier un transfert indirect de bénéfices au titre d'une transaction comparable avec une autre société liée (CE, Cap Gemini, 23 décembre 2016) ;
  - l'Administration ne peut justifier d'un transfert indirect de bénéfices à travers la simple constatation que la rémunération accordée à une société française est inférieure à la médiane de l'intervalle de pleine concurrence (CAA Versailles, TCL Belgium, 29 décembre 2016) ;
  - l'Administration ne peut justifier d'un transfert indirect de bénéfices en se contentant de relever le caractère excessif de la rémunération (CE, LifeStand Vivre Debout, 15 avril 2016).

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (2/6)

---

- Pour les transactions financières intra-groupe (inversement de la charge de la preuve), les positions de l'Administration deviennent de plus en plus fermes :
  - articulation des articles 212 I et 39.3 du CGI : la preuve d'un taux de marché repose sur le contribuable ;
  - l'Administration exige le plus souvent des offres bancaires fermes contemporaines à la transaction intra-groupe et rejette les analyses de type « benchmark » de taux en rejetant leur comparabilité ;
  - la jurisprudence récente sur ce sujet est, à ce stade, globalement favorable au contribuable.

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (3/6)

---

### – Nécessité de justifier de situations parfaitement comparables

| Décision  | Faits   | Position du CE  |
|---|---|---|
| <b>Société Galerie Ariane A Conseil d'Etat, 29 mai 2017, n°401491</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• La société Galerie ArianeA exerce une activité de commerce d'antiquités</li><li>• Elle est filiale de Hosur Corporation, société établie au Panama</li><li>• La société Hosur Panama avait précédemment acquis auprès de la société Galerie ArianeA un lot de biens qu'elle a ensuite revendu plus cher dans le cadre d'une vente aux enchères à laquelle la société Galerie ArianeA a également participé</li><li>• L'administration fiscale a estimé que la société Galerie ArianeA aurait pu bénéficier d'un prix de vente sensiblement plus élevé si elle avait directement vendu aux enchères l'ensemble de ses lots, dont ceux vendus précédemment à Hosur Panama</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Le prix obtenu dans le cadre d'une vente aux enchères ne peut pas être comparé avec celui obtenu dans le cadre d'une vente de gré à gré, en raison du caractère unique et exceptionnel, en l'espèce, de la vente aux enchères</li><li>• La comparaison des prix utilisée par l'Administration n'est donc pas pertinente</li><li>• L'Administration n'a donc pas apporté la preuve du transfert de bénéfices</li></ul> |

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (4/6)

---

### – Utilisation de comparables liés

| Décision   | Faits   | Position du CE  |
|--|---|---|
| <b>Société CapGemini Conseil d'Etat, 23 décembre 2016, n° 375746</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• CapGemini a facturé à la société liée CapVolmac, située aux Pays-Bas, une redevance égale à 2 % du chiffre d'affaires, en rémunération de prestations de services et d'une concession de licence de marque</li><li>• Elle facturait une redevance pour la concession de la seule marque à d'autres entités liées à un taux de 2,5 % du chiffre d'affaires</li><li>• L'Administration a estimé que l'écart de taux de redevances constituait un transfert indirect de bénéfices de CapGemini à la société liée CapVolmac</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• La comparaison du coût de la transaction litigieuse à celui pratiqué avec des entités liées est contraire au principe de pleine concurrence</li><li>• L'Administration doit comparer ce prix, soit à ceux pratiqués par cette société française avec d'autres clients dépourvus de lien de dépendance avec elle (comparables internes), soit avec ceux pratiqués par des entreprises similaires à la société vérifiée, avec des clients indépendants (comparables externes)</li><li>• Confirmation de la jurisprudence précédente (CE, CapGemini : Conseil d'Etat, 7 novembre 2005 , n° 266436)</li></ul> |

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (5/6)

---

### – Le choix de l'intervalle de pleine concurrence

| Décision   | Faits  | Position de la CAA   |
|--|--|--|
| <b>TCL Belgium, CAA Versailles, 29 décembre 2016, n° 14VE02126</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• La succursale française de la société TCL Belgium rend des prestations de services à la société TCL Macao (aide à la vente et marketing)</li><li>• La succursale est rémunérée au moyen d'un cost plus 3 %, justifié par une étude de comparables</li><li>• L'Administration considère que le taux retenu par la société pour sa politique n'est pas suffisant car inférieur à la médiane de l'intervalle du <i>benchmark</i> réalisé par la société</li><li>• Présomption de transfert de bénéfices : redressement de la société à la médiane</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• L'Administration n'est pas fondée à corriger les taux de marge de la succursale :<ul style="list-style-type: none"><li>✓ tout point de l'intervalle issu de l'étude de comparables peut être considéré de pleine concurrence ;</li><li>✓ la médiane ne saurait, à elle seule, constituer une référence pertinente.</li></ul></li></ul> |

