

Clôture 2015, horizon 2016 : comment se préparer fiscalement ?

Mardi 8 décembre 2015

Sommaire

I/ Impôts locaux

II/ TVA

III/ Douanes

IV/ Décisions de gestion fiscale

V/ Distributions et restructurations

VI/ Fiscalité internationale et communautaire

VII/ Contrôle et contentieux

VIII/ Pour finir...

Introduction

Daniel Gutmann, avocat associé

I/ Impôts locaux

Laurent Chatel, avocat associé

I/ Eléments à prendre en compte avant la clôture (1/4)

- **Un premier survol du projet des lois de finances pour 2016 et rectificative pour 2015**

- Loi de finances pour 2016
 - Actualisation des valeurs locatives foncières de 1 % (art. 39 nonies)
 - Abattement d'un tiers de la valeur foncière imposable en CFE et taxe foncière pour les bâtiments de recherche (art. 390 undecies)

- Loi de finances rectificative pour 2015
 - L'article 21 prévoit la refonte de la redevance pour création de locaux en IDF - Quid de la modification du zonage sur la taxe annuelle ?
 - L'article 25 permet désormais aux communes de collecter certains déchets non ménagés sans être dans l'obligation de mettre en place la redevance spéciale.

I/ Eléments à prendre en compte avant la clôture (2/4)

– Point d'actualité sur la révision cadastrale

- Les travaux des commissions sont désormais terminés, même si certaines commissions ont refusé de signer pour contester d'avoir leur manque de marges de manœuvre.
- Aucune publication n'est prévue pour le moment malgré le fait qu'une simulation a été réalisée cet été (Rép. Min Leroy n°72412 JO AN du 2 juin 2015 p. 4111).
- LFR 2015 prévoit un report sur 2017 et un mécanisme de lissage des perdants et des gagnants sur 10 ans et non plus sur 5 ans, comme prévu initialement.

– La campagne déclarative DECLOYER

- Finalement les entreprises sont de bons soldats qui respectent les obligations déclaratives même si aucune sanction à la clé.
- Globalement, le découpage par invariant des immeubles est resté sans explication de sorte que de nombreuses entreprises ont indiqué « 1€ » comme loyer.

I/ Eléments à prendre en compte avant la clôture (3/4)

– En matière de CFE et de taxe foncière

- Actualité sur la qualification des terrains en foncier bâti :
 - après les décisions du 16 février 2015 (n°369862 et n°364676, SCI La Haie de Roses et SCI Royo), il faut être particulièrement attentif à la qualification que retiennent les services fiscaux ;
 - un immeuble en cours de restructuration lourde doit-il être encore imposé en foncier bâti ? ;
- Les terrains inexploités, laissés en friche ou simplement végétalisés constituent-ils des dépendances immédiates et indispensables des constructions au sens de l'article 1382-4° du CGI ? :
 - pour être imposable au foncier bâti, encore faut-il que l'Administration démontre que le terrain inexploité est directement nécessaire à l'activité déployée (Conseil d'Etat, SNC FONCIMARINE, n°287941 du 6 Juin 2008) ;
 - que faire des terrains acquis en application des règles SEVESO ?

I/ Eléments à prendre en compte avant la clôture (4/4)

– Le calcul de la valeur ajoutée pour la CVAE

- Que faire face aux reclassements comptables devenus systématiques :
 - abandons de créances à caractère financier ou commercial retraités en subventions ? ;
 - requalification des stocks comprenant des charges non admises en minoration de la valeur ajoutée tels que les frais financiers des taxes de la masse salariale ;
 - distinction entre formation professionnelle et FPC (CAA de Versailles du 18 juin 2015 n°13VE00683) ;
 - est-il possible d'avoir des loyers d'immobilisations corporelles (immeubles) sans disposer de locaux ? Pour l'administration et la CAA de Versailles c'est possible ;
 - existe-t-il une différence entre les remboursement de frais et les refacturations de frais ? Les indemnités d'assurance inscrites en transfert de charges constituent-elles des refacturations de frais ?

II/ TVA et taxe sur les salaires

Elisabeth Ashworth et Anne Grousset, avocats associés

II/ 1. TVA/TS : la situation des sociétés holding est-elle clarifiée? (1/4)

- CJUE, Aff. C-108/14 et C-109/14, arrêt du 16 juillet 2015, Larentia et Minerva (1/2) :
 - la Cour de justice confirme que les frais d'acquisition de participations dans des filiales dans la gestion desquelles la holding s'imisce, doivent être considérés comme rattachables à l'activité économique en tant que frais généraux et ouvrent droit à déduction suivant l'éventuel coefficient de taxation (prorata de déduction) ;
 - en revanche, si la société holding s'imisce seulement dans la gestion de certaines des filiales, alors le droit à déduction de la taxe grevant les frais d'acquisition est limité à la quote-part de ces frais qui est rattachable à l'activité économique.

II/ 1. TVA/TS : la situation des sociétés holding est-elle clarifiée ? (2/4)

- CJUE, Aff. C-108/14 et C-109/14, arrêt du 16 juillet 2015, Larentia et Minerva (2/2)
 - Quels enseignements tirer de cet arrêt ? :
 - le Conseil d'Etat devrait revoir sa jurisprudence :
 - la Cour contredit l'affirmation suivant laquelle la perception de dividendes par une société holding qui s'immisce dans la gestion de ses filiales constitue une activité à caractère non économique entraînant une limitation du droit à déduction ;
 - l'Administration va-t-elle restreindre sa doctrine relative aux frais d'acquisition ?
 - BOI-TVA-DED-20-10-20 n°480 et 490 : les dépenses exposées à l'occasion d'opérations en capital sont rattachables à l'activité économique et ouvrent droit à déduction :
 - le régime ne dépend pas d'une immixtion effective ;
 - la perception de sommes non imposables (dividendes...) est sans incidence.

II/ 1. TVA/TS : la situation des sociétés holding est-elle clarifiée ? (3/4)

- Un nouveau front ouvert sur le calcul du coefficient de taxation ?
 - CAA Versailles n°14VE02731, 23 juin 2013 DEBEO Finance
 - La cession par une holding de titres de participation de filiales dans la gestion desquelles elle s'immisçait relèverait de son activité courante : le produit (exonéré) de cette cession de biens d'investissement ne pourrait dès lors pas être exclu du calcul du prorata.
 - CE, n°369846, 1^{er} octobre 2015, EDENRED
 - Les produits financiers qui présentent un lien direct et permanent avec l'activité de l'entreprise ne présentent pas un caractère accessoire même si les opérations financières ne sont pas rendues obligatoires par la réglementation et qu'elles ne conditionnent pas la rentabilité de l'entreprise.
 - CE n°365520, 23 janvier 2015, Lagardère
 - Le chiffre d'affaires résultant de la simple refacturation, par une société holding à ses filiales, de frais exposés dans le cadre d'opérations de fusion et d'acquisitions réalisées par le groupe ne saurait être exclu du coefficient de taxation au motif qu'il ne provient pas d'opérations réalisées par le redevable lui-même dans le cadre de son exploitation propre.

