



# Clôture 2014, horizon 2015 : comment se préparer fiscalement ?

Jeudi 11 décembre 2014



# Sommaire

I/ Impôts locaux

II/ TVA

III/ Décisions de gestion fiscale

IV/ Distributions et restructurations

V/ Conventions fiscales

VI/ Contrôle et contentieux

VII/ Pour finir...



## Introduction

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



## I/ Impôts locaux

Cathy Goarant-Moraglia, avocat associé



## **I/ 1. Actualité en matière de fiscalité locale**

## I/ 1. Actualité en matière de fiscalité locale (1/2)

### – Projets des Lois de Finances : PLF 2015 et PLFR 2014

#### • PLF 2015 :

- Coefficient d'actualisation pour 2015 fixé à 0,9 %
- Création d'une exonération des installations de méthanisation des déchets en TF et CFE si activité agricole
- Financement du Grand Paris (seulement en IDF) :
  - Création d'une taxe additionnelle à la TF et à la CFE (taux à fixer par le Conseil Régional d'IDF avant le 21 janvier 2015, produit limité à 80 M€)
  - Création d'une nouvelle taxe annuelle sur les surfaces de stationnement (// de la TABIDF) applicable si surface > à 500 m<sup>2</sup> : tarifs (TABIDF et TASS) /m<sup>2</sup> portés à 6,5 € en secteur 1, à 3,73 € en secteur 2 et à 1,88 € en secteur 3 (recettes supplémentaires attendues 60 M€)

#### • PLFR 2014 :

- Non déductibilité du résultat fiscal de la TABDIF (toujours en cours de discussion) et les conséquences sur les bailleurs compte tenu du nouveau Décret Pinel sur les baux commerciaux
- Zones tendues : Création d'une taxe sur les résidences secondaires à l'exception des logements de fonction et majoration de la taxe sur les terrains constructibles
- Officialisation du report en 2016 de la réforme des valeurs foncières et la légalisation des évaluations irrégulières antérieures à 2015
- TASCOT : majoration de 50 % pour les grands établissements

## I/ 1. Actualité en matière de fiscalité locale (2/2)

### – **La révision des valeurs locatives foncières des locaux commerciaux : où en est-on ?**

- Le report officiel de l'entrée en vigueur de la révision en 2016, cf. art 17 II du PLFR 2014
- Consolidation des évaluations réalisées par comparaison : conséquence de l'arrêt du CE 5 février 2014, n° 367998, cf. art 17 III du PLFR 2014
- L'obligation de déclaration par les locataires des loyers avec leur liasse fiscale par le système EDI REQUETE :
  - Annoncée en tant que phase de test pour cet automne, mais non confirmée à ce jour et toujours pas de détail sur le contenu de cette nouvelle obligation déclarative
  - Principale difficulté : la référence illisible pour les locataires des « invariants » aux lots inscrits au fichier immobilier pour les propriétaires , d'où une difficulté pour apprécier des loyers à déclarer par local



## I/ 2. CVAE

## I/ 2. CVAE : évolution de la jurisprudence et des positions de l'administration fiscale (1/2)

### – Effets pervers des choix comptables :

- Frais de dépenses de formation : distinction à faire entre les dépenses de formations et les dépenses accessoires, avec les dépenses libératoires ou non de la formation professionnelle continue (CAA Versailles 22 octobre 2013 n° 13 VE00486)
- Frais de transport : remboursement de frais de déplacement versés aux salariés sur le fondement du barème kilométrique, à comptabiliser en 625 déplacements, « missions et réceptions » et non pas en 641 « indemnités et avantages divers » (CAA Paris 13 février 2014, n° 1203904)
- Commissions d'affacturage : constituent le paiement des services de gestion comptable, de recouvrement et de garantie de bonne fin à comptabiliser en 622 « rémunérations d'intermédiaires et honoraires » (CAA Paris 13 février 2014, n° 1203904)
- Commissions de financement : représentent le coût du financement anticipé à comptabiliser en 66 « charges financières » (CAA Paris 13 février 2014, n° 1203904)

## I/ 2. CVAE : évolution de la jurisprudence et des positions de l'administration fiscale (2/2)

### – **CVAE et dépenses de mécénat :**

- Systématisation des redressements depuis l'instauration de la CVAE malgré la disparition dans la loi de l'expression « consommation de biens et services en provenance de tiers »
  - Il vaut mieux jeter que de donner aux banques alimentaires (CAA Versailles, 10 juin 2014, n° 13VE00612)
  - Dépenses de mécénat correspondent à une libéralité et relèvent des charges exceptionnelles (jugements du TA de Montreuil, appels en cours)

### – **Quelles plus-values majorent la valeur ajoutée ?**

- Systématisation des redressements tendant à inclure les plus-values dans la valeur ajoutée, alors que les moins-values peuvent plus facilement relever d'une opération exceptionnelle
  - Cas des cessions prévues ab initio et s'inscrivant dans le business model de l'entreprise (référence du BOFIP)
  - Autres cas : indemnité de mutation de joueurs des clubs de football, cession des quotas de gaz à effet de serre (CAA Versailles, 4 mars 2014, n° 12VE01061)

### – **Conséquences de la fin programmée à compter de 2016 du résultat exceptionnel sur la valeur ajoutée**

- Suppression de la distinction entre éléments ordinaires et extraordinaires, ce qui conduit à la disparition du résultat exceptionnel, tant dans les comptes sociaux que dans les comptes consolidés. Devrait être introduite en droit français d'ici le 20 juillet 2015 pour les clôtures à compter de 2016 (Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013, art. 13 et annexe V)

