

Actualité fiscale et juridique des groupes

Jeudi 18 juin 2015

Elisabeth Ashworth, Annabelle Bailleul-Mirabaud, Jean-Philippe Bidegainberry
Pierre Bonneau, Laurent Chatel, Jean-Eric Cros, Alexandre Delhaye, Ludovic
Duguet, Philippe Grousset, Daniel Gutmann, Edouard Milhac

Sommaire

I/ Vie des groupes

1. Actualité législative et jurisprudentielle
2. Questions d'actualité : remontée de la trésorerie dans les groupes

II/ Restructurations

1. Actualité législative et jurisprudentielle
2. Questions d'actualité : apports partiels d'actifs à l'envers

III/ Aspects internationaux

1. Actualité législative et jurisprudentielle
2. Questions d'actualité : l'impact du droit étranger sur la qualification des entités et des opérations

I/ Vie des groupes

- I/ 1. Actualité législative et jurisprudentielle

I/ 1.1. Actualité corporate : l'information des salariés dans les cessions d'entreprise

Alexandre Delhayé

I/ 1.1. Cession d'entreprise et information des salariés

- Les améliorations attendues du dispositif d'information des salariés instauré par la loi Hamon du 31 juillet 2014 (et intégrées dans le projet de loi Macron)
 - Un *champ d'application plus restreint* : seules les cessions seraient concernées
 - Une *procédure mieux maîtrisée dans le temps* : la date de première présentation de la LRAR d'information au salarié ferait courir le délai d'attente des éventuelles offres des salariés
 - Une *sanction allégée* : la nullité de l'acte remplacée par une amende civile plafonnée fonction du prix de la vente

I/ 1.2. Motivation des salariés

Pierre Bonneau

Annabelle Bailleul-Mirabaud

Jean-Eric Cros

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés :

Exposé de la jurisprudence sociale (1/2)

Quel mode opératoire pour transférer les salariés ?

Cass. Soc. 15 octobre 2014 (n° 11-22251) :

*« Mais attendu qu'aux termes de l'article L. 1231-1 du code du travail le contrat de travail à durée indéterminée peut être rompu à l'initiative de l'employeur ou du salarié ou d'un commun accord dans les conditions prévues par le présent titre ; que selon les dispositions de l'article L. 1237-11 du même code, la rupture d'un commun accord qualifiée rupture conventionnelle résulte d'une convention signée par les parties au contrat qui est soumise aux dispositions réglementant ce mode de rupture destinées à garantir la liberté du consentement des parties ; **qu'il résulte de la combinaison de ces textes que, sauf dispositions légales contraires, la rupture du contrat de travail par accord des parties ne peut intervenir que dans les conditions prévues par le second relatif à la rupture conventionnelle** ;*

*Et attendu que la cour d'appel, qui a constaté que **le document signé par les parties ne satisfaisait pas aux exigences de l'article L. 1237-11 du code du travail, a décidé à bon droit que la rupture s'analysait en un licenciement sans cause réelle et sérieuse** ; »*

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés : Exposé de la jurisprudence sociale (2/2)

Les conventions de transfert intragroupe doivent-elles être soumises au régime de la rupture conventionnelle ?

Deux options :

- Rupture avec l'ancien employeur et nouveau contrat : le régime de la rupture conventionnelle (indemnisée) s'impose ;
- Transfert du contrat : possibilité de soutenir qu'il ne s'agit alors pas d'une «**rupture**», mais cette solution suppose une réelle continuité du contrat et une rédaction appropriée, notamment sur la fin de la relation de travail avec le précédent employeur.

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés : Régime des impatriés et loi Macron (1/3)

Rappel du régime applicable : exonération temporaire (5 ans) d'impôt sur le revenu pour les salariés (ainsi que pour certains dirigeants) venant exercer leur activité en France

- Conditions d'éligibilité :
 - Résidence fiscale hors de France durant les 5 années précédant la prise de fonctions en France
 - Fixation en France du domicile fiscal à compter de la prise de fonctions

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés :

Régime des impatriés et loi Macron (2/3)

- Exonération des revenus d'activité
 - Suppléments de rémunération liés à l'exercice de l'activité professionnelle en France (prime d'impatriation) : évaluation réelle ou forfaitaire (30 % de la rémunération nette totale);
 - Fraction de rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger
 - Plafonnement de l'exonération globale à 50 % de la rémunération totale ou de l'exonération de la fraction de rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger à 20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France.
- Exonération de 50 % des revenus patrimoniaux
 - Revenus de capitaux mobiliers
 - Produits de droit d'auteur
 - Plus-values sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sur comptes étrangers.

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés :

Régime des impatriés et loi Macron (3/3)

- L'administration fiscale considère que tout changement de situation professionnelle (y compris en cas de mobilité intra-groupe) entraîne la déchéance du bénéfice du régime

Modification apportée par le projet de loi Macron adopté par le Sénat le 12 mai dernier :

- L'article 86 du projet de loi prévoit le maintien du régime des impatriés si l'impatrié change de fonction au sein de la même entreprise ou au sein d'une autre entreprise établie en France et appartenant au même groupe

I/ 1.2.1. Mobilité des salariés

Prime d'expatriation : actualité jurisprudentielle

– Rappel du régime applicable

- Les salariés envoyés par un employeur français ou de l'Union Européenne à l'étranger dans un Etat autre que le lieu d'établissement de l'employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu sur les suppléments de rémunération perçus au titre de l'exercice de l'activité exercée à l'étranger
 - Le montant exonéré ne peut pas excéder 40 % de la rémunération annuelle du salarié (hors suppléments de rémunération)
 - L'administration avait précisé que le plafond de 40 % s'appréciait en rapportant le montant de la rémunération à la période au titre de laquelle est calculé le supplément de rémunération de l'activité exercée à l'étranger (Instruction 5 B-15-06 du 6 avril 2006, reprise au BOFIP)
- Le Conseil d'Etat a récemment jugé que le plafond de 40 % s'apprécie sans appliquer de prorata (CE 10/04/2015, n° 365851)

I/ 1.2.2. Stock-options

Plus-value d'acquisition / de levée d'option : actualité jurisprudentielle (1/2)

- Régime applicable en droit interne français (impôt sur le revenu)
 - Imposition de la plus-value d'acquisition
 - Plus-value d'acquisition = valeur de l'action lors de la levée de l'option – prix d'exercice
 - Options attribuées avant le 28/09/2012 : imposition à l'IR à un taux forfaitaire si respect de la période d'indisponibilité de 4 ans et si les actions revêtent la forme nominative ou, sur option du contribuable, selon les règles applicables aux traitements et salaires
 - Options attribuées à compter du 28/09/2012 : imposition à l'IR en tant que traitements et salaires
 - Plus-value de cession des actions
 - Imposition selon les règles applicables aux plus-values sur valeurs mobilières

I/ 1.2.2. Stock-options

Plus-value d'acquisition / de levée d'option : actualité jurisprudentielle (2/2)

- Dans un contexte international : débat pour les options attribuées avant le 28/09/2012 compte tenu des modalités d'imposition en droit interne selon les règles applicables en matière de plus-values
- Enjeu
 - Qualification de plus-value : en général, droit d'imposer attribué exclusivement à l'Etat de résidence (qui n'impose pas nécessairement)
 - Qualification de revenu salarial : répartition du droit d'imposer entre les Etats d'exercice de l'activité pendant la période dite de référence (+ éventuelle imposition dans l'Etat de résidence)
- Positions divergentes des juges du fond
- Débat tranché par le Conseil d'Etat : qualification de revenu salarial (décision « de Bohan » CE 01/04/2015, n° 369586)

I/ 1.2.3. Stock-options et attribution d'actions gratuites : précisions apportées par l'administration fiscale concernant les plans étrangers (1/2)

- L'administration fiscale a commenté le 12 août 2014 l'imposition en tant que salaires des gains de levée d'option et d'acquisition d'actions gratuites afférents aux attributions réalisées à compter du 28 septembre 2012 (loi de finances pour 2013) (cf. notamment BOI-RSA-ES-20-10-..., BOI-RSA-ES-20-20-... BOI-RSA-ES-10-30-10-).
- A cette occasion elle a apporté des précisions concernant les plans étrangers :
 - plans d'AGA étrangers (BOI-RSA-ES-20-20-10-20140812 n°1 et s.) : exigence d'identité des modalités substantielles d'attribution avec celles prévues pour les plans français (limites d'attributions individuelles, périodes d'acquisition et de conservation avec dérogations limitées à celles prévues pour les plans français, etc...).

