

Clôture 2017, horizon 2018 : comment se préparer fiscalement ?

Jeudi 7 décembre 2017



Sommaire

I. Impôts locaux

II. TVA

III. Décisions de gestion fiscale

IV. Distributions

V. Restructurations

VI. Fiscalité internationale et européenne

VII. Réclamations

I. Impôts locaux

A/ Les entreprises face à la révision cadastrale

B/ Impôts locaux et CVAE

Par Laurent Chatel

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (1/10)

- **Abandon de la référence figée en 1970 au profit d'une méthode actualisée et plus évolutive :**
 - des évaluations reposant sur une référence obsolète :
 - les loyers de 1970/loyers actuels : un décalage trop important de plus de 45 ans ;
 - la méthode « comparative » désuète :
 - ✓ des références vétustes et inadaptées ;
 - ✓ une intervention du législateur pour valider rétroactivement les références sanctionnées par le Conseil constitutionnel (loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, art. 32, III / Cons. const., 2 mars 2016, n° 2015-525 QPC) ;
 - le recours à une grille tarifaire par catégorie selon des secteurs supprimant l'arbitraire entre deux immeubles voisins ;
 - des coefficients de pondération figés par décret.

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (2/10)

- **Une réforme sur des bases plus normalisées mais avec des procédures complexes :**
 - la répartition des immeubles dans un sous-groupe et en catégorie du local sont définis par le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 : il existe 10 sous-groupes et 39 catégories ;
 - un système de mise à jour permanent :
 - 6660 REV : déclaration des propriétaires référence aux loyers du marché au 1^{er} janvier 2013 ;
 - DECLOYER : déclaration annuelle des locataires pour tenir compte de l'évolution des loyers. **Mais déjà pour 2018, le mécanisme prévu est abandonné au profit d'une actualisation automatique comme avant ;**
 - réforme à produits constants pour les collectivités bénéficiaires ;
 - trois mesures d'accompagnement pour amortir les à-coups de la révision :
 - coefficient de neutralisation ;
 - le planchonnement ;
 - le lissage.

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (3/10)

➤ **En résumé, la valeur locative foncière révisée c'est :**

- un calcul de la surface pondérée ;
- l'application d'un tarif au m²/2013/secteur déterminé à partir des loyers moyens constatés dans chaque secteur d'évaluation par sous-groupes et catégories d'activités (sur la base de vos déclarations 6660-REV) ;
- application éventuelle d'un coefficient de localisation destiné à tenir compte de la situation de la parcelle d'assise de l'immeuble au sein du secteur d'évaluation ;
- **VLC du local à évaluer = surface pondérée x tarif au m² x coefficient de localisation.**

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (4/10)

- **Descriptif des avancées en matière de modification des coefficients de localisation pour 2018 :**
 - enjeux majeurs à l'avenir ;
 - la règle est pourtant stricte :
 - la collectivité devait formuler avant le 15 octobre 2017 une demande motivée d'instauration ou de modification du coefficient de localisation (+ ou – 30 %) ;
 - la motivation doit expliquer l'existence d'un changement de commercialité ou d'environnement dans la ou les parcelles cadastrales, intervenu depuis 2013 date de référence de la révision ;
 - la commission départementale de révision (CDVLLP) devait examiner jusqu'au 20 novembre 2017 son bien fondé et approuver ou non le changement qui doit être publié au RAA avant le 31 décembre 2017 pour être applicable en 2018 ;
 - importance de la présence des représentants des entreprises dans les commissions pour surveiller le respect de ces procédures.
- **La contestation des nouveaux coefficients implique de formuler un REP les coefficients de localisation.**

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (5/10)

- **Le point sur la campagne TF en cours :**
 - 98,5 % des locaux professionnels supportent une variation d'imposition inférieure à 10 % ou à 150 € ;
 - les 1,5 % restant représentent environ 50 000 locaux (invariants) ;
 - % restant représentent environ 50 000 locaux (invariants).

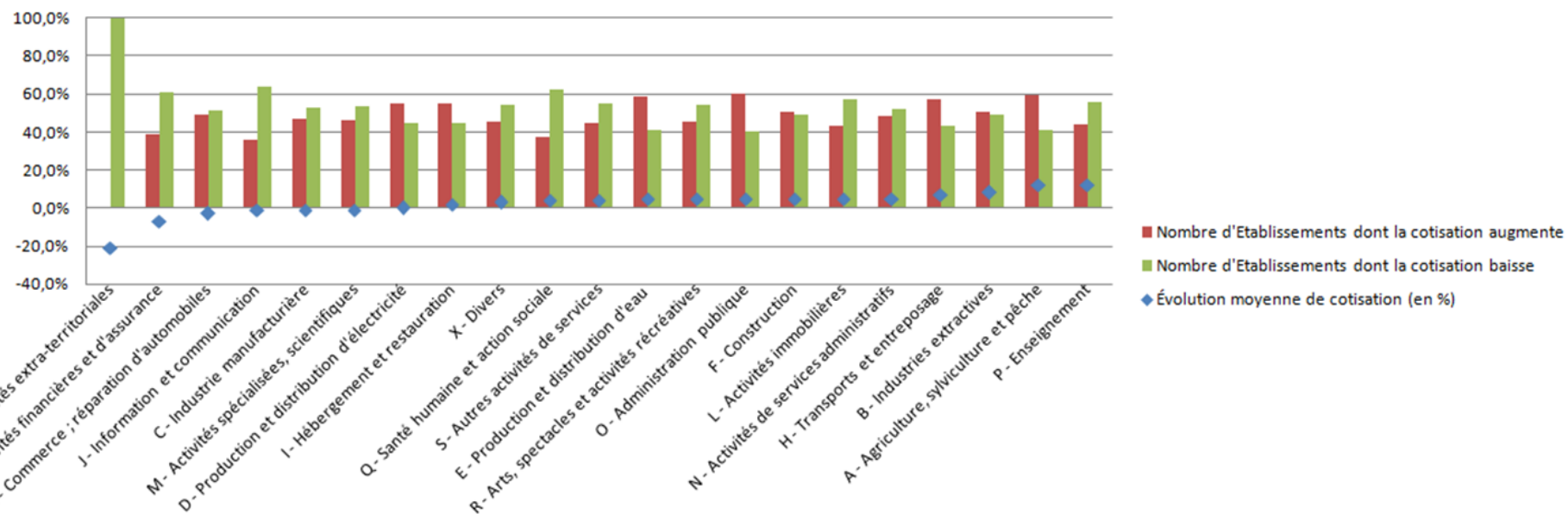
- **Les plus gros écarts proviennent des MAG 3 (+ 47,8 %) contre les MAG 5 (- 16,3 %) mais avec une explication logique ?**

- **Ou les DEP 3 (+ 40,8 %) et DEP 5 (- 13 %).**

- **Point sur la campagne CFE avec les avis plus lisibles que ceux en taxe foncière.**

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (6/10)

Évolution moyenne de cotisation et poids des gagnants et perdants dans chacune des CSP (national)



I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (7/10)

DETERMINATION DE LA TAXE FONCIERE			En 2017							
Rappel surface brute			63 765							
rappel surface pondérée			57 700							
catégorie du local			DEP2							
secteur	5	et tarif de la grille tarifaire	62,00							
coefficient de localisation			1							
Rappel de la valeur 1970 TF actualisée 2017			972 779							
valeur locative 2017 révisée brute			3 577 400							
Coefficients de neutralisation		commune	syndicat	EPCI	département	TSE	TEOM	GEMAPI		
		0,428375	0,428375	0,428375	0,359176	0,428375	0,430754	0,428375		
VL 2017 R/N		1 532 469	1 532 469	1 532 469	1 284 916	1 532 469	1 540 979	1 532 469		
Planchonnement par collectivité		559 689	559 689	559 689	312 137	559 689	568 200	559 689		
soit une VLF 2017 R/N/P		1 252 624	1 252 624	1 252 624	1 128 848	1 252 624	1 256 879	1 252 624		
soit un revenu cadastral		626 312	626 312	626 312	564 424	626 312	628 440	626 312		
Taux 2017 majorés des frais de gestion		25,93%	0,00%	2,04%	15,98%	0,31%	8,29%			
taxe brute avant lissage		162 404	0	12 773	90 195	1 942	52 098	0	TOTAL	319 412
Taxe théorique non révisée		126 122	0	9 919	77 725	1 508	40 322	0		255 596
Généralant un pas de lissage de (frais de gestion inclus)		3 628	0	285	1 247	43	1 178	0		6 382
Imposition 2017 après lissage		129 750	0	10 205	78 972	1 551	41 500	0		
Généralant une taxe foncière globale 2017 de			261 978	contre une imposition sans réforme de			255 596			
Par effet du lissage, les impositions des années suivantes pourraient être de l'ordre de :										
(hors actualisations et augmentations des taux)						2018	268 359			
						2019	274 741			
						2020	281 122			
						2021	287 504			
						2022	293 885			
						2023	300 267			
						2024	306 648			
						2025	313 030			
						2026	319 412			

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (8/10)

DETERMINATION DE LA CFE			En 2017				
Rappel surface brute			63 765				
rappel surface pondérée			57 700				
catégorie du local			DEP2				
secteur	5	et tarif de la grille tarifaire	62,00				
coefficient de localisation			1				
Rappel de la valeur 1970 CFE actualisée 2017			476 853				
valeur locative 2017 révisée brute			3 577 400				
Coefficients de neutralisation			commune	syndicat	EPCI	TSE	CCI
			0,173569	0,173570	0,173571	0,173572	0,173572
VL 2017 R/N			620 926	620 929	620 933	620 936	620 936
Planchonnement par collectivité			144 073	144 077	144 080	144 084	144 084
soit une VLF 2017 R/N/P			548 889	548 891	548 893	548 895	548 895
Taux 2017 majorés des frais de gestion			25,75%	0,00%	0,00%	2,18%	3,27%
taxe brute avant lissage			141 339	0	0	11 966	17 949
Taxe théorique non révisée			122 790	0	0	10 395	15 593
Générant un pas de lissage de			1 855	0	0	157	236
Imposition 2017 après lissage			124 644	0	0	10 552	15 829
Générant une CFE globale 2017 de			151 026			contre une imposition sans réforme de	
Par effet du lissage, les impositions des années suivantes pourraient être de l'ordre de :						148 778	
(hors actualisations et augmentations des taux)							
						2018 153 273	
						2019 155 521	
						2020 157 768	
						2021 160 016	
						2022 162 263	
						2023 164 511	
						2024 166 759	
						2025 169 006	
						2026 171 254	

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (9/10)

➤ **Les problèmes que l'on va découvrir prochainement :**

- les mécanismes de planchonnement et de lissage s'appliqueront aux immeubles construits jusqu'en 2016 mais pas au-delà ! ;
- cela va-t-il freiner les projets immobiliers une fois les premières impositions connues ? :
 - les simulations démontrent que les nouveaux immeubles ne seront pas taxés de façon identiques aux anciens ;
 - comment expliquer les différences d'impositions aux futurs locataires ?
 - **création d'une inégalité devant l'impôt ;**
- les changements de coefficients de localisation ne seront pas pris en compte dans le planchonnement et le lissage.