## I/ 2. CVAE et Questions Prioritaires de Constitutionnalité 2014

- **La proratisation de la CFE en cas de restructuration est critiquable au regard de la Constitution sous réserve d'une modification législative avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015**
  - Les règles spécifiques de calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée prévues en cas de restructuration d'entreprises ont été déclarées contraires à la Constitution (CGI, art. 1647 B sexies II dernier alinéa). Leur abrogation est toutefois reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2015 et les juridictions saisies doivent surseoir à statuer (Cons. const. 19 septembre 2014 n° 2014-413 QPC)
- **En revanche, l'existence d'une valeur ajoutée supérieure à 12 mois en cas de changement de date de clôture n'est pas critiquable**
  - Non transmission de la QPC portant sur l'absence d'annualisation de la VA servant d'assiette à la CVAE en cas de changement de date de clôture en cours d'année prévue à l'article 1586 quinquies du CGI (CAA de Versailles, 4 février 2014, n° 13VE02930)



## III/ TVA

Elisabeth Ashworth, Anne Grousset et Ariane Beetschen, avocats associés



## **II/ 1. Services électroniques**

Elisabeth Ashworth, avocat associé

## II/1. Services de télévision, de téléphonie et services électroniques (1/2)

- Les modalités d'entrée en vigueur des nouvelles règles
  - **Les services rendus aux particuliers restent imposables au lieu d'établissement du prestataire lorsqu'intervient avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 :**
    - L'exécution de la prestation
    - L'expiration de la période de décompte ou d'encaissement pour les contrats à exécution successive
    - La perception d'acompte
  - **Les services rendus aux particuliers sont imposables au lieu d'établissement du client lorsqu'intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 :**
    - L'exécution (sauf pour les acomptes perçus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015)
    - L'expiration de la période de décompte ou d'encaissement pour les contrats à exécution successive
    - La perception d'acomptes
  - **Option pour le « mini one-stop-shop » :**
    - Avant le 1<sup>er</sup> jour du premier trimestre d'application
    - Tolérance jusqu'au 10 du mois suivant celui d'ouverture du trimestre civil
    - Les inscriptions sont possibles sur le portail de la DGFIP depuis le 26 novembre

## II/ 1. Services de télévision, de téléphonie et services électroniques (2/2)

### – Les enjeux pour les entreprises

- S'assurer de l'exacte qualification des services rendus (services électroniques/services voisins)
- Organiser la collecte et la conservation des informations nécessaires pour établir le lieu d'imposition des services
- Intégrer dans les systèmes d'information l'ensemble des codes taux applicables dans les Etats membres des clients
- Tenir un registre spécifique à disposition des Etats membres de consommation pour les entreprises qui optent pour le MOSS



## **II/ 2. La rémunération des dirigeants non salariés peut-elle échapper à la taxe sur les salaires ?**

## II/ 2. La rémunération des dirigeants non salariés peut-elle échapper à la taxe sur les salaires ?

### – **Trois arrêts de cours d'appel contradictoires**

- Le critère déterminant est celui de l'affiliation au régime général pour le calcul des cotisations sociales ( CAA Nantes n° 09NT00698, 28 juin 2010 SAS Financière de l'ouest et CAA Lyon n° 11LY22049, 27 février 2014, SA C Investissement )
- Le critère déterminant est celui de l'existence d'un contrat de travail et d'un lien de subordination ( CAA Nancy n° 13NC00833, 25 juillet 2014, société AFP )

### – **A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, une intéressante modification des dispositions de l'article 231 du CGI**



## **II/ 3. Livraison à soi-même et rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires**

## II/ 3. Livraison à soi-même et rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

- CAA Versailles n° 12VE03791, CRCAM de l'Anjou et du Maine, 18 juillet 2014

Les livraisons à soi-même d'immeubles constituent des produits pour l'entreprise, d'ailleurs comptabilisés au compte de produit 72 « production immobilisée », quand bien même ils sont autoconsommés et ne sont pas générateurs d'un flux financier

Dans ces conditions, ces livraisons doivent, au titre des « autres produits » être incluses dans le chiffre d'affaires total constituant le dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires



## **II/ 4. Relations succursale-siège**

Anne Grousset, avocat associé

## II/ 4. CJUE, aff. C-7/13, arrêt du 17 septembre 2014, SKANDIA America Corp (1/2)

- Les services fournis à titre onéreux par un établissement stable établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un Etat membre constituent des opérations imposables quand la succursale est membre d'un groupement TVA (au sens de l'art. 11 de la Directive 2006/112)
  - Une portée qui s'étend au-delà du territoire des Etats membres qui appliquent le régime de groupe
- L'arrêt pourrait concerner toute prestation entre siège et succursales dès lors que le prestataire ou le preneur du service est membre d'un groupe TVA

## II/ 4. CJUE, aff. C-7/13, arrêt du 17 septembre 2014, SKANDIA America Corp (2/2)

- Des répercussions multiples actuellement délicates à évaluer avec précision :
  - Chiffre d'affaires taxable, détermination du coefficient de taxation, du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, désignation du redevable de la TVA...
- Des Etats membres en « état de choc » - Une concertation entre les Etats membres serait la bienvenue :
  - L'évaluation des conséquences de l'arrêt dans chaque Etat membre dépend d'un examen détaillé des conditions actuelles d'application du régime de groupe dans chacun des Etats concernés
- Dans l'immédiat :
  - Aucune réaction décisive dans les Etats membres
  - Pour les entreprises, l'intérêt à agir suppose un examen minutieux au cas par cas de chaque situation



## **II/ 5. LFR2 : autoliquidation TVA importation**

Ariane Beetschen, avocat associé

## II/ 5. LFR2 : autoliquidation TVA importation (1/2)

- En France, la TVA est perçue à l'importation (ou à la sortie d'un régime suspensif douanier ou fiscal) comme en matière de douane
- A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, certains importateurs pourront, sur option, porter le montant de la TVA constatée par la douane sur la déclaration de TVA :
  - Entreprises établies dans l'UE titulaires d'une PDU (procédure simplifiée de dédouanement avec domiciliation unique)
  - Entreprises établies hors de l'UE ayant un représentant en douane qui aura obtenu pour leur compte une PDU auprès de la douane française
    - Selon nos informations, les entreprises étrangères pourront déposer une CA3 pour déclarer et récupérer la TVA douanière même si elles ne réalisent pas d'autres opérations rendant nécessaire la souscription de cette déclaration. Ce dépôt sera effectué par un représentant fiscal pour les entreprises hors UE