---

## V. A/ Jurisprudence récente sur les prix de transfert (6/6)

---

### – Les transactions financières intragroupe

---

| Décision  | Faits   | Position du CE  |
|---|---|---|
| <b>General Electric Capital Conseil d'Etat, 19 juin 2017, n° 392543</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• La société GE Money Bank a emprunté auprès d'une entité liée à un taux d'intérêt déterminé sur la base de la note de crédit que la société aurait obtenu si elle avait été une société indépendante (BB)</li><li>• L'Administration relève que le taux est largement supérieur à celui qui aurait été obtenu si la note de crédit avait été déterminée en prenant en compte son appartenance au groupe (estimée à AA, sur la base de la note de crédit de la société mère du groupe équivalente à AAA)</li><li>• Selon l'Administration, le paiement des intérêts au taux fixé par le contribuable est un acte anormal de gestion</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• L'appartenance de l'emprunteur à un groupe, si elle constitue une des caractéristiques de son organisation, en particulier capitalistique, ne saurait être prise en compte pour l'appréciation de son risque de défaut que dans la mesure où elle est susceptible d'avoir une incidence sur sa solvabilité</li><li>• L'Administration ne peut présumer que l'appartenance à un groupe puisse avoir, à elle seule, un effet sur la solvabilité de l'emprunteur mais doit en apporter la preuve</li></ul> |

---

---

## V. B/ Abandons de créances à une filiale étrangère (CE, 31 mars 2017, n° 383129, Senoble) (1/3)

---

### ➤ **Les faits**

- Senoble Holding gère des participations dans des sociétés de fabrication et de distribution de produits laitiers. Elle détient une filiale britannique depuis 2007, Elisabeth the Chief Ltd, qui commercialise les produits du groupe au Royaume-Uni.
- Au cours de l'exercice 2008, des avances consenties à la filiale sont abandonnées, et déduites des résultats imposables.
  - **La rectification et l'arrêt de la CAA de Versailles :**
    - ✓ l'administration fiscale remet en cause la déductibilité de cet abandon de créance et sa position avait été confirmée par la cour administrative d'appel de Versailles (27 mai 2014, n° 13VE00874) qui avait notamment relevé :
      - ✓ l'absence de situation nette négative de la filiale et l'absence de livraison de biens ou de prestations de services entre les deux sociétés ;
      - ✓ et que cet abandon de créance avait été enregistré par la filiale, conformément au droit comptable britannique, comme un supplément d'apport mis en réserve dans un compte de «profit and loss reserve», lequel ne constitue pas un compte de produit susceptible d'affecter le résultat de l'exercice, mais un compte de fonds propres.
  - **La censure du Conseil d'Etat :**
    - ✓ la CAA ne pouvait déduire la qualification de supplément d'apport exclusivement de son traitement par la filiale au regard des règles comptables britanniques.

---

## V. B/ Abandons de créances à une filiale étrangère (CE, 31 mars 2017, n° 383129, Senoble) (2/3)

---

- **Un contentieux recentré sur la détermination de la situation nette négative :**
  - ✓ la question de la déduction des abandons de créances à caractère financier est historique, compte tenu de l'adoption de l'article 39.13 du CGI applicable à compter du 4 juillet 2012 ;
  - ✓ le traitement fiscal du bénéficiaire de l'abandon de créances est en tant que tel inopérant ;
  - ✓ il s'agit d'un élément pour apprécier si l'abandon de créances est commercial ou financier, la déduction étant, dans ce dernier cas, limitée à la situation nette négative de la filiale ;
  - ✓ contexte : fréquence de ce type de schéma d'abandon de créance déductible en France et non imposable à l'étranger à raison d'un traitement comptable en capitaux propres (Royaume-Uni, Etats-Unis, Italie, etc.)
  