I/ 1.2.3. Stock-options et attribution d'actions gratuites : précisions apportées par l'administration fiscale concernant les plans étrangers (2/2)

- Plans de stock-options ou d'AGA étrangers et restructurations : caractère intercalaire reconnu à certaines opérations d'échange étrangères non mentionnées dans le code de commerce français si :
 - la restructuration est réalisée conformément au droit local applicable,
 - les salariés titulaires des options subissent l'opération,
 - les bénéficiaires ne perçoivent aucune somme en numéraire à l'occasion de l'opération, que ce soit à titre de rompu ou autres,
 - et les ajustements n'ont pas pour effet d'augmenter le gain potentiel des bénéficiaires d'options sur titres (BOI-RSA-ES-20-10-20-20-20140812 n° 560 et BOI-RSA-ES-20-20-10-2014081 n° 240).

I/ 1.2.4. Actions gratuites et loi Macron (1/4)

– Réforme du régime des AGA au plan juridique, fiscal et social

– Article 34 –

- Au plan juridique

- Durée minimale d'acquisition ramenée à un an

- Durée cumulée des périodes d'acquisition et de conservation ne peut être inférieure à deux ans (en pratique = 1+1)

Attention : ajout après passage de la loi au Sénat, cette réduction de délai est limitée aux AGA dans les PME au sens du droit de l'Union européenne.

- Suppression du ratio de 1 à 5 de l'écart maximum d'actions attribuées aux salariés, sauf si le nombre total d'AGA excède 10% du capital (rappel : le pourcentage maximum d'AGA peut être porté à 30% s'il bénéficie à l'ensemble des salariés)

- Le nouveau régime des AGA s'appliquera aux AGA dont l'attribution aura été autorisée par une AGE postérieure à la publication de la loi Macron.

I/ 1.2.4. Actions gratuites et loi Macron (2/4)

– Au plan fiscal :

- Imposition du gain d'acquisition comme une plus-value avec le bénéfice des abattements pour durée de détention (point de départ : l'acquisition).
- **Attention** : ce projet de modification du régime fiscal n'a pas été repris par le Sénat

I/ 1.2.4. Actions gratuites et loi Macron (3/4)

- Cotisations sociales (1/2)

- La contribution employeur spécifique (L137-13 CSS) :
 - Ne serait plus exigible à la date d'attribution, mais à compter du mois suivant la date d'acquisition des actions par le bénéficiaire, sur la valeur, à leur date d'acquisition, des actions attribuées

(remise en cause de la jurisprudence Cass. 2e civ. 7 mai 2014 n° 13-15.790 et Cass. 2e civ. 2 avril 2015 n° 14-16.453)

 - Réduction du taux de 30 % à 20 %

I/ 1.2.4. Actions gratuites et loi Macron (4/4)

- Cotisations sociales (2/2)

- Cotisations salariales
 - Suppression de la contribution spécifique de 10 %
 - Le gain d'acquisition ne serait plus soumis à la CSG sur revenus d'activité mais à la CSG sur revenus du patrimoine

- Entrée en vigueur :

Ces dispositions s'appliqueraient aux actions gratuites dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE postérieure à la publication de la loi

I/ 1.3. Périmètre social du groupe

Pierre Bonneau

I/ 1.3. Le périmètre social du groupe (1/3)

– L'UES sans société mère

La Cour de cassation admet l'existence d'une unité économique et sociale (UES) «*peu important que la société holding ne soit pas intégrée dans son périmètre* » (Cass. soc. 15 avril 2015, n°13-24.253)

Portée de la décision :

- Possibilité d'écarter du périmètre de l'UES une société de tête
- Une décision publiée mais reposant sur des faits d'espèce particuliers (les sociétés filiales françaises avaient été constituées par démembrement des activités françaises d'une société unique préexistante et la société mère, associé unique, avait son siège à l'étranger, sans activité en France)

I/ 1.3. Le périmètre social du groupe (2/3)

– Consultation du CE et cessions de contrôle

« **sont parties à une opération de concentration**, pour l'application des articles L.2323-1 et L.2323-20 du code du travail, **l'ensemble des entités économiques qui sont affectées, directement ou indirectement, par la prise de contrôle** ; ayant constaté que n'étaient démontrées ni l'existence d'une situation de concurrence entre la société X et celles du groupe Y, ni celle de conséquences actuelles ou futures mais certaines ou prévisibles de cette opération sur l'emploi et l'activité de cette filiale et, par là, sur la situation de ses salariés, la cour d'appel a pu en déduire que cette société ne peut être retenue comme partie à l'opération de concentration » (Cass. Soc. 2 juillet 2014, n° 13-17357)

« **seules les sociétés (mères) étaient parties au protocole de cession**, et la seule décision de mise en œuvre de ce protocole au sein de la société Dandy était relative à la cession de ses droits sur un crédit-bail concernant un ensemble immobilier, ...**le comité d'entreprise de la société Dandy n'avait pas à être consulté préalablement à la conclusion de ce protocole** » (Cass. Soc. 15 avril 2015, n° 13-27.520)

Portée des décisions :

Limitation du périmètre des obligations consultatives liées aux opérations conclues au niveau des sociétés de tête de groupe

I/ 1.3. Le périmètre social du groupe (3/3)

- Remises tarifaires 30 % / personnel du groupe
Risque URSSAF
 - Tolérance administrative pour les remises n'excédant pas 30% du prix public sur les produits de l'entreprise (Circ. DSS n°2003-07 du 7 janvier 2003)
 - Une tolérance en pratique parfois étendue à l'UES ou au groupe
 - Une jurisprudence cependant très restrictive excluant les avantages sur les produits d'autres sociétés du groupe (Cass. soc. 16/02/2012, n° 11-10457 ; CA Lyon 29 juillet 2014, n° 13/09214...)
 - Les projets de révision de la circulaire jusqu'à présent restés sans suite
 - Des redressements plus fréquents

I/ 1.4. Intégration fiscale

Jean-Philippe Bidegainberry

I/ 1.4.1. CAA Versailles, 30 décembre 2014, n°13VE02872, SA Safran

– Faits :

- Un avenant prévoit une dérogation à la convention d'intégration fiscale type conclue au sein du groupe
- L'administration considère que cet avenant ne lui serait pas opposable faute d'un formalisme suffisant

– Position de la CAA :

- Il est possible de déroger, même de façon ponctuelle, à une convention d'intégration, aucune règle n'imposant d'ailleurs de conclure des conventions identiques pour l'ensemble des filiales
- La convention d'intégration, et ses avenants, ne sont soumis à aucune condition de forme
- Le juge réaffirme le principe de liberté en matière de répartition d'impôt dans l'intégration fiscale (cf. : CE, Wolseley, 12 mars 2010)

I/ 1.4.2. CE, 10 avril 2015, n° 369667, Plén., Société Fayat (1/2)

– Problématique

- Imputation des déficits antérieurs à l'entrée dans un groupe d'intégration fiscale sur les résultats de la période d'intégration : existe-t-il un choix de l'ordre d'imputation des amortissements de l'exercice et de ces déficits antérieurs à l'intégration ?