## II/ 5. LFR2 : autoliquidation TVA importation (2/2)

- En cas d'option pour la déclaration de la TVA douanière sur CA3, l'assiette de la TVA sera celle donnée par la Douane :
  - Valeur en douane + impôts et taxes autres que la TVA + frais accessoires
    - et non la valeur de la facture du fournisseur en cas d'achat des biens
- Deux nouvelles lignes apparaîtront sur la CA3 pour la nouvelle « autoliquidation » : TVA d'import due et TVA d'import déductible
- Le contrôle, les sanctions, le contentieux demeurent de la compétence de la DGDDI
- En raison de son caractère restrictif, la nouvelle mesure devrait concerner à peine 20 % de la TVA due à l'import, mais pourrait être élargie par la suite



### **III/ Décisions de gestion fiscale**

Philippe Grousset, François Lacroix, Jean-Philippe Bidegainberry,  
avocats associés, et Valentin Lescroart, avocat



## **III/ 1. Evaluer le régime de déductibilité des provisions**

Philippe Grousset, avocat associé

### III/ 1. Evaluer le régime de déductibilité des provisions (1/3)

- Lorsqu'une provision a été constatée dans les comptes de l'exercice, le résultat fiscal de ce même exercice doit, en principe, être diminué du montant de cette provision, sauf si les règles propres au droit fiscal y font obstacle, notamment les dispositions de l'article 39-1-5° du CGI (arrêt 23 décembre 2013 n°346018 Foncière du Rond Point)
- Corrélativement, l'administration est en droit d'imposer la reprise d'une provision même si cette dernière n'a pas été déduite fiscalement lors de sa dotation dès lors qu'elle répondait aux critères de déductibilité fiscale

### III/ 1. Evaluer le régime de déductibilité des provisions (2/3)

- Toutefois pour imposer une reprise de provision, cette provision doit exister au bilan fiscal de l'entreprise. Le préalable obligatoire à la taxation d'une reprise de provision est donc l'inscription de la provision au bilan fiscal d'ouverture de l'exercice de la reprise
  
- Compte tenu du mécanisme de l'intangibilité du bilan d'ouverture (article 38-4 bis), deux hypothèses doivent être distinguées :
  - Si la reprise de la provision intervient au titre du premier exercice non prescrit, l'administration ne devrait pas être en droit de taxer sa reprise comptable, puisque la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit fait obstacle à l'inscription préalable de la provision dans ce bilan

### III/ 1. Evaluer le régime de déductibilité des provisions (3/3)

- Si la reprise de la provision intervient au titre d'un exercice ultérieur, l'administration est en droit de taxer sa reprise comptable mais en application de la théorie de corrections symétriques l'entreprise est en droit d'obtenir un dégrèvement au titre du premier exercice non prescrit sauf en cas de caractère délibéré de l'omission de déduction
  
- Une entreprise qui s'abstient délibérément de déduire une provision s'expose donc :
  - À être taxée au titre de la reprise de cette provision
  - Sans pouvoir prétendre à la déduction corrélative de la dotation que permettrait le mécanisme des corrections symétriques



## **III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ?**

François Lacroix, avocat associé

## III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ? (1/5)

- L’avis du Conseil d’État du 24 mai 2011 :
  - Le principe général de déduction des charges
  - L’exception : les actes ou opérations réalisées à des fins autres que de satisfaire les besoins ou les intérêts de l’entreprise
- Les critères génériques dégagés pour identifier les actes ou opérations contraires à l’intérêt de l’entreprise :
  - La carence manifeste des dirigeants
  - Le risque manifestement excessif

## III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : Quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ? (2/5)

- La carence manifeste des dirigeants :
  - le dirigeant, représentant de l'entreprise
  - l'implication active du dirigeant
  - l'implication passive du dirigeant : l'appréciation par la jurisprudence du niveau de procédures et de contrôles qui aurait dû être mis en œuvre

## III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : Quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ? (3/5)

- Le risque manifestement excessif :
  - la définition du Conseil d'Etat (27 avril 2011, n° 327764; 11 juin 2014, n° 363168) :
    - « *compte tenu des circonstances dans lesquelles il intervient et de l'objet qu'il poursuit,* » lorsque l'acte ayant entraîné la charge ou la perte ....
    - ..... « *excède manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut, eu égard aux informations dont il dispose, être conduit à prendre, dans une situation normale, pour améliorer les résultats de son entreprise.* »

## III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : Quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ? (4/5)

- la déclinaison du risque manifestement excessif faite par la jurisprudence récente :
  - **CE, 11 juin 2014, n° 363168** : la perte sur des avances financières répétées d'une société mère à sa filiale, jugées normales en considération du doublement du chiffre d'affaires de la filiale et d'une situation nette redevenue momentanément positive
  - **CE, 27 avril 2011, n° 327764** : la dépréciation d'un placement financier dans une banque au Vanuatu, jugé normal compte tenu du rendement élevé promis, de la possibilité d'obtenir ultérieurement un crédit important à un taux très bas, et de la révélation ultérieure d'une escroquerie

## III/ 2. Acte anormal de gestion et déduction des charges : Quelle place assigner au critère du risque manifestement excessif ? (5/5)