I. A/ Les entreprises face à la révision cadastrale (10/10)

➤ **Les problèmes déjà rencontrés :**

- des changements de catégorie par rapport aux déclarations ;
- des changements d'affectation des surfaces entre P1, P2, P3, PK1 et PK2 par rapport aux déclarations ;
- des redressements des valeurs 1970 prises en compte pour déterminer le planchonnement et le lissage ;
- les mécanismes de planchonnement.

➔ Il est nécessaire de formuler les demandes de fiche d'évaluation en taxe foncière (il n'en existe pas pour la CFE), mais les délais s'allongent.

I. B/ Impôts locaux et CVAE

➤ **La valeur ajoutée et la CVAE :**

- **après la décision du Conseil constitutionnel, l'Administration propose au législateur un mécanisme de taux de CVAE groupe encore plus large :**
 - la CVAE 2018 serait calculée avec un taux groupe pour toutes entreprises intégrées mais également celles qui pourraient l'être eu égard aux conditions de détention quand bien même elles ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés :
 - ✓ indépendant de son régime fiscal ;
 - ✓ notion de détention directe et indirecte ;
 - ✓ 95 % du capital ;
 - cette nouvelle mesure sera-t-elle inconstitutionnelle comme la précédente ? ;
 - comment gérer au cas des SEP, des SNC, etc. ?

II. TVA

A/ Services partagés des opérateurs non (ou partiellement) soumis à la TVA : le temps de la reconstruction

B/ L'avenir de la TVA : comment y voir clair dans les projets d'évolution du système européen ?

Par Elisabeth Ashworth et Gaëtan Berger-Picq

II. A/ Services partagés des opérateurs non (ou partiellement) soumis à la TVA : le temps de la reconstruction (1/3)

- **Portée du régime des groupements de moyens après les arrêts de la CJUE :**
 - seuls les assujettis réalisant des activités d'intérêt général peuvent y recourir ;
 - l'exonération s'applique dans la mesure où les services contribuent directement aux activités exonérées des membres ; le fait qu'ils réalisent éventuellement une activité taxable est sans incidence, quelle que soit la part qu'elle représente dans l'ensemble du chiffre d'affaires ;
 - un membre ne peut pas déduire la taxe grevant une dépense du groupement ;
 - une dépense engagée par un membre pour le compte du groupement est une prestation de service taxable rendue par un tiers au groupement.

- Pas d'effets au titre du passé...

II. A/ Services partagés des opérateurs non (ou partiellement) soumis à la TVA : le temps de la reconstruction (2/3)

– Que va-t-il se passer maintenant ?

- Une intervention du législateur de l'Union pour rendre au groupement de moyen la portée donnée par la très grande majorité des Etats membres ?
- Le recours à des solutions existantes ? :
 - ✓ SEP ;
 - ✓ schéma de « coûts partagés » dépourvu de caractère économique.
- Une option de la France pour le régime de groupe ?
- A quelle échéance la France devra-t-elle, en tout état de cause, se mettre en conformité ?

II. A/ Services partagés des opérateurs non (ou partiellement) soumis à la TVA : le temps de la reconstruction (3/3)

– **Comment militer pour l'application du régime de groupe ?**

- Aucune raison d'en priver les opérateurs français :
 - ✓ solution palliant certaines des conséquences de la restriction du champ de l'article 261 B du CGI ;
 - ✓ appliquée par une très grande majorité d'Etats membres ;
 - ✓ les risques de pertes de recettes, de fraude ou d'abus qui ont pu justifier le refus de la France par le passé ont disparu ou sont maîtrisés ;
 - ✓ la directive laisse aux Etats membres d'importantes marges de manœuvre pour fixer les modalités d'application du régime.
- Des modalités d'application à déterminer de manière concertée :
 - ✓ périmètre du groupe ;
 - ✓ modalités de détermination des droits à déduction ;
 - ✓ taxe sur les salaires et C3S ;
 - ✓ etc.

II. B/ L'avenir de la TVA : comment y voir clair dans les projets d'évolution du système européen ? (1/3)

- Plusieurs projets sur la table de négociation :
 - commerce électronique, presse en ligne, mécanisme d'auto-liquidation généralisé et, désormais, le premier bloc de mesures en préfiguration du régime définitif pour les flux transfrontaliers.
- Des échéances d'entrée en vigueur échelonnées jusqu'en 2022 :
 - commerce électronique : 1^{er} janvier 2018 (?) puis, pour l'essentiel, 1^{er} janvier 2021 ;
 - transactions transfrontalières :
 - ✓ 1^{er} janvier 2019 pour une préfiguration du régime définitif et des mesures de consolidation du régime actuel des livraisons intracommunautaires ;
 - ✓ 1^{er} janvier 2022 pour l'application du régime définitif aux flux de marchandises ;
 - ✓ après 2027 : généralisation à l'ensemble des transactions transfrontalières au sein de l'UE.

II. B/ L'avenir de la TVA : comment y voir clair dans les projets d'évolution du système européen ? (2/3)

– **Ce qui se dessine pour les livraisons de biens : les aspects déjà identifiés :**

- à compter du 1^{er} janvier 2022 :
 - ✓ principe de taxation au lieu de destination des biens mais aussi des services ;
 - ✓ principe de « redevabilité » par le fournisseur mais l'acheteur pourra auto-liquider s'il est reconnu comme fiable par les autorités fiscales ce qui suppose le label « assujetti certifié » ;
 - ✓ paiement de la TVA sur livraisons transfrontalières de biens par le OSS ;
- dès 2019 :
 - ✓ renforcement des conditions de fond pour l'exonération des LIC ;
 - ✓ mise en place du statut d'assujetti certifié ;
 - ✓ trois mesures de simplification/harmonisation pour les assujettis certifiés.

II. B/ L'avenir de la TVA : comment y voir clair dans les projets d'évolution du système européen ? (3/3)

- **Ce qui se dessine pour les livraisons de biens : les nombreux points incertains :**
 - allègement des contraintes administratives pour les entreprises ? :
 - ✓ procédure de certification à clarifier ;
 - ✓ suppression d'obligations déclaratives des flux ? ;
 - quelles modalités de déduction de la taxe d'amont ? :
 - ✓ un aspect important pour les entreprises, qui dépendra de la confiance mutuelle entre les Etats membres.
- ➔ Difficile d'évaluer actuellement si l'impact de cette réforme sera positif pour les entreprises.

III. Décisions de gestion fiscale

A/ Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés

B/ Contributions exceptionnelle et additionnelle à l'IS

C/ Transformation du CICE en un allègement de charges

D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme

E/ Déduction des charges financières

F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017

Par Nicolas Riou, Christophe Vezinhet, Christophe Leclère, Jean-Charles Benois
et Frédéric Gerner

III. Décisions de gestion fiscale

A/ Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés

Par Nicolas Riou

III. A/ Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés (1/3)

- Le projet de loi de finances pour 2018 prévoit d'aligner le taux d'IS sur ceux des autres pays européens.
- La moyenne pondérée européenne, hors France, s'établit en effet à 25,6 % et à 26,2 % si l'on ne considère que les plus grandes économies (Allemagne, Espagne, Italie, Pays-Bas, Pologne, Suède et Royaume-Uni).
- Ainsi, **le taux d'IS en France devrait être progressivement abaissé de 33,1/3 % à 25 % (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022), soit 25,83 % en tenant compte de la contribution sociale.**
- Cette mesure viendra remplacer le dispositif voté dans le cadre de la précédente loi de finances, qui prévoyait une baisse progressive du taux de l'IS pour atteindre un taux de 28 %, généralisé à l'ensemble des entreprises, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.
- Le taux réduit de 15 % n'est pas remis en cause par cette réforme, mais reste applicable aux seules PME dont le CA est inférieur à 7,63 M€.

III. A/ Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés (2/3)

Année	Dispositif précédent (loi de finances pour 2017)	Nouveau dispositif envisagé (loi de finances pour 2018)
2018	28 % pour l'ensemble des entreprises dans la limite de 500 000 € de bénéfice imposable, et 33,1/3 % au-delà (soit 34,43 % contribution sociale incluse).	28 % pour l'ensemble des entreprises dans la limite de 500 000 € de bénéfice imposable, et 33,1/3 % au-delà (soit 34,43 % contribution sociale incluse).
2019	<ul style="list-style-type: none">- 28 % sur l'intégralité du bénéfice imposable, pour les sociétés ayant un CA inférieur à 1 milliard d'euros ;- 28 % dans la limite de 500 000 € de bénéfice imposable, pour les entreprises ayant un CA supérieur à 1 milliard d'euros, et 33,1/3 % au-delà (soit 34,43 % contribution sociale incluse).	28 % pour l'ensemble des entreprises dans la limite de 500 000 € de bénéfice imposable, et 31 % au-delà (soit 32,02 % contribution sociale incluse).
2020	28 %, soit 28,92 % contribution sociale incluse.	28 % , soit 28,92 % contribution sociale incluse.
2021	28 %, soit 28,92 % contribution sociale incluse.	26,5 % , soit 27,37 % contribution sociale incluse.
2022	28 %, soit 28,92 % contribution sociale incluse.	25 % , soit 25,83 % contribution sociale incluse.

III. A/ Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés (3/3)

– Conséquences de la baisse du taux de l'IS :

- diminution mécanique de la contribution sociale de 3,3 %, calculée sur l'IS ;
- augmentation de la participation des salariés aux bénéfices de l'entreprise (et du forfait social y afférent), dès lors que la base de calcul de la participation est diminuée du montant d'IS ;
- incidence mécanique sur l'appréciation d'autres dispositifs fiscaux :
 - ✓ règle de limitation de la déduction des intérêts d'emprunt prévue à l'article 212-I-b du CGI ;
 - ✓ notion de régime fiscal privilégié (articles 209 B et 238 A du CGI) ;
- mesures de coordination dans le PLF 2018 avec certains dispositifs, qui se réfèrent aujourd'hui au taux de 33,1/3 % (notamment les articles 182 B et 244 bis du CGI) ou au taux de 30 % (article 187 du CGI), et qui seraient désormais calés sur le taux de l'IS ;
- calcul des impôts différés dans les comptes consolidés (CRC 99-02 et IAS 12) ;
- incidences au niveau des groupes fiscaux par rapport au seuil de 500 000 € au titre des exercices ouverts en 2018 et 2019.

III. Décisions de gestion fiscale

B/ Contributions exceptionnelle et additionnelle à l'IS

Par Nicolas Riou

III. B/ Contributions exceptionnelle et additionnelle à l'IS (1/2)

- La LFR pour 2017 crée, pour les exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018, **deux contributions assises sur l'IS** pour financer le contentieux lié à l'inconstitutionnalité de la contribution de 3 % :
 - une contribution exceptionnelle à l'IS applicable aux sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à **1 milliard d'euros** ;
 - une contribution additionnelle à l'IS applicable aux sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à **3 milliards d'euros**.
- Chaque contribution est égale à **15 % de l'IS brut** calculé sur le résultat imposable de l'exercice, c'est-à-dire avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

→ ***Un mécanisme de lissage est toutefois prévu :***

- s'agissant de la contribution exceptionnelle, pour les **CA compris entre 1 Md€ et 1,1 Md€**, le taux de contribution est égal à **$(CA - 1 \text{ Md€}) / 100 \text{ M€}$** (arrondi avec deux décimales après la virgule) ;
- s'agissant de la contribution additionnelle, pour les **CA compris entre 3 Mds€ et 3,1 Mds€**, le taux de contribution est égal à **$(CA - 3 \text{ Mds€}) / 100 \text{ M€}$** (arrondi avec deux décimales après la virgule).