– Illustration des enjeux

- Déficits avant intégration fiscale = 80 000 €
- Résultat de l'exercice avant amortissement = 100 000 €
- Amortissements de l'exercice = 60 000 €

| Amortissements avant déficits | | Déficits avant amortissements | |
|----------------------------------------------|---------------|----------------------------------------------|---------------|
| Résultat avant amortissement : | 100 000 | Résultat avant amortissement : | 100 000 |
| - Amortissement de l'exercice : | <u>60 000</u> | - Déficits avant intégration fiscale : | <u>80 000</u> |
| Résultat après amortissement : | 40 000 | Résultat avant amortissement : | 20 000 |
| - Déficits avant intégration fiscale : | <u>40 000</u> | - Amortissements de l'exercice : | <u>60 000</u> |
| Résultat fiscal transmis au groupe : | 0 | Résultat fiscal transmis au groupe : | <40 000> |
| Stock de déficits avant intégration : | 40 000 | Stock de déficits avant intégration : | 0 |

I/ 1.4.2. CE, 10 avril 2015, n° 369667, société Fayat (2/2)

- Décision du CE
- Imputation des déficits antérieurs uniquement sur le bénéfice net de l'exercice, c'est-à-dire après déduction de l'ensemble des charges, au sens comptable, dont les amortissements.

I/ 1.4.3. Amélioration des relations entre l'administration fiscales et les entreprises : le plan « contrôle entreprises »

– Engagement n° 6 :

- Assurer la sécurité juridique en veillant à ce que « les prises de position soient homogènes au sein d'un groupe de sociétés fiscalement intégrées ».
- Prolongement de la « relation de confiance » ?

I/ 1.5. Régime des sociétés mères

Ludovic Duguet

I/ 1.5.1. Dividendes prélevés sur des bénéficiaires non imposés : impact de la décision du Conseil constitutionnel

- Invalidation de l'art. 72 de la LFR par le CC (29 déc. 2014, n° 2074-708 DC) :
 - Suppression de la règle générale jugée inconstitutionnelle
 - Mais sans réintroduction des règles particulières corrélativement supprimées par la LFR (dont dividendes distribués par des SIIC, des SCR ou des SPPICAV)
- Dans la loi, exclusions aujourd'hui limitées aux dividendes :
 - déduits chez la distributrice (art. 145, 6-b)
 - provenant de titres dépourvus de droit de vote (art. 145, 6-c)
 - provenant d'ETNC (art. 145, 6-d)
 - provenant de titres de sociétés de MB inscrits en stocks (art. 145, 6-e)
- Mais maintien des exclusions dans le BOI-IS-BASE-10-10-20 n° 60, 1^{er} avril 2015
- Quid des dividendes perçus en 2015 visés par les mesures d'exclusion particulières disparues ?

I/ 1.5.2. Seuil de détention de 5 % : CE 5 novembre 2014 n° 370650, Sté Sofina; CE 3 décembre 2014 n° 363819, Sté Financière Pinault

- Seuil de détention de 5 % : CE 5 novembre 2014 n° 370650, Sté Sofina ; CE 3 décembre 2014 n° 363819, Sté Financière Pinault
 - L'administration considérait que la participation doit représenter 5% au moins du capital et des droits de vote
 - L'article 145 du CGI n'exige pas, pour l'appréciation du seuil de 5%, que des droits de vote soient attachés à chacun des titres de participation ni, a fortiori, que les droits de vote soient strictement proportionnels au capital
 - Enseignements :
 - Il n'est pas nécessaire de détenir au moins 5% des droits de vote pour acquérir le statut de société mère (art. 145, 1-b du CGI)
 - Les produits auxquels aucun droit de vote n'est attaché ne sont en principe pas exonérés (art. 145, 6-b ter du CGI)
 - Ces produits sont exonérés si la société mère détient au moins 5% du capital et des droits de vote (art. 145, 6-b ter du CGI)

I/ 1.5.3. Durée de détention des titres : CE 5 décembre 2014 n° 380942, Sté SA Technicolor (1/2)

- Acquisition en 2004 par la SA Technicolor de l'ensemble des titres de C+ Technologie et revente en décembre 2004 de 50 %
- Refus de l'exonération aux titres conservés moins de deux ans, même si le taux de participation détenu dépasse 5 % (CAA de Versailles 18 mars 2014, n° 13VE00873)
- Le texte clair des articles 145 et 216 n'a pas à être interprété à la lumière de la directive communautaire du 23 juillet 1990
- Pourvoi devant le Conseil d'Etat assorti d'une QPC fondée sur la différence de traitement entre les sociétés mères françaises selon que leurs filiales sont françaises ou communautaires (discrimination à rebours)

I/ 1.5.3. Durée de détention des titres : CE 5 décembre 2014 n° 380942, Sté SA Technicolor (2/2)

- Refus de transmission de la QPC : il n’y a aucune inégalité de traitement
- Bien que non modifiés après l’entrée en vigueur de la directive mère-fille du 23 juillet 1990, les articles 145 et 216 du CGI doivent être regardés comme assurant la transposition de ses objectifs
- L’obligation de conservation des titres pendant deux ans concerne exclusivement les titres de participation donnant droit à la qualité de société mère
- Le régime mère-fille est applicable aux dividendes reçus à raison de titres détenus moins de deux ans dès lors qu’une participation de plus de 5 % a été détenue pendant au moins deux ans

I/ 1.5.4. Directive 2015/121/UE du 27 janvier 2015 : mesure anti-abus générale à la directive mère-fille (RAS et IS)

- Clause anti-abus contraignante sous forme de standard minimum devant être transposée par les Etats membres avant le 31 décembre 2015
- Exclusion :
 - d'un montage ou d'une série de montages mis en place
 - pour obtenir à titre d'objectif principal ou à titre d'un des objectifs principaux un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive
 - et qui n'est pas authentique
- Comparaison avec les dispositifs internes :
 - L'art. 119 ter, 3 du CGI pour la retenue à la source qui fait référence à « *[l']objet principal ou (...) [aux] objets principaux* »
 - L'art. L 64 du LPF qui fait référence au « *but exclusivement fiscal* »

I/ 2. Questions d'actualité : la remontée de la trésorerie dans les groupes

- Alexandre Delhayé
- Annabelle Bailleul-Mirabaud
- Pierre Bonneau
- Philippe Grousset

I/ 2.1. Rappel des différentes techniques couramment utilisées au sein d'un groupe

- La distribution :
 - La distribution annuelle de dividendes
 - L'acompte sur dividendes
 - La distribution de réserves et de primes
- Le rachat d'actions et réduction de capital :
 - Les « programmes » de rachat d'actions des sociétés cotées et non cotées (conservation temporaire des actions - sous certaine conditions (10 % max) - en vue d'assurer la liquidité d'un titre, faciliter des opérations de croissance externe ou développer l'actionnariat salarié) (art. L. 225-209 / 209-2 du Code de commerce)
 - Le rachat d'actions en vue de les annuler (art. L.225-207 du Code de commerce)
 - La réduction de capital par voie d'annulation d'actions ou réduction du nominal (art. L. 225-204 du Code de commerce)

I/ 2.2. Rappel des principaux points d'attention

- Calendrier / rapidité d'exécution
- L'impact comptable sur les capitaux propres
- L'impact sur la trésorerie
- L'impact sur les salariés
 - L'information/consultation
 - La participation des salariés

I/ 2.3. Focus sur le rachat / annulation d'actions (Régime juridique)

| | Traitement égalitaire | Traitement inégalitaire |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Réduction de capital (annulation d'actions ou diminution du nominal) | Oui | En principe non, sauf si un actionnaire accepte expressément l'annulation de ses actions |
| Rachat d'actions en vue de leur annulation | Oui | En principe non, mais un actionnaire peut refuser l'offre de rachat de ses actions |
| Rachat d'actions en vue de leur conservation temporaire (liquidité, croissance externe, actionnariat salarié) | Oui | En principe non, mais un actionnaire peut refuser l'offre de rachat de ses actions |

I/ 2.3. Focus sur le rachat / annulation d'actions (Fiscalité directe)

Lorsqu'une société procède au rachat de ses propres titres, les sommes ou valeurs attribuées aux associés relèvent du seul régime des plus-values.

