

## Actualité fiscale et juridique des groupes

Jeudi 3 juillet 2014

Elisabeth Ashworth, Jean-Philippe Bidegainberry, Pierre Bonneau,  
Jean-Eric Cros, Xavier Daluzeau, Alexandre Delhaye, Ludovic Duguet,  
Philippe Grousset, Daniel Gutmann, Julien Saïac

## Sommaire (1/2)

I/ Actualité corporate

II/ Mise à disposition et prêt de main d'œuvre

III/ Prime de partage des profits

IV/ Intégration fiscale

V/ TVA et taxe sur les salaires

VI/ Restructurations

## Sommaire (2/2)

VII/ Frontières territoriales de l'intégration fiscale

VIII/ Charges financières

IX/ Réforme de la directive mère-fille

X/ Prix de transfert et obligations documentaires

XI/ Crédits d'impôts étrangers

XII / Transfert de siège

## I/ Actualité corporate

Alexandre Delhayé, avocat

## I/ 1. Actions gratuites (AGA)

- Nouvel article L. 225-197-1 du Code de commerce (loi du 29 mars 2014) :
- *1. (...) L'assemblée générale extraordinaire fixe le pourcentage maximal du capital social pouvant être attribué dans les conditions définies au premier alinéa. Le nombre total des actions attribuées gratuitement ne peut excéder 10 % du capital social à la date de la décision de leur attribution par le conseil d'administration ou le directoire. **Ce pourcentage est porté à 30 % lorsque l'attribution d'actions gratuites bénéficie à l'ensemble des membres du personnel salarié de la société. L'écart entre le nombre d'actions distribuées à chaque salarié ne peut être supérieur à un rapport de un à cinq.** Dans les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation et ne dépassant pas, à la clôture d'un exercice social, les seuils définissant les petites et moyennes entreprises prévus à l'article 2 de l'annexe à la recommandation 2003/361/CE de la Commission, du 6 mai 2003, concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises, les statuts peuvent prévoir, **dans le cas d'attributions gratuites d'actions à certaines catégories des membres du personnel salarié de la société uniquement,** un pourcentage plus élevé, qui ne peut toutefois excéder 15 % du capital social à la date de la décision d'attribution des actions par le conseil d'administration ou le directoire. **Ce pourcentage est porté à 30 % lorsque l'attribution d'actions gratuites bénéficie à l'ensemble des membres du personnel salarié de la société. L'écart entre le nombre d'actions distribuées à chaque salarié ne peut être supérieur à un rapport de un à cinq.** [...]*
- Plafonds de 10 %, 15 % et désormais 30 %
- Quelles conditions particulières ?

## I/ 2. Conventions réglementées

- Projet d'ordonnance de simplification du droit des sociétés
- Calendrier (au plus tard le 3 septembre 2014)
- Les nouveautés attendues en matière de conventions réglementées :
  - motivation obligatoire de la décision d'autorisation
  - exclusion des conventions conclues entre une société et une filiale détenue à 100 %
  - question des conventions déjà autorisées dont l'effet se prolonge dans le temps
  - information sur les conventions conclues par un dirigeant d'une société avec une filiale

## I/ 2. Conventions réglementées

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

### La motivation de l'autorisation d'une convention réglementée (1/4)

- Modification des articles L. 225-38/225-86 du Code de commerce
- L'autorisation préalable du conseil d'administration/conseil de surveillance devra être obligatoirement motivée
- Les questions qui vont se poser

## I/ 2. Conventions réglementées

### Les conventions conclues entre une société et une filiale à 100 % (2/4)

- Modification des articles L. 225-39/225-87 du Code de commerce
- Non application de la procédure des conventions réglementées aux conventions conclues entre une société et une filiale dont elle détient, directement ou indirectement, la totalité du capital
- Les questions qui vont se poser

## I/ 2. Conventions réglementées

### La conventions qui s'étendent sur plusieurs années (3/4)

- Création des articles L. 225-40-1/225-88-1 du Code de commerce
- Examen annuel par le CA/CS des conventions déjà autorisées dans le passé et dont les effets s'étendent sur plusieurs années
- Les questions qui vont se poser

## I/ 2. Conventions réglementées

### Conventions conclues par un dirigeant d'une société avec une filiale de celle-ci (4/4)

- Modification de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce
- Le rapport annuel à l'assemblée générale devra mentionner les conventions qui sont intervenues (directement ou indirectement) entre un dirigeant ou un actionnaire (plus de 10 % des DV) d'une société et une filiale contrôlée par cette dernière
- Les questions qui vont se poser

## II/ Mise à disposition et prêt de main d'œuvre

Pierre Bonneau, avocat associé

## II/ 1. Mise à disposition de personnel dans le groupe

- Deux interdits classiques et pénalement sanctionnés du droit social :
  - Marchandage (loi de 1848 – L8231-1) et prêt de main d'œuvre illicite (loi de 73- L.8241-1) ; emprisonnement de 2 ans, et amende de 30 000 €.
  - Des éléments communs : opération à but lucratif, de prêt de main-d'œuvre
  - Spécificités du marchandage ? *«qui a pour effet de causer un préjudice au salarié qu'elle concerne ou d'éluider l'application de dispositions légales ou de stipulations d'une convention ou d'un accord collectif de travail »*
- Application au groupe de sociétés :
  - Une pratique répandue et, a priori, bien loin de ces textes
    - Détachements de personnel (prestations de services par un service commun)
    - Mise à disposition de personnel (organisation permanente ou variations de charges)
  - Un arrêt perturbant : Cass. soc. 18 mai 2011 n° 09-69.175, John DEERE *le caractère lucratif de l'opération peut résulter d'un accroissement de flexibilité dans la gestion du personnel et de l'économie de charges procurés à l'entreprise utilisatrice*
  - La réponse du législateur : Loi 2011-893 du 28 juillet 2011 (dite **Loi CHERPION**)

