

Actualité fiscale et juridique des groupes

Mardi 25 juin 2013

Elisabeth Ashworth, Jean-Philippe Bidegainberry, Pierre Bonneau,
Jean-Eric Cros, Alexandre Delhaye, Ludovic Duguet, Philippe Grousset,
Daniel Gutmann, Agnès de L'Estoile-Campi, Edouard Milhac,
CMS Bureau Francis Lefebvre

I/ Charges financières

Ludovic Duguet, avocat

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (1/8)

- Bref rappel du dispositif :
 - art. 23 de la LdF 2013 instaurant :
 - pour les sociétés non intégrées, l'article 212 bis du CGI;
 - pour les sociétés intégrées, l'article 223 B bis du CGI;
 - projet de commentaires administratifs au BOFiP opposables du 29 mars 2013 :
 - pour les sociétés non intégrées, BOI-IS-BASE-35-40;
 - pour les sociétés intégrées, BOI-IS-GPE-20-20-110.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (2/8)

– Bref rappel du dispositif :

- Champ d'application :

- Sociétés soumises à l'IS, sociétés translucides détenues par des sociétés IS et ES.
- Sociétés supportant des charges financières nettes supérieures à 3 m€.
- Réintégration applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

- Mécanisme de la réintégration :

- 15% des charges financières nettes, puis 25% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014.
- Absence de mécanisme d'atténuation :
 - pas de limite dans le temps et pas de différé de déduction;
 - pas de dispositif de preuve contraire / de référence à l'endettement groupe.
- Fraction non déductible non qualifiée de revenus distribués (projet BOFiP).

- Dispositif spécifique dans le cadre de l'intégration.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (3/8)

– Notion de charges financières nettes :

- Définition légale : différence entre le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de / par l'entreprise
 - charges non limitativement énumérées par la loi;
 - travaux parlementaires :
 - faisant référence au PCG (comptes 66 et 76, assortis de quelques exceptions);
 - laissant le soin à l'administration de préciser les éléments à retenir en charges comme en produits;
 - le projet de commentaires au BOFiP :
 - ne fait pas référence au PCG;
 - mais apporte une définition plutôt juridique cohérente avec la définition légale.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (4/8)

- Notion de charges financières nettes :
 - Sommes laissées ou mises à disposition :
 - apports de fonds consentis à / par l'entreprise;
 - montant de toute créance sur l'entreprise rémunérée par des intérêts ou assimilés;
 - à l'exclusion des sommes ou commissions venant rémunérer des prestations annexes à la mise à disposition de ces sommes.
 - Exclusions :
 - Parmi les charges financières : les charges nettes sur cessions de VMP, les escomptes commerciaux accordés par l'entreprise, les pertes sur créances liées à des participations et les pertes de change qui ne se rapportent pas à des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise.
 - Parmi les produits financiers : les produits des escomptes commerciaux obtenus, les gains de change qui ne se rapportent pas à des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise et les dividendes / revenus distribués.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (5/8)

– Notion de charges financières nettes :

• Problématiques spécifiques :

- Les locations simples de biens mobiliers entre entreprises liées : exclusion des redevances de concessions de biens incorporels (brevets, licences, marques, procédés, logiciels, etc.).
- Loyers de crédit-bail : référence à l'amortissement du bailleur.
- Les instruments dérivés :
 - Problématique : les flux versés / perçus au titre des instruments dérivés doivent-ils être considérés comme des charges financières / produits financiers ?
 - Eléments de réponse :
 - Absence de référence au PCG.
 - Instruments spéculatifs / de couverture.
 - Instruments entraînant l'échange de principal.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (6/8)

– Calcul du seuil de 3 m€ :

- Principes :

- Franchise et non abattement.
- Appréciation du seuil tenant compte des charges financières réintégrées au titre des régimes anti-abus existants (sous-capitalisation, Carrez).

- Problématiques spécifiques :

- Cas des sociétés art. 8 (BOI-IS-BASE-35-40, n° 230) :

- application du rabet lorsque l'un au moins des associés est soumis à l'IS;
- seuil de 3m€ s'apprécie par rapport à l'ensemble des charges financières nettes de la société et non de la seule fraction revenant à ses associés soumis à l'IS;
- corrélativement, absence de prise en compte pour le calcul au niveau de l'associé.

- Cas des sociétés bénéficiant d'une exonération d'IS partielle.

I/ 1. Nouveau « rabet » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (7/8)

- Problématiques spécifiques liées à l'intégration fiscale :
 - Réintégration qui s'opère au niveau du résultat d'ensemble :
 - Appréciation du seuil tenant compte des charges financières réintégrées au titre des régimes anti-abus existants (sous-capitalisation, Carrez, Charasse).
 - Mais réintégration assise sur une assiette n'en tenant pas compte.
 - Détermination d'un résultat fiscal « 2058-A bis » différent du résultat fiscal transmis au groupe pour les besoins :
 - de la participation des salariés;
 - de l'impôt interne (cf. BOI-IS-GPE-20-20-110, n° 80) : liberté de choix de la mère intégrante de refacturer ou non le supplément d'impôt afférent au rabet, sous les réserves habituelles (intérêt social propre de chaque société, droits des minoritaires).
 - Surcoût potentiel pour la tête de groupe.

I/ 1. Nouveau « rabot » : problématiques posées par le texte et le projet de commentaires au BOFiP (8/8)

– Articulation avec les dispositifs anti-abus :

- Hors intégration :

- 1) Limites de taux (art. 39, 1-3° et 212, I du CGI).
- 2) Sous-capitalisation (art. 212, II du CGI).
- 3) Carrez (art. 209, IX du CGI).
- 4) Rabot (art. 212 bis du CGI).

- Dans l'intégration (résultats individuels et résultat d'ensemble) :

- 1) Limites de taux (art. 39, 1-3° et 212, I du CGI).
- 2) Sous-capitalisation (art. 212, II du CGI) et absence de neutralisation dans le résultat d'ensemble des intérêts réintégrés au niveau du résultat individuel (art. 223 B, al. 14 à 19 du CGI).
- 3) Carrez (art. 209, IX du CGI).
- 4) Charasse (art. 223 B, al. 7 du CGI).
- 5) Rabot (art. 223 bis du CGI).

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (1/11)

– Rappel du dispositif :

- Art. 209, IX du CGI, issu de l'art. 40 de la 4^{ème} LDFR pour 2011, commenté au BOI-IS-BASE-30-50-10 et 20, 30 novembre 2012.
- Objectif : lutter contre les schémas abusifs par lesquels des groupes étrangers localisent artificiellement de la dette en France en procédant à l'acquisition de titres de participation par l'intermédiaire d'entités françaises.
- Principe : réintégration d'une fraction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (hors titres SPI cotées ou non cotées) lorsque l'entreprise n'est pas en mesure d'apporter la double preuve :
 - que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant ou par une société sœur établie en France;
 - et, en cas de contrôle ou d'influence exercée sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant ou par une société sœur établie en France.

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (2/11)

– Rappel du dispositif :

- Champ d'application :

- Entreprises visées :

- sociétés et organismes soumis à l'IS et ES français de sociétés étrangères;
- sociétés translucides pour la quote-part revenant à un associé IS;
- exclusion des holdings françaises passives détenues par des personnes physiques.

- Opérations visées :

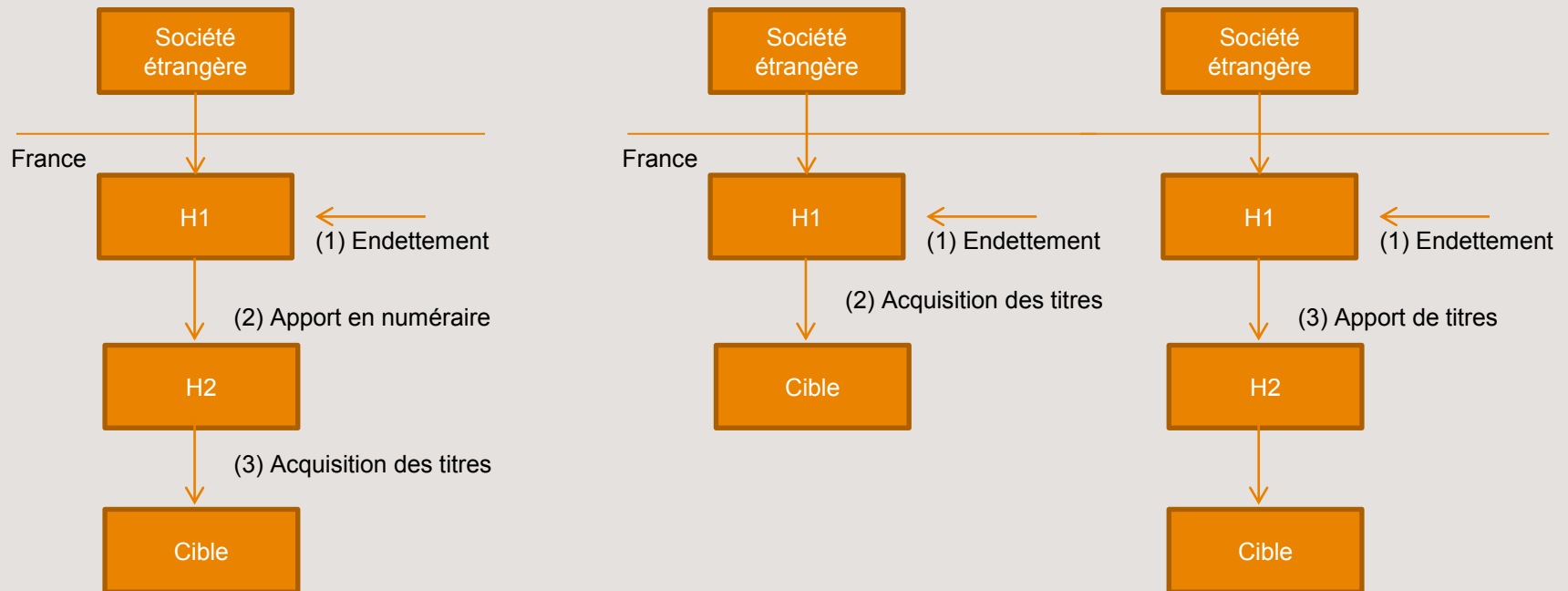
- BOFiP : toutes les acquisitions à titre onéreux, y compris celles réalisées par échange de titres ou par voie d'apports rémunérés par des titres de la société qui en bénéficie.
- Articulation avec l'exception lorsque les titres n'ont pas été financés par emprunt (§§ 270 et 280 du BOFiP).

