

Clôture 2013, horizon 2014 :
comment se préparer fiscalement ?

Mardi 10 décembre 2013

Sommaire (1/2)

Introduction

I/ Soulevons le voile sur les pratiques des contrôleurs fiscaux et examinons les dessous de la réforme des valeurs foncières

II/ TVA dans les holdings : quelques sujets de discussion lors des contrôles

III/ Nouveaux taux de TVA : mesures pratiques

IV/ Rémunérations : comment se repérer dans les multiples dispositifs fiscaux ?

V/ Restructurations : les évolutions de la jurisprudence récente

VI/ Déduction des frais financiers : reste-t-il des charges déductibles ?

VII/ Provisions : la difficile articulation du comptable et du fiscal

Sommaire (2/2)

VIII/ Intégration fiscale : les paramètres à prendre en compte dans la détermination du périmètre

IX/ Incidences fiscales des clauses de garantie de passif

X/ Fichier des écritures comptables : les nouvelles obligations de présentation des documents comptables sous format dématérialisé

XI/ Obligations déclaratives : quelles nouveautés pour les groupes internationaux ?

XII/ Incorporels : les évolutions de la doctrine de l'OCDE

XIII/ Crédits d'impôt étrangers : comment en optimiser l'utilisation ?

XIV/ Réclamations : à quelles restitutions votre entreprise peut-elle prétendre ?

Introduction

Daniel Gutmann, avocat associé, responsable du département de doctrine fiscale

I/ Soulevons le voile sur les pratiques des contrôleurs fiscaux et examinons les dessous de la réforme des valeurs foncières

Laurent Chatel, avocat associé

I/ 1. Réforme des valeurs foncières

Etat des lieux de la réforme des valeurs foncières en cours :

- la quantité de déclarations déposées comportant des anomalies a été plus importante que prévue.
- le travail de traitement des déclarations pour les classer par catégorie, par commune et zone de commercialité est en cours et validation des tarifs par les commissions début 2014.
- mise en place d'EDI REQUETE pour déclaration annuelle des loyers – ATTENTION à la date d'application.
- problèmes méthodologiques sur la désignation des membres des commissions départementales de révision des valeurs foncières.

Enfin elle sera composée de :

- 3 représentants des CCI,
- 2 représentants des Chambres de Métiers,
- 3 représentants des organisations professionnelles,
- 1 représentant des professions libérales.

I/ 2. CFE et Taxe Foncière

- La définition des immeubles à usage industriel devient incompréhensible eu égard aux positions divergentes des services fiscaux et de la jurisprudence.
- Attention à la définition extensive des agencements à caractère foncier retenue par les services vérificateurs lors des contrôles fiscaux portant sur des immeubles industriels (CE du 25/9/13, n°357029)
- Comment doit-on appliquer la tolérance du dixième prévue à l'article 1517 I du CGI pour la prise en compte dans l'évaluation foncière des agencements non déclarables ? Adoption d'un amendement supprimant cette règle pour une prise en compte immédiate.

I/ 3. CVAE

- L'exclusion de plus en plus fréquente des charges d'exploitation minorant la valeur ajoutée avec les exemples :
 - des dépenses de mécénat,
 - des pertes sur créances irrécouvrables après leur requalification en abandon de créances.
- L'analyse extensive des services vérificateurs de l'arrêt PLACOPLATRE conduisant à neutraliser la totalité des charges locatives dans la valeur ajoutée.
- Difficile définition des plus et moins-values se rapportant à une activité normale et courante ?
- Une redevance versée pour l'exploitation d'un matériel chez son client n'est pas forcément constitutive d'une location d'immobilisation corporelle devant être neutralisée dans la valeur ajoutée.

I/ 4. La TASCOM et la TLPE

– TASCOM

- Détermination du chiffre d'affaires réalisé avec des professionnels et devant donc être exclu,
- Date de création du magasin pour apprécier s'il existait avant le 1^{er} janvier 1960 justifiant des difficultés liées à la charge de la preuve,
- Définition des surfaces closes et couvertes librement accessibles au public affectées à la vente.

– TLPE

- Conséquences à tirer de la QPC dont les conclusions ont été rendues le 25 octobre 2013,
- Attention aux taxations d'office, les communes mandatant des officines pour pointer les enseignes à l'insu des contribuables,
- Une procédure compliquée car relevant des TGI tout en relevant des procédures fiscales.

I/ 5. TABIF et CSPE

– **La Taxe annuelle sur certains locaux en Ile de France (TABIF)**

Distinction entre les différentes catégories de locaux imposables :

- différence à faire entre les locaux commerciaux et entrepôts au titre des réserves suivant qu'elles sont ou non de proximité,
- parkings rattachés à des surfaces taxables.

– Vérification nécessaire du zonage en particulier lorsque la situation économique de la commune permet de relever de la zone 3.

– Conséquence des restructurations lourdes sur la TABIF et prolongation des droits acquis en IDF (article L 520-8).

- **CSPE**

- En attente d'une contestation ? Faut-il prendre date et réclamer ?

III/ TVA dans les holdings : quelques sujets de discussion lors des contrôles

Ariane Beetschen, avocat associé

III/ 1. Arrêt Ginger suite (1/3)

- Arrêt du Conseil d'Etat Ginger du 27 juin 2012
 - La perception de dividendes de filiales constitue une activité non économique
 - La déduction de la TVA relative à des dépenses exposées à la fois pour des activités économiques (ex : prestations de services aux filiales) et des activités non économiques (perception de dividendes) n'est admise que dans la mesure où ces dépenses sont imputables aux activités économiques (application de l'arrêt CJUE Securenta du 13 mars 2008)
- La DVNI entend remettre en cause une partie de la TVA déduite sur les dépenses mixtes champ/hors champ des holdings
- En appliquant un prorata de déduction financier ...au dénominateur duquel sont mentionnés les dividendes ...

III/ 1. Arrêt Ginger suite (2/3)

- Comme l’y invite la CAA de Paris dans sa décision Ginger du 4 juillet 2013 ...
 - *Considérant (...), que la société Ginger est une société holding qui perçoit des recettes provenant, d'une part, des prestations d'assistance rendues à ses filiales ainsi que des prestations d'ingénierie fournies à ses clients, entrant dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée, et, d'autre part, des dividendes versées par ses filiales, placées hors du champ de ladite taxe ; que la société requérante n'ayant pas procédé préalablement à l'affectation de ses dépenses en fonction de leur utilisation, totale ou partielle, pour la réalisation de ses activités situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et pour la réalisation de celles situées hors du champ de cette taxe, il lui appartient de justifier d'une clé de répartition reflétant objectivement la part d'affectation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités ;*

III/ 1. Arrêt Ginger suite (3/3)

- *qu'en se bornant à faire valoir que deux personnes seulement se consacrent une semaine par an à son activité de perception de dividendes et que seul 0,1 % de ses dépenses est affecté aux besoins de ses opérations placées hors du champ de la taxe sur la valeur ajoutée, elle ne critique pas utilement le pourcentage retenu par l'administration qui pourrait être imputé sur cette partie de son activité ;*

III/ 2. Arrêt Air Liquide (1/3)

- TVA non déductible pour les dépenses que les holdings n'utilisent pas dans le cadre de leur exploitation propre :
 - frais d'acquisition de titres de participation pris en charge par une société mère alors que les titres sont détenus par sa filiale (Arrêt Axa du 6 octobre 2008)
 - travaux de dépollution pris en charge par une holding qui a cédé les titres d'une filiale alors qu'ils incombaient légalement à l'ex-filiale (Arrêt Rhodia Chimie du 30 décembre 2011)
 - dépenses d'avocat exposées par une holding au titre d'une augmentation de capital réalisée par sa filiale (Arrêt First International Production du 29 octobre 2012)

III/ 2. Arrêt Air Liquide (2/3)

- Mais, arrêt du Conseil d'Etat Air Liquide du 24 juin 2012 :
 - le droit à déduction de la TVA ayant grevé les frais engagés en vue de l'acquisition de titres de participation n'est pas réservé au seul cas dans lequel les titres sont détenus directement par une holding mixte
 - un droit à déduction doit être accordé à une holding mixte qui décide de la prise de participations dans des sociétés dont les titres seront détenus par une filiale ayant un objet exclusivement patrimonial lorsqu'elle est en mesure d'établir que, compte-tenu de l'organisation de son groupe, elle seule effectuera au profit de ses sous-filiales des prestations de services soumises à la TVA

III/ 2. Arrêt Air Liquide (3/3)

- Solution Air Liquide :
 - contraire à Axa ?
 - n'a ni pour objet, ni pour effet de reconnaître un régime de TVA de groupe (voir décision Rhodia Chimie)
 - critère de l'immixtion dans la gestion implicitement écarté
 - fortement encadrée sans indication sur la nature et la durée des services à rendre par la grand-mère aux sous-filiales
- Incidences de la solution en matière d'impôt sur les sociétés

III/ Nouveaux taux de TVA : mesures pratiques

Elisabeth Ashworth, avocat associé

III/ 1. Les changements annoncés (LFR pour 2012, PLF pour 2013)

- **Rehaussement général de deux taux** : les taux de 7 % et de 19,6 % sont respectivement portés à 10 % et 20 %
- **Changement du taux applicable** :
 - **à la baisse : 7 % à 5,5 %** :
 - construction, livraison, rénovation lourde de logements sociaux
 - mise aux normes de logements sociaux (suivant liste prévue par la loi)
 - travaux thermiques dans les logements de plus de deux ans
 - places de cinéma
 - importation d'œuvres d'art
 - **à la hausse : 7 % à 20 %** :
 - engrais non calcaires
 - opérations d'accession sociale à la propriété dans la périphérie des zones ANRU
- **Création d'une nouvelle catégorie de logements dits « intermédiaires » passibles du taux de 10 %**

III/ 2. Les modalités d'entrée en vigueur (1/3)

- Les hausses de taux à 10 % et 20 % :
 - elles s'appliquent en principe :
 - aux opérations dont le **fait générateur** intervient à compter du 1^{er} janvier 2014.
 - sauf si un **encaissement** pour lequel la TVA est **exigible** intervient avant cette date.

III/ 2. Les modalités d'entrée en vigueur (2/3)

– Tolérances :

- générales :

- pour les livraisons de biens et prestations de services donnant lieu à l'établissement de **décomptes ou à des encaissements successifs, ventilation possible** au titre des périodes « à cheval » pour appliquer l'ancien taux à une partie du décompte ou de l'encaissement concerné ;
- lorsqu'une **facture est émise avant le 1^{er} janvier 2014**, il est possible d'appliquer le **nouveau taux** s'il est certain que le fait générateur et l'exigibilité interviendront après cette date (mais une régularisation est nécessaire si, en définitive, le fait générateur ou l'exigibilité interviennent avant).
- **Annnonce du gouvernement** : préservation du taux de 7 % en cas de devis signé +acompte (>30 %) versé avant le 31 décembre et travaux achevés avant le 1^{er} mars 2014

- secteur de l'immobilier :

Préservation de l'ancien taux pour certaines opérations engagées avant la hausse du taux (zones périphériques aux zones ANRU, certains travaux dans le logement social...).

III/ 2. Les modalités d'entrée en vigueur (3/3)

– Les baisses de taux

- Dans le secteur immobilier :
 - la baisse du taux à 5,5 % s'applique :
 - aux opérations dont le fait générateur (livraison, achèvement) intervient à compter du 1^{er} janvier 2014 et le nouveau taux s'applique, par régularisation, aux encaissements reçus avant cette date pour les ventes d'immeubles à construire.
 - pour les opérations dont l'exigibilité intervient à compter du 1^{er} janvier 2014 en ce qui concerne les travaux thermiques.
 - la création de la catégorie des logements intermédiaires taxable à 10 % prend effet pour les chantiers ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014.
- pour les autres mesures de baisse de taux :
 - places de cinéma : exigibilité.
 - engrais et importation d'œuvre d'art : fait générateur.