II/ 1. TVA/TS : la situation des sociétés holding est-elle clarifiée ? (4/4)

– Taxe sur les salaires :

- L'absence de lien de subordination exclut-elle la rémunération des dirigeants de l'assiette de la taxe sur les salaires ? :
 - **pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2013 : le Conseil d'Etat devra trancher :**
 - quatre arrêts de Cours d'appel depuis 2010 dont un seul favorable au contribuable : CAA Nantes 28 juin 2010 n°09NT00698, CAA Lyon 27 février 2014 n°11LY22049, CAA Nancy 25 juillet 2014 n°13NC00833 et CAA Paris 31 mars 2015 n°14PA01455 ; le CE est saisi d'un pourvoi sur le dernier arrêt.
 - **pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2013 : aucune juridiction ne s'est encore prononcée.**
- CE n°384537 et 385436 du 9 novembre 2015, CRCAM de Normandie et CRCAM d'Anjou et Maine.

L'assujettissement à la TVA des livraisons à soi-même d'immeubles a été prévu à seule fin d'en assurer la neutralité au regard de l'exercice du droit à déduction.

Ces livraisons, qui ne résultent pas d'opérations réalisées avec des tiers, ne sont génératrices d'aucun flux financier et ne sauraient, dès lors, être regardées comme des produits devant être inclus au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

II/ 2. TVA/TS : ce qui changera en 2016...

- Lois de finances :
 - quelques ajustements dans le domaine du logement social ;
 - abaissement du seuil des ventes à distance ;
 - mise en conformité des taux applicables aux produits agricoles non transformés ;
 - un renchérissement des DMTO sur l'immobilier professionnel en région Ile de France : surtaxe de 0,60 % sur les cessions d'immeubles anciens.
- Les autres changements annoncés ou prévisibles :
 - alignement du régime de déduction de la taxe grevant les essences utilisées comme carburants avec celui des gazoles ? ;
 - suppression de la procédure de transfert des droits à déduction ;
 - limitation du champ d'application de l'exonération applicable aux groupements de moyens constitués entre non redevables de la TVA (261 B).

III/ Douanes

Denis Redon, avocat associé

III/ 1. Code des Douanes de l'Union (CDU) - Textes/Calendrier

- Règlement n°952/2013 du 9 octobre 2013 établissant le CDU
- Acte délégué (adopté par la Commission en juillet 2015) et acte d'exécution (en attente de publication)
- Lignes directrices ?
- Programme de travail (informatique) pour le CDU (décision de la Commission du 29 avril 2014)
- Date de mise en application du CDU : 1^{er} mai 2016 !
 - Mesures de transition

III/ 2. CDU – Sélection des principales évolutions (1/3)

- Dématérialisation de principe
- Renforcement de l'Opérateur Economique Agréé - OEA - (tant dans ses avantages que dans ses critères d'attribution : critère de compétence (OEA-simplifications douanières) et antécédents contentieux).
- Facilités réservées (OEA- SD) :
 - dédouanement centralisé communautaire ;
 - auto-évaluation ;
 - garantie globale d'un montant réduit ...

III/ 2. CDU – Sélection des principales évolutions (2/3)

- Changements en matière de régimes économiques désormais qualifiés de particuliers (disparition du Perfectionnement actif rembours et fusion de la Transformation sous douane dans le Perfectionnement actif, la Destination Particulière devient un régime particulier, ...).
- Disparition du « monopole » de la représentation directe pour les commissionnaires en douane.
- Changements annoncés de certaines règles sur la valeur en douane (ventes successives et redevances).

III/ 2. CDU – Sélection des principales évolutions (3/3)

- Changements pour les Renseignements Tarifaires Contraignants (RTC) et Renseignements Contraignants sur l'Origine (RCO).
- Principe de sanctions et question de prescription.
- ...

IV/ Décisions de gestion fiscale

Jean-Philippe Bidegainberry , Richard Foissac, Christophe Frionnet,
Philippe Grousset, Marie-Pierre Schramm, avocats associés et
Annabelle Bailleul-Mirabaud, avocat

IV/ 1. Points de vigilance à observer pour la constitution de provisions

Philippe Grousset, avocat associé

IV/ 1. Points de vigilance à observer pour la constitution de provisions (1/4)

– Le droit à l'oubli

- Principe de la correction symétrique des bilans :

- détermination du résultat imposable de l'exercice par le bilan (CGI, art.38-2) :

- le bénéfice net imposable de l'exercice est égal à la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de cet exercice ;
- l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

- pouvoir de contrôle de l'Administration :

- erreur de fait ou de droit qui affectent le bilan de clôture d'un exercice ;
- accroissement de l'actif net justifiant un redressement.

- le droit à la correction symétrique des bilans :

- faculté de faire valoir que les erreurs relevées par le service affectent également le bilan d'ouverture ;
- neutralisation de la variation d'actif net de l'exercice.

IV/ 1. Points de vigilance à observer pour la constitution de provisions (2/4)

– Intangibilité des bilans du 1^{er} exercice non prescrit

- Principe légal (CGI art. 38-4 bis) :
 - le bilan d'ouverture est identique au bilan de clôture de l'exercice précédent ;
 - caractère définitif du bilan de clôture du dernier exercice prescrit.

- Butoir à la correction symétrique des bilans :
 - redressement effectif au titre du premier exercice non prescrit.

- Exception – Droit à l'oubli :
 - erreurs ou omissions plus de 7 ans avant l'exercice non prescrit.

IV/ 1. Points de vigilance à observer pour la constitution de provisions (3/4)

– Les limites du droit à l’oubli (1/2) :

- erreurs ponctuelles sur actif individualisé versus erreur de méthode répétée ;
- selon CE : une erreur i.e. inscription non justifiée d’une provision, même commise pour la première fois au cours d’un exercice clos plus de sept ans avant l’ouverture du premier des exercices non prescrits, ne peut être corrigée dans le bilan d’ouverture du premier de ces exercices (CE 11 mai 2015 - n°370533 - SCP Stock Promotion) ;
- les obligations comptables justifieraient que le seul maintien au bilan, même sans modification du quantum de la provision, entraîne la réitération de l’erreur initiale.

IV/ 1. Points de vigilance à observer pour la constitution de provisions (4/4)

– Les limites du droit à l’oubli (2/2) :

- solution transposable aux cas de maintien au passif du bilan d’une dette injustifiée prescrite depuis plus de 7 ans mais contraire à Avis CE, 17 mai 2006, n°288511, Sociétés Catimini International et Catimini ;
- mais :
 - position contraire à l’intention du Législateur ainsi que cela résulte des rapports de la Commission des Finances de l’AN sous PLFR 2004, p. 125 et suivantes, comme du Sénat, p. 54 et suivantes ;
 - doctrine administrative plus favorable et admettant, pour les provisions, l’exception des erreurs commises depuis plus de 7 ans. BOI-BIC-BASE-40-20-20-10 § et suivants.