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (3/11)

– Rappel du dispositif :

- Champ d'application :

- Opérations visées : cas des échanges ou des apports de titres



I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (4/11)

– Rappel du dispositif :

- Champ d'application :

- Charges financières :

- venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de la société;
- correspondant en pratique aux charges du compte 66, à l'exception :
 - des charges nettes sur cessions de VMP (compte 667);
 - des pertes sur créances liées à des participations;
 - des pertes de change autres que celles afférentes à des opérations financières;
 - Des dotations financières aux amortissements et aux provisions (compte 686).

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (5/11)

– Rappel du dispositif :

- Exclusions :

- lorsque la valeur totale des titres de participation est inférieure à 1 m€ ;
- lorsque les acquisitions de titres de participation n'ont pas été financées par des emprunts dont elle ou une autre société du groupe auquel elle appartient supporte les charges;
- ou enfin, lorsque la société apporte la preuve que le ratio d'endettement du groupe auquel cette société appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement.

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (6/11)

– Rappel du dispositif :

- Modalités de la réintégration :

- Période : exercice au titre duquel la double preuve doit être apportée et sur les 8 exercices suivant celui de l'acquisition.
- Appréciation au titre de chaque exercice :

$$\text{Charges financières} \times \frac{\text{Prix d'acquisition des titres de participation}}{\text{Montant moyen de la dette de l'entreprise}}$$

- Cas des « debt push down ».

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (7/11)

- Date à laquelle la démonstration de la double condition doit être apportée :
 - Situation différente selon la date d'acquisition des titres :
 - Pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 2012 :
 - au cours soit de l'exercice d'acquisition, soit de celui qui suit;
 - en cas d'acquisition de titres de participation en 2012 : exercice 2012 ou 2013.
 - Pour les titres acquis avant le 1^{er} janvier 2012 :
 - à partir du 1^{er} exercice ouvert après cette date ;
 - ainsi, pour une société dont les exercices coïncident avec l'année civile, la double preuve sera exigée à la clôture de l'exercice 2013 uniquement.
 - En pratique, la démonstration de la double preuve doit être faite :
 - au moment du dépôt de la déclaration;
 - à partir des éléments de preuve recueillis sur l'ensemble de la période.

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (8/11)

- Nature de la double preuve à apporter :
 - Preuve que la société constitue un «centre de décision autonome» disposant :
 - d’une autonomie propre pour la gestion des titres;
 - et du contrôle ou de l’influence qu’elle peut avoir sur la société ainsi détenue.
 - La double preuve peut être apportée par tous moyens :
 - Méthode du faisceau d’indices possible.
 - Prise en compte des procédures de gouvernance mises en place par les groupes :
 - prouvant par ex. un degré variable de « décentralisation » de la prise de décision selon les enjeux notamment financiers;
 - procédures à formaliser et à généraliser avant la clôture 2013.
 - Constitution d’un dossier lors de la préparation de la liasse fiscale de l’exercice 2013.

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (9/11)

- Nature de la double preuve à apporter :
 - Indices pouvant être retenus :
 - Indices relatifs au pouvoir de décision sur les titres :
 - caractère autonome de la décision d'acquisition des titres;
 - liberté de disposer des titres, de conclure des contrats y afférents (ex. nantissement) :
 - les procédures de gouvernance semblent pouvoir justifier la limitation des droits associés à la qualité de propriétaire,
 - au contraire d'un accord d'inaliénabilité qui s'impose à la société par voie contractuelle (exception toutefois quand clause d'inaliénabilité résulte des contraintes bancaires).

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (10/11)

- Nature de la double preuve à apporter :
 - Indices pouvant être retenus :
 - Indices relatifs à la participation effective au processus de décision de la société dont les titres sont détenus :
 - participation aux assemblées d'actionnaires, présence au sein des organes de direction de la société dont les titres sont détenus, existence d'une politique stratégique décidée en interne;
 - si la société n'agit pas seule, celle-ci devra démontrer qu'elle participe activement au processus décisionnel de la société dont les titres sont détenus;
 - Recommandations pratiques :
 - Attribution de pouvoirs / prérogatives à un organe social de la holding française (ex. CA dans une SA, organe ad hoc dans une SAS, etc.) pour (i) les décisions sur les titres et (ii) la stratégie et la politique de la cible / filiale.
 - Formalisation et généralisation des processus de gouvernance.

I/ 2. Dispositif « Carrez » (art. 209, IX du CGI) Problématiques et préconisations (11/11)

- Cas particulier des holdings passives :
 - A priori, ne constituent pas un centre de décision autonome car :
 - ne participent pas à la gestion des entreprises dont elles détiennent les titres;
 - n'exercent que les prérogatives usuelles d'un actionnaire.
 - L'administration oppose les holdings passives aux holdings animatrices :
 - mais est-ce suffisant d'être une holding animatrice ?
 - faut-il prévoir la « remontée » de salariés des filiales ? la fourniture de prestations de services ?
 - Plus généralement, l'activation de la holding peut entraîner des conséquences :
 - en matière de récupération de la TVA (cf. frais d'acquisition);
 - en matière de taxe sur les salaires;
 - voire en matière de participation des salariés.

II/ Traitement des déficits

Philippe Grousset et Daniel Gutmann, avocats associés

II/ Les nouvelles dispositions de l'article 221-5 du CGI (1/2)

- Dorénavant constituent des cas de cessation d'une entreprise entraînant la perte des déficits reportables, notamment :
 - La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'activité pendant une durée supérieure à douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux,
 - L'adjonction d'une activité, l'abandon ou le transfert d'une activité lorsque cet événement entraîne, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une variation de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédent soit du chiffre d'affaires soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut de l'actif immobilisé.

II/ Les nouvelles dispositions de l'article 221-5 du CGI (2/2)

- Points à surveiller dans l'attente des commentaires administratifs :
 - Date d'entrée en vigueur : changements intervenus au cours d'un exercice clos à compter du 4 juillet 2012.
 - Disparition des moyens en production : conséquence de la mise en location (perte de contrôle sur la ressource).
 - Adjonction d'activité : développement d'une nouvelle activité en interne, adjonction d'une activité identique.
 - Abandon d'activité : arrêt de l'exercice d'une activité, conséquence d'une simple diminution du volume de l'activité.
 - Seuil de 50 % : la cessation d'activité peut résulter de la seule variation du chiffre d'affaires mais ne peut résulter de la seule variation des effectifs ou des actifs immobilisés.

II/ Perte des filiales étrangères et liberté d'établissement

- Les sociétés françaises ayant des filiales établies dans l'UE et détenues à plus de 95% peuvent-elles contester l'impossibilité d'inclure celles-ci dans le périmètre de l'intégration fiscale ?
 - CJUE, 21 févr. 2013, A Oy, C-123/11.
 - Arguments forts lorsque les pertes des filiales étrangères sont inutilisables localement.
 - Position de la CJUE plus ouverte que celle des juges français : CAA Versailles, 26 févr. 2013, Société Agapes, n° 10VE04169.