- **Des précisions du rapporteur public sur la prise en compte du droit étranger pour fixer le régime fiscal d'une opération au regard du droit interne :**
  - ✓ ni le droit comptable étranger, ni le droit fiscal étranger, ne sont en tant que tels applicables devant le juge fiscal français ;
  - ✓ ils ne livrent donc pas directement la qualification fiscale que l'Administration et le juge français doivent appliquer ;
  - ✓ en revanche, la décision ne fait pas obstacle à ce que le droit étranger, dans ses branches non fiscales, soit pris en compte pour cerner les caractéristiques matérielles d'une opération en vue de qualifier celle-ci correctement au regard de la loi fiscale française.

---

## V. B/ Abandons de créances à une filiale étrangère (CE, 31 mars 2017, n° 383129, Senoble) (3/3)

---

- **La portée de la jurisprudence « SNC Immobilière GSE » s'en trouve précisée.**
  - Pour rappel dans cette affaire (CE, 7 septembre 2009, n° 303560), le Conseil d'Etat avait admis la déduction d'intérêts d'emprunts exposés par une société française qui avait apporté les fonds empruntés à ses filiales portugaises, sous forme d'avances, sans que ces avances ne produisent d'intérêts en raison du Code des sociétés commerciales portugais.
  - Selon Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public, la décision SNC Immobilière GSE n'a pas la portée que lui prête l'administration dans certains contentieux.
  - Sa véritable portée jurisprudentielle est de consacrer qu'il n'est pas anormal pour une société française de se conformer aux interdictions édictées par la loi étrangère et qu'il est corrélativement nécessaire pour l'administration et le juge français d'intégrer les contraintes posées par un droit étranger dans l'appréciation de la normalité d'un acte de gestion.

## **VI. Pot-pourri de grands sujets du moment**

A/ Identification du bénéficiaire effectif dans la loi Sapin II

B/ CVAE et taux groupe

C/ TVA dans les relations siège/succursale

D/ Convention multilatérale BEPS

Véronique Bruneau Bayard, Cathy Goarant-Moraglia, Gaëtan Berger-Picq, Marie-Odile Duparc et Annabelle Bailleul-Mirabaud

---

## VI. A/ Identification du bénéficiaire effectif dans la loi Sapin II (1/3)

---

- Transposition de la directive du 20 mai 2015 renforçant la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.
- Mise en place de registres permettant aux entreprises d'identifier les bénéficiaires effectifs de leurs clients.
  - Ordonnance du 1<sup>er</sup> décembre 2016
  - Article 139 de la loi Sapin II du 9 décembre 2016
    - ➔ Les décrets d'application de la loi Sapin II n'ayant pas été publiés, les dispositions de l'ordonnance s'appliquent.
  - Décret du 12 juin 2017 : précise les modalités de dépôt et le contenu du document relatif au bénéficiaire effectif et les conditions de communication de ce document aux autorités compétentes.
- Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2017 mais les personnes morales immatriculées avant cette date ont jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2018.
- Les sociétés cotées sur un marché réglementé ne sont pas concernées.

---

## VI. A/ Identification du bénéficiaire effectif dans la loi Sapin II (2/3)

---

- Le bénéficiaire effectif est la personne physique qui (art. L.561-2-2, Comofi) :
  - contrôle en dernier lieu, directement ou indirectement, le client ;
  - pour laquelle une opération est exécutée ou une activité exercée.
  
- Le décret du 12 juin 2017 précise la définition du contrôle
  - ➔ Pour une société, il s'agit de la/les personnes physiques qui détiennent, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote, ou exercent, par tout autre moyen, un pouvoir de contrôle sur les organes de gestion, d'administration ou de direction de la société ou sur l'AG.
  
- Un projet de décret devrait compléter la notion de bénéficiaire effectif :
  - préciser le pouvoir de contrôle (articles L. 233-3 3° et 4°, Code de commerce) :
    - ✓ déterminer par ses droits de vote les décisions des AG ;
    - ✓ pouvoir de nommer ou révoquer la majorité des membres des organes d'administration, direction ou surveillance ;
  - si aucune personne physique n'a été identifiée, il s'agit de la/les personnes physiques représentant la société.

---

## VI. A/ Identification du bénéficiaire effectif dans la loi Sapin II (3/3)

---

- Les sociétés doivent établir un registre de leurs bénéficiaires effectifs :
  - obtenir et conserver des informations exactes et actualisées ;
  - déposé au greffe du Tribunal de commerce et annexé au RCS.
  