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI

Richard Foissac, avocat associé

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (1/7)

- L'article 219, I-a sexies-0 bis du CGI exclut du régime des plus ou moins-values à long terme des entreprises, les **plus ou moins-values de cession** de titres de sociétés à prépondérance immobilière (ci-après SPI) ;
 - ➔ les moins-values de cession de tels titres sont déductibles dans les conditions de droit commun (dans le secteur du long terme à 19 % pour les titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées).
- S'agissant des **provisions** pour dépréciation des titres en question, le texte se limite à indiquer « qu'elles sont soumises au même régime que les plus ou moins-values de cession » ;
 - ➔ les provisions pour dépréciation de titres SPI sont déductibles des résultats imposables au taux de droit commun, pour les sociétés mères IS/BIC, **d'où la nécessité de déterminer à quelle date apprécier la prépondérance immobilière d'une filiale SPI.**

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (2/7)

- Selon l'Administration, lorsque des titres de sociétés à prépondérance immobilière font l'objet d'une dotation ou d'une reprise au compte de provisions pour dépréciation, le caractère immobilier prépondérant de ces sociétés s'apprécie **à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise qui détient les titres** (BOI-IS-BASE-20-20-10-30 n°70).
- **Exception** : lorsqu'il est procédé à une reprise de la provision et uniquement lorsque cette reprise trouve son fondement dans la cession des titres, la règle retenue par l'Administration est alors celle du texte même, à savoir que le caractère immobilier prépondérant s'apprécie à la date de la cession ou à la clôture de l'exercice précédant la cession des titres (BOI-IS-BASE-20-20-10-30 n°60).

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (3/7)

L'article 219, I-a sexies-0 bis définit en effet comme SPI les sociétés dont l'actif est, **à la date de la cession de ces titres, ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession**, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière, étant rappelé que ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Le texte légal ne donne toutefois pas d'indications sur la façon d'apprécier la prépondérance immobilière d'une société au regard du régime des provisions.

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (4/7)

- **CE 14 oct. 2015, n°387249, Société d'assurance mutuelle L'Auxiliaire**
 - Aucune disposition de la loi ne précisant comment s'apprécie le caractère immobilier prépondérant des sociétés en l'absence de cession des titres, la doctrine administrative précitée n'explicitait pas la loi mais y avait ajouté des dispositions nouvelles ;
 - ➔ le CE a fait droit à la demande de la société requérante et a ainsi annulé le paragraphe 70 de l'instruction.
 - Mais il ne précise pas pour autant à quelle date cette appréciation doit être effectuée.

Quelles conséquences peut-on tirer de cette décision ?

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (5/7)

- **Le Conseil d'Etat n'indique pas comment apprécier en fait la prépondérance immobilière** d'une société dont les titres font l'objet de provisions ou de reprises de provisions ;
 - il laisse les entreprises en situation de devoir appliquer des règles qui pourront toujours être contestées par l'Administration dans le cadre de procédures de plein contentieux.

- De plus, les dispositions de l'instruction sur ce point ayant été annulées, les entreprises ne pourront, à supposer qu'elles y aient intérêt, continuer à se prévaloir des dispositions annulées, sauf **pour les impositions dont le fait générateur est antérieur à l'annulation** (Avis CE 8-3-2013 no 353782, sect., Monzani).

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (6/7)

– Quelles règles retenir alors ?

- Constitution des provisions : apprécier la prépondérance de la même façon que si les titres étaient cédés, c'est-à-dire en fait soit à la date de constitution de la provision, laquelle correspond à la date de clôture de l'exercice de la société mère, soit à la date de clôture de l'exercice de la SPI précédant l'exercice de dotation de la provision par la société mère (cf. art. 219, I-a sexies-0 bis CGI : les provisions « sont soumises au même régime que les plus ou moins-values de cession ») ?
- Reprise de provisions : la prépondérance pourrait être appréciée, soit à la date de clôture de l'exercice de la SPI précédant l'exercice de reprise, soit à la date de l'évènement qui justifie la reprise à savoir, soit la date de cession des titres SPI, soit en l'absence de cession, à la date de clôture de l'exercice de la société mère.

IV/ 2. Provision pour dépréciation de titres d'une SPI (7/7)

– Observations générales

- Pas de parallélisme entre le régime fiscal des dotations de provisions et celui de leur reprise. Une provision peut ainsi être déduite fiscalement alors que sa reprise échappera à toute imposition et, réciproquement.
- Dès lors que le Conseil d'Etat n'a annulé que les dispositions contenues dans le paragraphe 70 du BOI-IS-BASE-20-20-10-30, ce BOI continue de produire ses effets dans toutes ses autres dispositions. Or celles-ci ne sont pas à l'abri de toute critique.

Ainsi, l'Administration admet de considérer qu'une société qui était à prépondérance immobilière à la clôture de l'exercice précédent celui de la cession de ses titres, perd néanmoins cette qualité si elle a cédé, entre la date de clôture de l'exercice précédant la cession et la date de cession de ses propres titres, l'ensemble des immeubles, droits et titres immobiliers qu'elle détenait.

IV/ 3. Acte anormal de gestion

Jean-Philippe Bidegainberry, avocat associé

IV/ 3. Acte anormal de gestion (1/7)

CE, 23 janvier 2015, n°365525, Sté Ferrari et Cie (1/2)

- Une société mère a consenti à sa filiale des avances sans intérêts qu'elle a provisionnées, pour créance douteuse, au fur et à mesure de leur versement.
- Le Conseil d'Etat rappelle que de telles avances ne relèvent pas d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant ces avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (2/7)

CE, 23 janvier 2015, n°365525, Sté Ferrari et Cie (2/2)

- En l'espèce, les avances sans intérêts ont été consenties par la société mère afin de préserver sa propre clientèle, au travers du service fourni par sa filiale, mais ne procèdent pas d'une gestion commerciale normale dès lors que le montant des avances est manifestement disproportionné par rapport au chiffre d'affaires réalisé avec les clients communs :
 - ces clients communs ne représentent que vingt et un clients dont dix n'ont eu recours qu'une seule fois aux services de la filiale et trois seulement à ceux de chacune des deux sociétés ;
 - la société mère n'établit pas que la filiale a été à l'origine de la fidélisation de ses clients.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (3/7)

CE, 23 janvier 2015, n°369214, SAS Rottapharm (1/2)

- La société a supporté des dépenses de promotion et de lancement d'un médicament, que l'Administration a estimé excessives au regard du taux moyen de promotion des sociétés du secteur pharmaceutique.
- Le Conseil d'Etat rappelle le principe de non-immixtion selon lequel il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix arrêtés par une entreprise pour sa gestion.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (4/7)

CE, 23 janvier 2015, n°369214, Rottapharm SAS (2/2)

- La société a facturé sans marge à sa société mère les frais de lancement et de promotion d'un autre produit pharmaceutique.