- Quelles conséquences pour les actionnaires ?
 - Les actionnaires personnes physiques seront imposés au barème progressif de l'IRPP après application d'un abattement pour durée de détention sur la plus-value de 65 %, voire de 85 % sous certaines conditions.
 - Les actionnaires personnes morales passibles de l'IS seront imposés au taux normal de l'IS, et aux contributions additionnelles, sauf application du régime des plus-values à long terme.

Lorsqu'une société procède à une **réduction de capital non motivée par des pertes**, et que l'opération se traduit par une répartition au profit des associés, les sommes ainsi attribuées sont imposables dans les conditions des articles 108 à 112 du CGI.

| | Distribution régulière de dividendes | Réduction de capital non motivée par des pertes (réduction du nominal, annulation de titres) avec répartition de sommes ou de valeurs sociales | Rachat de titres suivi de leur annulation (hors SPI) | Rachat de titres en vue de leur conservation (liquidité, croissance externe, actionariat salarié) |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Contribution de 3% et souscription d'IFU | ✓ | ✓ | Non | Non |
| Prélèvement à la source de 21% et 15,5% de prélèvements sociaux | ✓ | ✓ | Non | Non |
| Fiscalité associé personne physique résidente | Barème progressif de l'IRPP après abattement de 40% | Barème progressif de l'IRPP après abattement de 40% à hauteur des réserves (au sens fiscal). Pour l'excédent, réduction du prix d'acquisition des titres. | Barème progressif de l'IRPP après abattement pour durée de détention (minimum 50% après 1 an de détention en cas d'abattement renforcé ou 2 ans en droit commun) | Barème progressif de l'IRPP après abattement pour durée de détention (minimum 50% après 1 an de détention en cas d'abattement renforcé ou 2 ans en droit commun) |
| Fiscalité associé personne physique non résidente | Si convention fiscale, retenue à la source en général de 15%. En l'absence de convention, 21% si dividendes éligibles à l'abattement de 40% versés à un résident UE, Norvège ou Islande; 30% dans les autres cas sauf ETNC (75%). | | | |
| Fiscalité associé personne morale (IS) résidente | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles, sauf application du régime mère-fille (exonération, sous réserve de la taxation d'une QPFC de 5%) | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles à hauteur des résultats et des réserves (au sens fiscal), sauf application du régime mère-fille (exonération, sous réserve de la taxation d'une QPFC de 5%). Pour l'excédent, réduction du prix de revient des titres. | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles, sauf application du régime des plus-values à long terme | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles, sauf application du régime des plus-values à long terme |
| Fiscalité associé personne morale (IS) non résidente | | | | |

I/ 2.3. Focus sur le rachat de titres de SPI (Fiscalité directe)

| | Rachat par une SPI de ses propres titres suivi de leur annulation | Rachat par une SPI de ses propres titres en vue de leur conservation (liquidité, croissance externe, actionnariat salarié) |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Contribution de 3% et souscription d'IFU | Non | Non |
| Prélèvement à la source de 21% et 15,5% de prélèvements sociaux | Non | Non |
| Fiscalité associé personne physique résidente | Barème progressif de l'IRPP après abattement pour durée de détention (minimum 50% après 1 an de détention en cas d'abattement renforcé ou 2 ans en droit commun) | Barème progressif de l'IRPP après abattement pour durée de détention (minimum 50% après 1 an de détention en cas d'abattement renforcé ou 2 ans en droit commun) |
| Fiscalité associé personne physique non résidente | | |
| Fiscalité associé personne morale (IS) résidente | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles | Taux normal de l'IS et contributions additionnelles |
| Fiscalité associé personne morale (IS) non résidente | | |

I/ 2.3. Focus sur le rachat / annulation d'actions (droits d'enregistrement – art. 726 et 814 C du CGI)

| | Droit fixe | Droit proportionnel |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| Réduction de capital (annulation d'actions ou diminution du nominal) | Droit fixe (max 500€) | - |
| Rachat d'actions en vue de leur annulation | Droit fixe (max 500€) si un seul acte pour constater le rachat et la réduction de capital est possible (ex : détention à 100% ou en cas d'unanimité) | Droit proportionnel (0,1% ou 5% si SPI) si un seul acte n'est pas possible |
| Rachat d'actions en vue de leur conservation (liquidité, croissance externe, actionnariat salarié) | - | Droit proportionnel (0,1% ou 5% si SPI) |

I/ 2.4. La remontée de la trésorerie dans les groupes : aspects de droit social

- Information du CE dans la BDES sur « 8° - *Le cas échéant, transferts commerciaux et financiers entre les entités du groupe* » (article L. 2323-7-2 du Code du travail)
- Eventuelle consultation du CE (en fonction de la nature et de la portée de la mesure) au titre de la marche générale de l'entreprise
- Eventuelles incidences sur la participation

II/ Restructurations

- II/ 1. Actualité législative et jurisprudentielle

II/ 1.1. TVA et frais d'acquisition

Elisabeth Ashworth

II/ 1.1.1. Situation des holdings mixtes au regard des droits à déduction (1/2)

- Frais d'acquisition de titres par la société holding
 - Dépenses supportées pour la réalisation d'opérations en capital
 - La CJUE pourrait bientôt utilement rappeler que les frais d'acquisition de titres ou se rapportant à tout autre opération en capital font partie des frais généraux d'une holding mixte (i.e. : qui s'immisce dans la gestion de ses filiales) et présentent à ce titre un lien direct et immédiat avec l'activité économique de cet assujetti (conclusions Mengozzi du 26 mars 2015, aff. C-108/14, Larentia Minerva). Il n'y aurait donc pas lieu de limiter le droit à déduction à raison d'une ventilation entre activités économiques et non économiques
 - Cette règle, qui résulte directement de la jurisprudence CIBO Participations (CJUE aff. C-16/00, arrêt du 27 septembre 2001) commentée par une instruction du 23 octobre 2001, est parfois perdue de vue par l'administration, et même par le juge de l'impôt (CAA Paris n° 12 PA02942 du 27 mai 2014, Seurlin)

II/ 1.1.1. Situation des holdings mixtes au regard des droits à déduction (2/2)

- Frais supportés par une holding mixte pour l'acquisition de titres par une société filiale
 - Le chiffre d'affaires résultant de la refacturation par une société holding des frais qu'elle supporte pour l'acquisition de sociétés dont les titres sont portés par l'une de ses filiales ne peut pas être exclu du calcul du prorata de la société holding (CE, 23 janvier 2015 n° 365520, Lagardère SCA)
 - La taxe grevant ces frais ouvre en principe droit à déduction dès lors que leur coût présente un lien direct et immédiat avec l'opération imposable que constitue leur refacturation
 - L'incidence de cette refacturation sur le quantum de déduction de la taxe grevant les frais généraux de la holding pourrait être réexaminée par la Cour d'appel de Versailles vers laquelle l'affaire a été renvoyée