## II/ 2. Mise à disposition de personnel dans le groupe

### Apport et prescriptions de la Loi Cherpion (1/2)

- Un texte qui ne s'applique qu'en cas de *prêt de main-d'œuvre*
- Le but lucratif redéfini (L 8241-1) : « *une opération de prêt de main-d'œuvre ne poursuit pas de but lucratif lorsque l'entreprise prêteuse ne facture à l'entreprise utilisatrice, pendant la mise à disposition, que les salaires versés au salarié, les charges sociales afférentes et les frais professionnels remboursés à l'intéressé au titre de la mise à disposition.* »
  - L'apport de l'instruction fiscale du 25 mars 2014 : « *Bien que non expressément visés par l'article L8241-1 du Code du travail, des **frais de gestion** peuvent cependant être refacturés à l'entreprise utilisatrice sous réserve qu'ils demeurent modérés et justifiés. Dans ce cas, le caractère lucratif du prêt de main d'œuvre n'est pas remis en cause. Les conséquences sur le plan fiscal d'une telle refacturation sont les suivantes :*
    - *ces frais constituent pour l'entreprise prêteuse des produits imposables (2 de l'art.38 CGI)*
    - *corrélativement, ces frais constituent des charges déductibles du résultat de l'entreprise utilisatrice (1° du 1 de l'art. 39 CGI).* »
- De nouvelles conditions (L8241-2) : (...)

## II/ 2. Mise à disposition de personnel dans le groupe

### Apport et prescriptions de la Loi Cherpion (2/2)

- De nouvelles conditions (L8241-2) : « *Le prêt de main-d'œuvre à but non lucratif conclu entre entreprises requiert :*
  - 1° ***L'accord du salarié concerné ;***
  - 2° ***Une convention de mise à disposition entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise utilisatrice qui en définit la durée et mentionne l'identité et la qualification du salarié concerné, ainsi que le mode de détermination des salaires, des charges sociales et des frais professionnels qui seront facturés à l'entreprise utilisatrice par l'entreprise prêteuse ;***
  - 3° ***Un avenant au contrat de travail, signé par le salarié, précisant le travail confié dans l'entreprise utilisatrice, les horaires et le lieu d'exécution du travail, ainsi que les caractéristiques particulières du poste de travail***».

En sus : obligations d'information/consultation du CE et du CHSCT

## II/ 3. Mise à disposition de personnel dans le groupe

### Autres aspects

- Le cas contesté des mandataires sociaux en droit des sociétés et droit fiscal
  - Pas de contestation parallèle connue en droit social (hors supra)
    - Ni sous l'angle URSSAF pour les mandataires sociaux
    - Ni pour les contrats de **prestations de services qualifiés** effectués par des salariés non mandataires sociaux

### III/ Prime de partage des profits

Pierre Bonneau et Jean-Eric Cros, avocats associés

### III/ 1. La prime de partage des profits : jusqu'à quand ? (1/2)

- Loi du 28 Juillet 2011
  - Obligation pour les sociétés >50, distribuant des dividendes en hausse, de mettre en place une PPP
  - Libre négociation de son montant
  - Régime social de faveur (Forfait social ; CSG-CRDS)
- Un dispositif initialement appelé à évoluer : *«Le présent article s'applique jusqu'à l'intervention d'une loi suivant les résultats d'une négociation nationale interprofessionnelle, au plus tard le 31 décembre 2013, sur le partage de la valeur ajoutée qui pourra notamment proposer des adaptations législatives dans le champ de la participation et de l'intéressement prévus aux titres Ier et II du livre III de la troisième partie du Code du travail. »*
- Une évolution qui ne s'est pas produite :
  - pas de remise en cause du dispositif avec le changement de majorité
  - une réforme périodiquement annoncée mais non mise en œuvre

### III/ 1. La prime de partage des profits : jusqu'à quand ? (2/2)

- En l'absence de loi au 31 décembre 2013, l'obligation de versement est-elle toujours en vigueur ?
- 2 lectures opposées
  - La position de l'ANSA : *Le présent article s'applique jusqu'à ... , au plus tard le 31 décembre 2013*, (communication ANSA n° 14-004 du 8-1. 2014)
  - La position du ministère du Travail (Lettre DGT du 8 avril 2014 à l'AFEP) : *Le présent article s'applique jusqu'à l'intervention d'une loi suivant les résultats d'une négociation nationale interprofessionnelle ...*
    - ➔ *La PPP -et son régime social- sont toujours en vigueur*
- La position des URSSAF (site internet): le régime social de faveur est maintenu

## IV/ Intégration fiscale

Jean-Philippe Bidegainberry, avocat associé, et Ludovic Duguet, avocat

## IV/ 1. La répartition de l'impôt au sein du groupe intégré Le principe de liberté surveillée (1/4)

- Consécration par le Conseil d'Etat de la liberté de répartition (1/2) :
  - Principes posés par les décisions de 2010 :
    - CE 12 mars 2010, n° 328424, Ste Wolseley Centers France (convention de type II) et CE 24 novembre 2010, n° 334032, Sté Océ NV (convention de type III).
    - Grille de lecture :
      - principe de la libre répartition de l'impôt au sein du groupe intégré ;
      - à condition :
        - qu'elle tienne compte des résultats propres de chaque société membre ;
        - dans des conditions telles qu'elle ne porte atteinte :
          - ni à l'intérêt social propre de chaque société ;
          - ni aux minoritaires.
    - Prise en compte dans la doctrine administrative (BOI-IS-GPE-30-30-10 n° 230 et s.).

## IV/ 1. La répartition de l'impôt au sein du groupe intégré Le principe de liberté surveillée (2/4)

- Consécration par le Conseil d'Etat de la liberté de répartition (2/2) :
  - Les arrêts Décathlon (n° 356781) et Kingfisher (n° 351874) du 5 juillet 2013 (convention de type IV) :
    - Méthode : prise en charge de l'impôt du groupe par la mère intégrante.
    - Validation de la convention dès lors qu'une telle répartition de l'impôt :
      - n'est pas constitutive d'un acte anormal de gestion pour les filiales intégrées ;
      - ne lèse pas la société mère dès lors :
        - que la convention permettait à la société mère de réclamer les économies d'impôt en cas de sortie (affaire Décathlon) ;
        - que la prise en charge de l'impôt du groupe par la mère avait pour effet de valoriser les participations de ses filiales (affaire Kingfisher).