IV/ Rémunérations : comment se repérer dans les multiples dispositifs fiscaux ?

Marie-Pierre Schramm et Christophe Frionnet, avocats associés

IV/ Rémunérations : comment se repérer dans les multiples dispositifs fiscaux ?

A/ Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises 2013/2014

A/ 1. Champ d'application de la taxe (1/2)

– Articulation du dispositif :

- article 9 PLF 2014 :

- « I. Les entreprises individuelles, les personnes morales, les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale, qui exploitent une entreprise en France, acquittent une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014.

- II. La taxe est assise sur la part des rémunérations individuelles qui excède un million d'euros. »

- seuil déclencheur de 1 M€ par bénéficiaire et par entité.

- Ou de 1 M€ par bénéficiaire rémunéré par plusieurs sociétés intégrées (amendement Sénat à confirmer)

- entreprises françaises ou établissements français de sociétés étrangères.

A/ 1. Champ d'application de la taxe (2/2)

– Bénéficiaires :

- salariés, mandataires sociaux, travailleurs non-salariés (TNS),
- a contrario ne sont pas visées les rémunérations perçues sous forme de résultats d'exploitation BNC/BIC/BA/RF...

– Types de rémunération :

- traitements, salaires ou revenus assimilés ainsi que tous les avantages en argent ou en nature,
- intéressement et participation,
- jetons de présence,
- pensions, compléments de retraite, indemnités, allocation ou avantages assimilés attribués en raison du départ à la retraite,
- stock-options, actions gratuites, achat d'actions, BSPCE.

A/ 2. Calcul

- Taux : 50%
- Assiette :
 - fraction de la rémunération (par bénéficiaire) qui excède 1 M€.
 - principe : appréciation du seuil par entité.
 - exception : appréciation par rapport au cumul des sociétés intégrées pour lesquelles le seuil n'est pas individuellement atteint (cf. Amendement sénat). Dans ce cas la société redevable est la société mère intégrante.
- Plafond : la taxe est plafonnée à hauteur de 5 % du chiffre d'affaires réalisé l'année au titre de laquelle la taxe est due.

A/ 3. Cas particuliers (1/2)

- Cas des groupes internationaux :
 - assujettissement des entreprises françaises « *qui ont des salariés à l'étranger* »
 - assujettissement des entreprises étrangères « si elles ont une activité stable en France » (M. Bernard Cazeneuve – débat à l'AN)
 - société française qui refacture à une filiale étrangère :
 - absence de prise en compte du « coût net » dans le dispositif
 - filiale étrangère qui refacture à une société française :
 - la société française paiera la taxe pour la rémunération du salarié employé par la filiale à l'étranger faisant l'objet de la refacturation
- Cas de rémunérations différées :
 - cas des bonus : paiements 2013/2014 ou attributions 2013/2014 ?

A/ 3. Cas particuliers (2/2)

- Cas des dispositifs d'épargne salariale :
 - fait générateur : rattachement à l'année de décision d'attribution
 - assiette de la taxe :
 - stock-options : juste valeur des options ou 25 % de la valeur des actions à la date d'attribution
 - attribution d'actions gratuites : juste valeur des actions ou valeur des actions à la date d'attribution
 - bons de souscription de parts de créateur d'entreprise : juste valeur des bons attribués ou valeur des titres sur lesquels portent ces bons à la date d'attribution
 - juste valeur : préconisations par les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002
 - référence à la contribution patronale sur AGA et stock-options

A/ 4. Nature de la taxe

- Acquittement de la taxe :
 - taxe exigible le 1^{er} février 2014 (revenus 2013) et le 1^{er} février 2015 (revenus 2014)
 - les amendements des députés de l'Assemblée Nationale favorables au repoussement de la taxe à 2015 ont été rejetés
 - taxe déclarée et liquidée au plus tard le 30 avril de son année d'exigibilité
 - dispositif dit « transitoire » selon le gouvernement
- Recouvrement et contrôle :
 - même procédure, sanctions, garanties et privilège que la TVA
- Déductibilité de la taxe :
 - oui pour le calcul de l'IS et de l'IR
 - non pour le calcul de la contribution additionnelle sur l'IS de 10,7%

IV/ Rémunérations : comment se repérer dans les multiples dispositifs fiscaux ?

B/ Arrêt du Conseil Constitutionnel du 20 septembre 2013 et indemnité transactionnelle

B/ 1. Contexte légal

- Article 80 duodecies du CGI
 - Exonération plafonnée des indemnités de licenciement pour motif personnel excédant l'indemnité légale ou conventionnelle de branche
 - Exonération totale des indemnités accordées par le Juge en cas de licenciement abusif
 - Décision du Conseil d'Etat du 24 juin 2013 avec QPC

B/ 2. Recours à la technique de la réserve d'interprétation

- Considérant 6 de la décision par lequel le Conseil Constitutionnel a jugé que les dispositions de l'article 80 duodecies « ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice de ces exonérations varient selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction ».

B/ 3. Conséquences en cas de licenciement d'un salarié avec versement d'indemnité substantielle

- Le juge est lié par cette réserve d'interprétation
- Il va falloir, à notre sens, déterminer si le licenciement doit être considéré comme abusif
- Mentions sur le bulletin de salaire

B/ 4. Quid au regard de la taxe exceptionnelle de solidarité ?

- Prise en considération des dommages et intérêts alloués en cas de licenciement pour l'appréciation du seuil de 1 M€ ?
- Article 9 a) et/ou c) du PLF 2014

IV/ Rémunérations : comment se repérer dans les multiples dispositifs fiscaux ?

C/ Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi

C/ 1. Champ d'application

- **Entreprises** (individuelles, sociétés de personnes ou de capitaux, établissements publics, etc...) imposées d'après leur bénéfice réel normal ou simplifié (IR ou IS)
- Entreprises et organismes exonérés sur le fondement de l'article 207 du CGI, au titre des rémunérations qu'ils versent à leurs salariés affectés à leurs activités non exonérées d'IS
- **Notion de salarié** retenue au sens large : salariés de droit privé et de droit public, agents des entreprises et établissements publics, quel que soit le régime de sécurité sociale auquel ils sont affiliés
- Mandataires sociaux / stagiaires non concernés

C/ 2. Assiette (1/2)

- **Rémunérations** versées au cours de l'année civile (art. 244 quater C du CGI) :
 - quelle que soit la date de clôture de l'exercice et quelle que soit sa durée ; les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile imputent le CICE sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos l'année qui suit celle pendant laquelle les rémunérations ont été versées. (**Exemple : clôture au 30 novembre 2013**, CICE applicable au titre de l'exercice 2013/2014 (dont la clôture interviendra le 30 novembre 2014), sur la base des rémunérations versées en 2013.
- Et telles que définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (art. L.242-1 du code de la sécurité sociale) :
 - les primes liées à l'intéressement et à la participation sont exclues de l'assiette du CICE ainsi que les frais professionnels.

C/ 2. Assiette (2/2)

- Et qui n'excèdent pas, contrat par contrat, 2,5 fois le SMIC annuel de référence calculé par rapport à la durée du travail :
 - sans prise en compte des majorations auxquelles donnent lieu les heures complémentaires ou supplémentaires

C/ 3. Taux et utilisation

- Taux applicables : 4 % en 2013 et 6 % à partir de 2014
- Utilisation :
 - imputation sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du CICE ont été versées, puis au cours des 3 années suivantes, remboursement du solde la 4^{ème} année
 - après les autres crédits d'impôt dont bénéficie l'entreprise (crédits d'impôts français et étrangers)
 - pas d'imputation sur l'IFA ni les diverses contributions sur l'IS, ni sur un rappel d'impôt se rapportant à des exercices clos avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle il est obtenu
 - remboursement immédiat aux PME (au sens de la réglementation communautaire), entreprises nouvelles, JEI et entreprises en difficulté l'année de constatation de la créance (2014 pour le CICE acquis au titre des rémunérations de 2013)

C/ 4. Cas des groupes

- Le crédit d'impôt calculé par un GIE ou les sociétés de personnes peut être utilisé par leurs associés (y compris des filiales intégrées fiscalement), proportionnellement à leurs droits dans le groupement ou la société à condition qu'il s'agisse de redevables de l'IS ou de personnes physiques participant à l'exploitation.
- Dans le cadre de l'intégration fiscale, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation sur le montant d'IS dont elle est redevable au titre de chaque exercice des CICE dégagés par chaque société du groupe.

C/ 5. Nature du crédit d'impôt

- Au plan fiscal
 - Créance ayant la nature d'un crédit à valoir sur l'impôt sur les sociétés
- Au plan comptable
 - Simple « recommandation » de l'ANC reprise au sein de la documentation de base Bofip : le CICE doit être comptabilisé au crédit d'un sous-compte dédié du compte 64 « charges de personnel »
- Incidences au plan de la participation des salariés
 - La comptabilisation du CICE en diminution des charges de personnel demeure neutre pour la détermination du montant de la valeur ajoutée des entreprises.
 - **Quid du calcul du bénéfice fiscal net : sort du crédit au regard de l'arrêt SCHLUMBERGER du Conseil d'Etat du 30/03/2013 et position contraire prise dans le BOFIP**

C/ 6. Contreparties et engagements (1/2)

- Le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise.
- L'entreprise doit retracer dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément à ces objectifs.
 - Ces informations pourront notamment figurer, sous la forme d'une description littéraire, en annexe du bilan ou dans une note jointe aux comptes.

C/ 6. Contreparties et engagements (2/2)

- Consultation du comité d'entreprise sur l'affectation du CICE prévue par la loi du 14 juin 2013 sur la « sécurisation de l'emploi » : droit de contrôle et procédure d'alerte (Articles L.2323-26-1 et suivants du Code du Travail).
- Rôle des organismes collecteurs des cotisations sociales :
 - les rémunérations concernées doivent être déclarées sur chacune des déclarations mensuelles ou trimestrielles URSSAF sur la ligne spécifique « crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi » (CTP 400). Le montant cumulé doit être déclaré à chaque échéance (et reporté de la DADS).
 - l'effectif doit également être indiqué.
 - **la déclaration URSSAF est une condition d'éligibilité du dispositif.**
 - l'URSSAF a vocation à vérifier l'assiette de calcul du crédit d'impôt et doit transmettre le résultat de ses vérifications à l'Administration fiscale.
 - l'Administration fiscale, auprès de laquelle une déclaration est également réalisée, ne vérifie pas l'utilisation du CICE mais le montant de celui-ci.