- la déclinaison du risque manifestement excessif faite par la jurisprudence récente :
  - **CAA Versailles, 9 juill. 2013, n° 12VE00362** : la perte sur une souscription d'obligations, jugée normale car indissociable d'un partenariat noué avec un groupe financier pour acquérir deux groupes concurrents
  - **CAA Versailles, 20 nov. 2013, n° 11VE01673** : la dépréciation d'une avance, jugée normale car consentie à un client potentiel, dans le cadre d'une nouvelle activité de gestion, portant sur un patrimoine de 80 M USD, fortement rétribuée, ce qui s'est ultérieurement avéré être une escroquerie
  - **CAA Versailles, 19 décembre 2013, n° 11VE04035** : la dépréciation d'encours consentis par une banque à un client en redressement judiciaire, jugés anormaux pour connaissance, par les dirigeants de la banque, de la mauvaise santé financière de l'emprunteur, et du caractère risqué de l'opération, constituant en fait une escroquerie commise par les dirigeants de l'emprunteur



### **III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale**

Jean-Philippe Bidegainberry, avocat associé

### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (1/7)

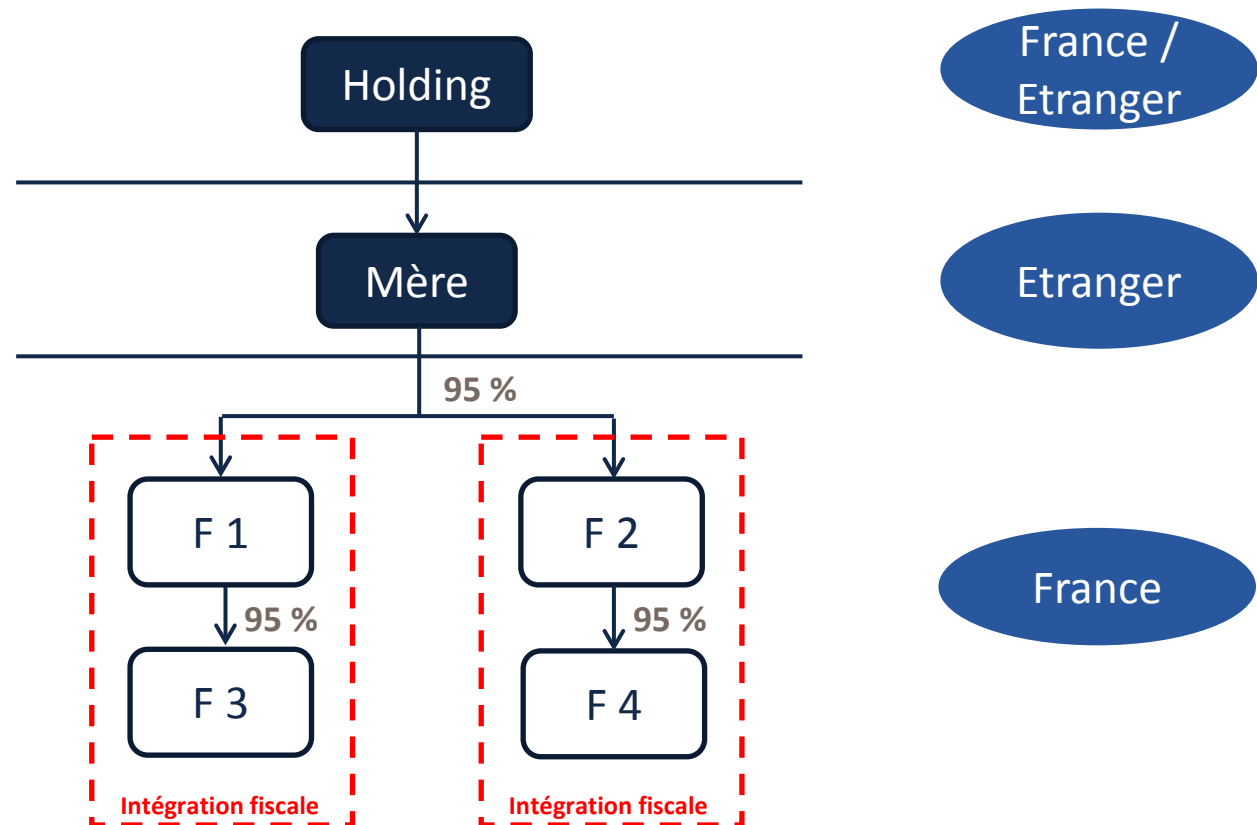
- Bref rappel de l'intégration fiscale d'entités étrangères
  - Etablissements stables (« ES ») français de sociétés étrangères
    - Un ES peut être société mère intégrante
    - Un ES peut être société filiale intégrée
  - Sociétés étrangères : des avancées communautaires
    - Filiale intégrée ? L'intégration Papillon
      - La société étrangère ne peut pas être intégrée fiscalement en France : son résultat ne peut être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble
      - Mais les filiales françaises éligibles de la société étrangère (EEE) peuvent être intégrées fiscalement dans le périmètre de la société mère française de la société étrangère

### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (2/7)

- Sociétés étrangères : des avancées communautaires
  - Mère intégrante ? L'intégration horizontale ou Papillon bis
    - La CJUE a jugé le 12 juin 2014 (Affaires C-39/13, C-40/13 et C-41/13) qu'une législation d'un État membre qui n'ouvre pas un régime d'intégration fiscale à des sociétés sœurs résidentes dont la société mère commune n'a pas son siège dans cet État membre et n'y dispose pas d'un établissement stable enfreint la liberté d'établissement
    - Réforme législative en France ?
      - ⇒ PLFR II 2014

### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (3/7)