III/ Filiales en difficulté

Jean-Philippe Bidegainberry et Pierre Bonneau, avocats associés

III/ Filiales en difficultés et droit social

– Double niveau de risque pour la maison mère :

- Dans la gestion trop directe et sans autonomie de sa filiale :

« une confusion d'intérêts, d'activités et de direction entre les sociétés, qui se manifeste notamment par une immixtion directe de la mère dans la gestion du personnel de la filiale, sans qu'il soit nécessaire de constater l'existence d'un rapport de subordination individuel de chacun des salariés Metaleurop Nord à l'égard de la Société mère », expose cette dernière à indemniser les salariés (Cass. Soc. 12 décembre 2012, n° 11-12343),

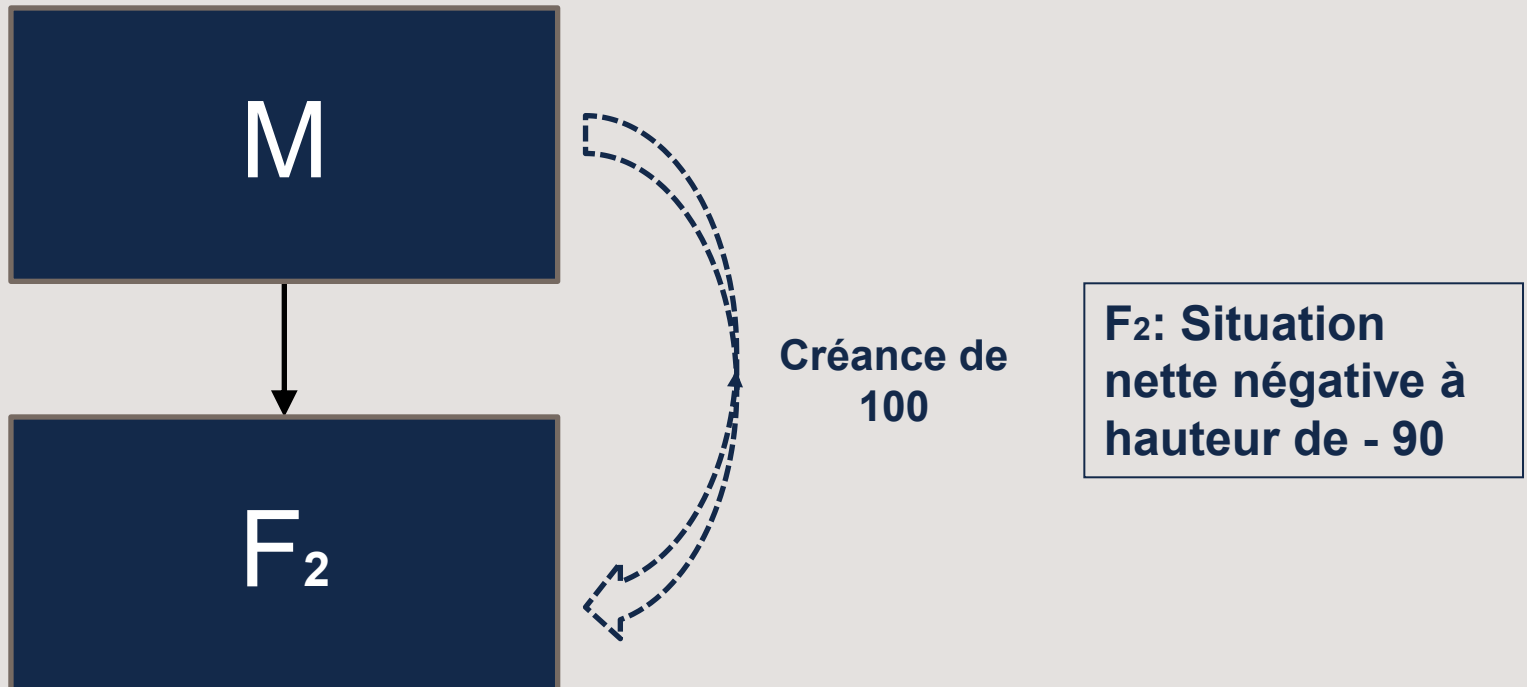
- Dans la cession de sa filiale sans s'assurer suffisamment de sa viabilité

Développement d'un contentieux croissant visant à mettre en cause le cédant, sur le fondement de la responsabilité pour faute ou de la fraude, en cas de mise en œuvre de licenciements post cession.

III/ Filiales en difficultés et droit fiscal

- Examen des nouveaux dispositifs anti-abus au travers de trois schémas :
 - **Abandon de créance à caractère financier**
 - **Incorporation de créance puis cession des titres**
 - **Cession de créance puis incorporation au capital**

III/ Hypothèse N°1 : M consent un abandon de créance à caractère financier à F₂ hors intégration fiscale (1/3)



III/ Hypothèse N°1 : M consent un abandon de créance à caractère financier à F2 hors intégration fiscale (2/3)

Article 39.13 du CGI (Article 17, LFR 16 Août 2012)

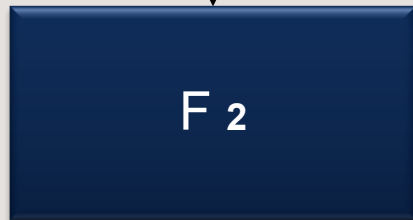
- **A l'égard de M**, sont **exclues des charges déductibles** pour les exercices clos depuis le 4 juillet 2012 **les aides de toute nature consenties à une autre entreprise à l'exception des aides à caractère commercial et des aides consenties à des entreprises en difficulté financière** soumises à une procédure collective ou de conciliation.
- **Le bénéficiaire** de l'abandon de créance **(F2) doit prendre en compte dans ses résultats imposables le montant de l'aide (100)**.

III/ Hypothèse N°1 : M consent un abandon de créance à caractère financier à F2 hors intégration fiscale (3/3)

Hors Intégration Fiscale



M



F 2

100
Abandon de
créance

M

Résultat Comptable	
-	+
- 100	

Résultat Fiscal	
-	+
	+ 100

F 2

Résultat comptable	
-	+
	+ 100

Résultat Fiscal	
-	+

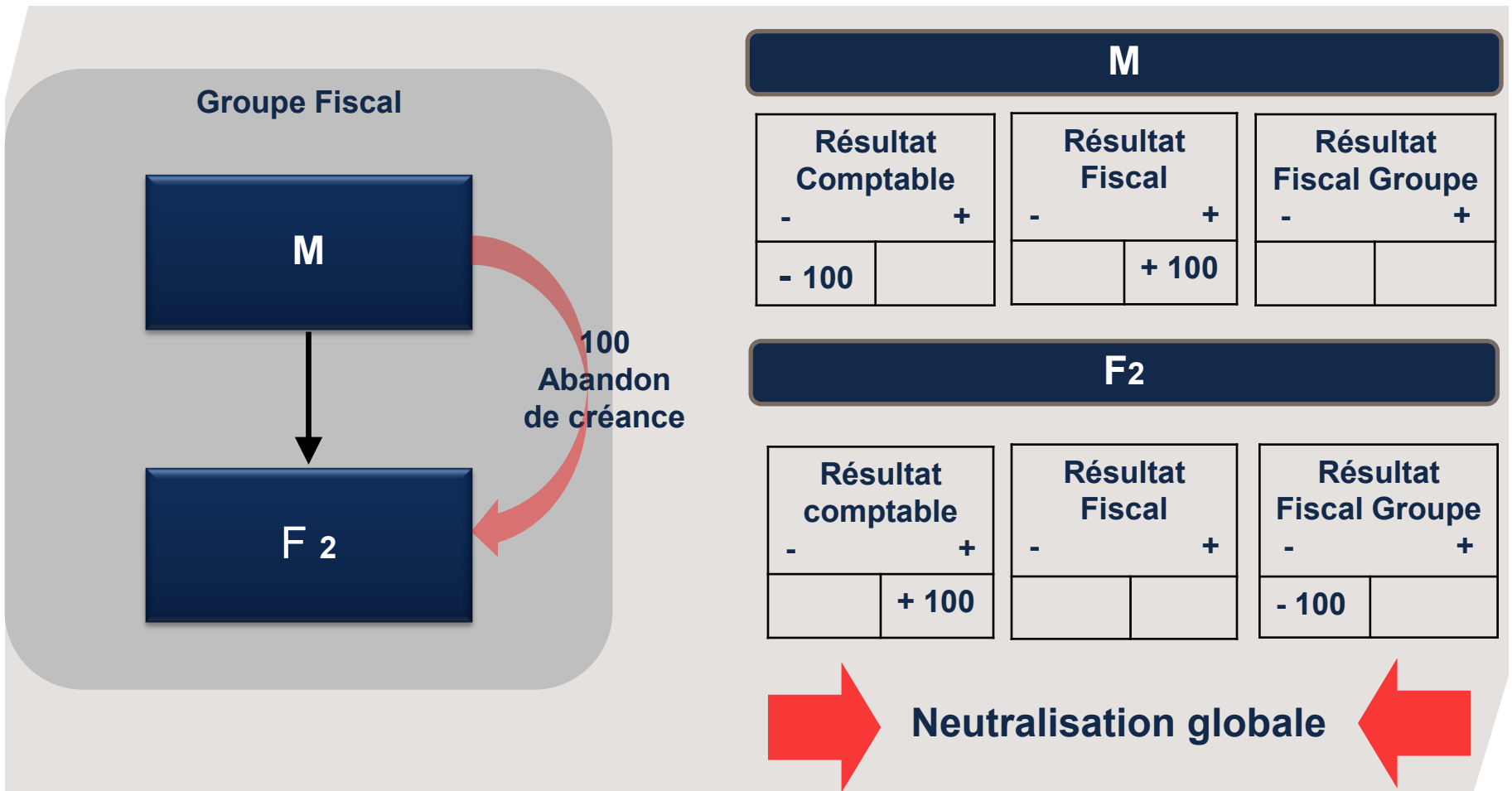
Pénalisation globale à hauteur de 100

III/ Hypothèse N°2 : M consent un abandon de créance à F₂, membre du groupe fiscal (1/2)