V/ Restructurations : les évolutions jurisprudentielles et réglementaires récentes

Ludovic Duguet et Frédéric Gerner, avocats

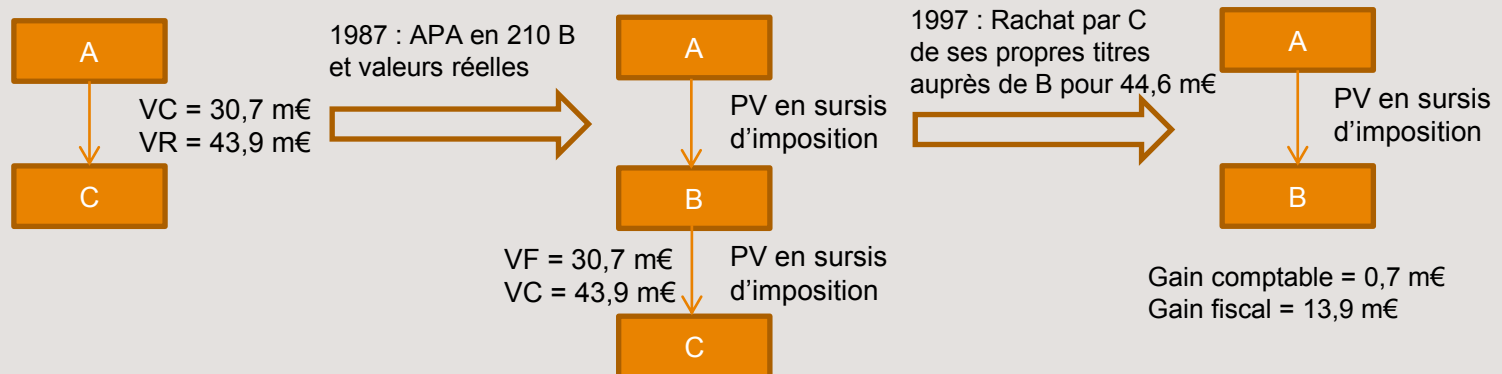
V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (1/7)

- Portée de la neutralité fiscale conférée par l'article 210 A du CGI (1/3)
 - Régime de faveur et durée de détention des titres (CE 11 février 2013 n° 356519, Sté Heineken France) :
 - Faits :
 - en N, N+3 et N+8, une société A acquiert des titres d'une société C.
 - en N+10, la société A apporte les titres C à une société B en régime de faveur.
 - en N+11, la société C est dissoute sans liquidation au profit de B (moins-value).
 - Solution : MVLT chez B – Confirmation de la solution administrative (BOI-BIC-PVMV-20-10, n° 80).
 - Enseignements :
 - consécration / confirmation du caractère intercalaire des opérations en régime de faveur ;
 - application du principe de neutralité, sauf dispositions légales contraires ;
 - cas expressément réglés par la loi : régime mère-fille, réapport de titres.

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (2/7)

– Portée de la neutralité fiscale conférée par l'article 210 A du CGI (2/3)

- Régime de faveur et plus-value en sursis d'imposition (CE 20 mars 2013 n° 349669, Société Générale)



- Traitement fiscal lors du rachat par C de la PV en sursis d'imposition de 13,2 M€ chez B : RM en régime mère-fille (pour la totalité du gain) et non PVLTL.
- Enseignements sur la portée du sursis d'imposition :
 - absence de cristallisation des plus-values lors de l'apport ;
 - gain unique soumis à un régime fiscal unique déterminé lors du fait générateur d'imposition.

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (3/7)

- Portée de la neutralité fiscale conférée par l'article 210 A du CGI (3/3) :
 - Restructurations et provisions (CE 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 cette solution : théorie du prix d'acquisition.
 - portée de cet arrêt :
 - limitée à notre sens aux opérations relevant du régime de droit commun.
 - absence de remise en cause de la neutralité fiscale en cas d'opérations soumises au régime de faveur :
 - Arrêt Heineken France.
 - Doctrine administrative favorable (BOI-IS-FUS-10-20-40-10 n° 220).

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (4/7)

- Notion de branche complète et autonome d'activité (1/4)
 - Contexte légal :
 - notion utilisée pour les apports partiels d'actifs et les scissions,
 - régime de faveur en matière d'IS (art. 210 A et B du CGI) et de droits de mutation (art. 816 et 817 du CGI).
 - Origine de la notion :
 - directive communautaire,
 - interprétation administrative,
 - précisions jurisprudentielles.

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (5/7)

– Notion de branche complète et autonome d'activité (2/4)

- Précision sur les actifs à transférer :

- CE 10 juin 2013 n° 337137, 10^e et 9^e s.-s., Sté Fresenius Medical Care Groupe France:

- une branche d'activité peut être considérée comme complète même en l'absence du transfert de créances clients dès lors qu'elles ne sont pas indispensables à l'exploitation autonome de l'activité transférée,
- arrêt qui rejoint Cass. com, 15 mai 2012, Sté Bruijnse expert-comptable.

- Cass. com 29 janvier 2013 n° 12-12.966 (n°96 F-D), Sté Promo Art Distribution :

- une branche d'activité peut être considérée comme complète même en l'absence de l'apport de la marque si la mise à disposition de celle-ci a des effets équivalents.

- CAA Douai 31 janvier 2013 n°1 2DA00345, 3^e ch., SARL Transport du cheval :

- l'apport d'un fonds de commerce de transport ne peut être regardé comme concernant une branche complète d'activité sans le transfert des véhicules, éléments essentiels à l'activité apportée, lorsqu'ils sont la propriété de l'apporteuse.

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (6/7)

- Notion de branche complète et autonome d'activité (3/4)
 - Précision sur le personnel à transférer :
 - TA Montpellier 8 novembre 2012, n° 1004452, 2^e ch., SAS Ondupack :
 - le transfert d'un fonds de commerce de produits œnologiques et prestations de services associées ne porte pas sur une branche complète et autonome s'il ne s'accompagne pas du transfert des technico-commerciaux qui y sont affectés,
 - suite à avis CE 13 juillet 2012 n° 358931, 8^e et 3^e s.-s., SAS Ondupack : le personnel nécessaire à l'exploitation autonome doit être apprécié en fonction de la nature de l'activité et de la spécificité des emplois qui y sont affectés.
 - CE 23 octobre 2013, n° 359513, 8^e et 3^e s.-s., Sté Michaël :
 - même considérant de principe que dans l'affaire Sté Ondupack (avis CE).

V/ 1. Restructurations : les évolutions jurisprudentielles récentes (7/7)

- Notion de branche complète et autonome d'activité (4/4)
 - Précision sur les éléments assimilés à une branche (titres de participation) :
 - CAA Paris 1^{er} mars 2013 n° 12PA02413, Sté GDF Suez Energie Services :
 - l'apport d'une participation de 51 % dans un GIE permet à la société bénéficiaire d'en avoir le contrôle et l'activité du GIE est autonome => branche,
 - renvoi du CE 16 mai 2012 n° 325370, 10^e et 9^e s.-s., Sté GDF Suez Energie Services : l'apport d'une participation dans un GIE sans capital peut être assimilé à l'apport d'une branche complète.
 - CE 30 janvier 2013 n° 346683, 9^e et 10^e s.-s., Sté Ambulances de France :
 - l'apport de titres de participation à l'exclusion de tout autre élément, à l'occasion d'une scission, ne peut être regardé comme portant sur des éléments d'exploitation permettant l'exercice autonome d'une activité économique,
 - alinéa 5 de l'article 210 B du CGI (pas de notion d'éléments assimilés ≠ APA).

V/ 2. Restructurations : les évolutions réglementaires récentes

– TUP :

- allongement du délai d'opposition des créanciers de 30 à 60 jours (art. 29 de la loi contre la fraude fiscale).
- publication au BODACC susceptible d'être requise.

– Acquisition des titres suivie d'une fusion / TUP :

- la CNCC admet la transcription aux valeurs réelles lorsque les deux opérations constituent une seule et même transaction réalisée en deux étapes successives (Bull. CNCC n° 168, décembre 2012, EC 2012-43, p. 761).
- critères :
 - simultanéité des deux opérations et réalisation en considération de l'une par rapport à l'autre ;
 - subordination d'un accord à la réalisation de l'autre ;
 - objectif économique global de la transaction.

VI/ Déduction des frais financiers : reste-t-il des charges déductibles ?

Hubert Bresson, avocat associé

VI/ Déduction des frais financiers : reste-t-il des charges déductibles ?

A/ Limitation de déduction des intérêts versés à des associés ou à des entreprises liées

A/ 1. Taux limite (articles 39, 1-3° et 212, I du CGI)

- Les intérêts versés aux associés (personnes physiques et morales) et aux entreprises liées ne sont déductibles que dans la limite d'un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans, soit 3,39 % sur 2012 et 2,78 % sur les 3 premiers trimestres 2013.
- Les intérêts versés aux entreprises liées d'un taux supérieur au taux limite peuvent toutefois être déduits s'il peut être démontré que le taux retenu correspond à celui que l'emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues.

A/ 2. Sous-capitalisation (article 212, II du CGI) (1/4)

- La fraction des intérêts déductibles en application du taux limite doit être réintégrée en cas de « sous-capitalisation » du débiteur, i.e. lorsque les trois critères suivants sont cumulativement remplis :
 - les avances consenties par des entreprises liées sont $>$ à $1,5 \times$ les capitaux propres de l'emprunteuse (limite d'endettement global) ;
 - les intérêts servis à ces entreprises sont $>$ à 25 % du résultat courant avant impôts de l'emprunteuse, majoré de certains postes et notamment desdits intérêts et des amortissements déduits (limite de « couverture d'intérêts ») ;
 - le montant des intérêts versés à des sociétés liées est $>$ au montant des intérêts reçus de ces sociétés liées (ratio d'intérêts servis par des entreprises liées).
- Lorsque l'entreprise est considérée comme sous-capitalisée au titre d'un exercice, la fraction des intérêts $>$ à la plus élevée des 3 limites susvisées est rapportée au résultat dudit exercice. Sa déduction est toutefois en principe possible sur les exercices ultérieurs.

A/ 2. Sous-capitalisation (article 212, II du CGI) (2/4)

- Le dispositif ne s'applique pas si la société démontre que son endettement global est \leq à celui du groupe auquel elle appartient.
- Tolérance légale : si les intérêts excédentaires sont $<$ à 150.000 €, l'ensemble des intérêts est déductible immédiatement.
- Les intérêts différés sont déductibles du résultat des exercices suivants à concurrence d'un montant égal à :
 - 25 % du résultat courant avant impôts corrigé (ratio de couverture d'intérêts) ;
 - diminué du montant des intérêts admis en déduction au titre de l'exercice considéré (en vertu de la limite du taux plafond).

Il n'existe pas de limite au report des intérêts différés. Toutefois, à compter de la 2^{ème} année de report, une décote annuelle de 5% leur est appliquée.

A/ 2. Sous-capitalisation (article 212, II du CGI) (3/4)

- Intégration fiscale : le montant des intérêts rapportés au résultat individuel des sociétés membres sous-capitalisées, qui est transféré à la société mère intégrante au titre d'un exercice, est déductible du résultat d'ensemble pour la fraction excédant la différence entre :
 - le montant des intérêts versés par les filiales à des sociétés liées non intégrées, majoré des intérêts différés antérieurs à l'intégration imputés sur les résultats individuels de l'exercice ;
 - et 25 % de la somme des résultats courants avant impôts de l'ensemble des sociétés membres corrigée de certains postes.
- Le solde des intérêts non neutralisés pourra être déduit du résultat d'ensemble au titre des exercices suivants, après application d'une décote de 5 % à compter de la 2^{ème} année de report.

A/ 2. Sous-capitalisation (article 212, II du CGI) (4/4)

- Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010 :
 - Le dispositif :
 - vise les intérêts qui rémunèrent des sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur ;
 - concerne les sûretés réelles et les sûretés personnelles qui constituent des garanties de remboursement, c'est-à-dire les cautionnements, garanties autonomes et certaines lettres d'intention (comportant une obligation de résultat).
 - Il existe des exceptions à l'application de ce dispositif.