- Etat des lieux : la chrysalide



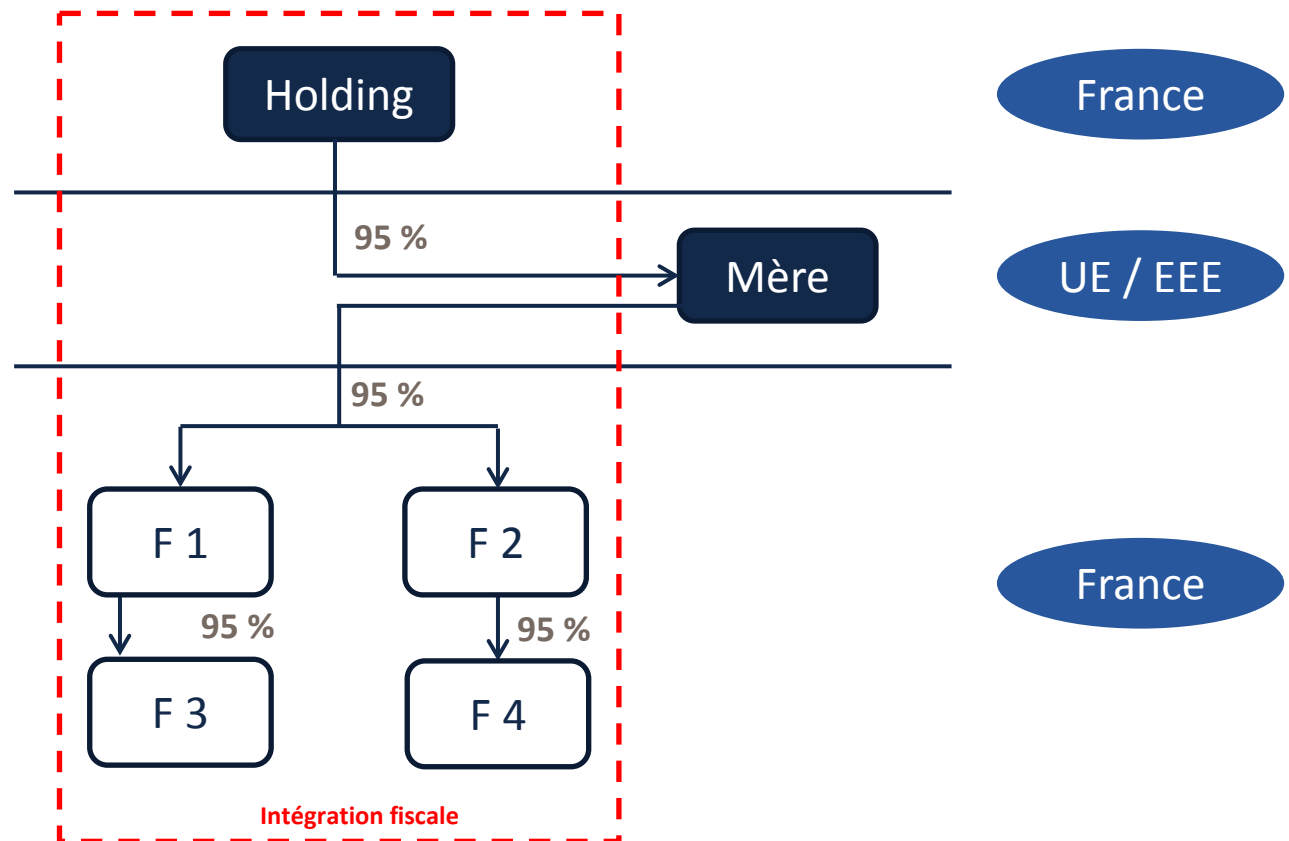
### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (4/7)

– Etat des lieux : Papillon

Choix entre :

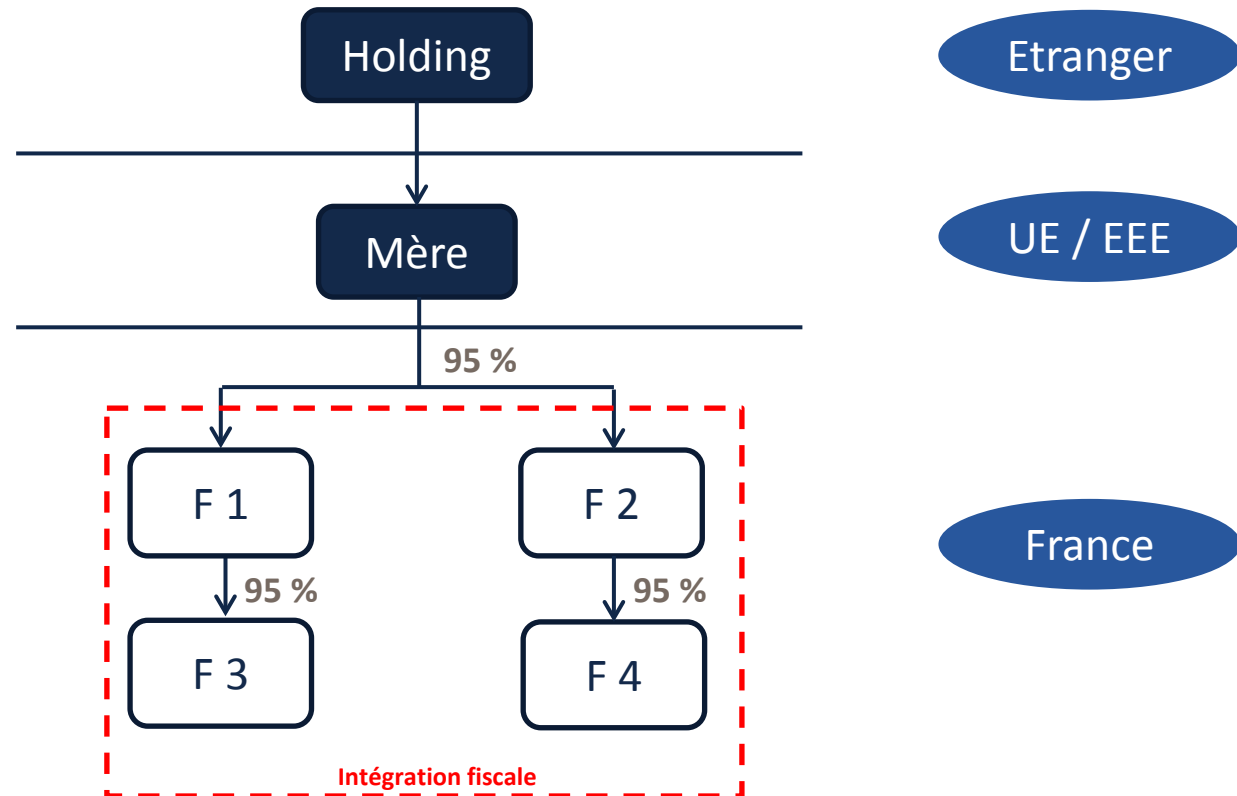
- F 1 et F 2  
mères  
intégrantes :  
statu quo