- Le Conseil d'Etat rappelle que :
 - l'Administration doit en principe apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer qu'une dépense engagée par une entreprise, établie par cette dernière dans sa nature et son montant, ne relève pas d'une gestion commerciale normale ;
 - la Cour a méconnu ce principe en jugeant, après avoir constaté l'absence de facturation d'une marge commerciale, que l'Administration avait pu, à bon droit, réintégrer fiscalement une somme correspondant à la marge commerciale qu'elle estimait normale, en se bornant à relever que la société n'avait pas établi les contreparties retirées de cette facturation sans marge.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (5/7)

CE, 20 mai 2015, n°369373, Sté Universal Aviation France

- Une société facturait des frais administratifs à des taux variant de 0 % à 15 %.
- L'Administration a considéré que l'absence de facturation uniforme des clients au taux de 15 % constituait une renonciation à recettes relevant par principe d'une gestion commerciale anormale.
- Le Conseil d'Etat a jugé que :
 - la facturation de frais administratifs, avec, le cas échéant, certaines réductions décidées dans l'intérêt de l'entreprise, constitue un acte de gestion courant pour une entreprise ;
 - une telle pratique ne saurait être regardée comme un des cas de renonciation à recettes relevant, en principe, d'une gestion commerciale anormale ;
 - il appartient à l'Administration d'apporter la preuve qu'il s'agirait d'un acte anormal gestion.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (6/7)

CE, 17 juin 2015, n°369722, Sté AIG Management France SA (1/2)

- L'Administration a estimé que :
 - au regard des règles prudentielles japonaises, la succursale japonaise d'une banque française avait été dotée par le siège français de fonds propres excédant ceux qu'aurait exigé l'exercice de son activité dans des conditions concurrentielles normales et en toute indépendance de son siège ;
 - le siège français avait de ce fait indûment renoncé à percevoir les produits financiers correspondant à la fraction de cette dotation jugée excessive.

IV/ 3. Acte anormal de gestion (7/7)

CE, 17 juin 2015, n°369722, Sté AIG Management France SA (2/2)



- Le Conseil d'Etat confirme que ni les règles de droit interne ni les stipulations conventionnelles n'autorisent l'Administration, dans le cadre de son pouvoir de contrôle de déclarations de résultats d'une société, à apprécier, notamment, le choix opéré par le siège de cette société de financer l'activité de sa succursale japonaise en lui apportant des fonds propres, plutôt qu'en la laissant recourir à l'emprunt.
- L'Administration ne peut consécutivement en tirer de quelconques conséquences fiscales sur les bénéfices réalisés par cette société dans ses entreprises exploitées en France, sauf, le cas échéant, à établir qu'un tel apport constituait, dans les circonstances de l'espèce, un acte anormal de gestion.

IV/ 4. Actions gratuites et stock-options

Christophe Frionnet, Marie-Pierre Schramm, avocats associés
Annabelle Bailleul-Mirabaud, avocat

IV/ 4. A. Attribution d'actions gratuites ante v/s post loi Macron (1/4)

– Régime juridique

AGA avant le 8 août 2015	AGA à compter du 8 août 2015
<p><u>Période minimale d'acquisition</u> : 2 ans</p> <p><u>Période minimale de conservation</u> : 2 ans sauf exception votée par AGE.</p> <p> La durée cumulée des deux périodes ne peut être inférieure à 4 ans.</p> <p>Le nombre total des actions attribuées gratuitement ne peut excéder 10 % du capital social à la date de la décision de leur attribution ou 15 % pour les PME au sens communautaire non cotées.</p> <p>Ces pourcentages sont portés à 30 % lorsque l'attribution bénéficie à l'ensemble du personnel salarié.</p> <p>L'écart entre le nombre d'actions distribuées à chaque salarié ne peut être supérieur à un rapport de un à cinq.</p>	<p><u>Période minimale d'acquisition</u> : 1 an</p> <p><u>Période minimale de conservation</u> : pas de durée minimale, suppression possible.</p> <p> La durée cumulée des deux périodes ne peut être inférieure à 2 ans.</p> <p>Les seuils d'attribution de 10 % ou de 15 % demeurent identiques.</p> <p>Ces pourcentages sont portés à 30 % lorsque l'attribution bénéficie à l'ensemble du personnel salarié.</p> <p>Au-delà du pourcentage de 10 % ou de 15 %, l'écart entre le nombre d'actions distribuées à chaque salarié ne peut être supérieur à un rapport de un à cinq.</p>

IV/ 4. A. Attribution d'actions gratuites ante v/s post loi Macron (2/4) – Régime fiscal et social du bénéficiaire

AGA avant le 8 août 2015

Gain d'acquisition

- Imposition à l'IR dans la catégorie des traitements et salaires (taux marginal de 45 %)
- Prélèvements sociaux sur les revenus d'activité au taux de 8 %
- CEHR de 3 % ou 4 % (le cas échéant)

Gain de cession

- Imposition à l'IR dans la catégorie des Plus Values de cession de Valeurs Mobilières
- CEHR de 3 % ou 4 % (le cas échéant)
- Prélèvement sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 15,5 %

Contribution salariale

- Contribution de 10 % sur la valeur des titres au jour de leur acquisition/attribution définitive
- Recouvrée lors de la cession comme en matière de prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine

AGA à compter du 8 août 2015

Gain d'acquisition

- Imposition à l'IR dans la catégorie des plus-values de cession de Valeurs Mobilières
- Abattements pour durée de détention
- Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 15,5 %
- CEHR de 3 % ou 4 % (le cas échéant)

Gain de cession

- Imposition à l'IR dans la catégorie des plus-values de cession des Valeurs Mobilières
- CEHR de 3 % ou de 4 % (le cas échéant)
- Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 15,5 %

Suppression de la contribution salariale

IV/ 4. A. Attribution d'actions gratuites ante v/s post loi Macron (3/4)

– Régime fiscal et social de la société

<i>AGA avant le 8 août 2015</i>	<i>AGA à compter du 8 août 2015</i>
<p><u>Contribution patronale</u></p> <ul style="list-style-type: none">• Contribution au taux de 30 % pour les actions attribuées à compter du 11 juillet 2012• Assiette égale, soit à la juste valeur des actions, soit à la valeur des actions à la date de décision d'attribution• Exigibilité ex ante, à savoir dans le mois qui suit l'attribution initiale	<p><u>Contribution patronale alléguée</u></p> <ul style="list-style-type: none">• Taux réduit à 20 %• Assiette égale à la valeur des actions à la date d'acquisition• Exigibilité ex post, à savoir dans le mois qui suit l'acquisition des titres• Exonération de la contribution pour les PME (au sens communautaire) n'ayant jamais versé de dividendes, dans la limite, par bénéficiaire, du plafond annuel de sécurité sociale (38.616 € en 2016)

- Les charges patronales sont déductibles de l'IS
- Distinction entre achat/souscription pour la question de la déductibilité
- Refacturation dans les groupes du coût de l'attribution (rappel *BOI-BIC-PTP-20-70-10*)

IV/ 4. A. Attribution d'actions gratuites ante v/s post loi Macron (4/4)

		AGA Ante Macron		AGA Post Macron	
Employeur	Brut	-	150 000	-	150 000
	Charges/contributions	30 %	- 45 000	20 %	- 30 000
	Impôts	34,43 %	67 139	34,43 %	61 974
	Net	-	127 862		118 026

Employé	Brut		150 000		150 000
	Charges non déductibles	12,90 %	- 19 350	10,40 %	- 15 600
	Charges déductibles	5,10 %	- 7 650	5,10 %	- 7 650
	Impôts	45 %	- 64 058	22,50 %	- 32 029
	Net		58 942		94 721