A/ 3. Article 14 du PLF 2014 (1/2)

- Pour les exercices clos à compter du 25 septembre 2013, l'article 212, I du CGI (intérêts versés à une entreprise liée) serait ainsi modifié :
 - l'entreprise débitrice doit démontrer, en cas de demande de l'administration, que l'entreprise qui a mis les sommes à sa disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison des intérêts rémunérant la mise à disposition à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun.
 - si l'entreprise prêteuse est domiciliée ou établie à l'étranger, l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun s'entend de celui dont elle aurait été redevable en France sur les intérêts perçus si elle y avait été domiciliée ou établie.
 - si l'entreprise prêteuse est une société fiscalement translucide, l'interdiction de déduction s'applique à condition que des liens de dépendance existent à la fois entre le prêteur et la société emprunteuse, et entre le prêteur et ses associés ou détenteurs de parts. La condition d'imposition minimale serait alors appréciée chez ces derniers (amendement du gouvernement n° I-1079).

A/ 3. Article 14 du PLF 2014 (2/2)

– Eurocompatibilité :

- cet article est présenté comme destiné à lutter contre des schémas d'optimisation fiscale, le plus souvent transfrontaliers et vise notamment les produits dits « hybrides » définis par l'OCDE comme des « *instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre* ».
- pour éviter que le texte ne soit remis en cause sur le fondement des principes institués par le TFUE, le texte a, théoriquement, une portée générale.
- peut-il vraiment s'appliquer dans les cas où le prêteur est situé en France ? Le rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale évoque les cas où l'entreprise prêteuse bénéficierait d'un régime d'exonération (régime zoné, ZFU, ZRR ..., régime des jeunes entreprises innovantes, régime des entreprises nouvelles). Ces cas sont-ils vraiment envisageables en pratique ?

VI/ Déduction des frais financiers : reste-t-il des charges déductibles ?

B/ Limitations de déduction des intérêts versés quelle que soit la qualité du preteur

B/ 1. Article 209, IX du CGI (1/4)

- Les charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation ⁽¹⁾ de sociétés françaises ou étrangères sont rapportées au bénéfice imposable sauf si l'entreprise acquéreuse est en mesure de démontrer par tous moyens que :
 1. Les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises :
 - par elle,
 - ou par une société établie en France la contrôlant (au sens du I de l'article 233-3 du Code du Commerce),
 - ou par une société sœur établie en France de l'entreprise détentrice des titres.
 2. Lorsque le contrôle ou une influence est exercée sur la cible, ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par l'une des sociétés visées au 1 supra.

(1) A l'exception des titres de participation au sein de sociétés à prépondérance immobilière cotées ou non cotées

B/ 1. Article 209, IX du CGI (2/4)

– Période d'appréciation des décisions concernées :

1. titres acquis au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2012 :

- exercice d'acquisition des titres ;

ou

- exercice couvrant une période de 12 mois à compter de la date d'acquisition des titres.

2. titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2012 :

- premier exercice ouvert après cette date, soit 2013 pour les exercices coïncidant avec l'année civile.

La double condition n'a plus à être respectée ultérieurement.

Le respect de la double condition sur une période ultérieure ne permet pas d'éviter la réintégration.

B/ 1. Article 209, IX du CGI (3/4)

- Si la double démonstration évoquée supra n'est pas apportée, la fraction des charges financières de l'entreprise acquéreuse à réintégrer au résultat imposable est égale au rapport prévu en matière de dispositif « Charasse ».
- La réintégration s'applique au titre de l'exercice au cours duquel la double démonstration doit être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la 8^{ème} année suivant celle de l'acquisition :
 - titres acquis à compter du 1^{er} janvier 2012 : la réintégration est effectuée sur huit exercices à compter de l'exercice suivant celui de l'acquisition des titres.
 - titres acquis avant le 1^{er} janvier 2012 : la réintégration est effectuée sur les exercices restant à courir de la période de réintégration.

Le rapport de réintégration n'est pas constant et se renouvelle tous les exercices.

B/ 1. Article 209, IX du CGI (4/4)

– Cas de dispense :

- la valeur totale des titres de participation détenus est inférieure à 1 M€.
- l'entreprise apporte la preuve que l'acquisition des titres de participation n'a pas été financée par des emprunts dont elle ou une autre société de son groupe supporte les charges.
- le ratio d'endettement du groupe auquel la société acquéreuse appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement (notions de groupe et de ratio d'endettement (définies par renvoi à l'article 212, III du CGI).

B/ 2. Rabot (art. 212 bis et 223 B bis du CGI) (1/2)

- Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, une fraction des charges financières nettes doit être réintégrée au résultat imposable (15 % puis 25 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014) (art. 212 bis du CGI).
- Les charges financières nettes sont égales au :
 - total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise ;
 - + ou – les loyers versés ou perçus dans le cadre d'un crédit-bail, d'une location avec option d'achat ou d'une location de bien(s) mobilier(s) entre entreprises liées, déduction faite de l'amortissement, de l'amortissement financier pratiqué par le bailleur et des frais et prestations accessoires facturés au preneur.

B/ 2. Rabot (art. 212 bis et 223 B bis du CGI) (2/2)

- Dispositif applicable au résultat d'ensemble dans le cadre d'un groupe d'intégration fiscale (art. 223 B bis du CGI) :
 - ne concerne que les charges financières nettes afférentes à des sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des sociétés non membres de ce groupe,
 - si une société membre du groupe fait état d'un montant négatif de charges financières nettes (produits financiers supérieurs aux charges financières), ce montant peut venir minorer le montant des charges financières nettes des autres sociétés membres du groupe.
- Seuil / Franchise : aucune réintégration n'est à réaliser si le montant des charges financières nettes de la société ou du groupe est $<$ à 3 M€.

B/ 3. Dispositif « Charasse » (art. 223 B, al. 7 du CGI)

- Dispositif applicable lorsqu'une société d'un groupe d'intégration fiscale a acheté, à un actionnaire extérieur qui contrôle le groupe, ou auprès d'une société que cet actionnaire contrôle, les titres d'une société qui est ou devient membre du même groupe.
- La société mère doit alors rapporter au résultat d'ensemble les charges financières présumées liées à cet achat qui sont évaluées forfaitairement de la façon suivante :

Prix d'acquisition des titres de participation

Montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise acquéreuse

- La réintégration s'applique au titre de l'exercice d'acquisition des titres et des exercices clos jusqu'au terme de la 8^{ème} année suivant celle de l'acquisition.

VI/ Déduction des frais financiers : reste-t-il des charges déductibles ?

C/ Combinaison des différents mécanismes de limitation

C/ 1. Hors régime de groupe d'intégration fiscale

- L'ordre suivant doit être appliqué (BOI-IS-BASE-35-10 n° 70 à 100, 6 août 2013) :
 - 1) dispositifs relatifs au taux d'intérêts limite rémunérant les sommes laissées ou mises à disposition par une entreprise liée (art. 212, I du CGI) ou de limitation applicable aux intérêts servis aux associés en fonction des taux moyens pratiqués par les établissements de crédit (art. 39, 1-3° du CGI).
 - 2) dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (art. 212, II du CGI).
 - 3) dispositif de limitation de la déduction des charges financières afférentes à certains titres de participation (art. 209, IX du CGI).
 - 4) mécanisme du plafonnement général de déduction des charges financières nettes (art. 212 bis du CGI).

C/ 2. Dans un groupe d'intégration fiscale

- Au niveau du résultat d'ensemble, l'ordre suivant doit être appliqué (BOI-IS-GPE-20-20 n° 190 à 210, 6 août 2013) :
 - 1) application des règles précédentes au niveau de chaque société intégrée sauf pour ce qui concerne le plafonnement général de déduction des charges visé à l'article 212 bis du CGI.
 - 2) dispositif de limitation des intérêts non déductibles en vertu d'une situation de sous-capitalisation d'une filiale et transmises à la société tête de groupe (art. 223 B, al. 14 à 19 du CGI).
 - 3) dispositif de limitation de la déduction des charges financières liées au rachat par une société membre du groupe d'une autre société membre de ce groupe ou destinée à en faire partie (art. 223 B, al. 7 du CGI).
 - 4) mécanisme du plafonnement général de déduction des charges financières nettes du groupe (art. 223 B bis du CGI).

VII/ Provisions : la difficile articulation du comptable et du fiscal

Stéphane Bouvier, avocat

VII/ 1. Etat des lieux du traitement fiscal des provisions comptables

- Le Conseil d'Etat ne s'est pas encore prononcé sur la faculté de ne pas déduire fiscalement une provision comptabilisée alors même qu'elle remplit les critères de déduction de l'article 39 -1-5° du CGI.
- Toutefois, deux décisions de juridictions inférieures ont reconnu cette possibilité :
 - CAA de Paris du 18 novembre 2010, n°09-4821, Sté Foncière du Rond-Point (faisant l'objet d'un pourvoi) ;
 - TA de Paris du 2 février 2010, n° 05-07709, Sté Banque Nomura.
- Tandis que trois autres l'ont écartée :
 - TA de Montreuil 4 juillet 2013, n°1110039, Sté France Telecom SA ;
 - TA de Montreuil 6 décembre 2012, n°1109486, Sté Dalkia ;
 - TA de Cergy-Pontoise 8 juillet 2011, n° 0708215, SAS Becton Dickinson France.

VII/ 2. Décision en faveur de l'alignement des règles comptables et fiscales (1/2)

TA de Montreuil 4 juillet 2013, n°1110039, Sté France Telecom SA

– Les faits

- En 2002 et 2003, la société France Telecom SA a constitué plusieurs dotations aux provisions pour dépréciation des titres de sa filiale Cogecom détenue à 100 % qui n'ont pas été déduites fiscalement.
 - En 2005, la société Cogecom a fait l'objet d'une TUP au profit de France Telecom SA.
 - Les titres ayant disparu, la provision a été annulée. Cette annulation n'a pas été rapportée aux résultats imposables de France Telecom SA puisque la provision n'avait pas été initialement déduite.
 - En revanche, la TUP a dégagé un vrai mali à hauteur de la provision pour dépréciation non déduite.

VII/ 2. Décision en faveur de l'alignement des règles comptables et fiscales (2/2)

TA de Montreuil 4 juillet 2013, n°1110039, Sté France Telecom SA

– Décision du Tribunal de Montreuil

- Le Tribunal donne raison à l'administration fiscale qui a entendu neutraliser la déduction de cette perte en procédant à la taxation de la totalité de la provision annulée.
 - La reprise de la provision doit être imposée dès lors que la dotation était déductible au sens de l'article 39, 1, 5° du CGI.
 - Raisonement similaire du tribunal dans l'affaire Dalkia (*TA de Montreuil 6 décembre 2012, n°1109486*) : l'écriture comptable de provisionnement procède d'une décision de gestion qui est opposable à la société et le contribuable se trouve donc dans l'obligation de déduire fiscalement cette provision si les conditions de déductibilité sont réunies.

VII/ 3. Attente de la décision du Conseil d'Etat dans l'affaire de la société Foncière du Rond-Point (1/2)

CAA de Paris du 18 novembre 2010, n° 09-4821, Sté Foncière du Rond-Point

– Les faits :

- constitution d'une provision par une SCI pour la dépréciation d'un immeuble. Provision non déduite du résultat fiscal. Lors de la vente de l'immeuble, la reprise de la provision n'a pas été imposée.
- redressement de l'administration au motif que la reprise de la provision aurait dû être imposée, la provision n'ayant pas été déduite fiscalement alors qu'elle était déductible au sens de l'article 39-1-5° du CGI.

– Décision de la CAA

- « La déduction d'une provision pour la détermination de son résultat fiscal constitue pour l'entreprise une faculté qu'elle peut décider de ne pas exercer ».