II/ 1.2. Acte anormal de gestion / Abandons de créances

- Ludovic Duguet
- Philippe Grousset

II/ 1.2.1. Acte anormal de gestion (1/2)

- CE 23 janvier 2015 n° 369214, SAS Rottapharm (1/2)
 - Rejet de la position de l'administration qui remettait en cause :
 - La déductibilité des dépenses de promotion d'un médicaments jugées excessives
 - La déductibilité des frais financiers d'un emprunt contracté pour financer les dépenses de promotion
 - L'absence de marge lors de la refacturation des dépenses de promotion à la société mère italienne
 - Enseignements (1/2) :
 - Non-immixtion :
 - la seule constatation d'un retour sur investissement inférieur à la moyenne n'est pas suffisant
 - tentation du recours à la théorie du risque manifestement excessif (cf. CAA)

II/ 1.2.1. Acte anormal de gestion (2/2)

- CE 23 janvier 2015 n° 369214, SAS Rottapharm (2/2)
 - Enseignements (2/2) :
 - Dévolution de la charge de la preuve :
 - Pour les frais de lancement, inversion de la charge de la preuve en imposant à la société de justifier l'intérêt que revêtaient pour son exploitation l'ampleur et la poursuite de ces dépenses (cf. également CE 20 mai 2015 n° 369373, Sté UAF, en cas de réductions de frais accordées à clients et CE 13 février 2015 n° 360339 en cas de renonciation à une clause d'indexation favorable mais illicite).
 - Pour l'absence de marge commerciale lors de la refacturation à la société mère, pas de présomption d'anormalité :
 - Présomption d'anormalité formalisée seulement pour quelques catégories d'actes bien déterminés (abandons de créances, avances sans intérêts).
 - Application de la présomption dans l'arrêt du même jour Sté Ferrari et Cie.

II/ 1.2.2. Avance sans intérêts

- CE 23 janvier 2015 n° 365525, Sté Ferrari et Cie
 - Avances consenties sans intérêts dont l'entreprise admet dès l'origine le caractère irrécouvrable en les provisionnant : acte anormal de gestion, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages l'entreprise a agi dans son propre intérêt
 - Règle applicable même si le bénéficiaire de ces avances est une filiale, sauf si la mère justifie qu'elle a agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté
 - En l'espèce, acte anormal de gestion dès lors :
 - que le maintien de l'activité de la filiale pour préserver sa propre clientèle au travers du service fourni par cette filiale ne procède pas d'une gestion commerciale normale dans la mesure où le montant des avances est manifestement disproportionné par rapport au CA réalisé avec les clients communs
 - que la société mère ne montre pas que la filiale a été à l'origine de la fidélisation de ses clients

II/ 1.3. Fusions

Philippe Grousset

II/ 1.3. Changement de classement de titres dans le cadre d'une fusion

- A l'égard de la société absorbante
 - Faut-il constater une plus ou moins-value de transfert de compte à compte à l'instant de la fusion, si un tel transfert se présentait ?
 - Peut-on considérer que l'absorbante est réputée détenir depuis l'origine les titres de la société absorbée, en vertu du principe de neutralité des fusions ?
- A l'égard des associés de la société absorbante
 - obligation de constater un transfert de compte à compte ?
- A l'égard des associés de la société absorbée
 - Faut-il constater une plus ou moins-value de transfert de compte à compte à l'instant de la fusion? (TA Montreuil, 13 avril 2015, n° 1306538)
 - Peut-on considérer, en vertu de la doctrine administrative, que la qualification comptable des titres reçus en échange commande l'application du régime d'imposition de la plus ou moins-value par rapport au coût d'acquisition des titres d'origine? (BOI-IS-FUS-50-20 n° 140)

II/ 1.4. Restructurations et fiscalité locale

Laurent Chatel

II/ 1.4. Pratique des contentieux en matière de fiscalité locale (1/2)

- Redressement au titre des dépenses de mécénat
 - Contestation de la charge minorant la valeur ajoutée de façon systématique
 - La CAA de Versailles tente une ouverture en recherchant auprès des requérants l'existence de contreparties comme nous le soutenions. Cependant doit-il s'agir de contreparties matérielles ou immatérielles ?
- La location nue d'immeubles au sein des sociétés du groupe reste patrimoniale (CAA de Versailles du 27 janvier 2015 n°14VE01398 et 31 mars 2015 n°14VE01317)
- Redressement sur les abandons de créances entre société du même groupe
 - Attention au traitements non symétrique eu égard au délai de réclamation
 - Caractère exceptionnel des abandons de créance commerciaux et financiers interdit d'en tenir compte désormais sauf en cas de requalification en subvention d'équilibre

II/ 1.4. Pratique des contentieux en matière de fiscalité locale (2/2)

- Conséquence des restructurations sur le calcul de la valeur ajoutée pour la CVAE
 - L'article 1586 octies prévoit une entorse au principe d'annualité de la CVAE justifiant la mise en place de procédure de répartition de la valeur ajoutée entre l'ancien et le nouvel exploitant
 - L'article 1647 B sexies prévoyait une proratisation de la CFE plafonnable sanctionnée par le Conseil constitutionnel et non rectifiée par la loi de finances

- Conséquence de la qualification des titres des filiales sur la CVAE
 - Différence entre titre de participation/TIAP/ Titres de placement
 - Quelles holdings doivent calculer leur valeur ajoutée en intégrant le résultat financier

II/ Restructurations

–II/ 2. Questions d'actualité : apports partiels d'actifs à l'envers
(nouvelle forme de restructuration ?)

Jean-Eric Cros

II/ 2.1. Les sources de la confusion

- Le régime des fusions et scissions simplifié (Loi Warsmann du 17 mai 2011)
- Les renvois d'articles (L.236-22 à L.236-16 et L.236-16 à L.236-11)
 - L.236-22 : « *La société qui apporte une partie de son actif à un autre et la société qui bénéficie de cet apport peuvent décider d'un commun accord de soumettre l'opération aux dispositions de l'article L. 236-16 et suivants* »
 - L.236-16 : « *Les articles L.236-9, L.236-10 et L.236-11 sont applicables à la scission* »
 - L.236-11 : « *Lorsque ... la société absorbante détient en permanence la totalité ... du capital des sociétés absorbées, il n'y a lieu ni à approbation de la fusion par l'AGE des sociétés participant à l'opération, ni à l'établissement des rapports...* »

Certains en ont déduit qu'une filiale contrôlée à 100 % pouvait apporter un actif à sa mère sous le régime des scissions, et ce, sans même qu'il y ait d'augmentation de capital, en application des dispositions de l'article L.236-3 II (il n'y a pas non plus d'émission de titres lorsque la société absorbante détient la société absorbée)

II/ 2.2. Les raisons de l'impossibilité (1/2)

– Raisons juridiques

- Mauvaise interprétation liée à une mauvaise rédaction des renvois de textes
 - bonne lecture aurait été : apport partiel d'actif à une filiale détenue à 100 % par la société apporteuse
 - un apport suppose juridiquement une remise de titres (à tout le moins des actions auto-détenues), mais problème alors des participations croisées directes interdites
 - opération qui s'analyse plutôt comme une distribution en nature

II/ 2.2. Les raisons de l'impossibilité (2/2)

– Raisons pratiques

- Comptabilisation « délicate » de l'apport à l'envers qui conduit à une comptabilisation de distribution, avec la question des opérations comptabilisées en VNC à l'intérieur d'un groupe (APA entre sociétés dont l'une contrôle l'autre)
- Impossibilité de soumettre une telle opération au régime fiscal de faveur des APA du fait de l'impossibilité de prendre l'engagement de conserver pendant trois ans des titres qui ne sont pas remis en contrepartie de l'apport