- Montant du chiffre d'affaires à retenir :
 - chiffre d'affaires (mondial) ramené à 12 mois ;
 - pour les groupes fiscaux, somme des chiffres d'affaires (mondiaux) des sociétés membres du groupe fiscal (sans élimination du chiffre d'affaires intra-groupe).
- Ces deux contributions ne sont pas déductibles du résultat imposable.

III. B/ Contributions exceptionnelle et additionnelle à l'IS (2/2)

– Paiement des contributions :

- **paiement spontané**, au plus tard à la date prévue pour le versement du **solde de liquidation de l'IS** (le 15 mai 2018 pour les sociétés clôturant au 31 décembre 2017) :
 - ✓ sans possibilité d'imputer les réductions et crédits d'impôt ainsi que les créances fiscales de toutes natures (*sous réserve des crédits d'impôt attachés à des revenus de source étrangère, pour lesquels la convention fiscale applicable prévoit qu'ils sont imputables sur l'IS et les impôts de même nature ?*) ;
- **un acompte égal à 95 % du montant estimé de ces contributions devra cependant être acquitté** lors du règlement du dernier acompte d'IS (par exception, pour les exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 19 février 2018, cet acompte devra être versé au **20 décembre 2017**) :
 - ✓ en cas d'insuffisance du montant de l'acompte, l'intérêt de retard et une majoration de 5 % seront appliqués, sous réserve que l'insuffisance constatée excède à la fois 20 % de l'acompte dû et 1,2 M€.
 - ➔ *Les sanctions ne s'appliquent pas si le **montant estimé** des contributions a été déterminé à partir de l'IS, lui-même estimé à **partir du compte de résultat prévisionnel** mentionné à l'article L.232-2 du Code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés.*

III. Décisions de gestion fiscale

C/ Transformation du CICE en un allègement de charges

Par Christophe Vezinhet

III. C/ Transformation du CICE en un allègement de charges (1/2)

- **2017 : augmentation de 6 % à 7 % du taux du CICE** (*art. 72 de la loi de finances rectificative pour 2016 - loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016*) :
 - pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017 ;
 - les rémunérations éligibles sont celles dont le montant brut n'excède pas 2,5 fois le SMIC.

- **2018 : diminution de 7 % à 6 % du taux du CICE** (*art. 42 du PLF pour 2018*) :
 - pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2018.

- **2019 : suppression du CICE et transformation en un allègement de charges patronales :**
 - suppression du CICE à compter du 1^{er} janvier 2019 (*art. 42 du PLF pour 2018*) ;
 - allègement permanent de cotisations patronales de 6 points pour les rémunérations n'excédant pas 2,5 fois le SMIC (*art. 9 PLFSS pour 2018*) ;
 - allègement renforcé de cotisations patronales sur les bas salaires (*art. 9 PLFSS pour 2018*).

III. C/ Transformation du CICE en un allègement de charges (2/2)

– **Conséquences de l'allègement de charges patronales prévu pour 2019 :**

- impact positif en terme de trésorerie sur l'année 2019 : la baisse des charges patronales aura un effet immédiat en 2019 et se cumulera avec le bénéfice effectif du CICE 2018 imputable en 2019 ;
- augmentation mécanique du résultat taxable et donc de l'IS, de la contribution de 3,3 %, de la réserve spéciale de participation des salariés et du forfait social ;
- pas de conséquence sur le calcul de la CVAE :
 - ✓ le CICE est actuellement comptabilisé au crédit d'un sous-compte dédié du compte 64 « charges de personnel » ;
 - ✓ les charges de personnel ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la CVAE.

III. Décisions de gestion fiscale

D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme

Par Christophe Leclère

III. D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme (1/5)

- CAA Versailles, 17/11/2016, n° 14VE02672, société Areva NP et CAA Versailles, 20/07/2017, n° 15VE01900, société Sofinel :
 - contrats d'ingénierie dans le domaine du nucléaire (dans les deux affaires) ;
 - comptabilisation du chiffre d'affaires afférent à ces contrats selon la méthode à l'avancement, mesuré en fonction du volume des travaux ou services réellement exécutés, indépendamment des facturations émises ;
 - extourne du montant des recettes correspondant à la différence entre le chiffre d'affaires facturé selon l'échéancier contractuel et le chiffre d'affaires calculé selon l'avancement effectif des opérations, par le biais d'un compte de « produits constatés d'avance » (PCA) ;
 - pas de réintégration comptable pour la détermination du résultat fiscal ;
 - l'Administration a contesté la déduction des produits constatés d'avance, en considérant que les facturations émises reflétaient l'avancement effectif des prestations rendues ; sans remettre toutefois en cause le bien-fondé de la méthode à l'avancement.

III. D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme (2/5)

- La CAA de Versailles juge dans les deux affaires que le contrat couvre une prestation unique, mais elle n'en tire pas les mêmes conséquences :

CAA Versailles 17/11/2016	CAA Versailles 20/07/2017
<p>La CAA de Versailles :</p> <ul style="list-style-type: none">➤ retient que la société, qui ne revendique pas le rattachement des produits à l'exercice d'achèvement du contrat, est en droit d'utiliser la méthode à l'avancement pour comptabiliser lesdits produits ;➤ admet la possibilité pour la société de recourir, pour la détermination de son résultat imposable, à la méthode à l'avancement « par les coûts » plutôt qu'à la méthode à l'avancement « par les produits » en fonction des facturations réalisées (admettant implicitement que cette méthode était plus pertinente au cas particulier pour mesurer la progression du contrat) ;➤ applique ainsi aux contrats couvrant une prestation unique la solution retenue par le CE (CE, 28 décembre 2012, n° 339927, SARL The Race Event) pour les contrats à prestations continues ou discontinues à échéances successives.	<p>La CAA de Versailles :</p> <ul style="list-style-type: none">➤ juge que la faculté de choisir offerte au plan comptable, pour les contrats à long terme (dont ceux couvrant une prestation unique), entre une comptabilisation des produits à l'achèvement des prestations et la méthode à l'avancement, n'est pas compatible avec la règle fiscale (dispositions combinées des articles 38 quater de l'annexe III et 38-2 bis du CGI) ;➤ juge en conséquence que les produits associés à un contrat couvrant une prestation unique sont imposables à l'achèvement (et décharge la société en conséquence) ;➤ semble donc revenir sur la première décision.

III. D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme (3/5)

– Enseignements à en tirer (1/3) :

- qualification du contrat primordiale ;
- les produits associés à un contrat couvrant une prestation unique, qui peuvent être comptabilisés selon la méthode à l'avancement, sont imposables à l'achèvement et ne peuvent pas bénéficier de l'étalement au plan fiscal :
 - ✓ risque que l'Administration revendique, dans le cadre d'un contrôle, l'imposition des produits associés à un contrat couvrant une prestation unique au titre de l'année d'achèvement du contrat ;
 - ✓ risque de double imposition dans l'hypothèse où les délais pour réclamer (la restitution de l'IS acquitté sur les produits étalés à tort) seraient dépassés ;
- les produits associés à un contrat couvrant des prestations continues ou des prestations discontinues à échéances successives, dégagés au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation, peuvent faire l'objet au plan fiscal d'un étalement calculé selon la méthode à l'avancement par le chiffre d'affaires ou selon la méthode à l'avancement par les coûts.

III. D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme (4/5)

– Enseignements à en tirer (2/3) :

- la validité du recours à la méthode à l'avancement par les coûts (si elle s'avère avantageuse pour le contribuable) supposera de pouvoir illustrer que cette méthode rend mieux compte des avantages économiques procurés aux bénéficiaires des prestations au cours des différents exercices en cause (que la méthode à l'avancement en fonction des facturations réalisées) :
 - ✓ renvoi à la capacité de l'entreprise à identifier précisément les principales interventions réalisées, les échéances et les coûts supportés y afférents ;
 - ✓ renvoi dans ce cadre à la fiabilité des systèmes informatiques en place ;
- enjeux à investiguer dans le contexte de l'application obligatoire de la norme IFRS 15 dans les comptes consolidés à compter de 2018 (1/2) :
 - ✓ obligation pour la société d'appliquer la « méthode appropriée » au cœur de la norme ; cette obligation pourrait conduire à devoir retenir la méthode à l'avancement par les coûts.

III. D/ Actualité de la fiscalité des contrats à long terme (5/5)

– Enseignements à en tirer (3/3) :

- enjeux à investiguer dans le contexte de l'application obligatoire de la norme IFRS 15 dans les comptes consolidés à compter de 2018 (2/2) :
 - ✓ distorsion potentielle entre les comptes consolidés et les comptes sociaux, que les groupes pourraient vouloir résoudre, si l'application de la méthode d'avancement par les coûts se révèle plus avantageuse. Seront à investiguer :
 - le traitement du changement d'approche au plan comptable (changement de méthode/changement d'estimation) ;
 - la compatibilité avec les règles fiscales ;
 - la mise en œuvre pratique ;
- risque que l'Administration, dans l'hypothèse d'un contrôle, prétende que la société aurait dû appliquer l'autre méthode d'avancement (moins avantageuse) que celle effectivement appliquée :
 - ✓ critique de l'application de la méthode de l'avancement par les coûts au motif de son caractère non (suffisamment) fiable (dans un contexte où les grandes entreprises doivent présenter leur comptabilité analytique) ;
 - ✓ critique de l'application de la méthode de l'avancement par le chiffre d'affaires au motif que l'avancement par les coûts refléterait mieux l'avancement effectif des prestations rendues.

III. Décisions de gestion fiscale

E/ Déduction des charges financières : éléments d'actualité

Par Jean-Charles Benois

III. E/ Déduction des charges financières (1/5)

- Les conditions générales de déduction des charges et les règles propres aux charges d'intérêt.
 - La limite de taux (articles 39, 1, 3° et 212, I du CGI).
 - La limite de levier, ou la lutte contre la « sous-capitalisation » (article 212, II du CGI).
 - L'encadrement de la déduction en cas d'acquisition de titres de participation (article 209, IX du CGI, dit l'« amendement Carrez »).
 - La limitation de la déduction au sein des groupes intégrés (article 223 B, al. 7 et 8 du CGI, dit l'« amendement Charasse »).
 - Le rabot sur les charges financières nettes (articles 212 bis et 223 B bis du CGI).
 - Demain : ATAD et ACCIS, le labyrinthe continue...
- ➔ Une déduction des charges financières naguère compétitive, mais aujourd'hui très encadrée.