VII/ 3. Attente de la décision du Conseil d'Etat dans l'affaire de la société Foncière du Rond-Point (2/2)

- Autrement dit, l'entreprise qui a constitué une provision comptable pour couvrir la perte de valeur d'un immeuble n'est pas tenue de la déduire de son résultat fiscal ;
 - Pourvoi en cassation, attente de l'arrêt du CE ;
 - Cette décision peut être rapprochée d'une décision du CE (*CE, 18 décembre 1963, n°56852*) qui affirme que la décision de provisionner n'est pas une obligation mais une faculté.
- Remarque : lorsque l'exercice de dotation de la provision est prescrit
 - Taxation de la reprise de provision au titre de l'exercice non prescrit mais pas de correction de l'exercice de dotation de la provision. Le contribuable est alors imposé sur la reprise d'une provision qu'il n'a pas déduite.

VII/ 4. Décision CE 12 juin 2013, n° 351702, Société BNP Paribas (1/2)

– Les faits :

- en 1992, 1993 et 1994, la société BNP Paribas a constitué des provisions pour dépréciation des titres détenus dans sa filiale canadienne, BNP Canada, qui ont été déduites fiscalement.
- le CE a estimé que la déductibilité des provisions était rendue impossible par l'article 13 de la convention fiscale franco-canadienne qui attribuait au Canada le droit d'imposer les plus-values sur les participations substantielles détenues dans des sociétés établies dans cet état.

– Deux idées :

- les conventions fiscales s'appliquent aux éléments négatifs du bénéfice (principe de symétrie entre le droit d'imposer les profits et l'obligation de prendre en compte les pertes).
- les provisions doivent suivre le même sort que les pertes ou charges qu'elles anticipent.

VII/ 4. Décision CE 12 juin 2013, n° 351702, Société BNP Paribas (2/2)

– Un arrêt d'une portée cependant restreinte

- Deux conditions étaient réunies :
 - présence d'une clause de participation substantielle dans la convention franco-canadienne ;
 - **et**, *exemption* pour méthode d'élimination de la double imposition et non *imputation* de l'impôt français.
- Or, même si d'autres conventions fiscales conclues par la France comportent des clauses de participations substantielles (*Espagne, Corée du Sud, Emirats Arabes Unis, Inde, Islande, Japon, Autriche, Finlande, Israël, Panama ou encore Hong Kong*), ces conventions ne semblent pas avoir recours à la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition.

Questions

VIII/ Intégration fiscale : les paramètres à prendre en compte dans la détermination du périmètre

Jean-Philippe Bidegainberry, avocat associé

VIII/ 1. Principaux avantages et inconvénients

– Principaux avantages :

- compensation des bénéfices et des déficits fiscaux ;
- neutralisation des transactions intragroupe ;
- neutralisation des distributions intragroupe ;
- contribution de 3 % sur les revenus distribués non applicable ;
- Optimisation de l'utilisation des crédits d'impôt des sociétés déficitaires.

– Principaux inconvénients :

- CSB de 3,3 % → application de l'abattement de 763.000 euros au niveau du groupe ;
- le seuil d'application de la contribution de 5 % s'apprécie au niveau du groupe ;
- report en avant des déficits → application de la limitation au déficit d'ensemble ;
- limitation de la déduction des charges financières : seuil applicable au niveau du résultat d'ensemble pour la réintégration de 15 % puis 25 % ;
- CET : consolidation des CA.

VIII/ 2. Relèvement du taux de la contribution exceptionnelle de 5 à 10,7 % (Article 10 du projet de loi de finances pour 2014)

- Taux global d'imposition à 36,9 % ou 38,1 % (selon que la contribution de 3,3 % est ou non applicable) : application du nouveau taux aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013.
- Rappel : contribution applicable aux sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

Au niveau du groupe intégré, le chiffre d'affaires retenu est la somme des chiffres d'affaires réalisés par les sociétés membres.

→ Surcoût à raison des filiales intégrées bénéficiaires réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 250 millions d'euros.

VIII/ 3. Contribution de 3% sur les revenus distribués

- L'administration fiscale admet l'exonération des distributions intragroupe effectuées par une société intermédiaire.

« lorsque dans un groupe fiscal, une société du groupe est détenue par l'intermédiaire d'une société étrangère, les distributions effectuées par l'intermédiaire de cette société étrangère et remontant dans le groupe fiscal sont exonérées de la contribution additionnelle de 3 % [...] ».

→ BOI-IS-AUT-30, n° 130, 10 avril 2013.

- Procédure d'exonération contraignante :
 - avance par la société mère intégrante ;
 - réclamation.

VIII/ 4. Plafonnement général de la déduction des charges financières

- Par principe (article 223 B bis du CGI) : montant des charges financières nettes soumises au plafonnement = somme de l'ensemble des charges financières et produits financiers de chaque société membre du groupe.
- De manière alternative, l'administration fiscale admet de déterminer le montant des charges financières nettes au regard des seules sommes laissées ou mises à disposition par ou au profit de sociétés extérieures au groupe.

→ BOI-IS-GPE-20-20-110, n° 40, 6 août 2013.

VIII/ 5. Report en avant des déficits

- L'administration fiscale admet que la majoration du plafond de 1.000.000 euros en faveur des sociétés en difficulté en cas d'abandons de créances qui leur ont été consentis est applicable pour la détermination du résultat du groupe lorsque des sociétés membres (i) ont bénéficié d'abandons de créances consentis par une personne non membre du groupe et (ii) n'ont pas utilisé cette majoration à leur niveau.

→ BOI-IS-GPE-30-10, n° 260, 10 avril 2013.

- La majoration est égale à :
 - la somme des abandons de créances consentis à des sociétés intégrées par des personnes non intégrées ;
 - minorée des montants des majorations pratiquées par les sociétés membres pour la détermination de leurs résultats propres.

VIII/ 6. Sociétés nouvellement créées

- Suppression des commentaires selon lesquels une société nouvelle ne peut faire partie d'un groupe que si son immatriculation au RCS est antérieure à la date commune d'ouverture des exercices du groupe.
 - CE, 7 mars 2012, n° 335046, *Sté Alimentation générale de la Cigale*.
 - CE, 7 mars 2012, n° 335047, *Sté Alimentation générale Mail*.
 - BOI-IS-GPE-10-20-10, n° 180 (dans sa version en vigueur antérieurement au 16 mai 2013).
- Cependant, nouvelle précision : les sociétés nouvellement créées doivent clore un premier exercice avant d'entrer dans le groupe.
 - BOI-IS-GPE-10-40, n° 100, 16 mai 2013.

VIII/ 7. D'autres décisions à prendre ?

- Possibilité d'imputer les pertes d'une filiale étrangère établie dans un Etat membre de l'Union européenne et détenue dans des conditions comparables à une filiale intégrée française ?
 - CJUE, 21 février 2013, C-123/11, *A Oy* ; CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10VE04169, *Sté Agapes* (pourvoi en cassation).
- Possibilité d'imputer des déficits antérieurs à l'intégration avant de procéder à la déduction des amortissements de l'exercice ?
 - CAA Versailles, 4 avril 2013, n° 11VE03914, *SA Fayat* (pourvoi en cassation).
- Rappel : possibilité de contester l'application de la contribution de 3 % sur les revenus distribués à une société mère étrangère détenant la société distributrice dans des conditions comparables à une filiale intégrée française ?

IX/ Incidences fiscales des clauses de garantie de passif

Renaud Grob, avocat associé

IX/ 1. Introduction

- Il est pratique courante de prévoir des clauses ou conventions de garantie de passif aux fins de prémunir l'acquéreur contre l'apparition, postérieurement à la cession de titres, d'un évènement dont la cause lui est antérieure et qui se traduirait par un accroissement du passif ou une diminution de l'actif.
- Ces clauses peuvent être regroupées en deux catégories :
 - les garanties de passif stricto sensu / indemnitaire
 - les clauses de révision de prix
- Ces distinctions sont importantes notamment d'un point de vue fiscal, puisque, s'agissant du moins des entreprises, elles influent largement sur le régime fiscal applicable.

IX/ 2. Distinction entre « révision de prix » et « garantie indemnitaire »

- Garantie révision de prix : garantie donnée par le cédant au cessionnaire contre une baisse de valeur des parts ou actions acquises.
- Garantie de passif / indemnitaire : le cédant s'engage à prendre à sa charge tout ou partie des dettes ne figurant pas au bilan et apparues après la cession. Versement d'une indemnité compensatrice à la société cible, ou au cessionnaire.
- Distinction pas toujours évidente :
 - ⇒ recherche de la commune intention des parties,
 - ⇒ faisceau d'indices,
 - ⇒ importance de la rédaction des actes et de leur « cohérence ».

IX/ 3. Traitement fiscal et comptable des garanties de passif : textes applicables (1/2)

– Pour les particuliers :

- texte spécifique (Article 150-0 D-14° du CGI) qui règle à la fois la situation du cédant (§1) et du cessionnaire (§2).
- texte qui vise littéralement (§ 1) le « versement effectué par le cédant en exécution de la clause du contrat de cession par laquelle le cédant **s'engage à reverser au cessionnaire tout ou partie du prix** de cession en cas de révélation (...) ».
- cela étant, doctrine administrative « élargit » le texte et prévoit son application y compris lorsque le versement est effectué au profit de la cible.
- en définitive, le régime fiscal ainsi mis en place est applicable aux garanties de passif, sans distinction selon la qualification de clauses de révision de prix ou garanties indemnitaires de passif et d'actif.

IX/ 3. Traitement fiscal et comptable des garanties de passif : textes applicables (2/2)

– Pour les entreprises :

- pas de texte fiscal spécifique
- il n'existe pas non plus de dispositions réglementaires sur le traitement comptable des garanties de passif.

IX/ 4. Situation des entreprises Traitement fiscal des garanties de passif

	Garantie « indemnitaire »		Révision de prix	
	Cédant	Bénéficiaire	Cédant	Bénéficiaire
Bénéficiaire = cessionnaire	Charge déductible ? En totalité ?	Produit imposable ?	Moins-value (non déductible si titres de participation)	Non taxable (imputation sur le prix de revient des titres)
Bénéficiaire = cible	Charge déductible en principe	Produit imposable si couvre charge déductible / non imposable si couvre charge ND	N/A	N/A

IX/ 5. Traitement fiscal des garanties de passif : CE 24 juin 2013 (n° 350451) – Situation du cessionnaire (1/2)

- La somme perçue par la société **cessionnaire** en exécution d'une **convention de garantie de passif** consentie par le cédant des titres constitue une **recette imposable** et non un remboursement partiel du prix d'acquisition des titres :
 - censure de la position de la CAA de Paris qui avait jugé que la somme constituait un remboursement partiel du prix d'acquisition ; erreur de droit ;
 - seule est possible la constitution de provision pour constater la diminution de valeur de la participation (sous réserve du respect des conditions afférentes) ; mais provision non-déductible (si titres de participation soumis au régime des moins-values long terme).
- Fondement de la décision :
 - article 38-2 et 38 quinquies Annexe III (prix de revient des valeurs mobilières) ;
 - le traitement fiscal repose sur la qualification juridique des sommes reçues (garantie de passif / révision de prix) ;
 - au cas particulier, le CE relève « qu'il n'est pas contesté que cette somme avait été versée en application d'une garantie de passif ».