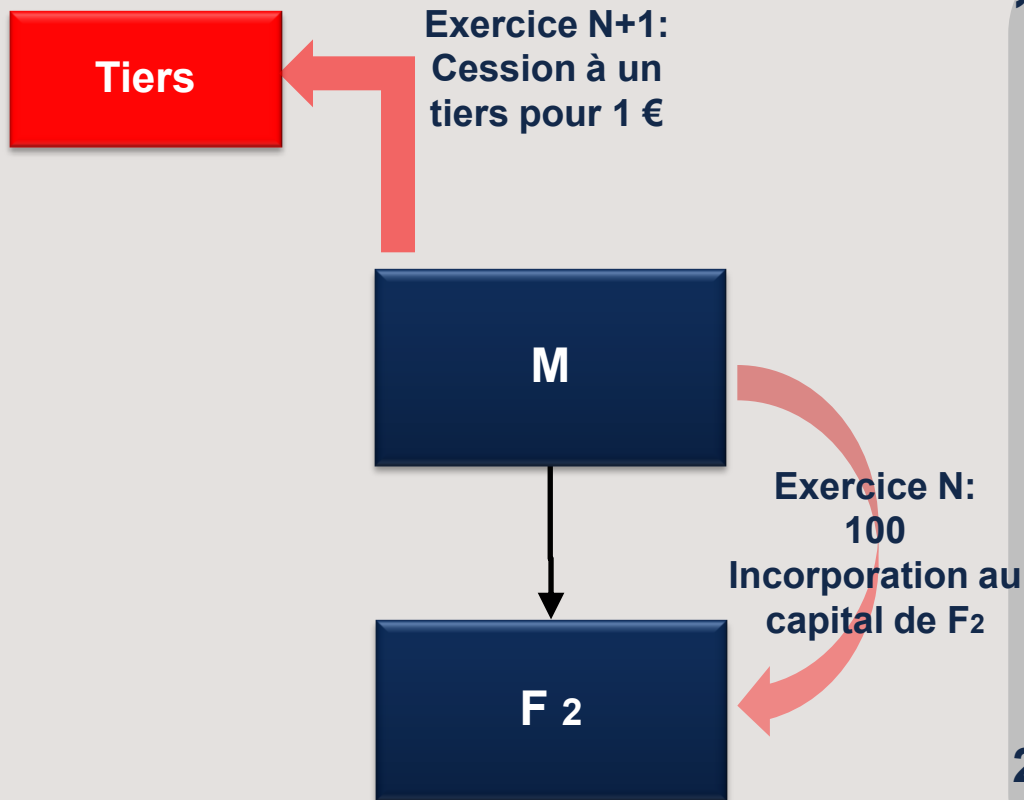
Article 223 B du CGI

- **Combinaison de l'article 39-13 du CGI et des dispositions de l'article 223 B du CGI relatif à la neutralisation prévue dans le cadre de l'intégration fiscale.**
- **L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (Article 223 B, al. 6 CGI),**

III/ Hypothèse N°2 : M consent un abandon de créance à F₂, membre du groupe fiscal (2/2)



III/ Hypothèse N°3 : M incorpore au capital de F2 sa créance puis cède à un tiers ses titres de participation pour 1€ (1/3)



1. Augmentation de capital en N

- Incorporation d'une créance de 100 au capital de F2
- F2 a une situation nette négative de - 90
- Valeur comptable des titres F2 reçus en rémunération de l'apport : 100
- Valeur réelle des titres F2 reçus en rémunération de l'apport : 10

2. Cession à un tiers en N+1

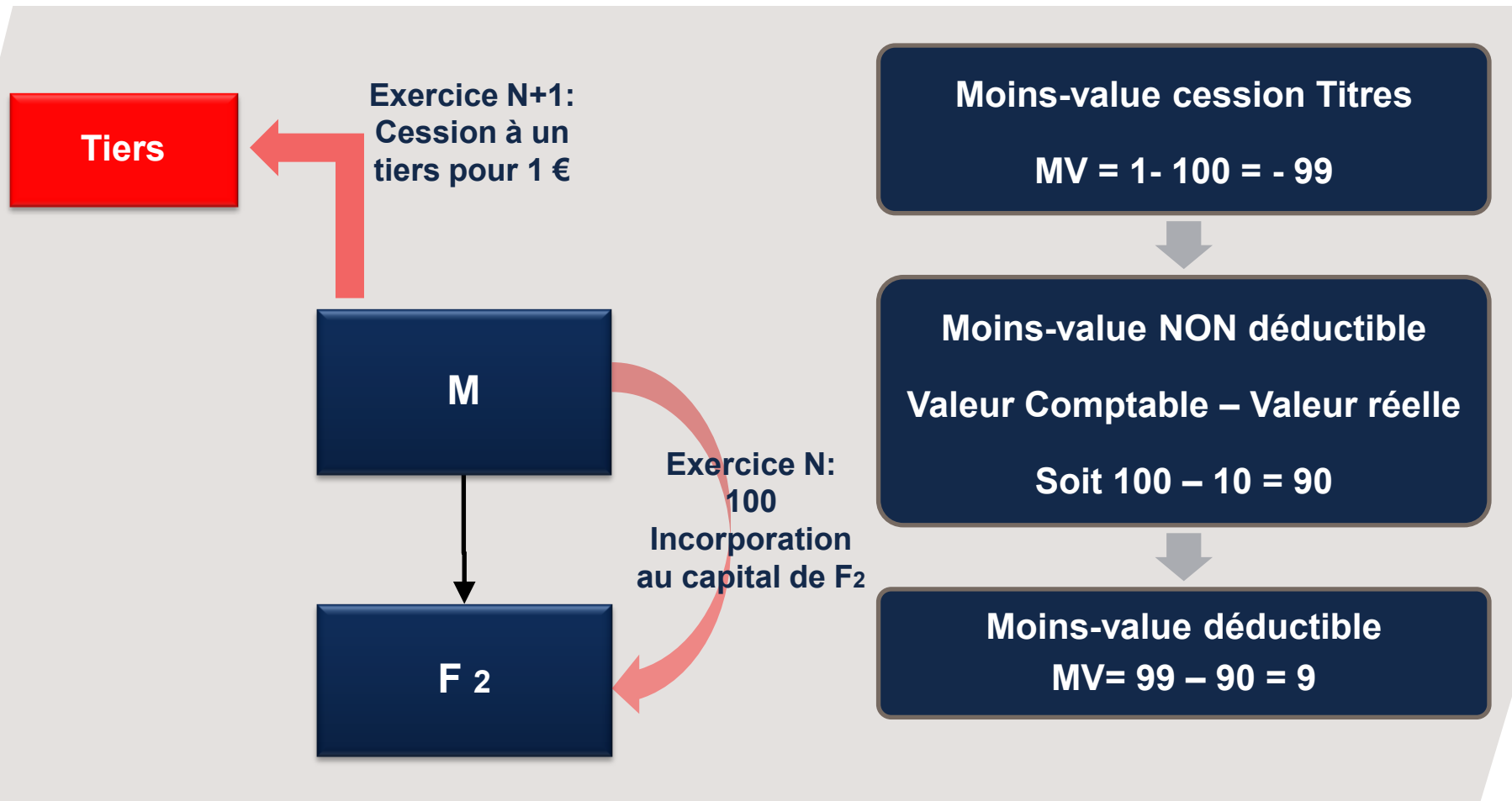
- $MV = 1 - 100 = - 99$

III/ Hypothèse N°3 : M incorpore au capital de F2 sa créance puis cède à un tiers ses titres de participation pour 1€ (2/3)

Article 39 *quaterdecies*, 2 bis du CGI (LFR 16 Août 2012)

« La moins value résultant de la cession (99), moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé (100) et dont la valeur réelle à la date de leur émission (10) est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité (100) n'est pas déductible, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité (100) desdits titres et leur valeur réelle à la date d'émission (10) »

III/ Hypothèse N°3 : M incorpore au capital de F2 sa créance puis cède à un tiers ses titres de participation pour 1€ (3/3)