- A défaut, le président du Tribunal de commerce peut enjoindre la société de déposer ce document.
  
- Le défaut de dépôt de ce document, ou son contenu inexact ou incomplet, est puni de 6 mois d'emprisonnement et de 7 500 € d'amende.

---

## VI. B/ CVAE et taux groupe

---

- QPC 2017-629 du 19 mai 2017, FB Finance : inconstitutionnalité de l'article 1586 quater I bis du CGI, prévoyant la détermination du taux de la CVAE au niveau des groupes intégrés.
  - Application dans le temps de la QPC : l'inconstitutionnalité est applicable « *à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve du respect des délais et conditions prévues par le livre des procédures fiscales* ».
  - Toutes les sociétés n'ayant pas encore réclamé peuvent encore le faire dans le cadre du délai fixé à l'article R\* 196-2 du LPF, soit avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le solde de la CVAE est acquitté (31 décembre 2017 pour la CVAE 2015).
  - A ce jour, il est donc encore possible de déposer des réclamations visant à contester l'application du taux groupe en matière de CVAE, au titre des années 2015 et 2016, voire des années antérieures redressées depuis 2015.

---

## VI. C/ La TVA dans les relations siège/succursale (1/3)

---

- **Le principe d'un droit à déduction de TVA de la succursale établi par l'ordonnance ESET (CJUE, 21 juin 2016, aff. C-393/15) :**

*« Une succursale, immatriculée dans un Etat membre pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, d'une société établie dans un autre Etat membre et qui effectue principalement des opérations internes, non soumises à cette taxe, au profit de cette société mais aussi, occasionnellement, des opérations taxées dans son Etat membre d'immatriculation, a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont dans ce dernier Etat, grevant les biens et les services utilisés pour les besoins des opérations taxées de ladite société, effectuées dans l'autre Etat membre où celle-ci est établie ».*

---

## VI. C/ La TVA dans les relations siège/succursales (2/3)

---

- **L'étendue de ce droit appelle une clarification : question préjudicielle CE, 25 mars 2017, n° 389105, Morgan Stanley**
  - Quel prorata de déduction appliquer aux dépenses de la succursale exclusivement affectées à la réalisation des opérations du siège ?
  - Quelles règles appliquer lorsque les dépenses de la succursale concourent à la réalisation de ses opérations dans son Etat d'immatriculation et à celle des opérations du siège, notamment au regard de la notion de frais généraux et de prorata de déduction ?

---

## VI. C/ La TVA dans les relations siège/succursale (3/3)

---

- **Les premiers éléments de réflexion avec l'arrêt LCL Le Crédit Lyonnais (CJUE, 12 septembre 2013, aff. C-388/11)**
  - Les modalités de calcul du prorata de déduction relèvent de la sphère d'application de la législation nationale à laquelle une activité ou une opération doit être fiscalement rattachée.
  - La Cour pourrait peut-être répondre que la TVA grevant toutes les dépenses engagées par la succursale pour le compte du siège est déductible en fonction du prorata de la succursale ?
  - A suivre...

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (1/8)

---

- Action 15 BEPS : élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales :
  - objectif : introduire dans les conventions fiscales bilatérales certaines mesures anti-BEPS considérées comme un « *standard minimum* » ;
  - mise en œuvre : une seule procédure de ratification pour modifier un ensemble de conventions fiscales bilatérales conclues par un pays.
  
- Adoption de la convention multilatérale le 24 novembre 2016.
  
- Cérémonie de signature le 7 juin dernier à Paris : 68 juridictions, plus de 1 100 conventions appariées.

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (2/8)

---

### – Terminologie spécifique :

- « les Parties » : Etats signataires et ratifiant la convention multilatérale ;
- chaque Etat Partie doit notifier à l'OCDE, quelles sont, parmi les conventions fiscales bilatérales qu'il a conclues avec d'autres Etats, les « conventions fiscales qu'il souhaite voir couvertes par la convention multilatérale » : « les Conventions fiscales couvertes ».
  - ✓ Chaque convention bilatérale ne peut être considérée comme modifiée que si elle a été notifiée comme une convention couverte par chacun des 2 Etats parties à la convention bilatérale ;
- « *les Juridictions contractantes* » = parties aux conventions fiscales couvertes.