IX/ 5. Traitement fiscal des garanties de passif : CE 24 juin 2013 (n° 350451) – Situation du cessionnaire (2/2)

– Analyse critique :

- se réfère à un arrêt ancien du 24 avril 1981 (n°18346)...
 - ...mais dans cette affaire, la convention de garantie avait été conclue plus de 2 ans après la cession, sans même constituer un avenant au contrat de cession dans lequel le prix avait été établi à titre définitif .
- le traitement fiscal repose intégralement sur la qualification juridique...
 - ...mais le CE dans cette affaire ne procède à aucune analyse de cette qualification juridique.
 - ...la qualification de « révision de prix » pouvait-elle être écartée au seul motif que la convention se présentait comme une « garantie de passif », appellation générique ?

IX/ 6. Indices pour la qualification des clauses de garantie

	GARANTIE REVISION DE PRIX	GARANTIE INDEMNITAIRE
⇒ Bénéficiaire	⇒ Cessionnaire	⇒ Cible et par exception cessionnaire
⇒ Prix	⇒ Absence de caractère ferme et définitif	⇒ Ferme et définitif
⇒ Plafond de la garantie	⇒ Limité au prix de cession	⇒ Absence de limitation
⇒ Calcul de la garantie	⇒ Proportionnelle au % transféré	⇒ Pas nécessairement proportionnelle au % transféré
⇒ Garantie dans l'acte de vente (ou concomitant)	⇒ Oui nécessairement	⇒ Pas obligatoire Garantie peut être conclue postérieurement à la cession
⇒ Structure de la clause dans l'acte	⇒ Référence à la clause relative à la détermination du prix	⇒ Référence à la clause relative aux garanties

IX/ 7. Situation des entreprises - Traitement fiscal des garanties de passif – Situation du cessionnaire

– Bénéficiaire = cible

(forcément dans une logique indemnitaire)

- indemnité en principe imposable dans les conditions de droit commun car entraîne une variation d'actif net (article 38,2 du CGI).
 - Mais imposition neutralisée car couvre une charge fiscalement déductible.
- Indemnité en principe non imposable si couvre une charge non déductible (en ce sens CE 12 mars 1982).
- Neutralité dans les deux cas.

IX/ 8. Traitement fiscal des garanties de passif Situation du cédant (entreprise)

- Pas de remise en cause de la plus-value d'origine (principe annualité de l'impôt).
- Mais différence probable de traitement selon la qualification de la garantie :
 - **garantie indemnitaire :**
 - position non tranchée par le Conseil d'Etat
 - en principe, indemnité versée déductible si bénéficiaire = cible
 - Dans tous les cas ? Y compris si indemnité non taxable chez la cible au motif qu'elle couvrirait une charge non déductible ?
 - si bénéficiaire = cessionnaire : 2 arrêts de CAA :
 - CAA Paris 10 juin 1993 : reversement au cessionnaire : charge déductible pour la fraction excédant le prix de vente des titres. L'arrêt ne se prononce pas sur le traitement à hauteur du prix de cession ;
 - CAA Douai 31 juillet 2012 : reversement au cessionnaire : charge déductible en totalité du résultat de la société (solution inédite).
 - **clause de révision de prix :**
 - déduction d'une perte soumise au régime des moins-values à long terme lorsque la plus-value constatée initialement était à long terme ou comme une perte ordinaire (39 duodecimes, 9 du CGI).

IX/ 9. Conclusion

- Jurisprudence méritant d’être affinée.
- Le traitement fiscal étant lié à la qualification juridique de la garantie de passif, il convient de la rédiger avec précaution en fonction du but recherché et des effets fiscaux anticipés.
- Qualification mixte ? Révision de prix à hauteur du prix / indemnitaire au-delà ?
- Prise en compte des effets fiscaux induits dans le calcul de la garantie :
 - Une clause de garantie indemnitaire stipulée au profit de la cible sera en principe plus avantageuse fiscalement pour le cédant :
 - ⇒ charge qui devrait en principe être déductible pour le cédant entreprise (économie d’impôt),
 - ⇒ neutralité pour la cible (donc pas de « gross up » en principe).
 - En revanche, si bénéficiaire = cessionnaire, mieux vaut a priori retenir une approche révision de prix :
 - ⇒ certes, pas de déduction chez le cédant,
 - ⇒ mais pas d’imposition chez le cessionnaire, et donc pas de « gross up » pour le calcul du reversement.

X/ Fichier des écritures comptables : les nouvelles obligations de présentation des documents comptables sous format dématérialisé

Caroline Moroni-Seror, avocat

X/ 1. Le nouveau cadre légal et réglementaire (1/2)

– **L'obligation de présenter les documents comptables sous forme dématérialisée :**

- posée par l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2012 (modification de l'article L 47 A I du livre des procédures fiscales).
- arrêté du 29 juillet 2013 définit les normes informatiques des fichiers.
- notice explicative publiée par l'administration fiscale sur [impôts.gouv](http://impots.gouv.fr).

➤ **Les nouvelles mesures s'appliquent :**

- **à l'ensemble des entreprises tenant une comptabilité informatisée,**
- aux vérifications de comptabilité pour lesquelles l'avis de vérification est adressé **après le 1er janvier 2014,**
- les fichiers des écritures comptables concernés par l'obligation de remise portent sur les exercices soumis au **délai de reprise** de l'administration fiscale, autrement dit à des exercices antérieurs à la loi,
- les fichiers devront être remis **au début des opérations de contrôle,**
- les fichiers seront détruits à la fin des opérations de contrôle par l'administration fiscale,
- le vérificateur ne pourra réaliser que des opérations simples (tris, sommes, multiplications, etc.).

X/ 1. Le nouveau cadre légal et réglementaire (2/2)

– Une obligation lourdement sanctionnée :

• En cas de non remise ou de remise incomplète :

- application de l’amende spécifique prévue à l’article 1729 D du CGI qui s’élève :
 - en l’absence de rehaussement, à **5% du chiffre d’affaires déclaré** par exercice soumis à contrôle ou à 5 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ;
 - en cas de rehaussement, à **5% du chiffre d’affaires rehaussé** par exercice soumis à contrôle ou à 5 % du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle ;
 - à 1500 € lorsque le montant de l’amende mentionnée ci-dessus est inférieur à cette somme.
- mise en œuvre de la procédure d’**opposition à contrôle** fiscal prévu à l’article L74 du LPF emportant :
 - l’évaluation d’office des bases d’imposition ;
 - l’application de la majoration de 100 % sur les droits rappelés prévue à l’article 1732 du CGI en sus de l’amende prévue par le nouvel article 1729 D du CGI.

X/ 2. Les implications pratiques (1/7)

– Qui est tenu par cette nouvelle obligation ?

- tout contribuable dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ;
- et qui est soumis à l'obligation de tenir des documents comptables.

– Article L47 A I du LPF :

« **Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés**, le contribuable satisfait à l'obligation de représentation **des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts** en remettant au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

Le premier alinéa du présent article s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables **autres que ceux mentionnés au premier alinéa du même article 54 et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés**. »

- Les nouvelles obligations semblent s'étendre aux établissements stables français de sociétés étrangères ainsi qu'aux établissements stables étrangers de sociétés françaises.
 - Confirmation orale donnée par l'administration fiscale (Bureau CF2).
- Identifier l'origine de l'écriture pour les fichiers regroupant plusieurs établissements.

X/ 2. Les implications pratiques (2/7)

– Pour quels exercices ?

- Exercices clos dans le **délai de reprise** de l'administration fiscale, soit à des exercices antérieurs à la loi.
- **La remise des fichiers est obligatoire** pour l'ensemble des exercices antérieurs à la loi pouvant être contrôlés (en 2014 : exercices clos en 2011, 2012 et 2013 + cas des exercices antérieurs déficitaires) :
 - ensemble des exercices comptables visés dans l'avis de vérification (y compris exercices non clôturés si visés dans l'avis de vérification (ex. contrôle TVA)).
 - **toutefois, le respect des normes** (format et contenu) prévues par l'arrêté du 29 juillet 2013 est :
 - **obligatoire** pour les contrôles des exercices clos à compter du 1er janvier 2013.
 - **facultatif** pour les exercices antérieurs sous réserve d'être conforme aux anciennes dispositions de l'article A 47 A 1 du LPF (format) et de contenir à minima les informations permettant de reconstituer les documents comptables obligatoires.
 - La notice explicative du 19 novembre 2013 liste les champs : code journal, numéro d'écriture, date de comptabilisation, intitulé de compte, le libellé d'écriture, la référence à la pièce, la date de la pièce justificative, le débit et le crédit. Aucun ordre n'est imposé dans le classement des données, ni normalisation de leur transcription.

X/ 2. Les implications pratiques (3/7)

– Que doit comprendre le fichier des écritures comptables ?

- Création d'un fichier unique comprenant par exercice **l'ensemble des journaux de saisie existants dans le SI** (notion d'« un seul et unique livre journal par exercice ») :
 - Ensemble des **données comptables** et des écritures retracées dans tous les journaux comptables au titre d'un exercice :
 - **Écritures avant centralisation** (c'est-à-dire écritures détaillées des opérations jour à jour figurant dans les journaux auxiliaires avant leur centralisation dans une écriture de report mensuelle ou d'une autre période).
 - Gestion de la volumétrie
 - Au sein du fichier, les écritures doivent être classées par ordre chronologique de validation (numérotation chronologique de manière croissante sans rupture ni inversion dans la séquence).

La granularité de l'information et le respect des normes comptables dépendra :

- du système d'information adopté,
- et des procédures comptables appliquées.

X/ 2. Les implications pratiques (4/7)

- Le fichier doit contenir **toutes les écritures comptables** enregistrées au cours d'un exercice à savoir :
 - Les écritures d'enregistrement du **bilan d'ouverture** (les écritures d'à nouveau).
 - **Les écritures d'inventaire** :
 - les écritures d'amortissement,
 - les écritures de cession des immobilisations,
 - les écritures de dépréciation,
 - les écritures de stocks,
 - les écritures de provision,
 - les opérations de régularisation.
- **A l'exclusion** :
 - des écritures de solde des comptes de charges et produits,
 - des écritures de centralisation,
 - **des données analytiques et de gestion.**

X/ 2. Les implications pratiques (5/7) Les 18 champs obligatoires par écriture

INFORMATION	NOM DU CHAMP	TYPE DE CHAMP	COMMENTAIRES
1. Le code journal de l'écriture comptable	JournalCode	Alphanumérique	Codification utilisée par l'entreprise dans le logiciel
2. Le libellé journal de l'écriture comptable	JournalLib	Alphanumérique	Nom complet du journal utilisé dans le logiciel
3. Le numéro sur une séquence continue de l'écriture comptable	EcritureNum	Alphanumérique	Numérotation unique ou propre à chaque journal. Numéro unique et identique affecté aux lignes d'une même écriture. La numérotation doit être croissante dans le temps et ne pas comporter de rupture. Les 1ers numéros d'écritures correspondent aux écritures d'à nouveau.
4. La date de comptabilisation de l'écriture comptable	EcritureDate	Date	Date à laquelle l'enregistrement comptable de l'opération a été porté au débit ou crédit du compte
5. Le numéro de compte, dont les trois premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant les normes du plan comptable français	CompteNum	Alphanumérique	Plan comptable français
6. Le libellé de compte, conformément à la nomenclature du plan comptable français	CompteLib	Alphanumérique	
7. Le numéro de compte auxiliaire (à blanc si non utilisé)	CompAuxNum	Alphanumérique	Codification des comptes tiers utilisée au sein de l'entreprise
8. Le libellé de compte auxiliaire (à blanc si non utilisé)	CompAuxLib	Alphanumérique	Désignation littérale du tiers (ex. fournisseur Dupond)
9. La référence de la pièce justificative	PieceRef	Alphanumérique	Soit numérotation séquentielle des pièces comptables dans le système soit référence figurant sur les pièces justificatives
10. La date de la pièce justificative	PieceDate	Date	Date à laquelle le justificatif est enregistré en comptabilité ou date figurant sur la pièce justificative
11. Le libellé de l'écriture comptable	EcritureLib	Alphanumérique	Identification littérale du motif de l'écriture comptable.
12. Le montant au débit	Debit	Numérique	Euros
13. Le montant au crédit	Credit	Numérique	Euros
14. Le lettrage de l'écriture comptable (à blanc si non utilisé)	EcritureLet	Alphanumérique	Repère permettant d'apparier deux écritures (règlement- facture)
15. La date de lettrage (à blanc si non utilisé)	DateLet	Date	Date de validation de l'opération de lettrage
16. La date de validation de l'écriture comptable	ValidDate	Date	Date à laquelle l'enregistrement de l'écriture comptable en mode brouillard est transformée en écriture définitive par l'attribution d'un identifiant unique.
17. Le montant en devise (à blanc si non utilisé)	Montantdevise	Numérique	Montant en devise étrangère figurant dans la pièce justificative (montant signé)
18. L'identifiant de la devise (à blanc si non utilisé)	Idevise	Alphanumérique	

X/ 2. Les implications pratiques (6/7)

– Comment remettre l'information ?