Ratio cash		30,2 %	52,6 %
Ratio après impôts		46,1 %	80,2 %

Hypothèses : charges patronales : 44 %, charges salariales 20%, taux de l'IS : 34,43 %, taux marginal de l'IRPP : 45 % et pas de CEHR, durée de détention des actions : 2 ans; valeur de marché de l'action : constante

IV/ 4. B. Aspects internationaux

- **Plans d'AGA étrangers avec des bénéficiaires français** : éligibilité au régime de faveur fiscal et social sous réserve du respect des conditions prévues par le Code de commerce français :
 - rappel : l'administration fiscale exige que les modalités substantielles d'attribution soient identiques à celles prévues pour les plans français ;
Des assouplissements sont prévus dans certains cas (opérations d'échange étrangères - BOI-RSA-ES-20-20-20).
 - pour bénéficier des dispositions de la loi Macron : une modification du plan d'AGA par le conseil d'administration ou le comité des rémunérations n'est pas suffisante ; il faut prévoir la tenue d'une AG approuvant le plan modifié.

- **Modalités d'imposition des AGA post-Macron en cas de mobilité internationale des bénéficiaires** : qualification du gain d'acquisition au regard des conventions fiscales internationales : salaire sauf pour les mandataires sociaux non salariés.

Questions

V/ Distributions et restructurations

Frédéric Gerner, Renaud Grob, avocats associés

Annabelle Bailleul-Mirabaud, Christophe Vezinhet, avocats

V/ 1. Les modifications envisagées par l'article 16 du PLFR 2015 (1/2)

- **Mise en conformité du régime des sociétés mères édicté par les articles 119 ter et 145 du CGI avec le droit de l'UE :**
 - extension du régime aux participations détenues en nue-propiété ;
 - transposition de la clause anti-abus prévue par la directive du Conseil UE n°2015/121/UE du 27 janvier 2015 afin d'écartier du régime :
 - les dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages ;
 - mis en place pour obtenir à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de ce régime ;
 - et qui n'est pas authentique au vu des faits et circonstances.
 - élargissement de l'article 119 ter :
 - seuil de détention abaissé à 10 % et même 5 % lorsque la bénéficiaire est privée de toute possibilité d'imputer la RAS ;
 - extension aux sociétés établies dans un Etat de l'EEE (+ par ailleurs art. 115 quinquies).

V/ 1. Les modifications envisagées par l'article 16 du PLFR 2015 (2/2)

- **Prise en compte de la décision du Conseil Constitutionnel du 20 janvier 2015 n°2014-437 QPC :**
 - introduction d'une clause de sauvegarde dans le cadre de l'exclusion du régime des dividendes versés par une société établie dans un ETNC ;
 - la société mère peut apporter la preuve que la prise de participation n'a pas pour objet ou pour effet de localiser des bénéfices dans l'ETNC.
 - rétablissement des exclusions particulières qui s'appliquaient avant l'adoption de l'article 72 de la loi de Finances rectificative pour 2014 censuré par le Conseil Constitutionnel ;
 - restauration de l'exclusion du régime des dividendes versés par les SICAV, SCR, SIIC, ...

V/ 2. L'affaire Steria (1/3)

- **Droit applicable** : seule la QPFC de 5 % sur les dividendes provenant de sociétés françaises intégrées peut être neutralisée dans le cadre de l'intégration fiscale.

- **CAA Versailles, 29 juillet 2014**, n° 12VE03691 : question préjudicielle posée à la CJUE relative à la compatibilité du régime de neutralisation de la QPFC avec la liberté d'établissement (art. 49 TFUE).

- **CJUE, 2 sept. 2015, C-386/14** :
 - la neutralisation de la QPFC réservée aux seuls dividendes d'origine nationale est une restriction à la liberté d'établissement ;
 - justifiée ni par une différence de situation objective, ni par une raison impérieuse d'intérêt général, ni par la répartition du pouvoir d'imposer entre les Etats membres.

V/ 2. L'affaire Steria (2/3)

- **Réforme de la QPFC** : discussions dans le cadre du PLFR pour 2015

- **Possibilités de réclamations contentieuses**
 - Certitude : restitution de l'imposition de la QPFC relative aux dividendes versés par des sociétés européennes.
 - Incertitudes : quid des dividendes versés par une société établie dans un Etat tiers et des sociétés françaises n'ayant pas opté pour l'intégration fiscale (discrimination à rebours) ? Cf. CE 12 novembre 2015, n° 367256, Sté Métro Holding
 - Impact de l'affaire sur le contentieux de la contribution de 3 % pour les situations « miroir » (sociétés mères UE à au moins 95 %).

VII/ 2. L'affaire Steria (3/3)

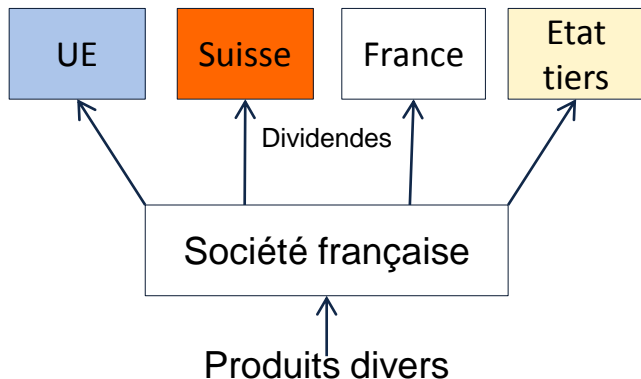
- **Réclamations contentieuses : aspects de procédure :**
 - pièces à joindre : justificatifs relatifs aux conditions d'appartenance au régime de l'intégration fiscale + justificatifs relatifs aux distributions ;
 - question de l'exercice 2015 : application directe de la jurisprudence Steria ? application de la loi + réclamation a posteriori ?

V/ 3. Contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes (1/3)

- La Commission européenne a initié le 26 février 2015 une procédure en manquement à l'encontre de la France pour non-conformité au droit européen de cette contribution. La Commission a adressé au gouvernement une mise en demeure de présenter des observations aux griefs formulés.
- Nombreux contentieux initiés par les entreprises.
- Situations dans lesquelles des réclamations peuvent être déposées :
 - Situations internationales :
 - cas le plus favorable : distribution à une mère UE à au moins 95 % ;
 - redistribution à un actionnariat éclaté de produits de filiales étrangères ;
 - distribution à des sociétés mères étrangères à plus de 10 % de produits quelconques.
 - Situations internes : certaines distributions peuvent être concernées par ricochet.