## IV/ 1. La répartition de l'impôt au sein du groupe intégré Le principe de liberté surveillée (3/4)

- Enseignements :
  - Le sort de la mère doit :
    - sur le principe, être le même que celui des filiales ;
    - mais être apprécié de façon pragmatique.
  - Sur le principe d'indemnisation en cas de sortie :
    - Principe de l'indemnisation :
      - consacré par le Conseil d'Etat (11 décembre 2009 n° 301341, Sté GE Healthcare Clinical Systems ; 24 novembre 2010 n° 333867, Saga) ;
      - repris par l'Administration (BOI-IS-GPE-30-30-10 n° 260).
    - S'il paraît indispensable pour les filiales, il n'en va pas de même pour la mère.
  - La préservation des intérêts de la mère intégrante et des filiales suppose la recherche d'un équilibre qui n'a cependant pas à être une science exacte.

## IV/ 1. La répartition de l'impôt au sein du groupe intégré Le principe de liberté surveillée (4/4)

- Problématiques pratiques :
  - La nécessaire adaptation des conventions en fonction de l'évolution de la législation :
    - Cas des contributions additionnelles
    - Cas du rabout (cf. choix laissé par BOI-IS-GPE-20-20 n° 110)
    - Cas des crédits d'impôt : CICE
  - Quid de la possibilité :
    - de conclure des conventions différentes selon les filiales intégrées ?
    - de réallouer aux filiales les économies d'impôt résultant des neutralisations intragroupes ?
    - pour la société mère de renoncer unilatéralement à l'application de la convention ? Cf. la réponse négative du TA de Montreuil (4 juillet 2013 n° 1107078, Sté Safran)
    - de ne pas inclure une clause de sortie ?

## IV/ 2. Amende pour omission déclarative sur le tableau des subventions intragroupe (2058-SG) (1/3)

- CE, 20 décembre 2013, n° 357884, SA Diser
  - Amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur l'état du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence (cf. BOI-IS-GPE-70-20, n° 280).
  - La mention « du seul exercice » a pour objet d'éviter qu'une même omission déclarative, sanctionnée au titre de l'exercice au cours duquel elle a été mise en évidence, ne le soit à nouveau au titre des exercices suivants.
  - Toutefois, cette mention ne fait pas obstacle à ce que soit sanctionnée par une nouvelle amende, l'infraction résultant d'un nouveau manquement déclaratif, même pour un abandon de créances ou une subvention de même nature que ceux qui ont été précédemment sanctionnés.

## IV/ 2. Amende pour omission déclarative sur le tableau des subventions intragroupe (2058-SG) (2/3)

- CE, 10 février 2014, n° 357117, SAS Bayi Finances
  - Hypothèse d'une cession de titres à prix minoré.
  - L'obligation de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances et subventions a pour objet de permettre à l'Administration de suivre les mouvements financiers à l'intérieur d'un groupe, quand bien même ces mouvements seraient sans incidences tant sur le résultat des sociétés du groupe que sur le résultat d'ensemble du groupe.
  - L'amende de 5 % ne résulte pas de la rectification des résultats de la société cessionnaire bénéficiaire de la subvention indirecte → l'irrégularité de la procédure de rectification des résultats de la société cessionnaire n'entraîne donc pas la décharge de l'amende de 5 %.

## IV/ 2. Amende pour omission déclarative sur le tableau des subventions intragroupe (2058-SG) (3/3)

- CE, 10 février 2014, n° 356125, Sté Pinault Printemps Redoute
  - Hypothèse d'une cession de créance à prix majoré.
  - L'obligation de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances et subventions a pour objet de permettre à l'Administration de suivre les mouvements financiers à l'intérieur d'un groupe, quand bien même ces mouvements seraient sans incidences tant sur le résultat des sociétés du groupe que sur le résultat d'ensemble du groupe.
  - Le moyen tiré de ce que l'acquisition de la créance ne présente pas le caractère d'un acte anormal de gestion est inopérant → l'état doit être souscrit même en l'absence de rehaussement.

## IV/ 3. Obligation d'information de la société mère en cas de redressement de sa filiale

- CE, 13 décembre 2013, n° 338133, EURL Pub Finance
  - Un principe : l'information de la société mère relative aux pénalités doit comporter l'indication de leur montant et des modalités de détermination mises en œuvre par l'Administration.
  - Une question : comment l'administration fiscale doit-elle calculer les pénalités résultant d'infractions commises par des filiales étrangères ?

## IV/ 4. Amendement Charasse : de nouvelles précisions sur la notion de contrôle

- CE 19 févr. 2014, n° 346638 Sté Laboratoires Virbac
  - Pour l'application de l'amendement Charasse, la notion de contrôle d'une société doit s'entendre de l'exercice direct ou indirect, individuel ou de concert, en application de dispositions légales ou conventionnelles, des droits de vote en assemblée des actionnaires, soit majoritaire, soit permettant de déterminer les décisions.
  - En se bornant à vérifier que la société A exerçait un contrôle indirect, par l'intermédiaire d'une société B, de la société C, alors que pour l'application du septième alinéa de l'article 223 B du CGI, elle aurait dû rechercher si la société A et la société B étaient contrôlées par les mêmes personnes, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit.
  - Pour juger que les membres d'une même famille (enfants du fondateur) avaient conduit de manière concertée la société A à réaliser l'opération d'achat de titres qu'ils possédaient dans la société B en vue de son intégration dans le groupe dont la société A est la mère, la cour a relevé qu'ils avaient cédé leurs actions le même jour à des conditions financières identiques. En statuant ainsi, alors que ces seules circonstances de fait ne sauraient suffire à caractériser une action de concert, la cour a insuffisamment motivé son arrêt.

## V/ TVA et taxe sur les salaires

Elisabeth Ashworth, avocat associé

## V/ 1. Actualité TVA

- Conséquences de la perception de dividendes sur les droits à déduction : suite de l'affaire GINGER...
  - **CE 27 juin 2012 n°350526 et CAA Paris 4 juillet 2013 n°12PA02858**
    - Selon la cour d'appel de Paris, il appartient à la société, en l'absence d'affectation des dépenses, de justifier d'une clé de répartition qui reflète la part d'affectation des dépenses à chacune des deux catégories d'activités
    - Cette justification n'est pas apportée par l'affirmation selon laquelle deux personnes une semaine par an gèrent la perception de dividendes
    - La société ne conteste pas utilement la clé (économique) appliquée par l'Administration

## V/ 2. Actualité taxe sur les salaires

- Assujettissement : l'incidence de secteurs distincts, un arrêt inédit et contestable de la cour d'appel de Versailles
  - **CAA Versailles, 3 décembre 2013, n° 11VE04229, sté SPERIAN Protection europe**

Lorsque les activités d'une entreprise sont réparties en plusieurs secteurs distincts pour l'exercice des droits à déduction, l'assujettissement à la taxe sur les salaires doit être appréciée à raison de la situation de chacun des secteurs.