III. E/ Déduction des charges financières (2/5)

– La limitation du taux d'intérêt déductible (1/2) :

- principe : lorsque le créancier et le débiteur sont liés (détention directe ou indirecte de la majorité du capital, exercice en fait du pouvoir de décision, ou entités sous le contrôle commun d'une même entité tierce), les charges financières sont déductibles à hauteur du plus élevé :
 - ✓ du taux fixé par l'article 39,1,3° du CGI ; ou
 - ✓ du taux de marché qui aurait été obtenu d'établissements financiers indépendants, dans des conditions analogues ;
- démonstration du taux de marché applicable :
 - ✓ la charge de la preuve pèse sur le contribuable ;
 - ✓ modalités probatoires :
 - preuve reine : offre de prêt contemporaine de l'emprunt souscrit auprès de l'entité liée et à raison duquel la justification du taux de marché est recherchée ;
 - possibilité de preuves alternatives ? Oui, mais analyse exigeante du juge :
 - répercussion du coût auquel l'emprunteur a lui-même emprunté ? Preuve non rapportée (CAA Bordeaux, 4 avril 2017, n° 15BX01177, SNC Siblu) ;
 - études détaillées sur les composantes des taux pratiqués ? Preuve rapportée (TA Montreuil, 30 mars 2017, n° 1506904, société BSA).

III. E/ Déduction des charges financières (3/5)

– La limitation du taux d'intérêt déductible (2/2) :

- l'appartenance du débiteur à un groupe a-t-elle une incidence sur l'appréciation du taux de marché applicable ? :
 - ✓ nombreuses rectifications établies au motif que l'appartenance d'une société à un groupe améliore nécessairement sa solvabilité propre, et donc le taux d'intérêt qu'elle peut obtenir d'un établissement de crédit tiers (principe d'une garantie implicite du groupe) ;
 - ✓ approche rejetée par le Conseil d'Etat (CE, 19 juin 2017, n° 392543, société General Electric France) :
 - en l'absence de garantie explicite accordée par des entités du groupe à la société emprunteuse à raison du prêt intra-groupe, le seul fait pour la débitrice d'appartenir à un groupe ne peut permettre, à défaut d'autres indices, de conclure à l'existence d'une garantie implicite ;
 - décision s'inscrivant dans le prolongement du principe de responsabilité des associés des sociétés de capitaux limitée aux apports en capital, et confortant le refus de reconnaître en tant que telle la notion d'intérêt de groupe par le droit fiscal français.

III. E/ Déduction des charges financières (4/5)

– Amendement Charasse :

- principe : dispositif anti-abus neutralisant la déduction des charges financières lorsqu'une société a acheté, à un actionnaire extérieur qui la contrôle au sens de l'article L.233-3 du Code de commerce, ou auprès d'une société que cet actionnaire contrôle, les titres d'une société qui est ou devient membre du même groupe d'intégration fiscale que celui auquel appartient la société acquéreuse ;
- CAA Nantes, 4 mai 2017, n° 15NT01908, SAS Mi Développement 2 : le contrôle visé par le dispositif dit de l'amendement Charasse inclut le cas où une cession de titres entraîne le passage d'un contrôle de la société cible par un unique associé à un contrôle conjoint par une collectivité d'associés parmi lesquels figure l'associé cédant :
 - ✓ première décision d'appel se prononçant sur l'interprétation de la notion de contrôle visée par le texte de l'amendement Charasse depuis sa réforme en 2006 ;
 - ✓ en l'espèce, les associés avaient conclu un pacte (droits et obligations en matière de cession des actions, affirmation d'un objectif de participation active de l'associé cédant au développement de la cible), aucun associé ne disposait de la majorité simple, et l'associé cédant disposait *de facto* d'un droit de veto pour les décisions relevant de la compétence des AGEs ;
 - ✓ conclusions contraires du rapporteur public privilégiant une interprétation stricte du texte, conformément à son objet anti-abus ;
 - ✓ arrêt ayant fait l'objet d'un pourvoi en cassation du contribuable.

III. E/ Déduction des charges financières (5/5)

– Réforme de l'amendement Carrez dans le PLF 2018 :

- principe de l'amendement Carrez : dispositif anti-abus neutralisant la déduction des intérêts d'emprunt en cas d'utilisation par des groupes étrangers de sociétés françaises servant de « relais » à l'acquisition de titres de sociétés françaises ou étrangères ;
- mécanisme : réintégration pendant huit ans d'une quote-part forfaitaire des charges financières liées à l'acquisition des titres de participation, sauf démonstration par l'entreprise que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou une société liée établie en France ;
- risque de contentieux sur l'euro-compatibilité de ce dispositif ;
- réforme proposée dans le cadre du PLF 2018 :
 - ✓ proposition initiale : abrogation de l'amendement Carrez ;
 - ✓ à ce stade des travaux parlementaires : simple assimilation à une société française soumise à l'IS des sociétés européennes ou établies dans un Etat de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ;
 - ✓ un texte désormais dénué de vices ?

III. Décisions de gestion fiscale

F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017

- Jurisprudences relatives aux actifs immobiliers
- Evolution du feuillet « Quemener – Lupa »
- Incidences de la mise en place de l'IFI pour les sociétés

Par Frédéric Gerner

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (1/6)

➤ **Jurisprudence relative aux actifs immobiliers (1/2) :**

- CE, 27 janvier 2017, n° 391817, groupe Lactalis :
immobilisation (en tant qu'actif incorporel) d'une indemnité versée à un bailleur pour obtenir divers avantages (droit de préférence sur la cession de l'immeuble à un prix tenant compte des aménagements preneur, promesse de renouvellement du bail) ;
- TA Strasbourg, 14 mars 2017, n° 1602812 :
caractère amortissable de l'immobilisation incorporelle constituée par l'usufruit viager d'un bien immobilier (durée maximale prévisible des effets sur l'exploitation en fonction de statistiques INSEE sur l'espérance de vie).

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (2/6)

➤ **Jurisprudence relative aux actifs immobiliers (2/2) :**

- CE, 19 juin 2017, n° 395452, 395455 et 395456 :
 - réintégration en cas de levée d'option de CBI : calcul sur la base d'une valeur de l'immeuble telle que mentionnée au contrat, non diminuée d'une subvention publique qui a diminué le montant à financer ;

- CE, 21 juillet 2017, n° 395457, société Cidinvest :
 - une indemnité versée dans le cadre d'une convention de cession d'un droit de commercialité s'analyse en un élément du prix de revient de l'immeuble ayant vocation à être transformé en local commercial, et non en une charge déductible immédiatement.

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (3/6)

➤ **Evolution du feuillet « Quemener – Lupa » (1/2) :**

– Rappel :

- CE, 16 février 2000, n° 133296, « SA Etablissements Quemener » :
pour déterminer la plus-value de cession de parts d'une société de personnes (non IS), le prix de revient des parts doit être majoré des profits taxés et non distribués et minoré des pertes déduites et non financées ;
- RES n° 2007/54(FE) du 11/12/2007 (BOI-BIC-PVMV-40-30-20, n° 90) :
la jurisprudence Quemener est applicable en cas de réévaluation des actifs d'une société de personnes, suivie de la TUP de celle-ci (générant une moins-value d'annulation sur les parts compensant la plus-value sur les actifs) ;
- CE, 6 juillet 2016, n° 377904 et 377906, « Lupa » :
la jurisprudence « Quemener » a pour objet d'éliminer une « double imposition » et pourrait ne pas s'appliquer en cas de réévaluation - TUP, si cette TUP ne dégage pas une plus-value d'annulation des parts.

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (4/6)

➤ **Evolution du feuillet « Quemener – Lupa » (2/2) :**

- position incertaine de l'administration fiscale :
 - la doctrine admettant l'application de la jurisprudence Quemener en cas de réévaluation suivie d'une TUP n'a pas (encore) été rapportée ;
 - solution particulière reçue par notre cabinet, dans le même sens, de la DRFIP de Bordeaux ;
- positions inquiétantes des juges :
 - CAA Paris, 17 mai 2017, n° 16 PA01892, « FRA SCI » : le rescrit de 2007 ne protégerait pas contre la condition de « double imposition » évoquée dans Lupa ;
 - CE 28 juillet 2017, n° 411269, Lupa : refus de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC fondée sur les principes d'égalité devant l'impôt et d'adéquation aux facultés contributives des contribuables ;
- pistes restant ouvertes :
 - attente de la décision finale de la CAA de Paris sur Lupa ;
 - attente de la décision du CE sur FRA SCI.

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (5/6)

- **Incidences de la mise en place de l'IFI pour les sociétés (1/2) :**
- **rappel synthétique du dispositif :**
 - impôt dû par les personnes physiques, ayant vocation à se substituer à l'ISF ;
 - assiette visant les biens immobiliers (y compris CBI), détenus directement ou indirectement, dans un cadre patrimonial ;
 - prise en compte de la valeur vénale des biens, sous déduction des passifs affectés (dans certaines limites) ;
 - **points d'attention à l'égard des sociétés :**
 - **détention indirecte : une conception très large :**
 - ✓ y compris les sociétés commerciales et sans prépondérance immobilière ;
 - ✓ y compris les sociétés cotées.

III. F/ Fiscalité et immobilier : actualité 2017 (6/6)

➤ Incidences de la mise en place de l'IFI pour les sociétés (2/2) :

- points d'attention à l'égard des sociétés :
 - exclusion des actifs affectés à une activité opérationnelle :
 - ✓ portée : *quid* des activités immobilières ? Des locations intra-groupe ?
 - ✓ chaîne de détention : exclusion des parts de sociétés opérationnelles si la participation est de moins de 10 % ;
 - contraintes de l'évaluation :
 - ✓ fraction imposable déterminée au prorata de la valeur brute (réelle) des biens immobiliers par rapport à l'ensemble des actifs de la société ;
 - ✓ nécessité de déterminer les valeurs vénales ;
 - traitement des passifs :
 - ✓ distinction entre dettes affectées et dettes non affectées ;
 - ✓ exclusion de la déduction pour certaines dettes affectées ;
 - informations à donner aux actionnaires (détenant au moins 10 % du capital pour les sociétés ayant une activité opérationnelle) ?

IV. Distributions

A/ Le prélèvement forfaitaire unique (PFU) ou « flat tax » : les dividendes

B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s)

Par Sylvie Le Tanneur et Jean-Charles Benois

IV. Distributions

A/ Prélèvement forfaitaire unique (PFU) ou « flat tax » : les dividendes

Par Sylvie Le Tanneur


IV. A/ Le prélèvement forfaitaire unique (PFU) ou « flat tax » : les dividendes (1/2)

A compter du 1^{er} janvier 2018

- **Imposition globale de 30 %** applicable aux intérêts, dividendes et plus-values : le PFU. Il comprend :
 - l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 12,8 % ;
 - les prélèvements sociaux au taux global de 17,2 % (la CSG de 8,2 % est relevée à 9,9 %).
- Assiette du prélèvement : **le dividende brut** :
 - pas d'abattement de 40 % ;
 - pas de déduction de la CSG.
- **Option** : application du barème progressif avec :
 - l'abattement de 40 % ;
 - la CSG déductible à hauteur de 6,8 % ;

➔ les prélèvements sociaux restent applicables sur le dividende brut.