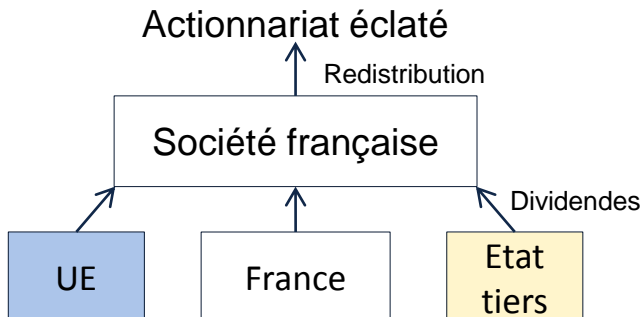
V/ 3. Contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes (2/3)

Distribution à des sociétés mères de produits quelconques (hors mère UE à plus de 95 %)



- Mère UE à plus de 10 % : RAS prohibée par l'article 5 de la directive mère-fille (2011/96 du 30/11/2011).
- Mère Suisse à plus de 25 %/10 % : RAS prohibée par l'article 15 § 1 de l'accord UE-Suisse du 26/10/2004 et l'article 11 de la convention franco-suisse.
- Mère française à plus de 10 % : discrimination à rebours contraire au principe d'égalité devant l'impôt (Constitution) et au principe de non-discrimination (CESDH).
- Mère d'un Etat tiers à plus de 10 % : raisonnement par ricochet.

Redistribution à un actionariat éclaté de produits de filiales



- Produits de filiales UE à plus de 10 % : imposition différée de dividendes de source UE prohibée par l'article 4 § 1 de la directive mère-fille.
- Produits de filiales françaises ou d'Etats tiers à plus de 10 % : discrimination par ricochet contraire au principe d'égalité devant l'impôt (Constitution) et au principe de non-discrimination (CESDH).

V/ 3. Contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes (3/3)

- Réclamations contentieuses : aspects de procédure
 - qui doit réclamer ?
 - quelles pièces joindre à la réclamation ?

V/ 4. Abus de droit et restructurations (1/5)

CE 8 juillet 2015 n°365850 et 370656

Société Peugeot

- Par deux décisions du 8 juillet 2015, le Conseil d'État se prononce pour la première fois sur la reconnaissance d'un abus de droit dans le cadre de l'intégration fiscale, lorsqu'il apparaît que le calendrier des opérations ne s'explique que par des considérations fiscales.
- Séquence mise en œuvre :
 - cession en N des titres d'une filiale intégrée entre deux sociétés également membres du groupe, alors que les titres étaient provisionnés :
 - la cession dégage une moins-value à long terme, à l'époque déductible à 19 %, neutralisée par l'intégration ;
 - la cession entraîne la reprise de la provision, neutralisée également puisque la cible est encore dans le groupe.
 - absorption en N+1 de la cible par l'entité cessionnaire :
 - l'absorption entraîne une sortie de groupe de la cible (même si la cessionnaire absorbante est une société membre) ;
 - cette sortie de groupe entraîne une déneutralisation de la moins-value à long terme (mais pas de la reprise de la provision).
- NB : si la cession et l'absorption sont toutes deux réalisées dans le même exercice, l'effet fiscal n'est pas atteint, car la reprise de provision n'est alors pas neutralisée.
- Question posée : cette séquence est-elle constitutive d'un abus de droit ? :
 - motivation exclusivement fiscale ;
 - recherche d'une application littérale contraire à l'intention du législateur.

V/ 4. Abus de droit et restructurations (2/5)

CE 8 juillet 2015 n°365850 et 370656

Société Peugeot

- Sur le premier point (motif fiscal exclusif) : réponse en fonction des circonstances
 - 1^{re} affaire (365850) :
 - faits :
 - SA Peugeot, société intégrante, cède en novembre 2000 100 % des titres de Geparcia, filiale intégrée (coquille vide n'ayant plus que de la trésorerie) à Financière Pergolèse, également membre du groupe intégré ;
 - en décembre 2001, Financière Pergolèse absorbe Geparcia.
 - remise en cause par l'administration fiscale de l'imputation de la MVLT sur le résultat d'ensemble déclaré au titre de l'exercice clos en 2001
 - arguments de la SA Peugeot sur le but non fiscal de la cession intermédiaire :
 - nécessité d'anticiper un fort besoin de trésorerie liée à son acquisition de certaines activités d'un groupe industriel. La cession immédiate de sa filiale (plus simple et plus souple que son absorption) lui a ainsi permis de limiter son recours à l'endettement et de faire disparaître de son bilan les titres d'une société fortement dépréciée ;
 - la société cédante n'avait vocation qu'à détenir des titres de sociétés elles-mêmes têtes de sous-groupe alors que la société cessionnaire était destinée à détenir les filiales du groupe sans activité ou en sommeil comme l'était la société dont les titres avait été acquis.
 - le Conseil d'Etat accepte d'y voir des motifs économiques suffisants, d'où le rejet de l'incrimination d'abus de droit.

V/ 4. Abus de droit et restructurations (3/5)

CE 8 juillet 2015 n°365850 et 370656

Société Peugeot

- Sur le premier point (motif fiscal exclusif) : réponse en fonction des circonstances
 - 2^e affaire (370656) :
 - faits :
 - la Société Automobiles Citroën (SAC), membre du groupe fiscal Peugeot, détient 99,99 % de la SA Commerciale Citroën (SCC) qui elle-même détient 99,99 % de la SA Citroën Felix Faure (SCFF) ;
 - les titres SCC sont provisionnés au bilan de SAC ;
 - SCC et SCFF ont des activités similaires ; d'où une volonté de les rapprocher/fusionner ;
 - schéma mis en œuvre :
 - 19 décembre 2001 : augmentation de capital de SCFF (petite fille) par SAC (grand-mère) ;
 - 28 décembre 2001 : cession par SAC de SCC (fille) à SCFF (petite fille) ;
 - 29 avril 2002 : absorption de SCC dans SCFF.
 - position du Conseil d'Etat :
 - le sens de la fusion ne pose pas de problème, dès lors que la fusion est justifiée ;
 - en revanche, la cession intermédiaire n'a pas d'autre motivation que fiscale.

V/ 4. Abus de droit et restructurations (4/5)

CE 8 juillet 2015 n°365850 et 370656

Société Peugeot

- Sur le second point (appréciation des objectifs poursuivis par le législateur) :
 - analyse du CE :
 - par les articles 223 D et 223 F, le législateur a instauré un principe général de neutralisation des opérations internes à un groupe fiscalement intégré, visant à éviter une double prise en compte, dans le résultat d'ensemble, du résultat des sociétés intégrées ;
 - dans ces conditions, la neutralisation des dotations et des reprises de provisions sur titres de participation ne se justifie que si les sociétés concernées demeurent membres du groupe intégré.

V/ 4. Abus de droit et restructurations (5/5)

CE 8 juillet 2015 n°365850 et 370656

Société Peugeot

- Portée de ces arrêts :
 - la portée immédiate de ces décisions est limitée en raison de l'évolution de la législation :
 - les MVLT sur titres de participation ne sont plus déductibles ;
 - l'enchaînement des opérations pourrait conserver un intérêt en cas de constatation de MVCT sur titres de participation ;
 - articulation du dispositif de l'article 219 a septies (mise en suspens des moins-values de cessions entre entités liées) et des règles de l'intégration fiscale.
 - portée générale :
 - nécessité de pouvoir montrer que les opérations réalisées ne procèdent pas d'une opération d'ensemble unique, dont l'échéancier ne résulterait que de considérations fiscales ;
 - il est donc essentiel de pouvoir montrer que les opérations répondent à des considérations non fiscales propres à chacune d'elles et qu'elles ne sont pas liées.