- Holding mère  
intégrante



### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (5/7)

- Etat des lieux : Papillon bis



### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (6/7)

- L'aménagement envisagé du régime de l'intégration fiscale : PLFR II 2014
  - Une nouvelle terminologie
    - « Entité mère non résidente »
    - « Société étrangère »
    - « Société mère »
  - Conditions d'éligibilité
    - Sociétés soumises à l'IS ou à un impôt équivalent
    - Sociétés ayant des exercices de douze mois qu'elles clôturent à la même date
    - Détention du capital de la société mère
  - Formalisme : une certaine lourdeur ?

### III/ 3. Intégration fiscale et sociétés étrangères : l'intégration horizontale (7/7)

- Aménagement du régime existant
  - Détermination du résultat d'ensemble
    - ⇒ Des retraitements calqués sur ceux de l'intégration verticale ?
  - Restructuration
    - ⇒ Un élargissement de l'article 223 L 6 du CGI ?
- Entrée en vigueur
  - Exercices clos à compter du 31 décembre 2014
  - Réclamation ?



## **III/ 4. Prix de transfert : obligations documentaires et jurisprudence**

Valentin Lescroart, avocat

### III/ 4. TA de Montreuil 20 octobre 2014, n° 1201947 et 1202017 – IKEA Choix des comparables – taux de franchise

– Rappel des faits :

- L'administration estime qu'il y a un transfert de bénéfices au profit des sociétés Ikea of Sweden & Ikea Handels AG (Suisse) en raison de taux de franchise anormalement élevés (1 % pour des commissions de coordination des achats et 2 % pour le développement de l'assortiment des produits)
- L'administration utilise des comparables, qu'elle considère comme pertinents, dès lors qu'ils concernent des biens et des services identiques sur le marché français sous contrat de franchise (informations obtenues sur le site AC Franchise)

– Solution :

- L'administration n'apporte pas la preuve d'un transfert de bénéfice à l'étranger sans contrepartie pour la société française
- Les comparables retenus par l'administration ne sont pas valables car ils n'ont ni le même chiffre d'affaires, ni la même stratégie commerciale, ni la même surface de vente, ni le même choix de produits que la société IKEA

### III/ 4. CAA Versailles, 8 juillet 2014, n° 11VE01187, Sté Carrefour SA (1/2)

## Choix des comparables - redevance de marque

#### – Rappel des faits :

- La société Carrefour est propriétaire de la marque et de l'ensemble des droits attachés. Elle a substitué un système où elle refacturait des redevances de marque à ses filiales étrangères à un système de cost sharing où elle ne consacrait aucune dépense de publicité pour développer localement la marque. Ces frais sont pris en charge par les filiales exploitantes.
- L'administration considère que renoncer à percevoir des redevance sur sa marque constitue un acte anormal de gestion débouchant sur un transfert de bénéfice à l'étranger (CGI, art. 57).

#### – Solution :

Les comparables retenus par l'administration ne sont pas valables :

- Les taux de redevances moyens n'ont pas été calculés en considération des marchés locaux des pays pour lesquels les rectifications ont été opérées ;
- Les taux de redevances moyens n'ont pas été calculés pour la période vérifiée.

→ Pour être pertinents, les comparables retenus doivent opérer sur le **même marché** et dans un **même espace temps** que l'entreprise vérifiée.

La solution se rapproche de celle de Cap Gemini (CE, 7 novembre 2005, n° 266436) : l'administration doit démontrer que l'avantage consenti n'a pas été assorti de contreparties au moins équivalentes. C'est très difficile dans le domaine des marques.

### III/ 4. CAA Versailles, 8 juillet 2014, n° 11VE01187, Sté Carrefour SA (2/2) Choix des comparables - redevance de marque

- Dans le cas d'espèce, l'administration a considéré qu'une détention de 50 % ne suffisait pas à établir un lien de dépendance
- La cour administrative d'appel n'a pas confirmé la position de l'administration
  - Le **rapporteur public** dans ses conclusions précise **que le seuil de 50 % de détention est suffisant pour prouver la dépendance**, sauf si l'administration parvient à démontrer que cette détention n'est pas assortie d'un pouvoir de contrôle.
    - Il y a donc une présomption de dépendance à 50 %
- Dans la pratique, il convient donc de se montrer vigilant lorsque l'on a un cas d'une détention à 50/50 et mener une revue minutieuse des organes de direction des sociétés

### III/ 4. L'obligation déclarative simplifiée (1/2)

#### Le jour d'après

- L'article 223 quinquies B du CGI prévoit que les entreprises dans le champ de l'article L13 AA du LPF sont soumises à l'obligation déclarative simplifiée en matière de prix de transfert :
  - Les sociétés ayant clôturé entre le **8 septembre 2013 et le 31 décembre 2013** étaient tenues de déposer leur déclaration au plus tard le 20 novembre
  - Pour les sociétés ayant clôturé entre le **1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 31 mars 2014**, la date limite de dépôt de la déclaration est au **31 décembre**
- Sanctions prévues : en cas de non dépôt de la déclaration, l'amende prévue est de 150 € (art. 1729 B, CGI). En cas d'omissions ou d'inexactitudes dans la déclaration, l'amende est de 15 € par omission ou inexactitude avec un plancher de 60 €