La circonstance que plus de 90 % du chiffre d'affaires global est passible de la TVA est sans incidence sur son assujettissement à la TS dès lors que l'entreprise a érigé en secteur distinct ses activités financières.

## V/ 2. Actualité taxe sur les salaires

### – Rémunération des dirigeants :

- L'article 13 de la LFSS pour 2013 a-t-elle exclu du champ de la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux dirigeants non salariés ?
- Une opportunité de contestation

## VI/ Restructurations

Elisabeth Ashworth, Pierre Bonneau et Philippe Grousset, avocats associés  
Ludovic Duguet, avocat

## VI/ 1. Restructuration Branche complète d'activité

Pour être éligible de plein droit au régime de faveur, un apport partiel d'actif doit concerner une branche d'activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse comme chez la société bénéficiaire de l'apport, sous réserve que cet apport opère un transfert complet des éléments essentiels de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse et dans ces conditions permettant à la société bénéficiaire de l'apport de disposer durablement de tous ces éléments (CE 27 juillet 2005, n° 259052, Sté B.L.).

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et marque (1/2)

La décision Promo Art dégage trois critères d'éligibilité d'un apport de branche au régime de l'article 210 B du CGI :

- Autonomie de la branche ;
- Caractère complet du transfert ;
- Durabilité de l'exploitation.

**- CE 6 décembre 2013, n° 346809, Sté Promo Art**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et marque (2/2)

Il n'est pas nécessaire pour caractériser le transfert d'une branche complète d'activité qu'un élément d'actif incorporel du fonds de commerce, tel qu'une marque, détenu en pleine propriété par l'apporteuse soit apporté en pleine propriété à la bénéficiaire dès lors que le droit d'usage qui est concédé à cette dernière lui permet d'en disposer pour une durée suffisante, sans possibilité pour la société apporteuse de résilier discrétionnairement ce droit d'usage.

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et transfert de personnel (1/2)

La transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au transfert du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité. Le transfert des contrats de travail en cours assure en principe un tel transfert effectif du personnel.

Dans le cas où certains membres du personnel nécessaires à la poursuite de cette exploitation refusent d'être transférés, il convient d'apprécier, au cas par cas, si ce refus est de nature à faire obstacle à ce que le transfert des éléments essentiels de cette activité puisse néanmoins être regardé comme complet.

**- Avis ONDUPACK (CE 13 juillet 2012, n°358931)**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et transfert de personnel (2/2)

Une cour commet une erreur de droit en retenant que :

- la circonstance que les contrats de travail avaient été rompus par la société cédante ne suffisait pas à s'opposer au transfert complet des éléments d'actif et de passif et que,
- dès lors que l'opération portait en l'espèce sur l'ensemble des éléments d'actif et de passif et qu'il n'était pas établi que cette branche ne pouvait pas être exploitée de façon autonome par le cessionnaire, l'opération devait être regardée comme portant sur une branche complète d'activité.

**- Arrêt Sté MICHAEL (CE 23 octobre 2013, n° 359516, 8è et 3è s.s).**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et éléments d'actif circulant (1/2)

L'absence d'apport de créances détenues sur des tiers alors que les dettes contractées à l'égard des mêmes tiers sont apportées à la société bénéficiaire ne fait obstacle à la caractérisation d'une branche complète d'activité que si « ces créances étaient indispensables à l'exploitation autonome de cette activité chez la société apporteuse comme chez la société bénéficiaire de l'apport ».

**- CE 10 juin 2013, n° 337137, Sté Fresenius Medical Care Group France**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et éléments d'actif circulant (2/2)

Cas de cession d'un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (EURL). L'activité cédée est considérée comme une branche complète d'activité malgré l'absence d'apport des créances clients dès lors qu'ont été transmis notamment :

- Le droit de présentation d'un successeur aux clients du cabinet comptable ;
- La liste des clients ;
- Les dossiers et documents concernant la clientèle ;
- Les immobilisations corporelles, mobiliers matériels informatiques *etc.*

**- Cour de Cassation, chambre commerciale du 15 mai 2012  
n° 11-17.972 (n° 525 F-PB) Sté Bruijnse expert-comptable**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité : distinction entre autonomie et indépendance

Le fait que la société cessionnaire se trouve sous la dépendance économique de la société cédante ne fait pas obstacle à la qualification de branche complète d'activité.

**(CAA Versailles 1<sup>er</sup> avril 2014, n° 12VE04118, SAS ARDECO)**

## VI/ 1. Restructuration

### Branche complète d'activité et éléments isolés

La cession de la clientèle et des contrats qui y sont attachés, en l'absence de cession des moyens en matériel et le cas échéant en personnel nécessaires à l'exercice de la branche activité dont il est le support, ne peut être regardée comme la transmission d'une branche complète d'activité.

**(CE 9 avril 2014, n° 366200)**

## VI/ 1. Restructuration

- Rachat par la société bénéficiaire d'un apport de titres émis à l'occasion d'un apport partiel d'actif

Le gain net dégagé par un associé passible de l'impôt sur les sociétés détenant des titres de participation à l'occasion du rachat par la société émettrice de ses propres actions ne constitue pas un gain en capital mais un produit net de participation à concurrence, conformément aux dispositions du 2 de l'article 38 combiné avec l'article 209 du CGI, de la différence entre le prix de rachat et la valeur d'acquisition des titres inscrits à son bilan.

Le montant exonéré du boni attribué à la société mère participante n'est pas réduit dans le cas où le prix de revient fiscal des titres est inférieur à leur valeur comptable.