V/ 5. Sociétés de personnes (1/3)

CE 27 juillet 2015, n°362025

- Rappel : à défaut de correctif, **le calcul de la PV de cession de parts de sociétés de personnes pourrait aboutir à une double imposition ou une double déduction** chez l'entreprise membre :
 - la plus-value peut résulter de réserves correspondant à des bénéfices déjà taxés chez les associés, mais non distribués ;
 - à l'inverse, lorsque la société a subi des pertes qui n'ont pas été comblées, le prix de cession de la participation (et donc la plus-value) se trouve diminué en considération desdites pertes alors que celles-ci ont été déduites chez les associés.
- Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat à laquelle l'Administration s'est ralliée (CE 16-2-2000 n°133296, SA Ets Quemener), il convient de **calculer la plus-value réalisée par l'entreprise associée en ajustant le prix de revient des parts**, c'est-à-dire à prendre en compte le prix d'acquisition :
 - majoré :
 - d'une part, de la quote-part des bénéfices et des plus-values ayant été précédemment ajoutés aux résultats imposés de l'associé ;
 - et, d'autre part, des pertes antérieures afférentes à des entreprises exploitées par la société en France ayant donné lieu de sa part à un versement en vue de les combler ;
 - minoré :
 - d'une part, des déficits (y compris des moins-values) que l'associé a effectivement déduits, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif ;
 - et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition à son profit.

V/ 5. Sociétés de personnes (2/3)

CE 27 juillet 2015, n°362025

- Par un rescrit du 11 décembre 2007 n°2007/54, repris au BOFiP (BOI-BIC-PVMV-40-30-20 n°90), l'Administration a accepté d'appliquer ces correctifs au calcul de la plus ou moins-value afférente à l'annulation des parts d'une société de personnes faisant l'objet d'une dissolution-confusion.
- Cette solution est confirmée par le Conseil d'Etat, et étendue au cas d'une réévaluation révélée postérieurement à la dissolution de la société :
 - en 1989, une SNC immobilière de location prend un immeuble en crédit-bail, et le sous-loue à la SA MEA ;
 - en 1999, MEA rachète 100 % de la SNC ;
 - en 2000, la SNC lève l'option d'achat de l'immeuble ; puis est immédiatement dissoute dans le cadre d'une TUP. Dans le cadre de cette TUP, la SNC détermine un résultat de cessation d'activité en retenant une certaine valeur vénale pour l'immeuble ;
 - l'administration fiscale conteste la valeur vénale de l'immeuble ainsi retenue ; ce qui a eu pour conséquence d'augmenter son dernier résultat fiscal de cessation d'activité ; et tire les conséquences de ce rehaussement au niveau de la SA MEA ;
 - la SA MEA ne conteste pas le rehaussement notifié à la SNC, mais demande que ce rehaussement soit pris en compte dans le calcul du prix de revient des titres de la SNC pour la détermination de la plus ou moins-value résultant de l'annulation des titres de la SNC.

V/ 5. Sociétés de personnes (3/3)

CE 27 juillet 2015, n°362025

- Le Conseil d'Etat confirme que pour le calcul de la plus ou moins-value réalisée par une société à l'occasion de l'annulation des parts qu'elle détient dans une société de personnes suite à sa dissolution par confusion de patrimoine, il y a lieu de majorer le prix d'acquisition des parts du montant de la plus-value générée par la réévaluation des actifs effectuée antérieurement à la dissolution.

VI/ Fiscalité internationale et communautaire

Annabelle Bailleul-Mirabaud et Antoine Faure, avocats

VI/ 1. BEPS : 15 actions – 3 piliers

Cohérence

(2) Montages hybrides

(3) Règles SEC

(4) Déduction intérêts et frais financiers

(5) Pratiques fiscales dommageables

Substance

(6) Utilisation abusive des conventions

(7) Etablissement stable

(8) Prix de transfert relatifs aux incorporels

(9) Prix de transfert risques et capital

(10) Prix de transfert Transac. à haut risque

Transparence

(11) Mesure et suivi BEPS

(12) Divulgence montages agressifs

(13) Documentation prix de transfert

(14) Mécanismes de règlement différends

(1) Economie numérique

(15) Instrument multilatéral

VI/ 2. Focus sur le CbCR (Action 13) C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

Présentation du CbC Reporting

Objet : fournir aux administrations les informations nécessaires pour évaluer les risques TP

Périmètre : MNE dont CA consolidé > à 750 M€

Informations : par juridiction d'implantation

- montant CA (lié/non lié), bénéfice avant impôt, impôts, capital, effectifs, actifs corporels ;
- activités des entités légales par juridiction.

Mécanisme :

- principe : dépôt par la société mère ultime du MNE
- mécanisme secondaire par la société de rang < si :
 - société mère non soumise dans son pays ;
 - absence d'échange d'informations (conventionnel ou effectif).

France :

- article 223 *quinquies* C (amendement L.Fin. 2016) ;
- mise en œuvre à compter des exercices ouverts du 1^{er} janvier 2016 (dû en ppe au 31/12/2017) ;
- modalités d'application par décret.

Enjeux du CbC Reporting

Mise en place des outils de reporting

- Gouvernance : équipes fiscales, consolidation?
- Collecte des données : conso/sociales?

Pratiques de contrôle modifiées

- Programmation : identification des groupes dont des sociétés réalisent des profits importants, taxés faiblement alors que leur substance éco. limitée
- Déroulement :
 - test de cohérence à travers des formules de répartition (déconseillé par action 13) ;
 - homogénéité des informations fournies entre pays.

Diagnostic préliminaire nécessaire

- Identification zones de risques : écart substance économique et part des profits consolidés
- Actions :
 - ajustements de la politique de prix de transfert ;
 - justification spécifique dans la documentation.

VI/ 3. Actifs incorporels (Action 8)

Description

Conséquences

Définition

« Pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédé ou contrôlé, aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré » entre parties indépendantes (§6.6).

Analyse fonctionnelle

- Détermination de l'importance de l'actif incorporel
 - Façon dont il contribue à la création de valeur
 - Façon dont il interagit avec d'autres actifs / activités
- Allocation des revenus liés à l'incorporel
 - Méthode d'analyse « DEMPE » : mise au point, amélioration, entretien, exploitation, protection
 - Direction, exercice et contrôle des fonctions
 - Contrôle et prise en charge des risques

Méthodes TP

- Méthodes considérées comme généralement peu fiables
 - Méthodes unilatérales (MTMN, prix de revente)
 - Méthode CUP fondée sur données externes
- Méthodes recommandées : partage de profit, techniques d'évaluation, CUP si données fiables

- Economies de localisation : enjeu de comparabilité mais pas un incorporel
- Synergies de groupe : si aucune action délibérée et concertée, pas de rémunération ou de répartition spécifique
- Propriété légale de l'actif : aucun droit de conserver *in fine* les revenus de son exploitation
- Financement seul : taux de rendement de marché corrigé des risques
- Impacts potentiels
 - Politique actuelle relative à l'IP (CbC R)
 - Méthodologie liée à la chaîne de valeur
- Transfert d'actifs : utilisation de plusieurs méthodes recommandée
- Méthode « CUP » : privilégier les données internes
- Difficultés : valeur de l'exercice et du contrôle des fonctions DEMPE