II/ 2.3. Les solutions

- La distribution par remise d'actifs (question cependant de la fiscalité de cette distribution)
- Le régime avec agrément fiscal de l'article 115-2 du CGI : APA à une filiale suivi de l'attribution à l'actionnaire de l'apporteur des titres remis en rémunération de l'apport et engagement de conservation

III/ Aspects internationaux

- III/ 1. Actualité législative et jurisprudentielle

III/ 1.1. Frontières territoriales de l'intégration

- Jean-Philippe Bidegainberry
- Laurent Chatel
- Annabelle Bailleul-Mirabaud

III/ 1.1.1. Intégration horizontale (1/2)

– Rappels :

- CJUE 12 juin 2014, affaires jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13 SCA Group Holding BV et autres : reconnaissance de la possibilité de mettre en place une intégration fiscale horizontale « Papillon bis »
- Article 63 LFR 2014 : aménagement du régime de l'intégration fiscale prévu aux articles 223 A et suivants du CGI

III/ 1.1.1. Intégration horizontale (2/2)

- Mise à jour du BOFiP et consultation publique du 6 mai au 7 juin 2015
 - Formation du groupe
 - Atténuation de l'impact fiscal du passage d'un groupe vertical à un groupe horizontal.
 - Précisions concernant les entités mères non résidentes, les « sociétés mères » et la détention des « sociétés étrangères » interposées entre l'entité mère non résidente et les sociétés fiscalement intégrées
 - Retraitements, sortie
 - De simples confirmations et des précisions rassurantes concernant le passage d'un groupe à un autre
 - Formalisme
 - Allègement ?

III/ 1.1.2. Impact de l'intégration horizontale en fiscalité locale

- En cas de groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du CGI, le taux de CVAE applicable à chaque société dudit groupe n'est pas calculé à partir du chiffre d'affaires de chaque société mais en retenant le chiffre d'affaires global du groupe (article 1586 quater 1 bis du CGI)
- Avec l'intégration horizontale, les sociétés françaises ont pu rétroactivement intégrer fiscalement leurs résultats 2014
- Dès lors que les résultats 2014 sont effectivement intégrés fiscalement :
 - Le taux de CVAE 2014 de chaque société désormais intégrée doit être calculé en retenant le chiffre d'affaires groupe
 - Le solde de CVAE 2014 acquitté au plus tard le 3 mai 2015 devait être calculé en conséquence même si les acomptes des 15 juin et 15 septembre 2014 ont été calculés sur les chiffres d'affaires individuels

III/ 1.1.3. La remontée des pertes européennes (1/3)

- Le fondement : l'arrêt CJUE Marks & Spencer (CJUE 13/12/2005, C-446/03)
 - Les faits
 - Une société britannique a réalisé des pertes importantes dans ses filiales allemande, belge et française => liquidation des filiales allemande et belge; cession des filiales françaises
 - La législation britannique permet l'imputation des pertes des succursales étrangères mais pas des filiales étrangères
 - Le droit
 - La CJUE juge qu'il y a une restriction à la liberté d'établissement car les sociétés britanniques sont dissuadées de créer des filiales dans d'autres Etats membres
 - L'entrave est justifiée par les trois raisons suivantes
 - Répartition équilibrée du pouvoir d'imposer
 - Risque de double emploi des pertes
 - Risque d'évasion fiscale
 - Le contrôle de proportionnalité
 - La législation britannique ne peut interdire l'imputation des pertes lorsque celles-ci sont devenues définitivement inutilisables dans l'Etat membre où elles ont été réalisées

III/ 1.1.3. La remontée des pertes européennes (2/3)

- Arrêt Commission / Royaume-Uni (CJUE 3/02/2015, C-172/13) : Confirmation par la CJUE de la faculté de prendre en compte les pertes européennes mais avec une vision plus restrictive
 - Réaffirmation de l'exception Marks & Spencer
 - Suite à l'arrêt Marks & Spencer, la législation du Royaume-Uni a été modifiée afin de permettre, sous certaines conditions, la possibilité de prendre en compte des pertes réalisées à l'étranger par des filiales non-résidentes
 - La Commission européenne introduit un recours en manquement contre le Royaume-Uni dans la mesure où la modification législative ne permettait pas de prendre en compte les pertes réalisées à l'étranger que dans des situations exceptionnelles
 - Rejet du recours par la Cour et réaffirmation de l'exception Marks & Spencer
 - Les précisions apportées
 - Le caractère « définitif » des pertes au sens de l'arrêt Marks & Spencer ne peut résulter du fait que l'Etat membre de résidence de la filiale exclut toute possibilité de report des pertes
 - Selon la Cour, ce n'est pas le critère de la mise en liquidation de la filiale qui est pertinent mais l'impossibilité pour celle-ci de réaliser des recettes dans le futur

III/ 1.1.3. La remontée des pertes européennes (3/3)

- En France, l'exception « Marks & Spencer » a été écartée par le Conseil d'Etat dans l'affaire Agapes
 - Position de la CAA de Versailles (CAA Versailles 26/02/2013, n°10VE04169)
 - La Cour concluait au refus d'imputation des pertes tombées en non valeur en raison de la péremption des déficits localement
 - Toutefois, la Cour semblait considérer *a contrario* qu'il serait possible d'imputer les pertes de filiales étrangères en France notamment en cas de liquidation de la filiale
 - Position du Conseil d'Etat (CE15/04/2015, n°368135)
 - Le CE considère « *qu'une société mère ne peut imputer les pertes subies par une filiale* » qu'en application des dispositions concernant le régime d'intégration fiscale
 - Le CE rappelle que « *seuls peuvent être membres du groupe les sociétés et établissements dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés en France* » (ce qui exclut les filiales étrangères sans établissement stable en France)
 - Ceci n'est pas incompatible avec le droit de l'Union européenne (CJUE 25/02/2010, C-377/08 « *X holding BV* »)
 - Le CE précise néanmoins qu'il n'incombe pas à la France « *d'assurer la neutralisation de la charge fiscale que la société filiale supporte ou supportera du fait de la décision de l'Etat membre où elle réside elle-même, au titre de l'exercice de sa compétence fiscale, de limiter le droit d'imputer les pertes subies* »: portée de cette précision?

III/ 1.2. Echange d'informations sur les groupes

Annabelle Bailleul-Mirabaud

III/ 1.2.1. Révision de la directive sur la coopération administrative

- Contexte : modification envisagée de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal afin de mettre en place un échange automatique d'informations en ce qui concerne les décisions fiscales des Etats membres :
 - Obligation pour les Etats membres d'échanger automatiquement tous les 3 mois entre eux et avec la Commission les « rulings fiscaux » rendus en matière transfrontalière (« *advance cross-border rulings* ») ce qui couvre notamment les accords préalables de prix de transfert et les critères mis en œuvre pour leur détermination
 - La procédure ne concernerait ni les rescrits relatifs à la situation des personnes physiques ni ceux portant sur la TVA, les droits de douane ou d'accises couverts par d'autres textes de la législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre les Etat membres
 - Outre les rescrits délivrés et ceux qui sont modifiés à compter de la date d'entrée en vigueur de la directive, l'obligation concernerait également les rescrits accordés par les Etats membres dans les 10 ans précédant cette entrée en vigueur
 - Le projet prévoit actuellement une entrée en application au 1^{er} janvier 2016, ce qui supposerait un accord à l'unanimité des Etats membres dans les prochains mois.