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (3/8)

---

| Structure générale du texte  | Action BEPS |
|--|-------------|
| Préambule : Intention des parties                                  | Action 15   |
| Part I : Champ d'application et interprétation des termes          |             |
| Part II : Dispositifs hybrides                                     | Action 2    |
| Part III : Utilisation abusive des conventions fiscales            | Action 6    |
| Part IV : Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable | Action 7    |
| Part V : Améliorer le règlement des différends                     | Action 14   |
| Part VI : Arbitrage  | Action 14   |
| Part VII : Dispositions finales (entrée en vigueur, effets)        |             |

Normes minimales/obligatoires ; Normes facultatives ; Norme totalement optionnelle

A l'intérieur de chaque partie, différents articles avec des options de mise en œuvre (le cas échéant), une clause de compatibilité (qui règle les effets de la convention multilatérale sur les conventions fiscales couvertes) et des réserves autorisées. Pour chacune des conventions couvertes, chaque Etat Partie doit indiquer les options de mise en œuvre, les réserves formulées et notifier les dispositions existantes qui seront modifiées par la convention multilatérale.

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (4/8)

---

- **Normes minimales** : utilisation abusive des conventions, amélioration du règlement des différends :
  - des options de mise en œuvre sont ouvertes ;
  - les « *juridictions contractantes* » doivent s’efforcer de parvenir à une solution mutuellement acceptable et conforme à la norme minimale ;
  - il n’est pas possible d’y déroger dans le principe (à moins qu’elles ne soient déjà appliquées dans le réseau conventionnel de l’Etat concerné) ;
  - surveillance par l’OCDE de la conformité aux normes minimales.
  
- **Normes autres** que les normes minimales :
  - la convention multilatérale permet aux Etats de ne pas appliquer certaines mesures issues du plan BEPS (ou certaines parties d’articles contenant des mesures BEPS) ;
  - à cette fin, l’Etat intéressé doit formuler une réserve :
    - ✓ attention : la convention multilatérale interdit en principe les réserves (art. 29) et ne les autorise que dans certaines hypothèses (nombreuses) limitativement énumérées ;
    - ✓ les réserves sur un article peuvent n’affecter que certaines « *conventions fiscales couvertes* » mais cela doit être autorisé par l’article en question.

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (5/8)

---

| <b>Structure d'un article</b>   | <b>Ex : article 12 appliquant l'Action 7 (établissement stable)</b>  |
|---|--|
| Paragraphe 1 et 2:<br>Disposition<br>substantielle : nouvelles<br>normes  | Extension de la notion d'ES aux commissionnaires notamment (conclusion habituelle de contrats/rôle principal dans la conclusion de contrats portant sur les biens de l'entreprise ou sur les services rendus par l'entreprise) et aux personnes agissant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'entreprises auxquelles elles sont étroitement liées |
| Paragraphe 3 : clauses<br>de compatibilité :<br>impact des nouvelles<br>normes sur les<br>conventions couvertes | Interaction entre les dispositions substantielles et la disposition de la convention bilatérale considérée   |
| Paragraphe 4 : réserves<br>autorisées   | Une partie peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article à ses conventions fiscales couvertes   |
| Paragraphe 5 et 6 :<br>notification et entrée en<br>vigueur   | Récapitulatif des choix des parties à la convention fiscale couverte   |

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (6/8)

---

### – **Comment appliquer les conventions fiscales bilatérales après la convention multilatérale ?**

Pas d'obligation de produire une version consolidée des conventions fiscales bilatérales => complexification de la lecture => procéder étape par étape :

1. Vérifier si la convention multilatérale est entrée en vigueur pour les 2 Juridictions contractantes ayant conclu la convention fiscale bilatérale ;
2. Vérifier si la convention fiscale bilatérale est une Convention fiscale couverte (cf. slide suivant : les conventions que la France souhaite couvrir) ;
3. Identifier les dispositions de la convention multilatérale applicables à la Convention fiscale couverte : identifier si l'une des Juridictions contractantes se réserve le droit de ne pas appliquer une des dispositions (en cas de réserve formulée par l'une des Etats, cette réserve s'impose à l'autre partie signataire de la convention multilatérale) ;
4. Identifier les options prises par la France et l'autre pays, déterminer si elles sont compatibles entre elles, et si elles s'ajoutent aux dispositions existantes ou les remplacent.