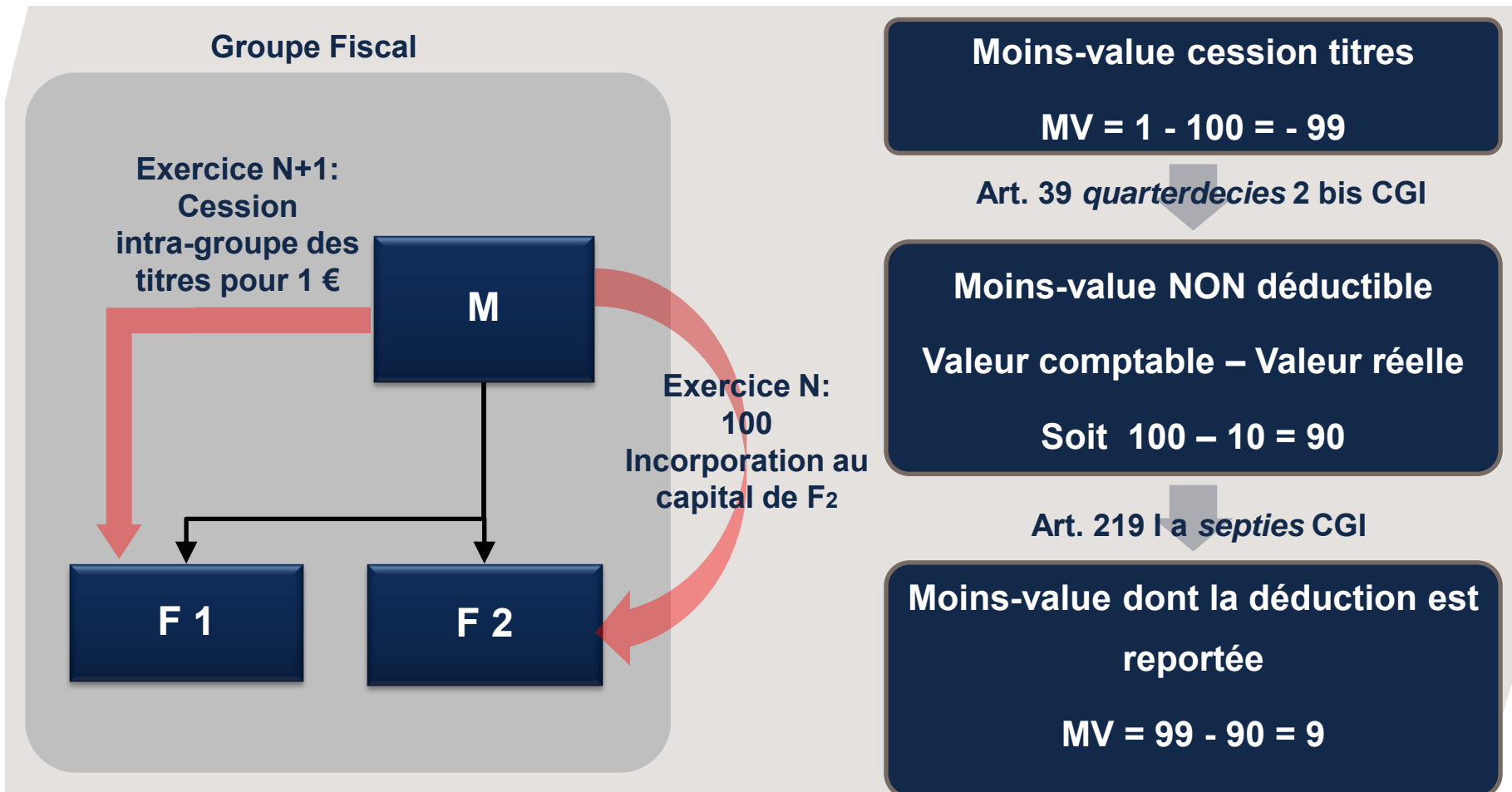


III/ Hypothèse N°4 : M incorpore au capital de F₂ sa créance puis cède ses titres à une autre société du groupe pour 1€ (1/2)

➤ **Combinaison de deux dispositifs anti-abus:**

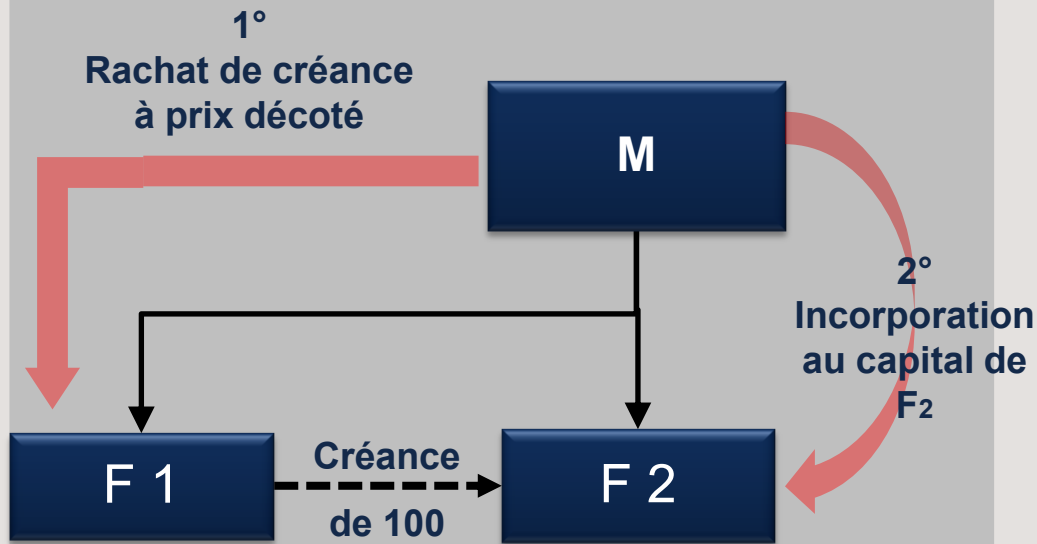
- **Article 39, *quaterdecies*, 2 bis du CGI (LFR 16 Août 2012):** La différence entre la valeur d'inscription comptable des titres et leur valeur réelle au jour d'émission n'est pas déductible
- **Article 219 I a *septies* 2 du CGI (LF 2011)** qui prévoit, une mise en suspens des moins-values résultant de la cession de titres de participation détenus depuis moins de deux ans, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire

III/ Hypothèse N°4 : M incorpore au capital de F₂ sa créance puis cède ses titres à une autre société du groupe pour 1€ (2/2)



III/ Hypothèse N°5 : M rachète auprès d'une société du groupe une créance décotée et l'incorpore au capital de F2 (1/2)

Groupe Fiscal



- F1 détient une créance de 100 sur F2

1°/ Cession de créance

- F1 cède à M sa créance de 100 pour 1€ : $MV = -99$
- F2 a une situation nette négative de -90

2°/ Augmentation de capital

- Valeur comptable des titres F2 reçus en rémunération de l'apport : 100
- Valeur réelle des titres F2 : 10

III/ Hypothèse N°5 : M rachète auprès d'une société du groupe une créance décotée et l'incorpore au capital de F2 (2/2)

Article 209 VII bis du CGI (LF 2013)

- Le **profit virtuel**, constaté chez l'apporteur lors d'une augmentation de capital libérée par compensation de créances, est **neutralisé sous réserve que celles-ci aient été acquises auprès d'un créancier tiers non lié à l'entreprise qui acquiert les titres ni à l'entreprise émettrice.**
- A **contrario**, lorsque la créance décotée a été acquise auprès d'une **société liée (F1)** au sens de l'article 39, 12 du CGI, le repreneur **(M)** est **imposé sur le bénéfice virtuel correspondant à la différence entre la valeur de rachat des créances (1€) et la valeur comptables des titres (100) .**



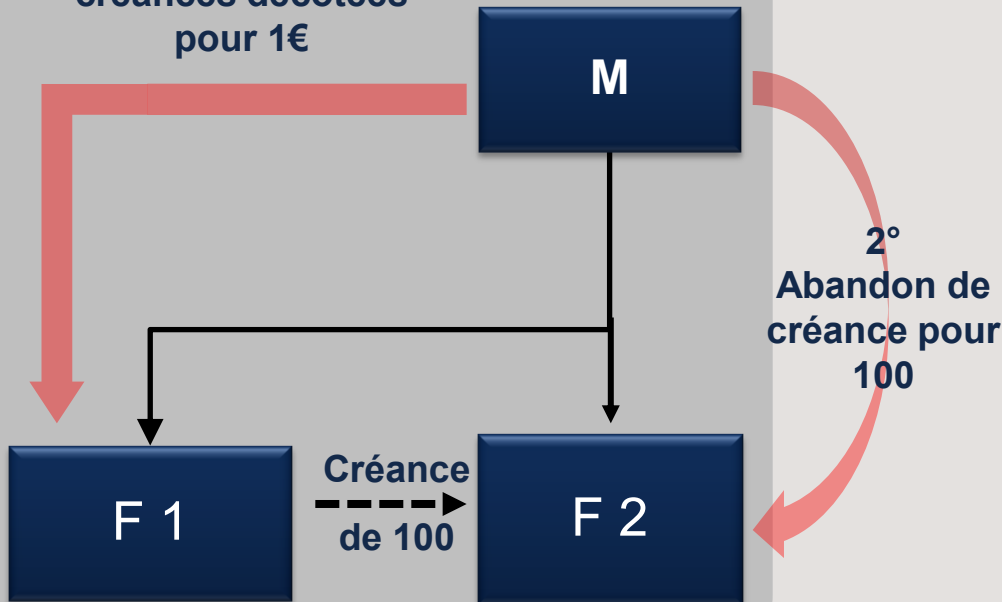
Profit imposable chez F2 : 99
Mais moins-value sur cession chez F1 : 99
Résultat global : 0



III/ Hypothèse N°6 : M rachète auprès d'une société du groupe une créance décotée puis l'abandonne au profit de F₂ (1/3)

Groupe Fiscal

1°
Rachat des
créances décotées
pour 1€



- F₁ détient une créance de 100 sur F₂
- F₁ cède à M sa créance de 100 pour 1€
- M consent un abandon de créance à F₂