III/ 1.2.2. Projet BEPS – déclaration pays par pays (1/4)

– Contexte

- Dans le cadre du projet « BEPS » de l'OCDE et du G20, un rapport publié en septembre 2014 prévoit l'insertion d'une « déclaration pays par pays » (« **DPP** ») dans les documentations de prix de transfert des groupes multinationaux
- Publication le 6 février 2015 d'instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation de prix de transfert et plus spécifiquement de la DPP
- La DPP constituera un outil à la disposition des administrations fiscales permettant de comprendre la localisation des profits et l'activité économique

– Entrée en vigueur

- L'OCDE recommande que les sociétés mères ultimes des groupes soient tenues de déposer leurs premières DPP pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, avec dépôt correspondant d'ici le 31/12/2017

III/ 1.2.2. Projet BEPS – déclaration pays par pays (2/4)

– Groupes concernés

- Seuls les groupes dont le CA annuel consolidé au cours de l'exercice précédent est supérieur ou égal à 750 millions d'euros seraient concernés par la DPP.
- Il est envisagé de réviser le seuil de CA en 2020.
- La « société mère ultime » sera responsable du dépôt de la DPP auprès de l'administration fiscale dont elle dépend.

– Contenu de la DPP

- Les informations mentionnées dans la DPP seront regroupées sous forme de tableaux incluant notamment, par juridiction :
 - Le montant du CA avec les sociétés liées et les sociétés tierces, le résultat avant impôt, le montant d'IS acquitté, le capital social, le montant des réserves, le nombre d'employés, la valeur des actifs incorporels et les principales activités.
 - La liste des entités de la juridiction et leurs principales activités (R&D, détention ou gestion de droits de PI, achats ou approvisionnement, fabrication ou production, vente, commercialisation ou distribution, services administratifs, de gestion ou de soutien, fourniture de services à des parties indépendantes, financement interne du groupe, services financiers réglementés, assurance, détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres...).

III/ 1.2.2. Projet BEPS – déclaration pays par pays (3/4)

- Obligations à la charge des Etats membres de l'OCDE
 - Confidentialité : les Etats membres devront mettre en place des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des renseignements transmis
 - Cohérence : les Etats membres ne pourront exiger que la DPP contienne des informations ne figurant pas sur le modèle communiqué par l'OCDE
 - Utilisation appropriée : les Etats membres pourront utiliser la DPP pour évaluer des risques en matière de prix de transfert ou d'autres risques relatifs aux BEPS. Ils ne pourront pas proposer d'ajustements de revenus au moyen d'une formule de répartition basée sur des données provenant de la DPP

III/ 1.2.2. Projet BEPS – déclaration pays par pays (4/4)

- Mécanismes d'échange des DPP entre Etats membres
 - Les juridictions des Etats membres devront procéder à un échange automatique des DPP en fonction des pays dans lesquels les filiales du groupe sont implantées
 - La DPP pourra être déposée localement par la filiale dans certaines circonstances. L'administration fiscale locale sera alors tenue à l'échange des déclarations avec les juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises opère.

III/ Aspects internationaux

- III/ 2. Questions d'actualité :

L'impact du droit étranger sur la qualification des entités / opérations

- Elisabeth Ashworth
- Daniel Gutmann
- Edouard Milhac

III/ 2.1. SKANDIA America corp ou une portée transfrontalière inattendue et désordonnée du régime de groupe (1/2)

- CJUE, aff. C-7/13, arrêt du 17 septembre 2014, SKANDIA AMERICA Corp :
 - Dès lors qu'elle appartient à un groupe TVA en Suède, la succursale suédoise d'une entreprise américaine constitue une personne distincte de ce siège pour l'application de la TVA. Les services rendus par le siège à sa succursale sont des prestations de services taxables rendues au groupe TVA suédois auquel appartient la succursale
 - La Commission européenne s'est exprimée en faveur d'une interprétation large de la portée de cet arrêt
 - En revanche, une interprétation commune de l'ensemble des Etats membres ne paraît pas pouvoir être attendue à brève échéance...

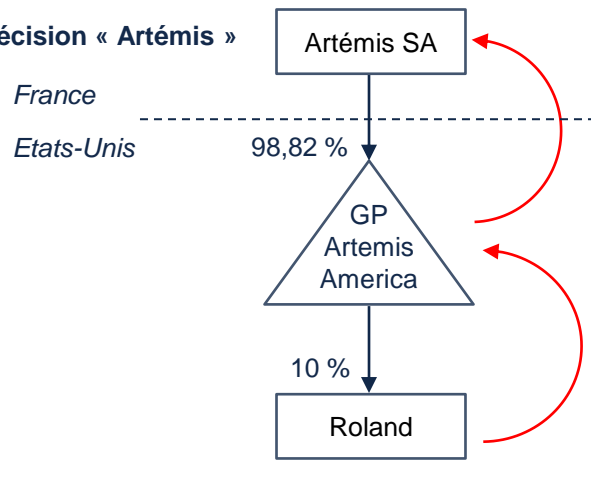
III/ 2.1. SKANDIA America corp ou une portée transfrontalière inattendue et désordonnée du régime de groupe (2/2)

– ...en effet :

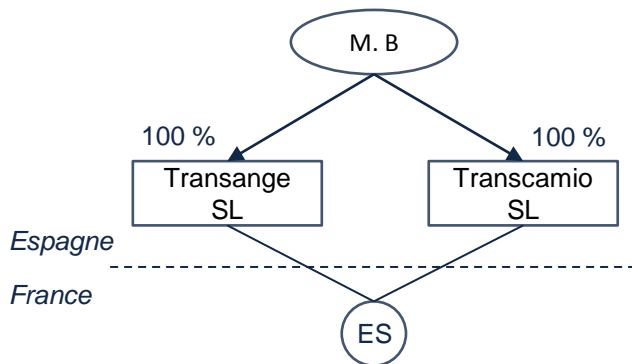
- Le **Royaume-Uni** estime que le lien d'unicité entre le siège et sa succursale n'est rompu que si l'un des deux appartient à un groupe TVA dans un Etat membre dont la réglementation exclut du groupe TVA la partie de l'entité située à l'étranger ;
- La **Belgique** considère en revanche que le lien entre le siège et sa succursale est rompu dès lors que l'un ou les deux éléments de cette même entité juridique appartient à un groupe TVA dans l'Etat membre où il est établi, quelles que soient dans cet Etat les règles de fonctionnement du groupement TVA
- La **France**, qui n'applique pas le régime de groupe TVA, a différé son commentaire de cet arrêt
 - Or, les flux entre siège et succursale, qui ne constituent en principe pas des opérations pour l'application de la TVA, peuvent, si le siège ou la succursale étranger appartient à un groupe TVA, devenir imposables,
 - avec les conséquences corrélatives au regard des droits à déduction et/ou de la taxe sur les salaires

III/ 2.2. Qualification des entités étrangères : jurisprudence

• La décision « Artémis »



• La décision « M. B »