IV. A/ Le prélèvement forfaitaire unique (PFU) ou « flat tax » : les dividendes (2/2)

- **Modalités de recouvrement inchangées** : maintien de l'acompte d'impôt sur le revenu mais le taux est ramené à 12,8 % au lieu de 24 %.
- **Exercice de l'option** : lors de la déclaration de revenus, l'option pour le barème est ouverte.  Inconvénient : cette option annuelle est globale pour tous les revenus concernés : intérêts, dividendes et plus-values.
- **Intérêt de l'option** : taux effectif d'imposition (prélèvements sociaux inclus) en cas d'option pour l'imposition au barème de l'IR.

Hypothèses : CEHR non prise en compte et CSG déductible prise en compte.

Tranche de revenus	Taux du barème	Dividendes éligibles à l'abattement	Dividendes non éligibles à l'abattement
jusqu'à 9 807 €	0%	17,20%	17,20%
de 9 807 à 27 086 €	14%	24,65%	30,25%
de 27 086 à 72 617 €	30%	33,16%	45,16%
de 72 617 à 153 783 €	41%	39,01%	55,41%
au-delà de 157 783 €	45%	41,14%	59,14%

IV. Distributions

B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s)

Par Jean-Charles Benois

IV. B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s) (1/5)

– Etat des lieux avant le projet de loi de finances pour 2018 :

	28/09/2012 => 08/08/2015	09/08/2015 => 30/12/2016	31/12/2016 => PLF 2018
Durée minimum (Acqu. + Indisp.)	4 ans (dont au moins deux ans d'acquisition)	2 ans (dont au moins un an de durée d'acquisition)	2 ans (dont au moins un an de durée d'acquisition)
Cotisation patronale			
– Assiette	– Ex Ante	– Ex Post	– Ex Post
– Taux	– 30 %	– 20 %	– 30 %
Gain d'acquisition			
– Prélèvements sociaux	– 18 %	– 15,5 %	– 15,5 % jusqu'à 300 K€ – 18 % au-delà
– IR	– Tranche marginale IR (TMIR)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 jusqu'à 300 K€ (si 2 ans de détention post acquisition) – IRPP au-delà
– CEHR	– Tranche marginale CEHR	– Tranche marginale CEHR	– Tranche marginale CEHR
Plus value de cession			
– Prélèvements sociaux	– 15,5 %	– 15,5 %	– 15,5 %
– IR	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)
Entrée en vigueur	AGAs attribuées à partir du 28/09/2012	AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post 08/08/2015	AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post 30/12/2016

IV. B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s) (2/5)

- Publication au BOFiP le 24 juillet 2017 des commentaires administratifs relatifs au régime des AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post 30 décembre 2016 (régime dit « post Macron ») :
 - appréciation du seuil de 300 000 € :
 - ✓ seuil annuel, non reportable sur une année suivante ;
 - ✓ apprécié après déduction de l'éventuelle moins-value de cession, mais avant application des éventuels abattements pour durée de détention ;
 - ✓ globalisation de l'ensemble des gains d'acquisition constatés au cours d'une même année à raison de plans post-Macron ;
 - ✓ questions en suspens :
 - *quid* de cessions d'AGAs issues d'un même plan post-Macron sur deux années différentes ?
 - *quid* de cessions d'AGAs issues de plans (pré) Macron et post-Macron, conduisant à constater un gain d'acquisition global supérieur à 300 000 €, celui rattachable au plan post-Macron étant cependant inférieur à 300 000 € ? ;
 - plans internationaux :
 - ✓ assiette de la retenue à la source française : après abattement pour durée de détention.

IV. B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s) (3/5)

	28/09/2012 => 08/08/2015	08/08/2015 => 30/12/2016	31/12/2016 => PLF 2018	PLF 2018 =>
Durée minimum (Acqu. + Indisp.)	4 ans (dont au moins deux ans d'acquisition)	2 ans (dont au moins un an de durée d'acquisition)	2 ans (dont au moins un an de durée d'acquisition)	2 ans (dont au moins un an de durée d'acquisition)
Cotisation patronale				
– Assiette	– Ex Ante	– Ex Post	– Ex Post	– Ex Post
– Taux	– 30 %	– 20 %	– 30 %	– 20 %
Gain d'acquisition				
– Prélèvements sociaux	– 18 %	– 15,5 %	– 15,5 % jusqu'à 300 K€ – 18 % au-delà	– 17,2 % jusqu'à 300 K€ – 19,7 % au-delà
– IR	– Tranche marginale IR (TMIR)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 jusqu'à 300 K€ (si 2 ans de détention post acquisition) – IRPP au-delà	– TMIR/2 jusqu'à 300 K€ – TMIR au-delà
– CEHR	– Tranche marginale CEHR	– Tranche marginale CEHR	– Tranche marginale CEHR	– Tranche marginale CEHR
Plus value de cession				
– Prélèvements sociaux	– 15,5 %	– 15,5 %	– 15,5 %	– 17,2 %
– IR	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– TMIR/2 (si 2 ans de détention post acquisition)	– PFU (12,8 %) ou option pour imposition à la TMIR
Entrée en vigueur	AGAs attribuées à partir du 28/09/2012	AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post 08/08/2016	AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post 30/12/2016	AGAs attribuées en vertu d'une autorisation d'AGE post publication JO

IV. B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s) (4/5)

- Impact potentiel du PLF 2018 sur les plans antérieurs (plans Macron et pré/post Macron) :
 - augmentation du taux des prélèvements sociaux pour l'ensemble des gains d'acquisition et plus-values de cession réalisés depuis le 1^{er} janvier 2017, sauf pour la fraction supérieure à 300 000 € des gains d'acquisition réalisés au cours de l'année 2017 ;
 - incidence sur les plans antérieurs de la suppression des abattements pour durée de détention : les AGAs résultant de plans Macron et post-Macron mais non encore acquises à la publication de la LF 2018 au Journal officiel pourront-elles bénéficier des abattements pour durée de détention ou de l'abattement *sui generis* de 50 % créé par la LF 2018 ? :
 - ✓ texte actuel du PLF 2018 *a priori* défavorable – est-ce délibéré ? ;
 - ✓ critiquable d'un point de vue constitutionnel ?

IV. B/ Actions gratuites : nouveau(x) régime(s) (5/5)

		Bonus	AGA Macron	AGA post LF2017		AGA post LF2018	
Employeur	Brut	(400 000)	(400 000)	(400 000)	(400 000)	(400 000)	(400 000)
	Charges	44,90% (179 600)	20% (80 000)	30% (120 000)	20% (80 000)	20% (80 000)	20% (80 000)
	Impôts	34,43% 199 556	34,43% 165 264	34,43% 179 036	34,43% 165 264	34,43% 165 264	34,43% 165 264
	Net	(380 044)	(314 736)	(340 964)	(340 964)	(314 736)	(314 736)
Employé	Brut	400 000	400 000	Fraction < 300K€ 300 000	Fraction > 300K€ 100 000	Fraction < 300K€ 300 000	Fraction > 300K€ 100 000
	Charges ND	2,90% (11 600)	10,40% (41 600)	10,40% (31 200)	12,90% (12 900)	10,40% (31 200)	12,90% (12 900)
	Charges D	17,10% (68 400)	5,10% (20 400)	5,10% (15 300)	5,10% (5 100)	6,80% (20 400)	6,80% (6 800)
	Impôts	45% (149 220)	22,50% (85 410)	22,50% (64 058)	45% (47 295)	22,50% (62 910)	45% (48 060)
	Net	170 780	252 590	189 443	34 705	185 490	32 240
Ratio cash		29,47%	52,62%	43,11%		45,36%	
Ratio Net / Net		44,94%	80,25%	65,74%		69,18%	
Ratio Net bénéficiaire		42,70%	63,15%	56,04%		54,43%	

- Hypothèses :
 - attribution d'actions existantes ;
 - rémunération (bonus/actions gratuites inclus) comprise entre 4 et 8 PASS ;
 - durée de conservation ≥ 2 ans. Maintien des abattements pour durée de détention pour les plans antérieurs à LF 2018 ;
 - IRPP dans la tranche marginale à 45 %, hors contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.
- Simulations présentées à titre purement indicatif.

V. Restructurations

A/ Régime de la survalueur d'acquisition de titres en cas de cession

B/ Fusions

C/ Restructurations et agrément (PLFR 2017)

Par Sophie Mahy, Anne-Sophie Rostaing et Sylvie Le Tanneur

V. Restructurations

A/ Régime de la survalueur d'acquisition de titres en cas de cession

Par Sophie Mahy

V. A/ Régime de la survaleur d'acquisition de titres en cas de cession (1/2)

- Conseil d'Etat, 12 juillet 2017, n° 400644, SA Havas :
 - **faits de l'espèce** : une société française acquiert les titres d'une société américaine et d'une société espagnole pour un prix supérieur à la valeur intrinsèque de ces participations. Ce prix intégrait une « survaleur d'acquisition » correspondant aux synergies attendues par la société acquéreuse entre son activité et celles de ses nouvelles filiales ;
 - la société française reclasse ces participations au sein de son groupe par voie d'apport et de cession et réalise à cette occasion d'importantes moins-values dont une partie à court terme ;
 - l'Administration conteste la déduction des moins-values en regardant l'insuffisance du prix de cession des titres comme dissimulant un transfert de bénéfices à l'étranger.

V. A/ Régime de la survaleur d'acquisition de titres en cas de cession (2/2)

- Après avoir ordonné une expertise, le tribunal administratif de Montreuil constate que l'anormalité du prix de cession des titres n'est pas établie et donne raison à la SA Havas.
- La CAA de Versailles valide les rehaussements en se fondant sur l'article 38,2 du CGI. Elle considère que la survaleur payée par la société Havas lors de l'acquisition des titres aurait dû être maintenue à son bilan ce qui faisait obstacle à la déduction des moins-values.
- Le Conseil d'Etat censure ce raisonnement : la survaleur d'acquisition ne peut subsister au bilan de l'actionnaire en cas de cession/apport des titres à des sociétés tierces. A cet égard, il n'y a pas lieu de prendre en considération le fait que les sociétés cessionnaires soient des filiales à 100 % de la société cédante.
 - ➔ Absence de la notion d'intérêt de groupe en droit français.

V. Restructurations

B/ Fusions

- Erreur de transcription des apports
- Transferts de déficits
- Etat de suivi – article 54 septies du CGI

Par Anne-Sophie Rostaing

V. B/ Fusions (1/6)

➤ **Erreur de transcription des apports :**

- CE, 19 juin 2017, n° 391770, société Spie Batignolles :
 - apport partiel d'actif réalisé à la VNC en régime de **droit commun, mais actifs enregistrés** chez la bénéficiaire de l'apport **selon la méthode retenue pour le régime de faveur** (VNC éclatée entre valeur brute, amortissements et provisions) ;
 - l'Administration entend imposer les reprises de provisions (non déduites par l'apporteuse) sur le fondement de la théorie du prix d'acquisition ; la CAA confirme, en se fondant implicitement sur les principes dégagés par l'arrêt Foncière du Rond Point ;
 - selon le Conseil d'Etat, ces principes ne sont pas applicables en cas d'erreur de comptabilisation involontaire.
 - ➔ Sauf si les règles propres au droit fiscal s'y opposent, une provision constituée régulièrement dans les comptes d'un exercice doit être déduite du résultat fiscal de ce même exercice et sa reprise lors d'un exercice ultérieur entraîne une augmentation de l'actif net du bilan de clôture de l'exercice concerné.