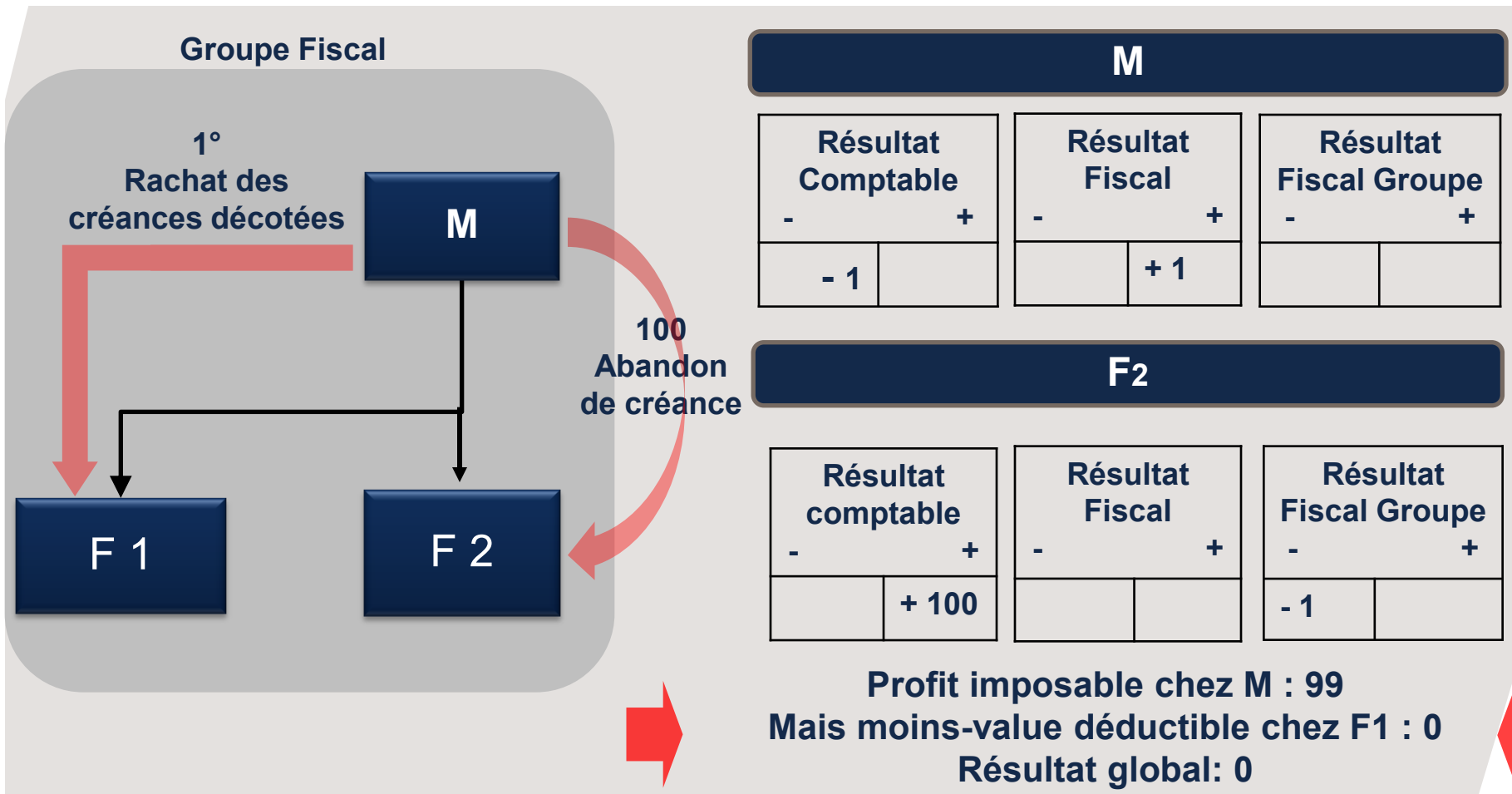
III/ Hypothèse N°6 : M rachète auprès d'une société du groupe une créance décotée puis l'abandonne au profit de F₂ (2/3)

Article 223 B alinéa 6 du CGI

« (...) le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble **ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon.** »

- **Le profit constaté pour la société bénéficiaire n'est soustrait du résultat d'ensemble que dans la limite de la valeur d'inscription de la créance à l'actif de la société auteur de l'abandon.**

III/ Hypothèse N°6 : M rachète auprès d'une société du groupe une créance décotée puis l'abandonne au profit de F2 (3/3)



IV/ Restructurations

Philippe Grousset, avocat associé et Ludovic Duguet, avocat

IV/ Actualité jurisprudentielle (1/3)

– Notion de branche complète et autonome

La transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au transfert effectif de personnel nécessaire, eu égard à l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui est affectée, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité.

Dans le cas où certains membres du personnel nécessaire 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 l'activité puisse néanmoins être regardé comme complet.

(Avis CE 13 juillet 2012, n°358931, Ondupack)

IV/ Actualité jurisprudentielle (2/3)

- Notion d'éléments assimilés à une branche.

L'apport de parts d'un GIE constitué sans capital est susceptible d'être assimilé à celui d'une branche complète d'activité à condition que cet apport consiste en une participation dans une entité juridique dont il permet le contrôle et que l'activité de cette entité soit elle-même susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome.

(CE 16 mai 2012, n°325370, société GDF Suez Energie Services)

IV/ Actualité jurisprudentielle (3/3)

– Scissions

La scission d'une société qui exerce une activité holding ne peut être placée sous le régime de faveur des fusions dès lors que ce régime ne s'applique pas aux scissions portant sur des éléments assimilés aux branches complètes d'activité.

La directive fusion ne saurait être invoquée dans un tel cas dès lors que les dispositions du CGI sont claires.

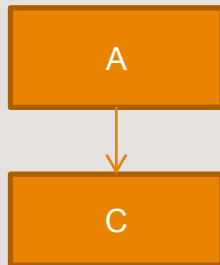
(CE 30 janvier 2013, n°346683, Ambulances de France).

IV/ Cession de titres et régime de faveur (1/2)

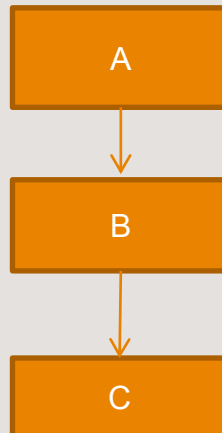
L'arrêt Sté Heineken France (CE 11 février 2013, n° 356519)

- Annulation des titres reçus lors d'un apport en régime de faveur :

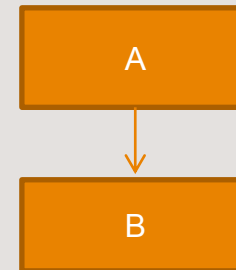
Situation initiale :
acquisition des titres C
en 1988, 1991 et 1996



1998 : APA en 210 B
au profit de B



1999 : TUP de
C dans B



**MV d'annulation des
titres C à CT ou à LT ?**

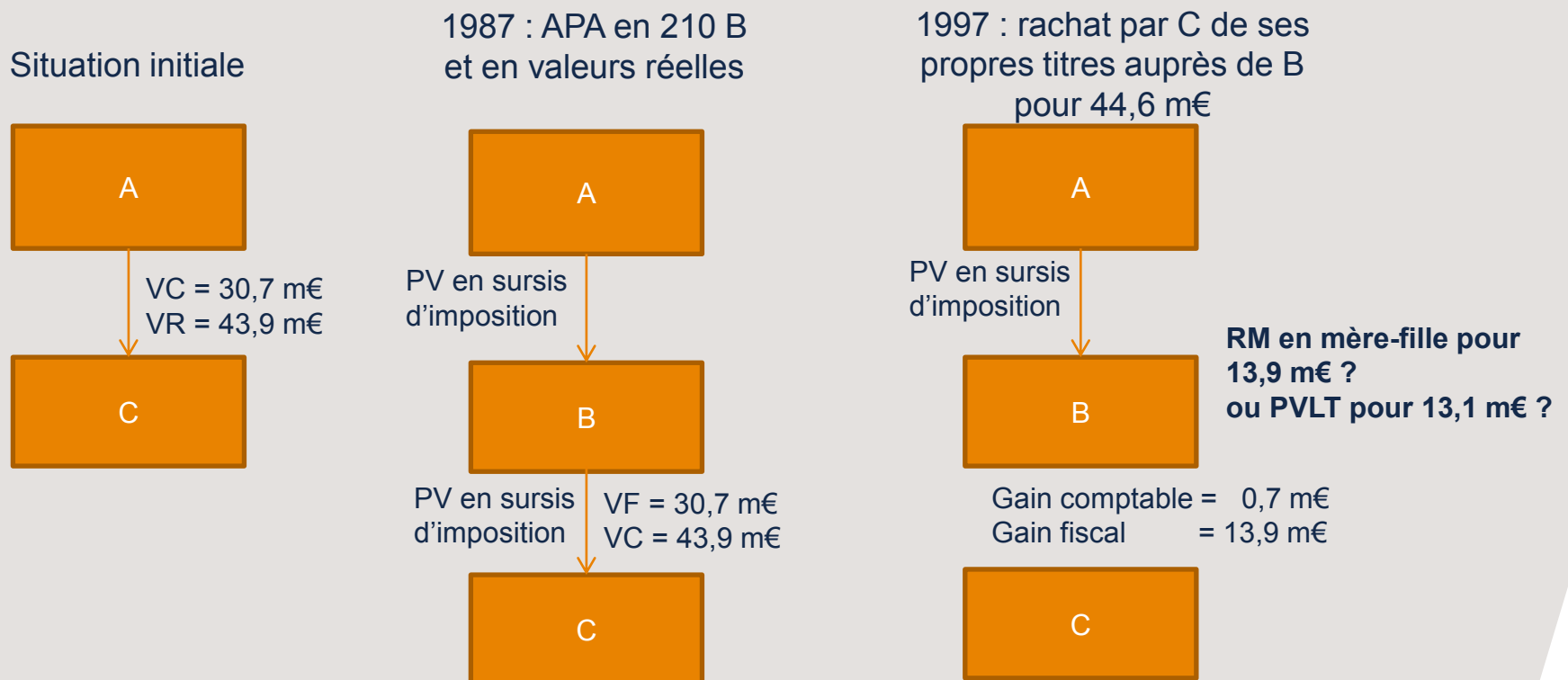
IV/ Cession de titres et régime de faveur (2/2)

L'arrêt Sté Heineken France (CE 11 février 2013, n°356519)

- Annulation des titres reçus lors d'un apport en régime de faveur :
 - La CAA de Versailles avait procédé :
 - à une lecture de l'article 39 duodecies, 4 indépendante de l'article 210 A;
 - contraire à la doctrine administrative (BOI-BIC-PVMV-20-10, n° 80).
 - Le Conseil d'Etat affirme le caractère intercalaire des fusions et opérations assimilées en considérant :
 - que pour apprécier la durée de détention dans cette situation, il convient de se référer à l'intention du législateur ayant présidé à l'adoption du régime de faveur;
 - que cette durée doit dès lors être appréciée par rapport à la date d'acquisition de l'apporteuse et non de la bénéficiaire de l'apport.
 - Enseignements :
 - L'utilisation de l'intention du législateur hors abus de droit : la notion de texte clair.
 - Principe de neutralité fiscale des fusions et opérations assimilées qui prévaut, sauf dispositions légales contraires.