### III/ 4. L'obligation déclarative simplifiée (2/2)

#### Le jour d'après

- La rédaction du Cerfa n°2257, dont la légalité n'est pas incontestable, a laissé planer quelques doutes, mais l'instruction (tardive) et la pratique nous ont permis d'identifier des recommandations :
    - Pour la page de couverture : reprendre les informations documentées sur la déclaration 2065
    - Pour la page 1 : documenter les principaux incorporels économiques qui ne sont pas forcément ceux identifiés au bilan
    - Pour la page 2 : ne pas cocher la case « *autres méthodes* » ou « *changement intervenu au cours de l'exercice* ». Il convient de cocher une case par nature de flux (la principale méthode pour ledit flux)
- Il est important de s'assurer de la cohérence de la documentation simplifiée avec la documentation complète prix de transfert

# Le format du tableau conduit à renseigner les flux tels que comptabilisés d'un point de vue comptable

2

Description de l'activité avec état récapitulatif, par nature et montant, des opérations de plus de 100 000 € réalisées avec d'autres entreprises associées et présentation des méthodes de détermination des prix de transfert

Nature des transactions avec des entreprises associées	Montant agrégé supérieur à 100 000 € des transactions par nature (5)	Pays concernés par le flux (selon norme ISO) (6)	Indiquer les méthodes appliquées (cocher la case)					Autres Méthodes (12)	Case à cocher si changement intervenu au cours de l'exercice (13)
			Prix comparable sur marché libre (7)	Prix de revente (8)	Coût majoré (9)	Méthode transactionnelle de la marge nette (10)	Méthode du partage de bénéfice (11)		
<b>PRODUITS</b>									
Ventes									
Prestations de services									
Commissions									
Redevances de brevet									
Redevances de marque									
Redevances de savoir faire									
Autres redevances de droits de propriété intellectuelle									
Produits financiers									
Flux sur instruments financiers à terme									
Autres produits									
<b>CHARGES</b>									
Achats									
Prestations de services									
Commissions									
Redevances de brevet									
Redevances de marque									
Redevances de savoir faire									
Autres redevances de droits de propriété intellectuelle									
Charges financières									
Flux sur instruments financiers à terme									
Autres charges									

## III/ 4. Transferts indirects de bénéfices à l'étranger (CGI, art. 57)

### Première loi de finances rectificative pour 2014, art. 19

- L'application du dispositif visant à sanctionner les transferts indirects de bénéfices à l'étranger, prévu à l'article 57 du CGI, est subordonnée à l'existence d'un lien de dépendance ou de l'exercice d'un contrôle entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère.
  - Par exception, cette condition n'est toutefois pas exigée lorsque l'entreprise étrangère est établie dans un pays à régime fiscal privilégié.
  - Cette exception est désormais étendue au cas où l'entreprise étrangère est établie dans un ETNC
    - Cette nouvelle exception s'applique aux exercices clos à compter du 10 août 2014.



# Questions



## **IV/ Distributions et restructurations**

Richard Foissac, Renaud Grob, Martine Ebrard-Grellety et  
Philippe Grousset, avocats associés



## **IV/ 1. Régime des sociétés mères**

Richard Foissac, avocat associé

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.1. Précisions apportées par l'administration sur des dispositifs récents (1/3)

- Mesure anti-abus concernant notamment les prêts dits « hybrides » :
  - Mesure anti-abus concernant le régime de déductibilité des charges financières entre des sociétés « liées » (au sens de l'art. 39-12 CGI), et qui vise notamment les prêts dits « hybrides », adoptée dans le cadre de la loi de finances pour 2014 et qui concerne les résultats des exercices clos à compter du 25 septembre 2013
  - Charges financières non déductibles si la société prêteuse (résidente ou non) est assujettie à un impôt sur les bénéfices inférieur au quart de l'impôt sur les sociétés déterminé dans les conditions de droit commun à raison des intérêts perçus (soit 8,33 %). Selon l'administration, l'IS doit être majoré des contributions additionnelles (3,3 % ou 10,7 %) si l'entreprise prêteuse y avait été soumise si elle avait été située en France, ce qui aboutit à majorer le taux effectif à prendre en considération (soit, respectivement, 8,6083 % ou 9,50 %)

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.1. Précisions apportées par l'administration sur des dispositifs récents (2/3)

- Mesure anti-abus concernant notamment les prêts dits « hybrides » (suite) :
  - Selon l'administration, le produit en cause ne doit pas nécessairement donner lieu au versement d'un impôt chez le bénéficiaire (en cas de résultat nul ou déficitaire ou en cas d'appartenance à un groupe intégré par exemple)
  - La charge de la preuve contraire incombe à l'entreprise débitrice en cas de demande de l'administration. L'absence de clause de sauvegarde, est susceptible d'être critiquée, au plan communautaire notamment
  - Cependant mesures d'atténuation prévues lorsque le prêteur est un OPCVM (par exemple FCPR) ou une société de personnes non liée à l'emprunteur
  - Les intérêts non déductibles ne sont pas assimilés à des revenus distribués (pas de contribution de 3 % ni de RAS)
  - (LF 2014 et BOI-IS-BASE-35-50-20140805)

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.1. Précisions apportées par l'administration sur des dispositifs récents (3/3)

- Mesure anti-abus concernant notamment les prêts dits « hybrides » (suite) :
  - Articulation de ce dispositif avec la nouvelle directive mère-filiales modifiée ?
    - Dans le cadre des « prêts hybrides », la directive communautaire mère-filiales a été modifiée afin de refuser l'exonération des dividendes reçus par une société mère d'une filiale établie dans un autre Etat de l'UE si ces dividendes sont déductibles chez la filiale
    - Logique inverse à celle du dispositif anti-abus français
    - Les Etats membres ont jusqu'au 31 décembre 2015 pour transposer cette modification dans leur législation interne
    - (Directive 2014/86/UE : JOUE 2014/L 219/40 du 25 juillet 2014)