### – **Comment interpréter les conventions fiscales bilatérales après la convention multilatérale ?**

- Note explicative adoptée en même temps que le texte de la convention multilatérale
- Rapports BEPS de l'OCDE

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (7/8)

---

- La France a indiqué à l'OCDE qu'elle souhaitait que les conventions avec les pays suivants soient modifiées par la convention multilatérale :

|                |                    |              |                    |                     |           |             |             |            |
|----------------|--------------------|--------------|--------------------|---------------------|-----------|-------------|-------------|------------|
| Afrique du Sud | Allemagne          | Andorre      | Arabie Saoudite    | Argentine           | Australie | Autriche    | Azerbaïdjan | Bangladesh |
| Belgique       | Bénin              | Brésil       | Bulgarie           | Burkina Faso        | Cameroun  | Canada      | Chili       | Chine      |
| Chypre         | Colombie           | Corée du Sud | Côte d'Ivoire      | Croatie             | Egypte    | Espagne     | Estonie     | Etats-Unis |
| Finlande       | Gabon              | Géorgie      | Grèce              | Hong Kong           | Hongrie   | Inde        | Indonésie   | Irlande    |
| Islande        | Israël             | Italie       | Jamaïque           | Japon               | Jordanie  | Kazakhstan  | Kenya       | Lettonie   |
| Liban          | Lituanie           | Luxembourg   | Malaisie           | Malte               | Maroc     | Ile Maurice | Mauritanie  | Mexique    |
| Mongolie       | Nigéria            | Norvège      | Nouvelle-Zélande   | Pakistan            | Pays-Bas  | Philippines | Pologne     | Portugal   |
| Qatar          | République Tchèque | Roumanie     | Royaume-Uni        | Russie              | Sénégal   | Serbie      | Singapour   | Slovaquie  |
| Slovénie       | Sri Lanka          | Suède        | Suisse             | Thaïlande           | Tunisie   | Turquie     | Ukraine     | Viêt-Nam   |
| Zambie         | Zimbabwe           | Arménie      | Bosnie-Herzégovine | Emirats Arabes Unis | Koweït    | Monaco      |             |            |

---

## VI. D/ Convention multilatérale BEPS (8/8)

---

- Entrée en vigueur :
  - l'art. 34 prévoit qu'elle entre en vigueur le 1<sup>er</sup> jour du mois qui suit l'expiration d'une période de 3 mois calendaires à compter de la date de dépôt du 5<sup>e</sup> instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. À cette date, les 5 Signataires qui ont déposé leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation deviennent des « *Parties* » et sont liés par la Convention multilatérale ;
  - ensuite, la Convention multilatérale entrera en vigueur pour chaque pays signataire le 1<sup>er</sup> jour du mois suivant la période de dépôt de son instrument de ratification.
  
- Prise d'effet (art. 35) :
  - dépend de la date d'entrée en vigueur chez la « *juridiction contractante* » qui devient une « *Partie* » en second lieu ;
  - délai d'un an variable selon les impôts.

## **VII. Table ronde n° 2 : questions d'actualité autour de l'immixtion dans la gestion des filiales**

A/ Holdings et TVA : la notion d'immixtion dans la gestion des filiales

B/ Problématique du co-emploi

C/ Loi du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre »

Gaëtan Berger-Picq, Marie-Odile Duparc, Jean-Hugues de la Berge, Pierre Bonneau et Isabelle Prodhomme

---

## VII. A.1/ Holdings et TVA : la notion d'immixtion dans la gestion des filiales (1/3)

---

- **L'immixtion dans la gestion des filiales est devenue un élément central dans la détermination des droits à déduction de TVA de la holding :**
  - jurisprudence européenne : CJUE 16 juillet 2015, aff.108/14 et 109/14, Larentia + Minerva ;
  - jurisprudence nationale : CE 20 mai 2016, n° 371940, Sté Ginger ;
  - doctrine administrative : modification le 7 décembre 2016 au point 280 du BOI-TVA-SECT-50-40 et BOI-TVA-DED-20-10-20, n<sup>os</sup> 480 et 490 sur les opérations en capital.

---

## VII. A.1/ Holdings et TVA : la notion d'immixtion dans la gestion des filiales (2/3)

---

- **L'immixtion consiste par exemple** en la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques par la holding à sa filiale (notamment, CJCE 20-9-2001, aff.16/00, Cibo Participations).
- Les prestations de management rendues par la holding à sa filiale doivent être **facturées** à celle-ci pour que la holding soit assujettie à la TVA (CJUE, ord. 12 janvier 2017, aff. 28/16, MVM Magyar Villamos Müvek Zrt).
- Par un arrêt du **22 mai 2017, n° 396945, Sté Marle Participations**, le Conseil d'Etat a posé à la CJUE une question préjudicielle pour savoir si la location d'un immeuble par une société holding à une filiale traduit une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de la filiale.