• Le format du fichier :

- **fichier à plat** à organisation séquentielle et structuré zonée remplissant les critères suivants :
 - les enregistrements sont séparés par le caractère de contrôle Retour chariot et/ou Fin de ligne,
 - la longueur des enregistrements peut être fixe ou variable,
 - les zones sont obligatoirement séparées par une tabulation ou le caractère « | »,
 - la première ligne du fichier comporte le nom des champs.
- ou **fichier structuré**, codé en XML, respectant la structure du fichier XSD dont les spécifications sont consultables sur Internet sur le site public www.impôts.gouv.fr .

X/ 2. Les implications pratiques (7/7)

• **Gestion de la volumétrie :**

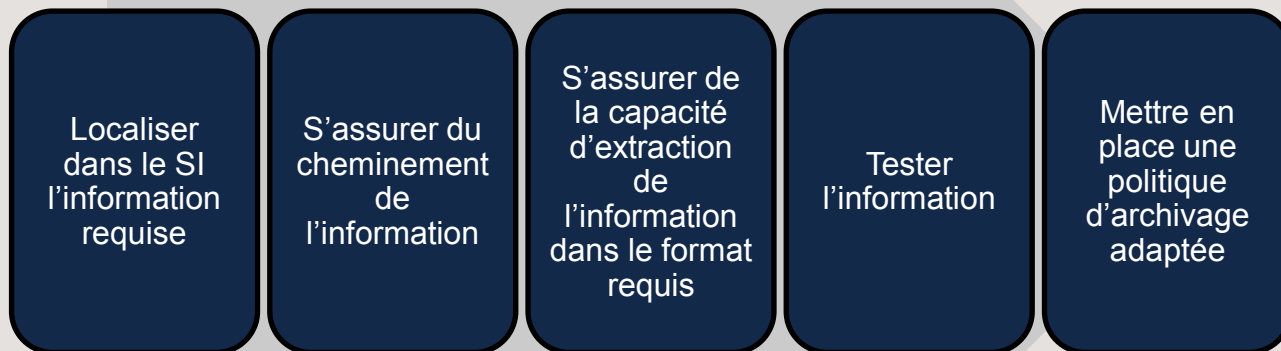
- possibilité, sous réserve de l'accord du vérificateur, de remettre plusieurs supports simultanément (ex : par semestre, trimestre, mois).
- possibilité pour le vérificateur de demander une remise en deux temps :
 - remise d'un fichier comprenant uniquement les écritures centralisées,
 - puis remise d'un ou plusieurs fichiers comprenant les écritures détaillées correspondant aux écritures centralisées.
 - Dérogation applicable uniquement : (i) aux entreprises dont le CA de l'exercice excède 152,4 millions d'euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 76,2 millions d'euros s'il s'agit d'autres entreprises et (ii) aux contribuables mentionnés à l'article L13 AA.

• **Support de la remise : modalités à définir avec le vérificateur :**

- avant la première réunion sur place ou lors de celle-ci,
- tolérance pour les contrôles réalisés en 2014 : le fichier pourra être remis au plus tard lors de la deuxième réunion.

• **La pérennisation de l'information : archivage /sauvegarde**

X/ 3. Les actions à entreprendre pour être en mesure de respecter l'obligation



XI/ Obligations déclaratives : quelles nouveautés pour les groupes internationaux ?

Edouard Milhac, avocat associé et Johann Roc'h, avocat

XI/ 1. Nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert – Lutte contre la fraude fiscale (« LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 »)

- Création d'une nouvelle obligation documentaire simplifiée - article 223 *quinquies* B du CGI :
 - cette obligation s'ajoute à l'obligation documentaire visée à l'article L13 AA du LPF ;
 - obligation incombant aux entreprises entrant dans le champ de l'article L13 AA ;
 - il s'agit d'une documentation « simplifiée » :
 - consistant principalement en une synthèse d'informations en principe déjà intégrées dans la documentation de l'article L13 AA ; cette documentation simplifiée n'inclut ni les études de comparables justifiant les niveaux de rémunération des transactions intragroupe, ni la description juridique et fonctionnelle du groupe ;
 - doivent en revanche figurer les montants des flux intragroupes dépassant un seuil de matérialité fixé à 100 000 € par nature de transaction.
 - obligation de communication automatique (et non plus simple mise à disposition en cas de vérification) dans les 6 mois qui suivent la date limite de dépôt des déclarations de résultat ; sanction classique pour non-déclaration ou omission ;
 - entrée en vigueur : déclarations dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

XI/ 2. Nouvelles obligations de communication – Projet de loi de finances pour 2014 (1/2)

- Dans le cadre de la documentation de l'article L13 AA, obligation de communication des *rulings* accordés par les administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées :
 - vise « *les décisions de même nature que les interprétations, instructions et circulaires mentionnées à l'article L 80 A du LPF, prises par les administrations fiscales étrangères à l'égard des entreprises associées* » ;
 - cette obligation s'ajoute à l'obligation existante, c'est-à-dire communication des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert affectant les résultats de l'entreprise vérifiée (obligation de communication des rescrits visée à l'article L13 AA) ;
 - entrée en vigueur à compter de la promulgation de la loi ;
- Question de l'articulation de cette obligation avec la confidentialité imposée par les administrations fiscales étrangères

XI/ 2. Nouvelles obligations de communication – Projet de loi de finances pour 2014 (2/2)

- Dans le cadre de contrôles sur place, obligation de communication de la comptabilité analytique et des comptes consolidés – article L13 du LPF :
 - champ d'application :
 - entreprises dont le chiffre d'affaires excède 152,4 M€ en cas d'activité marchande, ou 72,4 M€ à défaut ;
 - ou entreprises dont le total de l'actif brut est supérieur à 400 M€ ;
 - ou entreprises détenant directement ou indirectement plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entreprise remplissant les critères précités, ou étant détenue ou faisant partie d'un groupe d'intégration fiscale comprenant une telle entreprise ;
 - objectif : améliorer la connaissance générale et la compréhension de l'activité des groupes et des grandes entreprises par l'administration fiscale ;
 - sanction (article 1729 D du CGI) : amende égale à (i) 1 500 €, ou (ii) si le montant est supérieur, par exercice / année soumis à contrôle :
 - (a) 5 ‰ du chiffre d'affaires brut / des recettes brutes rehaussés, ou ;
 - (b) en l'absence de rehaussement, 5 ‰ du chiffre d'affaires / des recettes brutes déclarés.
 - entrée en vigueur : application aux avis de vérification adressés à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

XI/ 3. Aggravation des sanctions prévues en cas de manquement à certaines obligations déclaratives (1/2)

– Projet de loi de Finances pour 2014 :

- en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à la mise en demeure de produire la documentation de l'article L13 AA ou L13 AB du LPF (article 1735 *ter* du CGI) :
 - amende pouvant atteindre, par exercice vérifié et compte tenu de la gravité des manquements, **0,5 % du chiffre d'affaires** (antérieurement, 5 % des bénéfices transférés à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI) ;
 - entrée en vigueur à compter de la promulgation de la loi.
- Caractère disproportionné de la sanction ?

XI/ 3. Aggravation des sanctions prévues en cas de manquement à certaines obligations déclaratives (2/2)

– Lutte contre la fraude fiscale :

- obligations déclaratives relatives aux actionnaires et aux filiales, notamment états 2059-F et 2059-G (article 38 de l'annexe III au CGI) :
 - pour chaque manquement constaté par personne ou groupement de personnes (défaut de réponse ou réponse partielle à mise en demeure) : amende de 1 500 € ou majoration de 10% des droits rappelés à raison des éléments retenus pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt relatif à ces personnes ou groupements de personnes, si le montant est supérieur (article 1763, IV du CGI).
- obligations déclaratives relatives aux sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (article 209 B ; articles 102 ZA et 102 ZB de l'annexe II au CGI) :
 - pour chaque manquement constaté par entité (défaut de réponse ou réponse partielle à mise en demeure) : amende de 1 500 € ou majoration de 40 % ou 80 % de l'impôt éludé, si le montant est supérieur (article 1763 A du CGI).
- pour mémoire, antérieurement :
 - application d'une amende de 150 € pour défaut de déclaration, ou de 15 € par omission ou inexactitude constatée dans un document déclaré, sans que le total des amendes puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 € (article 1729 B du CGI).
- entrée en vigueur : déclarations dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

XI/ 4. ETNC – Lutte contre la fraude fiscale (1/2)

- Nouvelle définition des ETNC (article 238-0 A du CGI) : une tentative avortée
 - Tentative d'extension de la définition des ETNC aux Etats ou Territoires qui refuseraient de conclure des conventions **d'échange automatique** de renseignements fiscaux ;
 - Tentative avortée : censure par le conseil constitutionnel lequel relève que:
 - la France n'avait, à ce jour, conclu aucune convention bilatérale de ce type et que, par suite, faute de respecter cette condition au 1^{er} janvier 2016, de nombreux Etats et territoires auraient été susceptibles de figurer sur la liste des ETNC ;
 - les contribuables ayant des activités dans ces Etats auraient alors été soumis à un régime fiscal défavorable caractérisé notamment par des taux d'imposition très élevés ;
 - en conséquence, cette mesure aurait été de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

XI/ 4. ETNC – Loi de lutte contre la fraude fiscale (2/2)

– Pour mémoire :

- retrait des Etats non désignés comme ETNC au 1^{er} janvier N de la liste au 1^{er} janvier N et application immédiate ;
- ajout des Etats s'étant vu proposer la conclusion d'une convention d'assistance par la France avant le 1^{er} janvier N-1 et n'ayant pas conclu une telle convention, à la liste des ETNC au 1^{er} janvier N et application au 1^{er} janvier N+1 ;
- en l'absence de convention, ou de proposition de la France, ajout ou retrait de la liste selon les critères du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale de l'OCDE.

– Liste consolidée des ETNC en vigueur au 1^{er} janvier 2013 :

- Botswana, Montserrat, Brunei, Nauru, Guatemala, Niue, Iles Marshall ;
- Bermudes, Iles Vierges Britanniques, Jersey (avec effet au 1^{er} janvier 2014) ;
- remarque : retrait des Philippines.