**- Arrêt Société Générale (CE 20 mars 2013, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.s)**

## VI/ 1. Restructuration

- A noter : le CE fonde cette solution sur les articles 38, 209 et 216 du CGI et non sur les articles 109 et suivants dont le Rapporteur public souligne dans ses conclusions qu'ils ne s'appliquent pas aux bénéficiaires des entreprises.
- Implications notamment en cas de réduction de capital, de détermination d'une prime de fusion ou d'apport,

**(Arrêt MAAF ASSURANCES, CAA Versailles 5/12/2013  
n° 11VE01822)**

## VI/ 2. Neutralité des restructurations Provisions

- **Conseil d'Etat 25 septembre 2013 n° 356382, Sté Oddo et Cie**
  - La société bénéficiaire d'un apport doit taxer la reprise d'une provision non déduite par l'apporteuse.
  - Fondement de l'imposition : théorie du prix d'acquisition.
  - Portée de cette décision à relativiser car :
    - Elle semble limitée aux opérations relevant du régime de droit commun.
    - La neutralité est assurée dans le cadre du régime de faveur sur le double fondement :
      - de la jurisprudence Heineken France (CE 11 février 2013 n° 356519),
      - et de la doctrine administrative (BOI-IS-FUS-10-20-40-10 n° 220).

## VI/ 3. TVA : actualité des opérations de restructuration

- **L’AIR LIQUIDE, CE 24 juin 2013, n° 350588** : les dépenses supportées pour l’acquisition de participations par une sous-holding ouvrent droit à déduction sous conditions...
  - Sous-holding patrimonial
  - La société holding rend, seule, des prestations de management à l’ensemble des sociétés du groupe
- **A surveiller : aff. C-108/14, Larentia et Minerva**
  - Selon quelle méthode faut-il calculer la déduction de la taxe grevant des dépenses supportées pour l’acquisition des capitaux nécessaires à l’acquisition de participations dans les filiales auxquelles la société rend ensuite des prestations taxables ?

## VI/ 4. Restructurations et responsabilités sociales des sociétés du groupe / filiales employeur

- Principe : même pour les obligations appréciées au niveau du groupe, la charge en cas de manquement pèse sur le seul employeur
  - Caractère suffisant des mesures sociales du PSE (L1233-57-3)
  - Reclassement (L1233-4)
- Problématique co-emploi : triple confusion : intérêts, activités, direction
- Problématique cession de filiales en difficulté et reprise d'entreprise
  - Des sanctions objectives rejetées
    - Cession contestée : TGI Albertville, 4 juin 2014 - SPIREL
    - Non-cession contestée : Cass. soc. 28 sept. 2011, n°10-16057 DANDY
  - Indemnisation de la faute de gestion
    - Un principe communément affirmé : Cass. com. 4/2/2014 n°12- 27.398
    - Mais une divergence dans l'application
      - Juridictions commerciales : prise en compte des faits et peu de condamnations
      - Juridictions sociales : une responsabilité pour «*perte de chance*»

## VII/ Frontières territoriales de l'intégration fiscale

Jean-Philippe Bidegainberry et Julien Saïac, avocats associés

## VII/ 1. La remontée des pertes européennes (1/5)

- Le fondement : l'arrêt CJUE Marks & Spencer du 13 décembre 2005
  - 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 l'ensemble des 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.

## VII/ 1. La remontée des pertes européennes (2/5)

### – Les limites

- Arrêt CJUE Oy AA du 18 juillet 2007 (pas de déduction des transferts financiers intra-groupe européens)
  - L'article 43 CE ne s'oppose pas à un régime établi par la législation d'un Etat membre, tel que celui en cause au principal, en vertu duquel une filiale, résidente de cet Etat membre, ne peut déduire de ses revenus imposables un transfert financier intragroupe effectué par celle-ci en faveur de sa société mère que dans la mesure où cette dernière a son siège dans ce même Etat membre
- Arrêt CJUE Lidl Belgium GmbH du 15 mai 2008 (pas de déduction obligatoire des pertes des établissements stables)
  - L'article 43 CE ne s'oppose pas à ce qu'une société établie dans un Etat membre ne puisse pas déduire de son assiette imposable les pertes afférentes à un établissement stable lui appartenant et situé dans un autre Etat membre, dans la mesure où, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, les revenus de cet établissement sont imposés dans ce dernier Etat membre dans lequel lesdites pertes peuvent être prises en compte dans le cadre de l'imposition du revenu de cet établissement stable au titres d'exercices futurs

## VII/ 1. La remontée des pertes européennes (3/5)

- Arrêt CJUE *Krankenheim* du 23 octobre 2008 (risque de double non emploi des déficits)
  - L'article 31 de l'accord EEE ne s'oppose pas à un régime fiscal national qui, après avoir admis la prise en compte des pertes subies par un établissement stable, prévoit une réintégration fiscale desdites pertes au moment où ledit établissement stable dégage des bénéfices, lorsque l'Etat où est situé ce même établissement stable n'accorde aucun droit au report des pertes subies par un établissement stable appartenant à une société établie dans un autre Etat et lorsque, en vertu d'une convention, les revenus d'une telle entité sont exonérés d'imposition dans l'Etat où la société dont cette dernière dépend a son siège.

## VII/ 1. La remontée des pertes européennes (4/5)

- La confirmation du principe

- Arrêt CJUE A Oy du 21 février 2013

1) Les articles 49 TFUE et 54 TFUE ne s'opposent pas, dans les circonstances de l'affaire au principal, à une législation nationale qui exclut la possibilité pour une société mère qui fusionne avec une filiale établie dans un autre Etat membre, et qui a cessé son activité, de déduire de son revenu imposable les pertes subies par cette filiale au titre des exercices antérieurs à la fusion, alors que cette législation nationale accorde une telle possibilité lorsque la fusion est réalisée avec une filiale résidente. Une telle législation est néanmoins incompatible avec le droit de l'Union si elle n'offre pas à la société mère la possibilité de démontrer que sa filiale non-résidente a épuisé les possibilités de prise en compte de ces pertes et qu'il n'existe pas de possibilités qu'elles puissent être prises en compte dans son Etat de résidence au titre des exercices futurs soit par elle-même, soit par un tiers.

2) Les règles de calcul des pertes de la filiale non-résidente aux fins de leur reprise par la société mère résidente, dans une opération telle que celle en cause au principal, ne doivent pas constituer une inégalité de traitement avec les règles de calcul applicables si cette fusion avait été opérée avec une filiale résidente.