---

## VII. A.1/ Holdings et TVA : la notion d'immixtion dans la gestion des filiales (3/3)

---

- **L'immixtion pourrait-elle avoir des effets bénéfiques sur la taxe sur les salaires ?**
  - Arrêt CAA de Douai du 28 février 2017, n° 15DA00594, Sté Nord Provence Finance :
    - ✓ NPF s'immisçant dans la gestion de sa filiale, la TVA grevant ses frais généraux est entièrement déductible et les dividendes servis par sa filiale doivent donc être regardés comme la contrepartie d'une activité économique, entrant dans le champ d'application de la TVA ;
    - ✓ en conséquence, de tels dividendes ne doivent pas figurer au numérateur du rapport du prorata d'assujettissement à la taxe sur les salaires qui s'entend des seuls produits et recettes qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA ;
    - ✓ pourvoi à suivre...

---

## VII. A. 2/ Holdings et immixtion dans la gestion des filiales : de la TVA aux impôts directs (1/2)

---

### – Enjeux en matière d'impôts directs

- L'analyse en matière de TVA, qui impose, pour la récupération de la TVA d'amont des holdings, que des prestations de services soient rendues aux filiales, peut poser des problèmes de cohérence en matière de fiscalité directe.
- On notera notamment que :
  - ✓ ne sont déductibles des résultats imposables des filiales que les services effectivement rendus, dans l'intérêt des filiales – les frais d'actionnaires ne doivent pas être refacturés ;
  - ✓ certains dispositifs fiscaux (réduction ISF-PME, report d'imposition de l'article 150-0 B ter, par exemple) prévoient l'interposition de holdings passives (dont « l'objet exclusif est de détenir des participations »).

---

## VII. A. 2/ Holdings et immixtion dans la gestion des filiales : de la TVA aux impôts directs (2/2)

---

- Une attention particulière devra être prêtée à la documentation, qu'il s'agisse de la rédaction des contrats de *management fees* :
  - pour mémoire, une convention de *management fees* ne peut recouvrir la mise à disposition d'une personne assurant les fonctions de mandataire social de la filiale/doit définir des prestations spécifiques distinctes des tâches inhérentes à l'exercice normal des fonctions de mandataire.
- ou encore de la documentation prix de transfert.

---

## VII. B/ Problématique du co-emploi (1/2)

---

- Décision de la Cour de cassation en date du 7 mars 2017 (n° 15-16.865) relative à la conclusion de *management fees* :

*« Le fait que les dirigeants de la filiale proviennent du groupe et soient en étroite collaboration avec la société dominante, que celle-ci ait apporté à sa filiale un important soutien financier et que pour le fonctionnement de la filiale aient été signées avec la société dominante une convention de trésorerie ainsi qu'une convention générale d'assistance moyennant rémunération, ne pouvaient suffire à caractériser une situation de co-emploi ».*

---

## VII. B/ Problématique du co-emploi (2/2)

---

– **Portée :**

- confirmation de la définition du co-emploi : celui-ci doit procéder d'une triple confusion d'intérêt d'activité et de direction caractérisant une immixtion de la société mère dans la gestion économique et sociale de sa filiale ;
- insuffisance de la seule existence d'une coordination des actions économiques entre les sociétés d'un groupe et l'état de domination économique que cette appartenance peut engendrer pour caractériser le co-emploi.

---

VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (1/9)

---

– **C. com., article L. 225-102-4, I (1/5) :**

*« Toute société qui emploie, à la clôture de deux exercices consécutifs, au moins cinq mille salariés en son sein et dans ses filiales directes ou indirectes dont le siège social est fixé sur le territoire français, ou au moins dix mille salariés en son sein et dans ses filiales directes ou indirectes dont le siège social est fixé sur le territoire français ou à l'étranger, établit et met en œuvre de manière effective un plan de vigilance ».*

---

VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (2/9)