V. B/ Fusions (2/6)

➤ Transferts de déficits (1/4) :

- CE, 18 janvier 2017, n° 389004, société Stago International :
 - fusion réalisée le 30 avril N, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier N ; agrément pour le transfert des déficits obtenu le 29 octobre N ;
 - question : le **mali de fusion** doit-il ou non tenir compte de l'économie d'IS correspondant aux déficits transmis sur agrément ?
 - ✓ le transfert des déficits auquel la société absorbante a droit dans les conditions prévues à l'article 209, II du CGI, constitue l'un des effets de la fusion ; en cas d'effet rétroactif, ce transfert rétroagit à la date d'effet donnée à la fusion et doit être pris en compte pour le calcul du boni/mali ;
 - ✓ principe applicable **même si l'agrément est délivré postérieurement** à la réalisation de la fusion (agrément de plein droit/reconitif) ;
 - portée limitée de l'arrêt (mali CT – nouvelle version article 209, II).

V. B/ Fusions (3/6)

➤ Transferts de déficits (2/4) :

- CE, 25 octobre 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc :
 - transfert de déficits sollicité dans le cadre du nouveau régime 209, II (issu de la LFR II 2012), qui prévoit désormais que :
« **L'activité à l'origine des déficits** dont le transfert est demandé **ne doit pas avoir fait l'objet** par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits ont été constatés, **de changement significatif** (notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité) » ;
 - selon le CE, l'appréciation de l'absence de « changement significatif d'activité » ne peut pas être réalisée au regard d'éléments relatifs à une activité autre que celle à l'origine des déficits ;
 - parallèle avec l'inflexion administrative déjà opérée pour l'appréciation du changement d'activité au sens de l'article 221, 5-b du CGI (BOI-IS-CESS-10, n° 350) :
« Si une société dispose d'instruments de gestion lui permettant d'identifier qu'une partie de la variation des seuils peut être rattachée à l'activité maintenue, il n'est pas tenu compte de cette variation pour caractériser le changement d'activité ».

V. B/ Fusions (4/6)

➤ **Transferts de déficits (3/4) :**

- CE, 25 janvier 2017, n° 387187 et 388834, sociétés Korian et A2micile :
 - ex. clos depuis le 4 juillet 2012 : déficits de holdings non transférables ;
 - ex. clos avant le 4 juillet 2012 :
 - ✓ l'administration fiscale refusait le transfert des déficits de holdings, au motif qu'une holding n'exerce aucune activité au sens de l'article 209, II du CGI que l'absorbante puisse s'engager à poursuivre (holdings purs/mixtes) ;
 - ✓ position infirmée par la jurisprudence :
 - CE, 19 septembre 2014 (décisions sociétés Prisma Média, Numéricable, Estivin Groupe Holding Finances) : transfert possible pour les déficits issus de la détention de parts de sociétés de personnes ;
 - CE, 25 janvier 2017 : confirmation de ce principe pour les déficits propres d'une holding (mixte) provenant de son activité de gestion de titres, sous réserve de la conservation de ces titres pendant une durée minimum de 3 ans.

V. B/ Fusions (5/6)

➤ Transferts de déficits (4/4) :

- CAA Paris, 26 janvier 2017, n° 14PA04600, société GE Medical Systems :
 - refus d'agrément pour le transfert des déficits d'une société soumise à l'IS absorbée par une **SCS n'ayant pas opté pour l'IS** ;
 - pour l'administration fiscale :
 - ✓ une SCS ne serait pas une société « passible de l'IS » ce qui l'exclurait des dispositifs prévus aux articles 210 A et 209, II du CGI ;
 - ✓ il n'y a pas identité entre la société absorbante poursuivant l'activité à l'origine des déficits et la(les) société(s) bénéficiant de ces déficits ;
 - pour la CAA :
 - ✓ les SCS sont bien passibles de l'IS pour la part commanditaire, et ce, quelle que soit l'importance de cette part (0,91 % ici) + doctrine SCS/210 A ;
 - ✓ la loi ne prévoit pas de restriction fondée sur le régime d'imposition de l'absorbante, seule concernée par l'engagement de poursuite d'activité.

V. B/ Fusions (6/6)

➤ **Etat de suivi – article 54 septies du CGI :**

- Conseil constitutionnel, 9 juin 2017, n° 2017-636 QPC, société Edenred :
 - l'amende de 5 % pour défaut de souscription de l'état de suivi, ou production inexacte/incomplète de cet état, est conforme à la Constitution :
 - ✓ obligation déclarative servant directement à établir l'impôt sur la plus-value à l'issue du sursis ou du report d'imposition ;
 - ✓ amende proportionnée à l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (montant assis sur les résultats omis), même si elle peut s'appliquer au titre de plusieurs exercices successifs ;
 - risque limité en pratique toutefois :
 - ✓ faculté de régularisation spontanée (BOI-CF-INF-20-10-20, n° 90) ;
 - ✓ réduction substantielle des pénalités si bonne foi ;
 - ✓ opérations en VNC *a priori* exemptes de risque ;
 - espoir de réexamen pour l'amende relative aux IFU et DAS2 ?

V. Restructurations

C/ Restructurations et agréments (PLFR 2017)

Par Sylvie Le Tanneur

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (1/6)

- Le législateur adapte le régime fiscal de faveur des fusions dans un sens plus proche des exigences de la directive n° 2009/133 du 19 octobre 2009 (CJUE, 8 mars 2017, aff. C-14/16, Euro Park Service).
- 2 modifications essentielles :
 - suppression de la procédure de l'agrément préalable dans les opérations transfrontalières, remplacée par une obligation déclarative ;
 - suppression de l'engagement de conservation des titres rémunérant un apport partiel d'actif ou une scission pendant 3 ans lorsque le régime est applicable de plein droit.
- Application d'un principe général et d'un dispositif de contrôle : sont exclues du régime les opérations « *ayant comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* » (article 210-0 A III nouveau CGI).

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (2/6)

- Présomption de fraude, sauf preuve contraire, pour les opérations non effectuées pour des motifs économiques valables tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération.

- Le contrôle de conformité à ce principe :
 - pouvoir de contrôle général de l'Administration ;
 - une procédure de rescrit ouverte au contribuable : après 6 mois, le défaut de réponse vaut accord tacite de l'Administration à l'opération ;
 - une obligation déclarative pour les opérations transfrontalières :
 - ✓ à la charge de la société apporteuse ;
 - ✓ décrivant les motifs de l'opération ;
 - ✓ sanction en cas d'omission : 10 000 €.

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (3/6)

➤ **Nouvelles conditions en droit interne (article 210 B nouveau CGI) (1/2)**

Opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018

– **Apports partiels d'actifs :**

- régime de plein droit lorsque l'apport porte sur une branche complète d'activité.

Demeure applicable l'engagement de calcul ultérieur des plus-values de cession des titres par référence à la valeur fiscale des éléments apportés ;

- régime sur agrément à défaut de branche complète d'activité :
 - ✓ justification de l'apport par un motif économique se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties formalisée par un engagement de conservation des titres remis en contrepartie de l'apport pendant 3 ans ;
 - ✓ imposition future des plus-values en sursis ;
 - ✓ conformité à l'article 210-0 A CGI (notamment exclusion de la fraude).

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (4/6)

➤ **Nouvelles conditions en droit interne (article 210 B nouveau CGI) (2/2)**

– **Scissions :**

- régime de plein droit si les sociétés issues de la scission reçoivent chacune au moins une branche complète d'activité ;
- régime sur agrément à défaut de l'une des branches :
 - ✓ mêmes conditions que pour l'APA ;
 - ✓ assouplissement de la condition de conservation des titres (pas exigée des associés ayant moins de 5 % des droits de vote de la société scindée ou y ayant exercé des fonctions de direction, administration ou surveillance).

– **Apports-attributions (« scissions partielles ») :**

- agrément supprimé si apport d'une branche complète et si la société apporteuse conserve une branche complète ;
- sinon, agrément rétabli :
 - ✓ mêmes conditions que pour l'APA ;
 - ✓ et justification de l'attribution par un motif économique : engagement de conservation des titres de la société apporteuse avec le même assouplissement que pour les scissions ;
 - ✓ maintien des conditions actuelles sur les modalités de l'attribution (délai d'un an et attribution proportionnelle).

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (5/6)

➤ **Nouvelles conditions pour les opérations transfrontalières (1/2) :**

- article 210 C, 2 nouveau CGI : le régime de faveur n'est applicable « *aux opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité réalisées au profit de personnes morales étrangères par des personnes morales françaises que si les éléments apportés sont effectivement rattachés à un établissement stable de la personne morale étrangère situé en France* » :
 - suppression de la procédure d'agrément ;
 - exigence d'un établissement stable en France de la société étrangère bénéficiaire de l'apport auquel sont rattachés les éléments apportés.

V. C/ Restructurations et agréments : PLFR 2017 (6/6)

➤ **Nouvelles conditions pour les opérations transfrontalières (2/2) :**

- difficultés de mise en œuvre de la condition de l'ES :
 - cas de la fusion d'une société ayant une activité patrimoniale ;
 - cas de l'apport de titres assimilés à une branche complète d'activité ;
- difficultés d'application en cas d'opération réalisée par une personne morale étrangère (article 210 C inadapté).

VI. Fiscalité internationale et européenne

A/ Distributions aux sociétés étrangères

B/ Traitement des retenues à la source étrangères

C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE

D/ Etablissements stables

Par Mathieu Daudé, Sophie Mahy et Mohamed Haj Taieb

VI. Fiscalité internationale et européenne

A/ Distributions aux sociétés étrangères

- Validité du dispositif anti-abus d'exonération de retenue à la source
- Prise en considération du caractère déficitaire de la société mère ?

Par Mathieu Daudé

VI. A/ Distributions aux sociétés étrangères (1/5)

➤ **Validité du dispositif anti-abus d'exonération de retenue à la source (1/3) :**

- rappel des règles applicables en matière de retenue à la source sur les distributions :
 - application en France d'une retenue à la source de 30 % sur les distributions de dividendes réalisées au profit de sociétés mères étrangères (art. 119 bis du CGI) mais exonération pour une société mère européenne (art. 119 ter du CGI) ;
 - clause anti-abus prévue au troisième alinéa de l'article 119 ter du CGI :
 - ✓ rédaction initiale : l'exonération de retenue à la source n'est pas applicable « lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de l'Union, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage » de l'exonération de retenue à la source ;
 - ✓ la loi de finances rectificative pour 2015 a modifié cette rédaction pour reprendre à l'identique la formule de la directive mères-filiales dans sa version révisée du 27 janvier 2015.