## VII/ 1. La remontée des pertes européennes (5/5)

### – Les conséquences en France

- Le régime de l'intégration fiscale « dissuade » les sociétés françaises de créer des filiales dans d'autres Etats membres
- Le principe de territorialité ne semble pas pouvoir préserver le régime français d'un risque de condamnation par la CJUE
- Arrêt CAA Versailles du 26 février 2013, Sté Agapes
  - Refus d'imputation des pertes tombées en non valeur en raison de la péremption des déficits localement
  - Confirmation *a contrario* de la possibilité d'imputer les pertes notamment en cas de liquidation de la filiale
  - « la restriction ainsi apportée à la liberté d'établissement est justifiée par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif dès lors qu'il n'incombe pas à l'Etat de résidence de la société mère 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 d'exercer sa compétence fiscale en limitant le droit d'imputer les pertes subies ; qu'il ne pourrait en aller différemment que lorsque l'impossibilité d'imputer les pertes ne résulte pas de l'application de la législation fiscale de l'Etat membre de résidence de la filiale et, notamment, **en cas de liquidation de la filiale** »

## VII/ 2. L'intégration des filiales européennes (1/2)

- Les limites de l'intégration fiscale européenne
  - Arrêt CJUE X Holding BV du 25 février 2010 (pas d'intégration européenne)
    - Les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent pas à la législation d'un Etat membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet Etat membre
- Les aménagements
  - Arrêt CJUE Papillon du 27 novembre 2008 (interposition d'une société européenne)
    - L'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un Etat membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet Etat membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit Etat, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre Etat membre

## VII/ 2. L'intégration des filiales européennes (2/2)

- Les avancées :
  - Arrêt CJUE du 12 juin 2014, C-40/13 (situation Papillon bis)
    - Les articles 49 TFUE et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'entité fiscale unique est accordé à une société mère résidente qui détient des filiales résidentes, mais est exclu pour des sociétés sœurs résidentes dont la société mère commune n'a pas son siège dans cet État membre et n'y dispose pas d'un établissement stable
  - Réforme à venir de l'intégration fiscale ?

## VIII/ Charges financières

Daniel Gutmann, avocat associé

## VIII/ 1. La réforme de l'article 212 du CGI

### Eléments de contexte

- La problématique fiscale des instruments hybrides
- L'approche de l'OCDE et de l'UE
- Eléments de jurisprudence

## VIII/ 2. Le contenu de la réforme

- Une déduction d'intérêt subordonnée à une imposition minimale du prêteur
  - La notion d'imposition minimale :
    - Le cas des prêteurs résidents français
    - Le taux de référence
    - L'indifférence de l'assiette
    - L'appréciation de l'imposition minimale en présence de systèmes étrangers admettant la consolidation / transparence des entités françaises
  - La preuve de l'imposition minimale

## VIII/ 3. Conséquences du nouvel article 212

- La limitation de la déduction
- La problématique de la retenue à la source :
  - Point non traité au BOFIP
  - Mais pas de doute à notre sens sur l'inapplicabilité de la RAS

## VIII/ 4. Cas particuliers

- Traitement des sociétés de personnes et des fonds
  - La loi raisonne par transparence dans certains cas
    - .... Mais pas dans tous
  - La problématique de la double superposition de sociétés de personnes

## VIII/ 5. L'art. 212 est-il eurocompatible ?

- Une atteinte à la liberté d'établissement ?
  - Le problème de l'absence de clause de sauvegarde
- Une logique contraire à celle de la directive mères-filiales révisée

## IX/ Réforme de la directive mère-fille

Julien Saiac, avocat associé

## IX/ 1. Prêts hybrides

- Refus de l'exonération aux distributions de bénéfices déductibles dans l'Etat de la source : adopté en Conseil ECOFIN du 20 juin 2014
  - Les Etats membres « s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale de la société mère »
  - Analyse d'impact : c'est la meilleure option
  - Conforme au principe de subsidiarité car une action isolée risque de créer de nouvelles asymétries ou de nouveaux obstacles fiscaux sur le marché intérieur
  - Quid articulation avec l'article 212 I b) ?
  - Délai de transposition : 31 décembre 2015

## IX/ 2. Clause anti-abus générale (1/2)

- Objectifs
  - Clarifier la clause anti-abus de la directive
  - S'assurer que la clause anti-abus est conforme au droit de l'UE
  - Harmoniser les clauses anti-abus nationales
- Dispositif
  - « Les Etats membres n'accordent pas le bénéfice de la présente directive en cas de montage artificiel ou d'ensemble artificiel de montages mis en place **essentiellement** dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu au titre de la présente directive et allant à l'encontre de **l'objet, de l'esprit et de la finalité** des dispositions fiscales invoquées »
  - La directive prévoit une liste de situations susceptibles de caractériser un montage artificiel

## IX/ 2. Clause anti-abus générale (2/2)

- Analyse de la clause
  - « essentiellement » : quel critère retenir ?
  - « de l'objet, de l'esprit et de la finalité » : définis par rapport à l'exposé des motifs de la proposition de modification de la directive ?
  
- Quid articulation avec dispositifs anti-abus français ?
  - Article L 64 du LPF
    - L'abus est caractérisé en cas de **motif exclusivement fiscal**
    - Cf. modification de l'article L 64 du LPF censurée par le Conseil Constitutionnel
  - Article 119 ter 3 du CGI
    - L'exonération de retenue à la source est refusée en cas de détention indirecte par des non résidents de l'UE, sauf si la chaîne de participations n'a pas comme **objet principal** de tirer avantage de la directive

## X/ Prix de transfert et obligations documentaires

Xavier Daluzeau, avocat associé

## X/ 1. Documentation des prix de transfert

### Résumé du dispositif

- La loi de finances rectificative pour 2009 a introduit en France une obligation documentaire en matière de prix de transfert (article L 13 AA du LPF).
- Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les grandes entreprises établies en France doivent produire une documentation justifiant les prix pratiqués dans le cadre de leurs transactions avec des entreprises associées établies hors de France.
- Cette documentation doit être fournie à l'Administration au début du contrôle fiscal de l'entreprise.
- Une entreprise qui ne respecterait pas cette obligation pourrait être soumise à une pénalité représentant jusqu'à 5 % des redressements opérés en matière de prix de transfert (article 1735 ter du CGI).