IV/ Cession de titres et régime de faveur (1/2) L'arrêt Sté Générale (CE 20 mars 2013, n°349669)

- Rachat par une société de ses propres titres : traitement fiscal de l'actionnaire personne morale



IV/ Cession de titres et régime de faveur (2/2)

L'arrêt Sté Générale (CE 20 mars 2013, n°349669)

- Rachat par une société de ses propres titres : traitement fiscal de l'actionnaire personne morale
 - Solution : RM en régime mère-fille pour la totalité du gain fiscal, y compris pour le montant correspondant à la plus-value d'apport.
 - Enseignements :
 - Confirmation du caractère intercalaire d'un APA en régime de faveur (cf. Heineken).
 - Confirmation que le gain réalisé par l'actionnaire personne morale constitue un RM éligible au régime mère-fille (cf. CE 18 mars 1992, Péchiney).
 - Fondement de l'arrêt Sté Générale : art. 38, 2 et 209 du CGI (absence de référence aux articles 109, 112 et 161).
 - Doctrine administrative infirmée (BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 n° 170 à 190) ?
 - $RM = PRachat - Sup$ (apports réels / valeur d'inscription à l'actif);
 - $PV = VF - Sup$ (apports réels / valeur d'inscription à l'actif).

V/ TVA - Taxe sur les salaires

Elisabeth Ashworth, avocat associé

V/ TVA : détaxation des frais de restructuration (1/4)

– Frais d'acquisition :

- L'intérêt du groupe ne permet pas de justifier la déduction par une société holding de la TVA grevant les frais d'acquisition de titres qu'elle ne portera pas (CE n° 299265, 6 octobre 2008, SA AXA)
- La société holding peut-elle avoir un intérêt propre à supporter les frais d'acquisition sans porter les titres ?

Pourvoi contre l'arrêt de la CAA Versailles n° 01670, L'Air liquide

- La refacturation des frais à la filiale porteuse : quels effets ? (CAA Versailles, n°03084, 6 novembre 2012, Lagardère SCA)

Selon la Cour d'appel de Versailles, la refacturation justifie la déduction de la taxe grevant les dépenses mais ne peut être prise en compte pour la détermination du prorata

V/ TVA : détaxation des frais de restructuration (2/4)

- Perception de dividendes : effets sur les droits à déduction d'une société holding mixte

Que penser de l'absence de commentaire administratif de la jurisprudence Ginger ? (CE 27 juin 2012, n° 350526)

V/ TVA : détaxation des frais de restructuration (3/4)

- Frais de cession : toutes les questions ne sont pas tranchées (I)
 - Caractère patrimonial de la cession de titres : les juridictions se prononcent dans un sens plutôt favorable au contribuable
 - TA Montreuil, 09 février 2012, 101307, Sté Somfy : le caractère patrimonial d'une cession de titres ne saurait être tiré du seul fait que la société a réalisé l'année suivante une distribution d'un montant excédant celui du produit tiré de la cession des titres.
 - CAA Paris, n° 11PA02843, 30 avril 2013, IFRAH Finance : selon le rapporteur public, une distribution l'année suivant la cession n'est pas de nature à remettre en cause le droit à déduction

V/ TVA : détaxation des frais de restructuration (4/4)

- Frais de cession : toutes les questions ne sont pas tranchées (II)
 - La Cour de justice précise sa jurisprudence sur la possibilité d'appliquer à la cession de titres le régime de faveur prévu par la directive en cas de transmission d'universalité de biens.

Cette possibilité, envisagée dans l'arrêt AB SKF (C-29/08, arrêt du 29 octobre 2009) apparaît désormais simplement théorique (C-651/11, arrêt du 30 mai 2013).

V/ Taxe sur les salaires

- CAA Paris, n° 02544, 20 février 2013, Financière Chopin

La rémunération versée au président d'une société par action simplifiée n'est pas passible de la taxe sur les salaires lorsque cette rémunération ne procède pas des fonctions de président mais d'une convention spécifique par laquelle il a été chargé de développer le chiffre d'affaires et les profits des filiales.

A défaut démontrer l'existence d'un abus, ou même de justifier la nécessité de requalifier ladite convention ou encore de démontrer que le dirigeant aurait, dans ce cadre, exercé des fonctions liées à l'activité financière, l'administration n'est pas fondée à inclure ladite rémunération dans l'assiette passible de la taxe sur les salaires.

VI/ Prestations de services et mise à disposition

Jean-Eric Cros, Philippe Grousset et Pierre Bonneau, avocats associés

VI/ Rémunération du dirigeant d'une filiale, mis à disposition par la société mère (1/4)

– La jurisprudence commerciale

- Cass. com 14-09-2010

Annulation d'une convention de prestations de services relevant de la direction générale pour défaut de décision de rémunération des fonctions de direction.

- Cass. com 23-10-2012

Annulation d'une convention recouvrant partiellement la direction d'une société pour défaut de cause.

VI/ Rémunération du dirigeant d'une filiale, mis à disposition par la société mère (2/4)

- La jurisprudence fiscale.

Le principe posé par le Conseil d'Etat.

Une société filiale n'établit pas l'existence de prestations de services qui lui auraient été fournis par une société mère, dès lors que ces prestations entraînent dans le cadre normal des activités de son PDG qui était à la fois président de la mère et de la filiale (CE 20 avril 1984 n°331194, RJF 6/84 n° 711).

VI/ Rémunération du dirigeant d'une filiale, mis à disposition par la société mère (3/4)

– La jurisprudence fiscale

Une filiale ne peut déduire de ses résultats une somme annuelle forfaitaire versée à sa société mère au titre des frais de présidence de M.X. qui assure les fonctions de PDG au sein des deux sociétés, dès lors que la société mère n'a fourni aucune prestation de services distincte des activités que M.X. a exercées dans le cadre normal de ses fonctions de dirigeant de la filiale.

Est inopérant le moyen tiré de ce que le PDG n'a perçu aucun salaire de la filiale, dès lors que la décision prise par celle-ci de ne pas le rémunérer constitue une décision de gestion qui lui est opposable (CAA Nancy 9/10/03 n°98-2182 RJF1/04 n°10).

Une société qui a pris la décision de ne pas rémunérer M.X., son PDG, conclut un contrat avec sa société sœur au terme duquel cette société met à sa disposition un de ses salariés, M.X., pour assurer les fonctions de PDG. En l'absence de contrepartie, le versement d'honoraires pour une prestation équivalente de celle normalement inhérente aux fonctions de son PDG constitue un acte normal de gestion (TA Cergy-Pontoise 23 septembre 2010, n°07-8439, RJF 2/11 n°139).

VI/ Rémunération du dirigeant d'une filiale, mis à disposition par la société mère (4/4)

- Précautions à prendre.
 - Prévoir de rémunérer la **fonction**.
 - Ne pas inclure la refacturation dans une convention de direction générale.
 - Autoriser (si convention réglementée) la facturation du coût du dirigeant par la société qui le rémunère.

VI/ Les risques liés à la mise à disposition de personnel intra groupe

- Deux interdits classiques et pénalement sanctionnés par la législation sociale :
 - Délits de marchandage (art. L8231-1 CT) et de prêt de main d'œuvre illicite (L.8241-1 CT) : 2 ans d'emprisonnement et 30 000 € d'amende.
 - Des éléments communs : opération à but lucratif, de prêt de main-d'œuvre
 - Spécificité du marchandage : *« 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 aux groupes de sociétés :
 - Une pratique constante...
 - Détachements de personnel (/prestations de services par un service commun)
 - Prêt de main d'œuvre pour faire face à des variations de charge
 - Remise en cause par la jurisprudence (Cass. soc. 18 mai 2011)...
« 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 »
 - Puis sécurisée, à des conditions strictes, par loi *Cherpion* du 28 juillet 2011

VI/ Mise à disposition de personnel dans le groupe et prescriptions de la loi Cherpion

- 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. »
- **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» ;*
- + Obligations d'information/consultation du CE et du CHSCT.

VII/ Transfert de siège et de fonctions

Alexandre Delhaye, avocat, Edouard Milhac et Pierre Bonneau, avocats associés

VII/ Transfert de siège et de fonctions

- Transfert de siège statutaire versus transfert du siège réel
- Les motivations du transfert de siège statutaire
- Les modalités juridiques du transfert de siège statutaire
 - Le principe de l'unanimité
 - Les différentes voies :
 - Transfert du siège social statutaire / transformation transfrontalière
 - Recours à la Société Européenne
 - Recours à la fusion transfrontalière

VII/ Quelles conséquences ?