VI. A/ Distributions aux sociétés étrangères (2/5)

- **Validité du dispositif anti-abus d'exonération de retenue à la source (2/3) :**
 - application de l'ancienne clause anti-abus :
 - TA Lyon, 20 novembre 2007, n° 0504128, SAS Mac Kechnie France ;
 - CAA Marseille, 21 décembre 2012, n° 09MA03641 ;
 - CAA Nantes, 28 mai 2015, 13NT02033, Flèche Interim.

VI. A/ Distributions aux sociétés étrangères (3/5)

➤ **Validité du dispositif anti-abus d'exonération de retenue à la source (3/3) :**

- question de la validité de l'ancienne clause anti-abus avec le droit de l'UE (CJUE, 7 septembre 2017, aff. 6/16 Egiom SAS et Enka SA) :
 - contrariété de la clause anti-abus avec la directive mères-filiales :
 - ✓ article 1 de la directive mères-filiales autorise les Etats membres à appliquer des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus ;
 - ✓ la CJUE énonce dans sa décision que pour qu'une législation fiscale soit « nécessaire » pour lutter contre les abus, il faut que son but spécifique soit « de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal » ;
 - ✓ au cas particulier, la Cour juge que l'ancienne clause anti-abus de l'article 119 ter vise des situations trop générales dans la mesure où il suffit que la société mère résidente d'un Etat de l'UE soit contrôlée par des résidents d'Etat tiers pour légitimer son application ;
 - ✓ le législateur français a ainsi mis en place une « présomption générale de fraude et d'abus », contraire à la directive mères-filiales ;
 - contrariété à la liberté d'établissement ;
 - conséquences pratiques sur les contentieux en cours :
 - ✓ disparition de la base légale sur laquelle se fonde l'administration fiscale – dégrèvement ;
 - ✓ portée limitée aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2016 (modification de la clause anti-abus).

VI. A/ Distributions aux sociétés étrangères (4/5)

➤ **Prise en considération du caractère déficitaire de la société mère ? (1/2)**

– Problématique :

- une société mère est résidente d'un Etat de l'UE et perçoit des dividendes de sa filiale française ;
- les distributions sont soumises à la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI dans la mesure où les conditions d'exonération ne sont pas remplies ;
- la société mère européenne accuse un déficit fiscal lors des exercices pour lesquels elle perçoit les distributions (le déficit est constaté après prise en considération des produits de distribution) ;
- questions :
 - ✓ dans la mesure où une société mère française placée dans une situation comparable n'aurait subi aucune imposition (absence de paiement d'IS dès lors qu'un déficit est constaté), l'application d'une retenue à la source dans cette situation constitue-t-elle une restriction à la liberté de circulation de capitaux ? ;
 - ✓ à supposer que cela ne soit pas le cas, doit-on avoir la même position dans l'hypothèse où la société mère européenne cesserait toute activité et ne redeviendrait pas bénéficiaire ? ;
 - ✓ une société résidente de France qui perçoit des dividendes peut déduire de son résultat fiscal les charges afférentes. A l'inverse, la retenue à la source prévue par l'article 119 bis du CGI est calculée sur le montant brut des distributions (art. 48 de l'annexe II du CGI). Cette différence dans le calcul de l'assiette pose-t-elle une restriction à la liberté de circulation des capitaux ?

VI. A/ Distributions aux sociétés étrangères (5/5)

➤ **Prise en considération du caractère déficitaire de la société mère ? (2/2) :**

– Décision Sofina (décision CE, 20 septembre 2017, n° 398662, société Sofina) :

- contexte :
 - ✓ une société résidente de Belgique perçoit au cours des exercices 2008 à 2011 des dividendes distribués par ses filiales françaises ;
 - ✓ la société mère belge était déficitaire lors des exercices considérés ;
 - ✓ la retenue à la source prévue par l'article 119 bis du CGI a été appliquée sur ces distributions dès lors que les participations ne remplissaient pas les conditions d'exonération (taux conventionnel de 15 %) ;
- position de la société requérante :
 - ✓ la société mère a déposé une réclamation contentieuse par laquelle elle demandait le remboursement de la retenue à la source prélevée sur les distributions en raison de sa contrariété avec le droit de l'UE en se fondant sur les 3 points exposés ci-avant ;
- position de l'administration fiscale :
 - ✓ l'application d'une retenue à la source résulte d'une différence de technique d'imposition ;
 - ✓ la différence de calcul d'assiette serait légitimée par la différence des taux d'imposition (33,33 % pour les sociétés résidentes et 30 % de taux de retenue à la source) ;
- le Conseil d'Etat transmet à la CJUE 4 questions préjudicielles.

VI. Fiscalité internationale et européenne

B/ Traitement des retenues à la source étrangères

- Imputation des crédits d'impôt conventionnels
- Crédits d'impôt de source étrangère : dernières évolutions
- Déduction des retenues à la source étrangères

Par Sophie Mahy

VI. B/ Traitement des retenues à la source étrangères (1/5)

➤ **Tunnelisation des crédits d'impôt conventionnels :**

– CE, 26 juin 2017, n° 389269, société Crédit Agricole :

- faits de l'espèce : deux sociétés déficitaires s'agissant de leur résultat relevant du taux normal de l'IS avaient imputé sur de l'IS au taux réduit des crédits d'impôts conventionnels attachés à des revenus de capitaux mobiliers étrangers.

L'Administration avait contesté cette imputation en se fondant sur la règle de « tunnelisation » des crédits d'impôt ;

- le Conseil d'Etat abandonne la règle de « tunnelisation » et juge que l'imputation des crédits d'impôts s'opère sur l'impôt sur les sociétés à la charge du bénéficiaire des revenus sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que cet impôt est dû au taux normal ou au taux réduit.

VI. B/ Traitement des retenues à la source étrangères (2/5)

- **Report en avant des crédits d'impôt conventionnels :**
- Conseil d'Etat, 26 juin 2017, n° 406437, société BPCE :
 - transmission d'une QPC portant sur la légalité des dispositions de l'article 220,1-a du CGI qui ne prévoient pas la faculté de reporter sur les exercices suivants les crédits d'impôt non imputés en raison d'une situation déficitaire sur l'exercice de perception des revenus ;
 - Conseil constitutionnel, 28 septembre 2017, n° 2017-654 QPC, société BPCE :
 - le Conseil constitutionnel déclare conforme à la Constitution l'impossibilité de reporter en avant les crédits d'impôt étrangers non imputés.

VI. B/ Traitement des retenues à la source étrangères (3/5)

➤ **Déduction des retenues à la source étrangères (1/3) :**

- Conseil d'Etat, 7 juin 2017, n° 386579, société LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton :
 - le Conseil d'Etat admet la possibilité pour une société déficitaire de déduire de ses résultats l'impôt acquitté à l'étranger lorsque la convention fiscale applicable n'exclue pas expressément la déduction d'un tel impôt mais prévoit simplement l'imposition en France des revenus de source étrangère pour leur montant brut ;
 - la décision précise la portée de la jurisprudence Céline et cantonne la non-déductibilité de l'impôt étranger aux seules conventions en excluant expressément la déduction.

VI. B/ Traitement des retenues à la source étrangères (4/5)

➤ **Déduction des retenues à la source étrangères (2/3) :**

- l'article 11 du projet de loi de finances rectificative pour 2017 prévoit de modifier l'article 39 du CGI afin de rendre non déductibles du résultat fiscal des impôts étrangers prélevés par un État ou territoire conformément aux stipulations d'une convention fiscale (pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2017) ;
- objectif : restaurer une uniformité dans le traitement des retenues à la source prélevées par les Etats conformément aux conventions fiscales bilatérales conclues avec la France ;
- *quid* des impôts prélevés par un Etat en violation des stipulations d'une convention fiscale ? Dans cette situation, les retenues à la source n'ouvrent jamais droit à crédit d'impôt. La déduction est donc la seule façon d'atténuer la double imposition.

VI. B/ Traitement des retenues à la source étrangères (5/5)

➤ **Déduction des retenues à la source étrangères (3/3) :**

- l'exposé des motifs de l'article 11 du PLFR 2017 indique « *qu'à l'inverse les retenues à la source prélevées en dehors du cadre de la convention fiscale, pourront être déduites en charge, conformément à ce que prévoit la jurisprudence* » ;
- CAA Bordeaux, 13 décembre 2016, n° 15BX01655, 15BX01660 et 15BX01663, société Smith International France :
 - rejet de la déduction lorsque la convention fiscale exclut la déduction des impôts étrangers ;
 - décision critiquable car les clauses d'élimination des doubles impositions n'ont vocation à s'appliquer qu'en présence de revenus imposables conformément aux dispositions de la convention (cf. TA Montreuil, 1^{er} décembre 2014, n° 1301376, SA L'Oréal).

VI. Fiscalité internationale et européenne

C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE

- Mise à jour des principes OCDE
- Des principes de plus en plus volumineux
- Le *Country-by-Country Reporting*
- Vers 2018 : un nouvel article L 13AA du LPF ?

Par Mohamed Haj Taieb

VI. C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE (1/4)

➤ Mise à jour des principes OCDE :

- juillet 2017 : publication des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017* ;
- cette version remplace la version de juillet 2010 ;
- elle intègre les rapports finaux de plusieurs actions BEPS, notamment :
 - actions 8-10 (*Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur*) ;
 - action 13 (*Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays*).

VI. C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE (2/4)

➤ Des principes de plus en plus volumineux :

- principes OCDE 2010 :
 - 408 pages (+ 46 % vs 1995) ;
- principes OCDE 2017 :
 - 668 pages (+ 64 % vs 2010) ;
- manuel Prix de transfert CMS :
 - 351 pages.



VI. C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE (3/4)

➤ **Le *Country-by-Country Reporting* (CbCR) :**

- mis en œuvre en France avant même la mise à jour formelle des principes OCDE :
 - article 223 *quinquies* C du CGI, formulaire 2258-SD ;
 - la liste de pays pratiquant l'échange a vocation à être mise à jour ;
 - cas particuliers des Etats-Unis et de la Chine ;
- pas de commentaires administratifs (BOFiP) à ce jour :
 - l'Administration a fait savoir oralement qu'elle est en phase avec les *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays* publiées et régulièrement mises à jour par l'OCDE (dernière mise à jour : septembre 2017). Il convient donc de se reporter à ces instructions en cas de doute ;
- l'OCDE a également publié en septembre 2017 un manuel à l'attention des administrations fiscales sur l'utilisation du CbCR (p. ex. : déceler les facteurs « à risques »).

VI. C/ Prix de transfert : nouveautés OCDE (4/4)

➤ **Vers 2018 : un nouvel article L 13 AA du LPF ? :**

- le projet de loi de finances pour 2018 propose de modifier l'article L 13 AA du LPF ;
- objectif : aligner l'obligation documentaire française sur celle de l'OCDE :
 - format « Master File/Local File » obligatoire ;
 - contenu plus détaillé que l'actuel contenu de l'article L 13 AA ;
- impact réel ? :
 - travail documentaire plus lourd du point de vue de la France... ;
 - ... mais déjà obligatoire dans d'autres territoires.