## X/ 1. Documentation des prix de transfert Entreprises concernées

- Sont soumises à l'obligation documentaire, les personnes morales établies en France :
  - a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions € (ci-après « condition de seuil »),  
ou
  - b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique - personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France - satisfaisant à la condition de seuil, ou
  - c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à la condition de seuil, ou
  - d) appartenant à un groupe d'intégration fiscale lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b ou c

# X/ 1. Documentation des prix de transfert

## Contenu de la documentation

### Deux niveaux de documentation

#### 1. Informations générales sur le groupe

- une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié
- une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe, comportant une identification des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées
- une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée
- une liste des principaux actifs incorporels détenus, en relation avec l'entreprise vérifiée
- une description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

#### 2. Informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée

- une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié
- une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises du groupe, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances
- une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée
- une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues
- lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise.

## X/ 1. Documentation des prix de transfert

### Extension du contenu de cette documentation

- La loi de finances pour 2014 a ajouté une troisième catégorie d'information à fournir :
  - « 3° *Les décisions de même nature que les interprétations, instructions et circulaires mentionnées à l'article L 80 A, prises par les administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées* ».
- Cette information devra être incluse dans les documentations relatives aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.
- Cette nouvelle obligation soulève plusieurs difficultés :
  - Doit-on fournir des décisions qui ne concernent pas les prix de transfert ?
  - Les entreprises françaises doivent-elles interroger leurs entreprises associées ? Selon le Conseil Constitutionnel, ce nouveau texte n'a ni pour objet ni pour effet d'imposer aux entreprises intéressées de tenir à la disposition de l'administration des documents émanant d'administrations étrangères que ces entreprises n'auraient pas à leur disposition.

## X/ 2. Documentation des prix de transfert

### Nouvelle obligation de fournir une documentation « synthétique »

- La loi du 6 décembre 2013 a introduit dans le CGI un article 223 quinquies B qui prévoit que les entreprises soumises à l'obligation documentaire doivent en outre transmettre une documentation synthétique à l'administration. Cette dernière documentation doit être transmise dans les six mois qui suivent la date limite de dépôt de la déclaration de résultats.
  - Elle devrait être souscrite en français auprès du service gestionnaire de la société déclarante.
  - En attendant la mise en place d'une télédéclaration, elle pourrait être transmise sur support numérique ou sous format papier.
- En pratique, cette obligation s'applique aux exercices clos à compter du 30 septembre 2013.
- L'absence de déclaration est sanctionnée par une pénalité de 150 € (article 1729 B du CGI).

## X/ 2. Documentation des prix de transfert

### Contenu de la documentation « synthétique »

#### Deux niveaux de documentation

##### 1. Informations générales sur le groupe

- une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice
- une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise
- une description générale de la politique de prix de transfert du groupe et les changements intervenus au cours de l'exercice.

##### 2. Informations spécifiques concernant l'entreprise

- une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice
- un état récapitulatif des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, par nature et par montant, lorsque le montant agrégé par nature de transactions excède 100.000 €
- une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence en indiquant la principale méthode utilisée et les changements intervenus au cours de l'exercice.

## X/ 2. Documentation des prix de transfert

### Nouvelle obligation de fournir une documentation « synthétique »

- L'administration fiscale a communiqué début juin - afin de recueillir des commentaires - un projet de formulaire (et de notice) permettant de remplir cette obligation documentaire.
- Ce projet confirme que l'administration attend une information synthétique : le formulaire est d'une longueur de trois pages.
  - Il comprend en particulier un tableau permettant de récapituler les transactions intragroupe internationales supérieures à 100.000 € ; seuls des montants agrégés par nature de transaction (par exemple, montant des ventes de produits ou montant des prestations de services) devraient être fournis.
  - Il ne devrait pas être nécessaire d'identifier précisément les entités étrangères parties à la transaction, seul le nom de l'autre Etat concerné devrait être indiqué.
- Le formulaire comprendrait quelques éléments inattendus :
  - les taux des redevances versées ou perçues ; ainsi que
  - les acquisitions et cessions d'actifs.

## X/ 3. Nouvelles obligations lors de contrôles fiscaux : communication de la comptabilité analytique et des comptes consolidés (1/3)

- Les grandes entreprises qui tiennent une comptabilité analytique et/ou des comptes consolidés sont désormais tenues de présenter ces documents dans le cadre d'une vérification de comptabilité (article L 13, II et III nouveaux du LPF).
- Cette nouvelle obligation s'applique aux contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter du 31 décembre 2013.
  - Sont donc en principe concernés l'ensemble des exercices non prescrits ainsi, le cas échéant, que les exercices déficitaires antérieurs.
- Le défaut de présentation est passible de l'amende fixe de 1.500 € (article 1729 D du CGI).

## X/ 3. Nouvelles obligations lors de contrôles fiscaux : communication de la comptabilité analytique et des comptes consolidés (2/3)

- S’agissant de la comptabilité analytique, la nouvelle obligation concerne les entreprises qui tiennent une telle comptabilité et :
  - dont le chiffre d’affaires annuel est supérieur à 152,4 millions € pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des produits ou de fournir des logements et à 76,2 millions € pour les autres entreprises (entreprises qui relèvent de la compétence de la DVNI) ;
  - celles dont l’actif brut est supérieur ou égal à 400 millions € à la clôture de l’exercice ;
  - les entreprises qui détiennent directement ou indirectement plus de la moitié du capital social ou des droits de vote d’une entreprise visée aux deux points précédents ainsi que celles dont plus de la moitié du capital social ou des droits de vote est détenu directement ou indirectement par une entreprise visée aux mêmes points ; ou
  - les personnes morales qui appartiennent à un groupe intégré au sens de l’article 223 A du CGI lorsque celui-ci comprend au moins une entreprise visée aux deux premiers points.

## X/ 3. Nouvelles obligations lors de contrôles fiscaux : communication de la comptabilité analytique et des comptes consolidés (3/3)

- S’agissant des comptes consolidés, l’obligation concerne les entreprises qui en tiennent en application de la réglementation commerciale (articles L 233-16 et suivants du Code de commerce).
  - L’obligation ne concerne que les consolidantes et, du fait du champ d’application territorial des dispositions du Code de commerce, les seules consolidantes françaises.
  - La documentation à présenter est limitée à celle dont la publication est rendue obligatoire par les dispositions du Code de commerce.
  