- Sur le maintien de la personnalité morale
- Sur le changement de nationalité et le droit applicable
- Autres

VII/ Conséquences fiscales du transfert de siège (1/2)

- Principe : le transfert de siège ou d'établissement est assimilé à une cessation d'entreprise en matière d'IS (art. 221. 2 al. 1^{er} CGI)
- Exception : transfert dans un Etat de l'UE ou de l'EEE avec convention d'assistance administrative (échange de renseignements et assistance au recouvrement)
 - Une évolution imposée par deux arrêts National Grid Indus (CJUE 2011) et Commission Européenne c/ République portugaise (CJUE 2012)
 - Qui autorise un paiement fractionné sur 5 ans de l'impôt sur les plus-values latentes, en report ou en sursis
 - Sauf maintien d'un établissement stable en France

VII/ Conséquences fiscales du transfert de siège (2/2)

- En cas de transfert dans un Etat de l'UE/EEE (art. 221. 2 al. 3 CGI)

Transfert sans transfert d'actifs	Transfert « accompagné d'un transfert d'actifs »
Pas d'imposition (neutralité)	Option entre imposition immédiate des plus-values et imposition fractionnée sur 5 ans

- Difficultés d'application du texte
 - Transfert d'une partie des actifs
 - Compatibilité avec le droit de l'UE de l'imposition fractionnée
 - Traitement fiscal des associés de la société dont le siège est transféré (la question de l'existence d'un revenu réputé distribué, art. 111 bis CGI)

VII/ Conséquences fiscales du transfert de fonctions

- Jurisprudence récente sur le transfert de fonctions administratives à l'étranger : CAA Paris, 5 févr. 2013, n° 12PA00469
 - Transfert sans contrepartie par une société française de ses activités de centrale de trésorerie à une société de droit suisse
 - Transfert indirect de bénéfices au sens de l'art. 57 CGI?
 - Réponse négative de la CAA Paris en raison de l'insuffisance des éléments de comparaison avancés par l'administration
 - Mais l'arrêt ne se prononce pas clairement sur la question de savoir si le transfert d'une activité interne à un groupe peut être considéré comme le transfert d'un actif incorporel entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI comme l'avait fait le tribunal administratif de Paris
 - D'où l'importance de la fixation des prix de transfert à tous les stades de la vie du groupe et notamment lors des restructurations des groupes

VII/ Conséquences sociales du transfert de siège et de fonctions

- **Au plan collectif** : la consultation des instances représentatives du personnel.
- **Au plan individuel** : l'identification du régime social des collaborateurs impactés (détachement / expatriation / statut local).

VIII/ Droits d'enregistrement

Jean-Eric Cros, avocat associé

VIII/ Les cessions d'actions ou de parts de sociétés non cotées (hors prépondérance immobilière) intra-groupes

– Article 726.II

Exonération de droits de mutation (0,1% ou 3%) pour les « acquisitions de droits sociaux » entre sociétés membres du même groupe au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

– Portée

- Cessions entre mère et fille, entre sœurs, entre cousines,
- Cessions d'actions de sociétés non cotées,
- Cessions d'actions de sociétés cotées constatées par un acte,
- Cession de parts (SARL, SNC, société civile),
- Rachat de ses propres actions auprès de sa « mère ».

VIII/ Les conventions de successeur intra-groupes

- Rappel de l'article 720 du CGI
- Jurisprudence récente
 - Cass. Com 29 janvier 2013 (société Idéal Standard Industrie France),
 - Cass. Com 3 avril 2013 (société Valéo Sécurité habitacle).

Peu importe que la cession porte sur une partie d'activité et soit réalisée à **l'occasion de la réorganisation interne d'un groupe.**

IX/ Sort des crédits d'impôts conventionnels

Agnès de L'Estoile-Campi, avocat associé

IX/ Utilisation du crédit d'impôt conventionnel par une société déficitaire (1/2)

- Jurisprudence abondante : CAA de Versailles 16/07/2012 Céline et CAA Paris 21/12/2012 Globe Traders
- Les deux cours font prévaloir le droit conventionnel sur le droit interne si bien que toute société déficitaire est dans une situation moins favorable par rapport à une situation où elle percevrait des revenus provenant d'un pays sans convention fiscale.
- Interprétation qui nous semble rigide, contradictoire avec l'objectif premier d'une convention = éviter la double imposition
- Instaure une différence de traitement entre sociétés déficitaires et bénéficiaires contraire au principe d'égalité devant l'impôt
- Il convient de continuer « le combat » sur le terrain contentieux

IX/ Utilisation du crédit d'impôt conventionnel par une société déficitaire (2/2)

Une lueur d'espoir ? : Conseil d'Etat GBL Energy 9 mai 2012 qui laisse entrevoir une possibilité de reporter en avant les crédits d'impôts en paiement de l'IS, une fois la société redevenue bénéficiaire.

Rejoint le projet d'amendement Marini lors de la discussion du PLF 2011 qui avait été malencontreusement écarté par la CMP lors de la discussion parlementaire

IX/ Utilisation du crédit d'impôt conventionnel sur les différents taux d'IS

- CAA Versailles 12/04/2012 Prédica : les CI afférents à des produits d'actions/obligations ne sont imputables que sur l'IS au taux normal auquel sont assujettis ces produits.
- CE 29/10/2012 Crédit Agricole SA: la retenue à la source étrangère sur les revenus de capitaux mobiliers ne peut être imputés que sur l'IS au taux normal auquel sont assujettis ces revenus // aux dispositions de l'article 220 du CGI

Il en résulte donc l'impossibilité, en l'absence d'IS suffisant au taux normal de pouvoir imputer les crédits d'impôts sur l'IS au taux réduit. Décision conforme à la jurisprudence du CE qui avait jugé qu'il n'est pas possible d'imputer un CI afférent à une redevance de brevet sur l'IS au taux normal.

= Validation de deux bases distinctes d'imputation

IX/ Utilisation du crédit d'impôt conventionnel fictif

Natixis a à nouveau fait la jurisprudence: CAA de Versailles 4/12/2012

- Interprétation littérale des conventions sur les clauses de CI en distinguant celles qui exigent le paiement d'un impôt effectif (Chine) et celles qui ne l'exigent pas (crédit totalement fictif , Argentine, Inde, Turquie, Indonésie) // arrêt Natexis du CE de 26/07/2006 sur la convention France/Brésil
- Exigence de preuve mise à la charge du contribuable notamment lorsqu'il a bénéficié d'une exonération partielle ou totale dans le pays de la source
- Recommandation pratique : prévoir dans les contrats que le débiteur s'engage à obtenir des autorités locales tous types de justificatifs de l'exonération totale ou partielle.

IX/ Utilisation des retenues à la source prélevées contrairement à la convention fiscale

Pas d'avancée majeure sur ce sujet, les contrôles fiscaux continuent de rejeter la déduction en France

Plusieurs contentieux en cours suivi par le cabinet

X/ Contribution de 3 % sur les distributions

Daniel Gutmann, avocat associé

X/ Éléments d'actualité sur la contribution de 3 %

- Publication le 10/04/2013 du BOFIP : BOI-IS-AUT-30-20130410.
- Problèmes de mise en œuvre dans les distributions à des sociétés mères étrangères :
 - 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 ?
 - 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 crédits d'impôts auxquels ouvrent droit les distributions faites par les filiales à leurs sociétés mères
 - Cas des sociétés déficitaires ou soumises à l'IS au seul taux réduit

XI/ Participation

Pierre Bonneau, avocat associé

XI/ Participation et crédits d'impôt (1/2)

- Formule légale : **$RSP = \frac{1}{2} \times (B-5C/100) \times (S/VA)$**
- Impact du Crédit d'impôt (CIR, CICE...) sur B ?
 - Position de l'Administration Fiscale : l'impôt doit être minoré du crédit d'impôt qui majore donc le bénéfice ([BOI-BIC-PTP-10-10-20-10, n° 210](#))
 - Doctrine fiscale annulée par le Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 20 mars 2013, n°347633) : « *Dans le cas où une entreprise bénéficie de crédits d'impôt imputables sur le montant de cet impôt, il n'y a pas lieu de tenir compte du montant de ces crédits* »

XI/ Participation et crédits d'impôt (2/2)

- Conséquences de l'annulation de la doctrine administrative pour les entreprises qui s'y conformaient :
 - Pour le passé :
 - Possibilité de reprendre les sommes indument versées ? **Non** (C.trav, art. L.3326-1)
 - Risque de contestation fiscale de l'exonération : **Non** – Doctrine administrative
 - Risque de contestation de l'exonération par l'URSSAF ? Attente d'une sécurisation
 - Pour le présent : calcul de la participation 2012 versée en 2013 ?
 - 1^{er} cas - Comptes clos + attestation de bénéfice établie : Idem passé
 - 2^{ème} cas - Compte non clos :
 - Attestation du bénéfice tenant compte de la position du Conseil d'Etat
 - Possible supplément de participation
 - Pour le futur :
 - Amendement ECKERT lors de l'examen de la loi sur le déblocage de la participation et de l'intéressement – Ecarté comme prématuré
 - Réforme à venir de l'épargne salariale