XI/ 5. Restructurations internationales : transfert de fonctions ou de risques – Projet de loi de finances pour 2014

- Modification de l'article 57 du CGI :
 - en cas de restructuration :
 - impliquant un transfert par une entreprise, de fonctions ou de risques à une entreprise liée (ou située dans un ETNC ou bénéficiant d'un régime fiscal privilégié),
 - et lorsque le **résultat d'exploitation** de l'entreprise qui a procédé au transfert, constaté au cours de l'un des deux exercices suivants le transfert, baisse d'au moins 20 % en moyenne par rapport aux 3 exercices précédents,
 - renversement de la charge de la preuve en faveur de l'administration : le contribuable devra démontrer « *qu'il a bénéficié d'une contrepartie financière équivalente à celle qui aurait été convenue entre des entreprises n'ayant pas un tel lien de dépendance* ».
- Objectif : amélioration des conditions du contrôle fiscal dans le cadre des opérations de « *business restructuring* » ;
- Entrée en vigueur : exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

XII/ Incorporels : les évolutions de la doctrine de l'OCDE

Edouard Milhac, avocat associé et Johann Roc'h, avocat

XII/ Introduction (1/2)

– Enjeu du sujet :

- les biens incorporels peuvent être créateurs d'une forte valeur ajoutée, leur localisation peut donc être déterminante dans la répartition des profits des groupes.

– Objectifs des travaux de l'OCDE :

- mise à jour des recommandations existantes, du point de vue des prix de transfert, sur les biens incorporels, afin de tenir compte de l'évolution et de la diversité de la matière ;
- clarification, du point de vue des prix de transfert, et sur la base du consensus, des notions relatives aux biens incorporels (définition, propriété, rémunération) afin de limiter l'incertitude juridique et fiscale en la matière ;
- objectif en matière d'évasion fiscale internationale au travers de l'interaction entre les travaux en cours et ceux du « *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* » ou BEPS :
 - le BEPS, présenté fin juillet 2013 par l'OCDE, vise à apporter des réponses coordonnées et globales au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices ;
 - il se décline en 15 actions à mener d'ici à la fin 2015, dont une action consiste, en matière d'incorporels, à « *faire en sorte que les prix de transfert soient conformes à la création de valeur* ».

XII/ Introduction (2/2)

- Les moyens ou apports principaux :
 - création d'une définition autonome ;
 - précision de la notion de propriété.

- Des travaux toujours en cours, aux résultats encore incertains :
 - à la suite de l'annonce de la mise en œuvre du projet par l'OCDE en 2010, l'OCDE publie un premier projet en juin 2012, puis un projet révisé le 30 juillet 2013 ; le projet révisé, soumis à consultation publique le 12 et 13 novembre 2013, devrait faire l'objet d'une nouvelle révision ;
 - les résultats des travaux menés jusqu'à présent restent incertains :
 - ils pourront être modifiés notamment en fonction de l'avancée des travaux de l'OCDE sur le BEPS, notamment concernant la rémunération des incorporels difficilement valorisables ;
 - à ce stade les travaux révèlent la complexité de la matière et ne résolvent pas la problématique de l'incertitude juridique et fiscale.

XII/ 1. Définition autonome des biens incorporels

- Une définition autonome, différente de toute autre définition juridique, comptable et fiscale :
 - large : un bien incorporel est un bien (i) ni tangible (ii) ni financier qui (iii) peut être détenu ou contrôlé pour une utilisation dans des activités commerciales et dont (iv) le transfert ou l'utilisation doit être rémunéré conformément au principe de pleine concurrence ;
 - excluant les conditions du marché car ne pouvant être détenues, contrôlées ou transférées par une seule entreprise.
- Questions soulevées :
 - une définition reflétant la complexité du sujet, et devenant source additionnelle d'incertitude juridique et fiscale ?
 - caractère suffisamment précis de certains développements ?

XII/ 2. Notion de propriété des biens incorporels

– Propriété des biens incorporels :

- les critères de la propriété juridique et de contribution financière ne sont pas suffisants ;
- la répartition des bénéfices associés au transfert ou à l'utilisation des actifs incorporels est *in fine* fonction de la contribution à la création de valeur, déterminée à l'issue d'une analyse **spécifique** des fonctions, des actifs et des risques ;

– Questions débattues :

- question de l'identification des parties susceptibles de percevoir les revenus générés ;
- un exercice de documentation potentiellement difficile en pratique.

XII/ 3. Autres facteurs de complexité et d'incertitude

- identification des transactions portant sur l'utilisation ou le transfert de biens incorporels : une analyse complexe au cas par cas ;
- analyse de comparabilité : complexification de l'analyse et difficulté de sa mise en œuvre en pratique ;
- tendance vers l'application d'une méthode de partage des profits (en l'absence de comparables) dont la mise en œuvre pose des difficultés en pratique ;
- documentation : vers un exercice difficile en raison de la complexification des notions associées aux biens incorporels.

XII/ 4. Conclusion

- Au vu des attentes définies à l'origine, les résultats demeurent à ce jour décevants ;
- Les critères de rattachement des revenus générés par les incorporels, s'ils répondent à un objectif anti-abus, mènent à des situations concrètement difficiles à gérer en pratique :
 - la propriété juridique ou le financement passif des coûts ne suffisent pas ;
 - critère supplémentaire de la contribution active à la création de valeur notamment à travers l'exercice et le contrôle des fonctions à forte valeur ajoutée : gestion très difficile en pratique ;
- La finalisation des travaux de l'OCDE sera fonction de l'aboutissement des travaux du BEPS. Dans cette attente, le projet reste en suspens...

XIII/ Crédits d'impôt étrangers : comment en optimiser l'utilisation ?

Stéphane Austry, avocat associé

XIII/ 1. Etat des lieux jurisprudentiel sur la déductibilité des retenues à la source pour les sociétés déficitaires (1/2)

- Interrogations sur la portée de CE, 11 juillet 1991, n°57 391, ministre c/ société française des techniques du lummas :
 - une société déficitaire ne peut imputer le crédit d'impôt conventionnel puisque aucun impôt français sur les bénéfices de source étrangère n'est exigible
 - elle ne peut davantage accroître son déficit reportable de la charge correspondant aux impôts acquittés à l'étranger
- Exceptions admises dans deux cas de figure :
 - en l'absence de conventions fiscales (4° de l'article 39-1 du CGI)
 - ou lorsque l'impôt étranger a été établi en méconnaissance d'une convention fiscale (CE, 20 novembre 2002, n°230 530, SA établissements Souless : « à moins d'une stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle »)

XIII/ 1. Etat des lieux jurisprudentiel sur la déductibilité des retenues à la source pour les sociétés déficitaires (2/2)

– Deux courants jurisprudentiels :

- CAA Versailles, 16 juillet 2012, min c/ Céline / CAA Paris, 21 décembre 2012, société Globe Traders : pas de déductibilité possible dès lors que la convention fiscale y ferait expressément obstacle
- CAA Versailles, 18 juillet 2013, min c/ sté Egis (convention franco-grecque) : « eu égard aux termes et à l'objet » de l'article relatif à l'élimination des doubles impositions, pas d'interdiction de déductibilité

– Etat de la procédure devant le Conseil d'Etat :

- pourvoi en cassation contre l'arrêt du 16 juillet 2012 admis par le Conseil d'Etat, instruction en cours, décision attendue au cours du premier semestre 2014
- pas de pourvoi en cassation contre l'arrêt du 18 juillet 2013

XIII/ 2. Conséquences à tirer pour préserver ses droits

- Pour les conventions type « Egis » :
 - d'ores et déjà possible de majorer le déficit reportable du montant des retenues à la source réintégrées à tort (CE, 17 mai 1991, n° 61555) ou de demander la restitution de l'impôt acquitté à tort si le déficit a été imputé sur le bénéfice d'un exercice non prescrit
 - conventions similaires à la convention franco-grecque : Brésil, Indonésie, Philippines, Pologne, Portugal, Thaïlande, Turquie, Liban,...
- Pour les conventions type « Céline » :
 - possible selon nous de majorer s'il y a lieu les déficits reportables ou de demander la restitution d'impôts acquittés à tort en cas d'imputation du déficit
 - si une position attentiste est privilégiée, attention à ne pas laisser se prescrire les exercices d'imputation des déficits (CE, 9 mai 1958, n° 35942)

XIII/ 3. Contribution de 3 % sur les distributions (art. 235 ter ZCA du CGI)

- En principe, les crédits d'impôt ne sont pas imputables sur la contribution de 3 %.
- L'administration admet toutefois que lorsqu'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus conclue par la France dispose que des crédits d'impôt attachés à des revenus qui ont leur source dans l'État ou le territoire cocontractant de la France, sont imputables sur l'impôt sur les sociétés et les impôts de même nature calculés en France sur ces revenus, il est admis que le montant des crédits d'impôt qui n'a pu être imputé sur l'impôt sur les sociétés soit imputable sur le montant de la contribution sociale prévue à l'article 235 ter ZC du CGI puis éventuellement sur la contribution exceptionnelle prévue à l'article 235 ter ZAA du CGI et enfin sur la contribution additionnelle prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI, dans les conditions et limites fixées par la convention (BOI-IS-AUT-30 n° 240).

XIV/ Réclamations : à quelles restitutions votre entreprise peut-elle prétendre ?

Stéphane Austry, avocat associé

XIV/ 1. Réclamation en cas de déclaration de non-conformité : les nouvelles règles du jeu (suite... et fin ?)

- Pour les déclarations de non-conformité intervenues avant le 1^{er} janvier 2013
 - Ouverture d'un nouveau droit à réclamation en cas de révélation par une décision juridictionnelle de la non-conformité de la loi fiscale avec une règle de droit supérieur
- Pour les déclarations de non-conformité intervenues depuis le 1^{er} janvier 2013
 - Nouvelle rédaction de l'article L.190 du LPF : même en cas de déclaration de non-conformité, application des règles générales de délai applicable aux réclamations
 - Modification de l'article R,196-1, c) du LPF (décret du 18 juillet 2013) : ne constitue pas un événement ouvrant un nouveau délai de réclamation « une décision juridictionnelle ou un avis mentionné aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 »

XIV/ 2. Réclamation en cas de déclaration de non-conformité : précautions à prendre pour se prévaloir des décisions favorables du Conseil constitutionnel

- Nouvelle tendance de l'année 2013 : enfin des QPC favorables en matière fiscale !
 - Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, SARL Majestic Champagne
 - Décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013
 - Décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, société Boulanger
- Conséquences des réserve d'interprétation favorables :
 - application ab initio, pas de problèmes pour s'en prévaloir pour le passé
- Conséquences des déclarations d'inconstitutionnalité :
 - application limitée aux impositions contestées avant la date de la décision du Conseil constitutionnel
 - => pensez à introduire des réclamations conservatoires !

XIV/ 3. Contribution au service public de l'électricité (CSPE) : est-il opportun de présenter des demandes en restitution ?

- Deux fragilités juridiques identifiées pour la CSPE
 - Caractère d'aide d'Etat des dépenses financées par la CSPE (aff. C-262/12, conclusions de l'avocat général favorables à l'existence d'une aide d'Etat, arrêt attendu pour le 19 décembre)
 - Insuffisance des modalités de recouvrement définies à l'article L.121-14 du Code de l'énergie
- Précautions à prendre
 - Caractère d'imposition innomée de la CSPE : délai de réclamation fixé par l'article R.772-2 du CJA jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le paiement
 - Réclamation à introduire dans ce délai devant la Commission de régulation de l'énergie (CRE), compétence en premier ressort du TA de Paris

Questions