- En revanche, il n’existe pas, en tant que telle, d’obligation légale de tenir une comptabilité analytique.

## XI/ Crédits d'impôts étrangers

Julien Saiac, avocat associé

## XI/ 1. Sort des crédits d'impôts conventionnels (1/2)

- Utilisation du crédit d'impôt conventionnel par une société déficitaire
  - Arrêt CE Céline du 12 mars 2014
    - Impossible de déduire l'impôt acquitté à l'étranger lorsque la convention interdit expressément cette déduction
    - Le principe de subsidiarité ne permet pas de faire obstacle à ce principe
  - Arrêt CAA Versailles Egis du 18 juillet 2013
    - Arrêt définitif en l'absence de pourvoi de l'administration
    - Autorise la déduction de l'impôt acquitté à l'étranger lorsque la convention ne l'interdit pas expressément
    - Un nombre assez limité de conventions concernées

## XI/ 1. Sort des crédits d'impôts conventionnels (2/2)

- Une lueur d'espoir ?
  - Arrêt CE GBL Energy du 9 mai 2012
    - Laisse entrevoir une possibilité de reporter en avant les crédits d'impôts en paiement de l'IS, une fois la société redevenue bénéficiaire.
  - Utilisation des retenues à la source prélevées contrairement à la convention fiscale
    - Exception à la jurisprudence Céline envisagée par l'Administration, sur le fondement de l'arrêt CE Etablissements Soulès du 20 novembre 2002
  - Pertinence d'un argument tiré du droit de l'UE ?

## XI/ 2. Imputation des crédits d'impôts conventionnels sur la contribution de 3 % (1/4)

- Article 235 ter ZCA du CGI :
  - Les crédits d'impôt de toute nature, ainsi que la créance de carry-back et l'IFA ne sont pas imputables sur la contribution de 3 %.
- Doctrine :
  - Toutefois, en présence d'une convention, il est admis que les crédits d'impôt d'origine conventionnelle qui n'ont pas été imputés sur l'impôt sur les sociétés ou sur les contributions sociale et exceptionnelle soient imputables sur le montant de la contribution de 3 % (BOI-IS-AUT-30 n° 240).

## XI/ 2. Imputation des crédits d'impôts conventionnels sur la contribution de 3 % (2/4)

- L'imputation est autorisée :
  - En présence d'une convention autorisant expressément à imputer les crédits d'impôt sur un impôt autre que l'IS ;
  - De manière subsidiaire à l'imputation sur l'IS et les contributions sociale et exceptionnelle ;
  - Et « dans les conditions et limites fixées par la convention ».

## XI/ 2. Imputation des crédits d'impôts conventionnels sur la contribution de 3 % (3/4)

- Condition de mise en œuvre de cette doctrine :
  - Nécessité de procéder à l'imputation admise pour pouvoir l'opposer à l'Administration (article L 80 A al. 2 LPF) ;
- Le sort d'une réclamation a posteriori (sur le fondement d'une convention fiscale) est en effet incertain :
  - La contribution de 3 % est-elle un impôt de nature identique ou analogue à l'IS ?
  - La convention autorise-t-elle une imputation sur un impôt autre que celui auquel le revenu étranger est soumis en France ?

## XI/ 2. Imputation des crédits d'impôts conventionnels sur la contribution de 3 % (4/4)

- Problèmes de mise en œuvre dans les distributions à des sociétés mères étrangères :
  - Mise en œuvre de la tolérance prévue au § 240 du BOFIP sur l'imputation des crédits d'impôts étrangers sur la contribution de 3 % :
    - Cas des sociétés déficitaires ou soumises à l'IS au seul taux réduit
    - Cas des crédits d'impôts auxquels ouvrent droit les distributions faites par les filiales à leurs sociétés mères
    - Cas des crédits d'impôts sur les plus-values sur sociétés à prépondérance immobilière
  - Conformité de la contribution de 3 % avec le droit de l'UE en cas de distribution à une société mère possédant plus de 95 % du capital de la filiale française distributrice ?
  - Doctrine administrative sur la configuration « Papillon » : préjudice de trésorerie conforme au droit de l'UE ?

## XII/ Transfert de siège

Jean-Eric Cros et Daniel Gutmann, avocats associés

## XII/ 1. Transfert de siège

- Retour d'expérience pratique transfert France vers Etranger :
  - radiation pure et simple du greffe français
  - si maintien d'une activité en France et ouverture d'un établissement secondaire :
    - nouveau numéro d'immatriculation (SIREN-SIRET, INSEE)
    - aucune référence au k-bis de l'antécédent de la personne morale en France
    - conséquences : ré-immatriculation aux URSSAF, Caisses de retraite, etc., voire changement de compte bancaire...

## XII/ 2. Développements fiscaux sur le transfert de siège (1/2)

- La loi de finances pour 2013 a réformé l'article 221. 2 du CGI en distinguant :
  - Le transfert de siège ou d'établissement dans un Etat tiers à l'UE/EEE : cessation d'entreprise
  - Le transfert de siège ou d'établissement dans un autre Etat membre de l'UE/EEE
    - Sans transfert d'éléments d'actif : neutre
    - Avec transfert d'éléments d'actif : imposition des plus-values latentes, soit immédiatement, soit de façon fractionnée sur 5 ans
- Question résiduelle : l'imposition fractionnée est-elle compatible avec la liberté d'établissement ?
  - Cf. notamment CJUE, 29 nov. 2011, C-371/10, « National Grid Indus BV »

## XII/ 2. Développements fiscaux sur le transfert de siège (2/2)

- Prudence après CJUE, 23 janv. 2014, C-164/12, « DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contre Finanzamt Hamburg-Mitte »
  - Une restructuration transfrontalière donnant lieu à imposition fractionnée d'une plus-value latente qui n'aurait pas eu lieu dans un contexte purement interne
  - La Cour énonce : « eu égard au fait que le risque de non-recouvrement augmente en fonction de l'écoulement du temps, l'échelonnement du paiement de l'impôt dû avant la réalisation effective des plus-values latentes sur cinq annuités constitue une mesure adéquate et proportionnée pour réaliser l'objectif de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres » (point 62)

**Merci pour votre attention**