---

– **C. com., article L. 225-102-4, I (2/5) :**

*« Le plan comporte les mesures de vigilance raisonnable propres à **identifier les risques** et à **prévenir les atteintes graves** envers les **droits humains** et les **libertés fondamentales**, la **santé** et la **sécurité des personnes** ainsi que **l'environnement**, résultant des activités de la société et des sociétés qu'elle contrôle directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16, ainsi que des activités des **sous-traitants ou fournisseurs** avec lesquels est entretenue une relation commerciale établie, lorsque ces activités sont rattachées à cette relation ».*

---

VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (3/9)

---

– **C. com., article L. 225-102-4, I (3/5) :**

*« Le plan a vocation à être élaboré en association avec les parties prenantes de la société, le cas échéant dans le cadre d'initiatives pluripartites au sein de filières ou à l'échelle territoriale. Il **comprend** les mesures suivantes :*

- *1° Une **cartographie des risques** destinée à leur identification, leur analyse et leur hiérarchisation ;*
- *2° Des procédures d'évaluation régulière de la situation des filiales, des sous-traitants ou fournisseurs avec lesquels est entretenue une relation commerciale établie, au regard de la cartographie des risques ;*

---

VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (4/9)

---

– **C. com., article L. 225-102-4, I (4/5) :**

- *3° Des actions adaptées d'**atténuation des risques** ou de **prévention** des atteintes graves ;*
- *4° Un **mécanisme d'alerte** et de recueil des signalements relatifs à l'existence ou à la réalisation des risques, établi en concertation avec les organisations syndicales représentatives dans ladite société ;*
- *5° Un **dispositif de suivi des mesures** mises en œuvre et d'évaluation de leur efficacité.*

(...)

*Un décret en Conseil d'État peut compléter les mesures de vigilance prévues aux 1° à 5° du présent article (...) ».*

---

VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (5/9)

---

– **C. com., article L. 225-102-4, I (5/5) :**

*« Le plan de vigilance et le compte rendu de sa mise en œuvre effective sont **rendus publics et inclus dans le rapport mentionné à l'article L. 225-102** ».*

---

## VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (6/9)

---

### – **Deux obligations distinctes :**

- élaboration du **plan de vigilance** + publication + insertion dans le rapport de gestion annuel ;
- élaboration du **compte-rendu de la mise en œuvre de ce plan** + publication + insertion dans le rapport de gestion annuel.

---

## VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (7/9)

---

### – **Sanctions :**

#### **1. Mise en demeure de trois mois :**

- condamnation sous astreinte de la société.

#### **2. En cas de préjudice :**

- responsabilité civile délictuelle de la société (C. civ., art. 1240).

---

## VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (7/9)

---

### – **Application à la SAS ? (1/2)**

- **article L. 227-1, al. 3 du C. com. :**

*« Dans la mesure où elles sont compatibles avec les dispositions particulières prévues par le présent chapitre, les règles concernant les sociétés anonymes, à l'exception des articles (...)*

**L. 225-17 à L. 225-102-2 et L. 225-103 à L. 225-126 (...)**

*sont applicables à la société par actions simplifiée ».*

**➔ Le dispositif prévu par les articles L.225-102-4 et 5 semble applicable aux SAS** (position du gouvernement publiée au J.O. du 28 mars 2017).

---

## VII. C/ Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre » (9/9)

---

### – Application à la SAS ? (2/2)

- **Mais :**

- ✓ intention initiale du législateur : exclure les SAS (rapport AN n° 2628 p. 64) ;
- ✓ prise en compte des dispositions transitoires (article 4 de la loi) :

*« Les articles L. 225-102-4 et L. 225-102-5 du Code de commerce, dans leur rédaction résultant de la présente loi, **s'appliquent à compter du rapport mentionné à l'article L. 225-102** du même code portant sur le premier exercice ouvert après la publication de la présente loi.*

*Par dérogation au premier alinéa du présent article, pour l'exercice au cours duquel la présente loi a été publiée, le I de l'article L. 225-102-4 dudit code s'applique, **à l'exception du compte rendu prévu à son avant-dernier alinéa** ».*

---

# Discussion salle

---

Questions ?

**CMS Bureau Francis Lefebvre, 2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex - France**

T+33 1 47 38 55 00 - [cms.law/bfl](http://cms.law/bfl)

**CMS Bureau Francis Lefebvre**, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements, et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « cabinet » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet [cms.law/bfl](http://cms.law/bfl) pour obtenir des informations complémentaires.

Implantations CMS : Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Édimbourg, Francfort, Funchal, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellín, Mexico, Milan, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Téhéran, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.