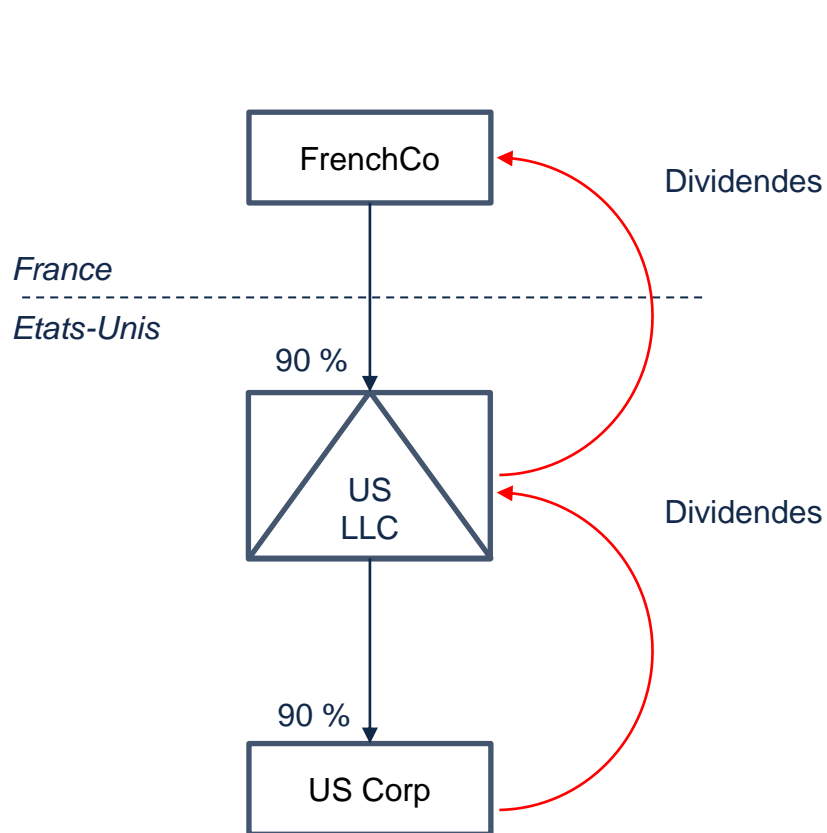
– Principe

- « Il appartient au juge de l'impôt [...] d'identifier d'abord, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société [de droit étranger] et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable »
- C'est la qualification juridique et non la qualification fiscale qui est pertinente pour déterminer le traitement fiscal

– Applications

- Un *General Partnership* américain est assimilé à une SNC, fiscalement translucide
- En conséquence, le régime mère-fille n'est pas applicable (CE 24/11/2014, n°363556)
- Une *Sociedad de responsabilidad limitada* ayant un unique associé personne physique est assimilée à une EURL fiscalement translucide
- En conséquence, les résultats de l'ES sont imposables au niveau de l'associé unique en tant que BIC (CE 2/02/2015, n°370385)

III/ 2.3. Qualification des entités étrangères : cas pratique « flux entrant »



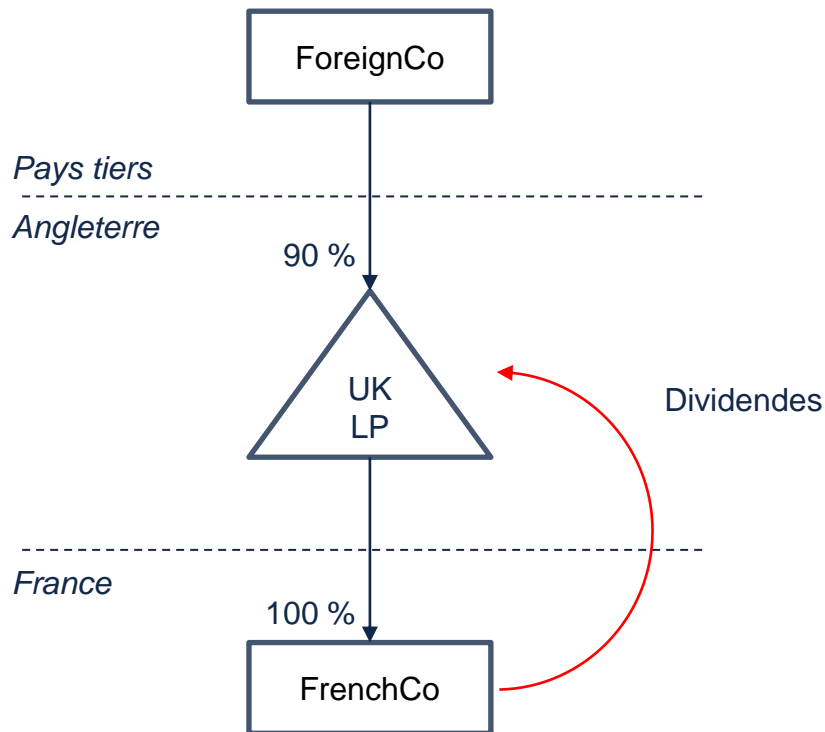
– Qualification juridique du *Limited Liability Partnership* (LLC)

- Associés du LLC ont une responsabilité limitée
- Associés du LLC disposent d'un large pouvoir de décision sur les affaires du *partnership*
- LLC devrait être assimilé à une SARL => LLC soumis au régime fiscal des sociétés de capitaux et fiscalement opaque
- Comment tenir compte du fait que des sociétés de capitaux peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes (EURL, SARL de famille, option des SA, SAS et SARL non cotées et créées depuis moins de 5 ans)?

– Traitement fiscal

- Le revenu du LLC perçu par FrenchCo à raison de sa quote-part de participation ne devrait pas déclencher d'imposition en France
- Distribution de dividendes par le LLC
 - Application du droit interne américain => pas d'évènement d'imposition
 - Eligibilité au régime mère-fille

III/ 2.4. Qualification des entités étrangères : cas pratique « flux sortant »



– Qualification juridique du *Limited Partnership* (LP)

- Le LP n'a pas la personnalité morale
- Les *general partners* ont une responsabilité illimitée et disposent d'un large pouvoir de décision sur les affaires du *partnership*
- Les *limited partners* ont une responsabilité limitée et disposent d'un pouvoir limité sur la gestion des affaires du *partnership*
- Le LP devrait être ignoré purement et simplement (si personnalité morale alors le LP devrait être assimilé à une société en commandite simple)

– Traitement fiscal

- Application de la convention fiscale entre le pays tiers et la France?
 - Oui si pas de personnalité morale
 - Probablement oui même si personnalité morale :
 - *Artémis* ne reviendrait pas sur *Diebold Courtagé* et la doctrine : la personnalité fiscale primerait

III/ 2.5. Qualification des entités étrangères : Qualification des opérations étrangères (1/2)

- Raisonement analogue : le juge français s'appuie sur le traitement juridique étranger pour déterminer le traitement fiscal applicable à l'opération en France
- Décision *Superseal Corporation* (CE 27/05/2002, n° 125959)
 - Référence au droit des sociétés canadien pour considérer qu'une liquidation de société provoquait une cession d'élément d'actif au sens du droit fiscal français
- Décision *Mme C.* (CE 4/02/2015, n° 362007)
 - Application du droit américain dans le cadre d'une vente par adjudication ayant eu lieu à New York pour déterminer le traitement fiscal de l'opération en droit français

III/ 2.5. Qualification des entités étrangères : Qualification des opérations étrangères (2/2)

- Décision *GSE* (CE 7/09/2009, n°303560)
 - Référence au droit des sociétés portugais pour qualifier d'éléments du capital les «*versements supplémentaires*» effectués par une société française à sa filiale portugaise
 - Application de la législation portugaise qui interdit le versement d'intérêts à raison de ces versements
- Décision *LVMH* (TA Montreuil 3/01/2013, n°1200562)
 - Une société mère française peut déduire l'abandon de créance consenti à sa filiale américaine, même si cette dernière l'a comptabilisé dans un compte de capitaux propres et non en produits, dès lors que la société mère n'a pas reçu de droits sociaux en contrepartie
- Décision *Senoble Holding* (CAA Versailles 27/05/2014, n°13VE00874)
 - Un abandon de créances en compte courant enregistré selon le droit britannique comme un supplément d'apport doit être regardé, pour déterminer le traitement fiscal français, comme un apport de fonds propres. Ce raisonnement nous semble critiquable

Merci pour votre attention