VI/ 4. Actualité des conventions fiscales

- Publication le 19 juillet 2015 de la **convention franco-andorrane** du 2 avril 2013 => **application à partir de 2016.**
- **Plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière :** imposition dans l'Etat de situation des biens immobiliers prévue par :
 - **l'avenant du 31 mars 2015 à la convention franco-allemande.** Déjà ratifié par l'Allemagne, procédure accélérée engagée en France le 21 octobre 2015. En cas de ratification par la France avant fin 2015, application au 1^{er} janvier 2016 ;
 - **l'avenant du 5 septembre 2014 à la convention franco-luxembourgeoise.** Ratification le 18 novembre 2015 par le Luxembourg mais du fait de la non-ratification par la France au 30 novembre 2015, application au plus tôt en 2017.
- **Signature de la première convention fiscale franco-colombienne le 25 juin 2015,** non ratifiée à ce jour. Principales dispositions :
 - Définition large de l'établissement stable : clause sur le modèle de la convention ONU : services (y compris le conseil ou un chantier) imposables en fonction de la durée réelle de présence des salariés ;
 - Flux : dividendes : RAS 5 % si mère > 20 %, 15 % sinon ; intérêts et redevances : RAS 10 % ;
 - Dispositifs anti-abus : établissement stable (cumul des durées d'activité, sur un même projet, des entreprises liées), clause générale dite « du motif principal ».

VI/ 5. Point sur les propositions de directives

Projet ACCIS

Systeme commun pour le calcul de l'assiette imposable des entreprises operant dans l'UE :

- objectifs : alléger les charges des entreprises internationales, renforcer la sécurité juridique et lutter contre l'évasion et la fraude fiscale. Les groupes soumis à ce régime auraient la possibilité de ne remplir qu'une déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'UE ;
- prochaines étapes : proposition législative de la Commission prévue pour 2016. L'ACCIS serait désormais obligatoire (au moins pour les multinationales) et installée progressivement (mise en place de l'assiette commune puis de la consolidation, avec une période transitoire de compensation transfrontalière des pertes). Evolution en parallèle du projet BEPS (OCDE). L'unanimité du Conseil de l'UE est requise pour l'adoption => peu probable (opposition Irlande etc.).

Directive sur la coopération administrative :

- objectifs : modification envisagée de la directive 2011/16/UE du 15/02/2011 sur l'échange automatique d'informations afin d'y inclure (par semestre) les décisions fiscales des Etats membres (« rulings fiscaux » dont accords préalables en prix de transfert). Possibilité d'exclure du champ les groupes ayant un CA < à 40 M € ;
- prochaines étapes : adoption définitive du Conseil de l'UE restant à obtenir à la suite de l'avis consultatif du 27 octobre 2015 du Parlement européen critiquant certaines dispositions du texte du Conseil de l'UE (champ d'application restreint, pouvoir limité de la Commission, absence de rétroactivité).

VI/ 6. Dispositif FATCA (“Foreign Account Tax Compliance Act”)

- Textes applicables :
 - dispositif américain adopté le 18/03/2010 ;
 - accord intergouvernemental entre les Etats-Unis et la France (“Accord FATCA”) en date du 14/11/2013 entré en vigueur le 29/09/2014 – Modèle 1 d’Accord FATCA ;
 - article 1649 AC du CGI : obligation déclarative à la charge des établissements financiers ;
 - BOFiP (BOI-INT-AEA-20150805) : modalités d’application de l’Accord FATCA.
- Objet : échange automatique de renseignements relatifs aux comptes bancaires détenus par des contribuables américains (et flux financiers concernant ces comptes).
- Deux statuts principaux/implications distinctes :
 - institutions financières étrangères (IFE) : toute institution résidente de France, ainsi que toute succursale d’une IFE située sur le territoire français/obligation d’identifier et déclarer les comptes américains et remplir certaines obligations particulières pour les paiements faits à des institutions financières non participantes ;
 - entités étrangères non financières (EENF) : entité non américaine qui n’est pas considérée comme une institution financière/obligation de répondre aux demandes d’informations FATCA des IFE.

VII/ Contrôle et contentieux

Stéphane Austry, avocat associé

VII/ 1. Carte des montages abusifs (1/2)

- Publiée par la DGFIP en avril 2015 dans un document intitulé « améliorer les relations entre l'administration fiscale et les entreprises ».
- 17 montages identifiés en avril 2015 mais la liste des montages abusifs mise à jour régulièrement : une fiche ajoutée en juin et deux en septembre.
- Objectif : permettre aux entreprises d'identifier à l'avance, pour une meilleure prévisibilité fiscale, des pratiques ou montages que l'administration regarde comme abusifs ou frauduleux.

VII/ 1. Carte des montages abusifs (2/2)

- Conséquences pour les contribuables :
 - « Pour l'avenir, les contribuables sauront que l'administration redresse de tels schémas en cas de fraude, ce qui devrait les inciter à ne pas y recourir » ;
 - « Pour le passé, les contribuables sauront qu'ils sont susceptibles de faire l'objet de rectifications en cas de contrôle, ce qui devrait les inciter à renoncer à ces schémas et à régulariser leur situation par une déclaration rectificative notamment. »

- Précision importante : les pénalités ne seront pas systématiquement appliquées et la régularisation volontaire sera prise en compte à cet égard.

VII/ 2. Réclamations (1/2)

- Réclamations liées à des QPC en cours :
 - rappels : limitation de l'effet des décisions du Conseil constitutionnel aux seules impositions contestées à la date de la décision (extension aux réserves d'interprétation par la décision n°2015-473 QPC du 26 juin 2015) ;
 - conséquences : une réclamation doit être introduite alors même que la date d'expiration des délais de réclamation est encore lointaine.

- Exemple avec la QPC renvoyée par CE, 12 novembre 2015, société Metro Holding => demande de restitution de l'IS acquitté à raison de dividendes exclus du régime mère fille doit être faite :
 - avant le 31 décembre 2015 pour l'exercice 2012 ;
 - avant le 15 janvier 2016 pour les exercices 2013 et 2014.

VII/ 2. Réclamations (2/2)

- La cotisation instituée par l'article L. 834-1 du Code de la sécurité sociale, dont les recettes concourent au financement du fonds national d'aide au logement (FNAL), n'a pas pour objet d'ouvrir des droits à des prestations et avantages servis par un régime obligatoire de sécurité sociale et constitue donc une imposition de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution : non-conformité à ces dispositions de la loi qui renvoie à un décret la fixation du taux de la cotisation (décision n°2014-706 DC du 18 décembre 2014).
- Conséquences de cette décision pour le passé et conditions d'introduction d'une réclamation tendant à obtenir la restitution de la cotisation de 0,1 % sur les salaires en deçà du plafond SS.

VIII/ Pour finir...

Daniel Gutmann, avocat associé

Questions

Merci pour votre attention !