VI. Fiscalité internationale et européenne

D/ Etablissements stables

- Actualités jurisprudentielles : la décision Google
- Définition de l'établissement stable et convention multilatérale BEPS

Par Mathieu Daudé

VI. D/ Etablissements stables (1/5)

➤ **Actualités jurisprudentielles : la décision Google (1/2) :**

- jugements TA Paris, 12 juillet 2017, n° 1505147/1-1, 1505126/1-1, 1505113/1-1, 1505178/1-1, 1505165/1-1) :
 - faits :
 - ✓ la SARL Google France est détenue par deux sociétés américaines, la société Google Inc. et la société Google International LLC ;
 - ✓ elle a conclu un contrat de prestations de services avec la société de droit irlandais Google Ireland Limited au titre duquel les salariés de la société française assuraient la commercialisation d'un service payant d'insertion d'annonces publicitaires en ligne pour le compte de la société Google Ireland Limited ;
 - ✓ à la suite d'une vérification de comptabilité et d'une procédure de visite et de saisie, l'administration fiscale a considéré que la société Google Ireland Limited exploitait en France un établissement stable dans les locaux de la société SARL Google France ;
 - ✓ rectifications proposées en matière d'impôt sur les sociétés, de retenue à la source, de TVA, de cotisation minimale de taxe professionnelle et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ;
 - **problème** : existence d'un établissement stable au sens de la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968 ?

VI. D/ Etablissements stables (2/5)

➤ **Actualités jurisprudentielles : la décision Google (2/2) :**

– jugement :

- le Tribunal relève que la SARL Google France est dépendante de la société de droit irlandais Google Ireland Limited :
 - ✓ le contrat de prestations de services conclu entre les entités française et irlandaise montre que celles-ci sont dépendantes juridiquement ;
 - ✓ la SARL Google France ne supporte aucun risque financier dans le cadre de son activité et exerce exclusivement ses activités avec la société irlandaise, ce qui la place dans une situation de dépendance économique ;
- en revanche, le Tribunal conclut que la SARL Google France ne dispose pas du pouvoir d'engager la société irlandaise :
 - ✓ le contrat de prestations de services prévoit de manière expresse que la société française « n'a pas le pouvoir d'engager la [société irlandaise], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la [société irlandaise] ou de signer tout contrat ou accord au nom de la [société irlandaise] » ;
 - ✓ le Tribunal relève en outre que les éléments factuels sur lesquels se fonde l'Administration ne permettent pas d'établir que la société française a le pouvoir d'engager juridiquement la société irlandaise.
- absence d'agent dépendant et donc d'établissement stable en France (l'Administration s'étant uniquement fondée sur la notion d'agent dépendant pour invoquer l'existence d'un établissement stable).

VI. D/ Etablissements stables (3/5)

➤ **Définition de l'établissement stable et convention multilatérale BEPS (1/3) :**

- évolution de la notion d'« établissement stable » (Action 7 du projet BEPS) :
 - le rapport final de l'Action 7 du projet BEPS « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* » souligne la nécessité de modifier la définition de la notion d'établissement stable en droit fiscal international ;
 - le rapport identifie les stratégies utilisées par les entreprises afin d'éviter la qualification de tout établissement stable dans un Etat :
 - ✓ mise en place d'accords de commissionnaire ;
 - ✓ réorganisation de stratégies d'entreprises afin de bénéficier des exceptions de l'alinéa 4 de l'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE : il s'agit de restructurations visant à qualifier l'activité qu'exerce une entité dans un pays d'auxiliaire ou de préparatoire afin de bénéficier des exceptions de l'article 5 du modèle de convention OCDE ;
 - conclusions de l'Action 7 : modification de l'article 5 du modèle de convention OCDE afin de pallier les fragilités identifiées ;
 - un amendement visant à inclure la notion d'établissement stable numérique en droit fiscal français a été déposé dans l'actuel projet de loi de finances pour 2018. A l'heure actuelle, cet amendement a été rejeté.

VI. D/ Etablissements stables (4/5)

➤ **Définition de l'établissement stable et convention multilatérale BEPS (2/3) :**

- mise en place de la convention multilatérale BEPS (Action 15 du projet BEPS) :
 - objet de la convention multilatérale :
 - ✓ article 15 du projet BEPS : élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales internationales ;
 - ✓ le but est d'introduire dans les conventions fiscales internationales certaines mesures BEPS considérées comme représentant un « standard minimum » ;
 - ✓ une seule procédure de ratification pour modifier un ensemble de conventions fiscales internationales ;
 - contenu :
 - ✓ pour chaque partie de l'instrument multilatéral, chaque Etat peut indiquer les conditions de mise en œuvre des normes adoptées ainsi que les réserves qu'il entend formuler à leur égard ;
 - ✓ il n'est pas possible de déroger au principe des normes considérées comme minimales/obligatoires ;
 - ✓ exemple concernant les établissements stables : extension de la notion d'établissement stable aux commissionnaires et aux personnes agissant exclusivement ou presque pour le compte de sociétés auxquelles elles sont étroitement liées.

VI. D/ Etablissements stables (5/5)

- **Définition de l'établissement stable et convention multilatérale BEPS (3/3) :**
- mise en place de la convention multilatérale BEPS (Action 15 du projet BEPS) :
 - mise en œuvre pratique :
 - ✓ les Etats signataires notifient à l'OCDE les conventions fiscales qu'ils entendent couvrir par l'instrument multilatéral ;
 - ✓ une convention fiscale ne peut être considérée comme couverte par l'instrument multilatéral que dans l'hypothèse où les 2 Etats signataires l'ont notifiée à l'OCDE ;
 - ✓ aucune obligation de produire une version consolidée de la convention fiscale couverte par l'instrument multilatéral ;
 - ✓ de manière pratique, il convient donc de :
 - vérifier que la convention multilatérale est entrée en vigueur dans les 2 Etats concernés ;
 - vérifier si la convention fiscale en question a été notifiée par les 2 Etats contractants ;
 - identifier les dispositions de la convention multilatérale qui sont applicables à la convention fiscale en question (réserves prononcées par les Etats notamment) ;
 - entrée en vigueur :
 - ✓ signée le 7 juin 2017 par 68 juridictions (potentiellement plus de 1 100 conventions fiscales concernées) ;
 - ✓ la convention doit être ratifiée par au moins 5 pays signataires. Elle entrera alors en vigueur pour ces 5 Etats 3 mois calendaires après la dernière des 5 ratifications ;
 - ✓ ensuite, pour chaque nouveau signataire ratifiant, elle entre en vigueur le 1^{er} jour du mois suivant l'expiration d'une période de 3 mois calendaires à compter de la date de dépôt des instruments de ratification par cet Etat.

VII. Réclamations

A/ Conséquences de la décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017

B/ Précisions sur les conditions d'introduction des réclamations dans les groupes intégrés

C/ Nouveau taux pour les intérêts de retard et les intérêts moratoires

Par Stéphane Austry

VII. A/ Conséquences de la décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017 (1/2)

- Portée de la décision :
 - pour l'avenir, abrogation de l'article 235 ter ZCA du CGI à compter de la décision du Conseil constitutionnel ;
 - pour le passé, déclaration d'inconstitutionnalité « applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la décision ».
- Conséquences :
 - article 235 ter ZCA contraire à la Constitution y compris dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 : application des principes de CE, 16 janvier 2015, société Métropole Télévision ;
 - pas de limitation dans le temps des effets de la décision : applicable aussi bien aux instances en cours qu'aux instances à venir.

VII. A/ Conséquences de la décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017 (2/2)

- Condition d'introduction de nouvelles réclamations :
 - délai général de réclamation (art. R.196-1, b) LPF) : possible de contester avant le 31 décembre 2017 la contribution acquittée en 2015 ;
 - peut-on aller au-delà pour contester la contribution acquittée avant le 1^{er} janvier 2015 ? :
 - ✓ notion d'événement nouveau (art. R.196-1, c) LPF) sans doute inopérante ;
 - ✓ mais ne pas oublier le délai spécial de réclamation (art. R.196-3 LPF).
- Délai spécial de réclamation :
 - application certaine lorsque proposition de rectification des sommes déclarées au titre de la contribution de 3 % :
 - ✓ fréquent en cas de redressements prix de transfert ;
 - ✓ le délai spécial joue même en cas d'abandon des redressements ;
 - plus incertain si rectification seulement au titre de l'impôt sur les sociétés et pas au titre de la contribution de 3 %.

VII. B/ Précisions sur les conditions d'introduction des réclamations dans les groupes intégrés (1/2)

- Rappel des principes (CE, 10 juin 2013, société Fresenius Medical Care) :
 - seule la société tête de groupe à qui incombe la charge des impositions supplémentaires a en principe qualité pour introduire une réclamation ;
 - à défaut d'un mandat qui lui aurait été confié, la filiale intégrée n'est pas recevable à contester ces impositions, même lorsqu'elles procèdent de rehaussements de son résultat imposable.

- Condition de régularisation du défaut de mandat :
 - CAA Versailles, 11 février 2016, n° 14VE02367, société HSBC Securities :
 - ✓ réclamation formée par la filiale ne peut être regardée comme présentée au nom de la tête de groupe ;
 - ✓ introduction de la requête au TA par la tête de groupe n'est pas susceptible de régulariser la procédure ;
 - erreur de droit de la CAA ? Décision du Conseil d'Etat attendue très prochainement.

VII. B/ Précisions sur les conditions d'introduction des réclamations dans les groupes intégrés (2/2)

- Délai spécial de réclamation dans les groupes intégrés : portée du jugement TA Montreuil, 11 mai 2017, société Colgate Palmolive :
 - interruption de la prescription résultant de la notification d'une proposition de rectification à une filiale intégrée uniquement « pour la part du résultat d'ensemble qui correspond au résultat » de la filiale intégrée ;
 - conséquence : impossibilité de se prévaloir de l'art. R.196-3 pour introduire une réclamation tendant à la rectification du résultat d'ensemble à raison des résultats d'une autre filiale intégrée que celle qui a fait l'objet de la rectification.
- Juridictions partagées sur cette question :
 - dans le même sens que le TA : CAA Versailles, 17 janvier 2012, n° 10VE04145, Crédit Lyonnais SA ;
 - dans un sens contraire : CAA Paris, 8 juillet 2016, n° 13PA04417, société BNP Paribas ;
 - position implicite du Conseil d'Etat (CE, 28 décembre 2016, n° 389954, société Tyrol Acquisition 1) ?

VII. C/ Nouveau taux pour les intérêts de retard et les intérêts moratoires

- Article 24 PLFR II adopté le 15 novembre 2017 :
 - substitue le taux de 0,2 % par mois au taux de 0,4 % par mois à l'article 1727 du CGI ;
 - modification applicable aussi bien pour les intérêts de retard dus par le contribuable à l'Etat en cas de rectification que pour les intérêts moratoires dus par l'Etat au contribuable en cas de dégrèvement.

- Modalités d'entrée en vigueur :
 - avant projet de loi semblait prévoir une entrée en vigueur partiellement rétroactive... ;
 - mais solution plus classique finalement retenue : application aux intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2018.

Merci pour votre attention !

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

T+33 1 47 38 55 00 - cms.law/bfi

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/bfi 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, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellín, Mexico, Milan, Monaco, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyad, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Téhéran, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.