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.2. Décisions de jurisprudence (1/5)

- Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, l'exonération n'est susceptible de s'appliquer qu'aux dividendes provenant des seuls titres remplissant la condition de détention de 2 ans exigée :
  - Ainsi, en cas d'acquisition de l'intégralité des titres d'une société suivie, moins de 2 ans après, de la cession d'une fraction de cette participation, seuls les produits afférents à des titres effectivement conservés pendant au moins 2 ans ouvrent droit au régime des sociétés mères (imposition limitée à la quote-part de frais et charges de 5 %), et ce même si la société a conservé pendant 2 ans une participation au moins égale à 5 % du capital de sa filiale.
  - (CAA Versailles, 18 mars 2014, n° 13VE00873, Technicolor SA)
  - Solution qui méritera d'être confirmée par le Conseil d'Etat
  - (dans le même sens – CAA Paris, 20 décembre 2013, n° 10PA04752, Rueil Sport)

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.2. Décisions de jurisprudence (2/5)

- Respect du délai de conservation de 2 ans et prêt de titres :
  - Le prêt de titres de la filiale dans les deux ans suivant l'acquisition des titres par la société mère interrompt le délai de conservation prévu à l'article 145 du CGI et entraîne la remise en cause du régime fiscal des sociétés mères appliqué aux dividendes versés par la filiale et ce alors même que :
    - Les titres en cause ne font pas l'objet du détachement d'un droit à dividende pendant la période d'exécution de la convention de prêt
    - La rupture de l'engagement de conservation des titres n'a pas eu d'effet sur le contrôle de la société qui a émis ces titres
    - (CE 26 septembre 2014, n° 363 555, Sté Artémis Conseil)

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.2. Décisions de jurisprudence (3/5)

- L'appréciation du seuil de 5% prévu par l'article 145 du CGI
  - L'exonération est ouverte à une société détenant 5% du capital mais moins de 5% des droits de vote
    - (CE, 5 novembre 2014, n°370650, min c/ Sté Sofina)
  - Dans le même sens - CAA Versailles, 11 septembre 2012, n° 11VE01552, Sté Financière Pinault

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.2. Décisions de jurisprudence (4/5)

- Régime mère-fille et titres détenus via un partnership américain enregistré au Delaware: les dividendes de source américaine perçus via un partnership américain transparent ne sont pas exonérés au titre du régime mère-fille lorsqu'ils sont finalement appréhendés par une société française soumise à l'IS : le CE juge, notamment, que le « general partnership » doit être assimilé à une société translucide au sens de l'art. 8 du CGI en raison de sa personnalité juridique distincte (la qualification au regard du droit fiscal américain étant sans importance). CE 24 novembre 2014 n° 363556 SA Artémis

## IV/ 1. Régime des sociétés mères

### 1.2. Décisions de jurisprudence (5/5)

#### – Objectifs du régime des sociétés mères :

- Il résulte de l'examen des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1920 que l'objectif du législateur, en cherchant à supprimer ou limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans leurs filiales, a été de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de celles-ci.
- Par suite, ce régime doit être refusé aux schémas présentant un but exclusivement fiscal et non économique (à propos des montages dits « coquillards »).
- (CE 23 juin 2014, n° 360 708, Sté Groupement Charbonnier Montdidierien ; CE 17 juillet 2013, n° 352 989, SARL Garnier Choiseul Holding ).
- Le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères doit être également refusé à des « intérim dividends » distribués par une filiale britannique à sa société mère française dès lors qu'ils n'ont pas été prélevés sur des résultats imposables.
- (TA Montreuil, 1<sup>er</sup> juillet 2014, n° 1210110, Cie Saint-Gobain).



## **IV/ 2. Restructuration : branche complète d'activité, neutralité des fusions, report des déficits**

Martine Ebrard-Grellety et Renaud Grob, avocats associés

## IV/ 2. Branche complète d'activité : des précisions (1/2)

Rappel :

- Branche complète d'activité : trois conditions à remplir (CE, 27 juillet 2005, Sté B.L.) :
  - Autonomie de la branche
  - Transfert complet des éléments essentiels de l'activité
  - Permettant une exploitation durable

Autonomie de la branche :

- Notion d'autonomie (différence avec la notion de dépendance économique) :
  - CAA Versailles, 1<sup>er</sup> avril 2014, SAS Ardeco, n° 12VE04118
    - Une branche qui est économiquement dépendante d'une autre division de la société cédante ou d'une autre entité juridique peut être autonome
    - Nécessité que la branche puisse fonctionner par ses propres moyens

## IV/ 2. Branche complète d'activité, des précisions (2/2) Transfert complet des éléments essentiels

- CE, 6 décembre 2013, Promo Art, n° 346809 :
  - Le transfert complet ne requiert pas que l'apport d'un élément d'actif incorporel soit réalisé en pleine propriété (concession possible)
  - Sous réserve que le critère de durabilité de l'exploitation soit satisfait
- CE, 9 avril 2014, M. Tenet, n° 366200 et 366266 :
  - Il n'y a pas de transfert complet des éléments essentiels lorsqu'un seul des éléments essentiels tel qu'existant dans le patrimoine de la cédante est transféré
- CAA Douai, 18 septembre 2014, SARL Michael, n° 13DA01806 :
  - L'absence de transfert du personnel n'exclut pas nécessairement le transfert complet des éléments essentiels (prise en compte des éléments transférés et de l'importance du personnel dans l'exercice de l'activité)

## IV/ 2. Restructuration : neutralité des fusions (1/2)

### – CE, 4 juillet 2014, n° 357264 et 359924, société Bolloré

- La durée de détention des titres compris dans un apport/fusion placé sous le régime de l'article 210 A doit être décomptée depuis la date de leur acquisition par l'apporteuse/absorbée.
  - Confirmation de la position de l'administration (BOI-BIC-PVMV-20-10 n° 80) et de CE 11 février 2013 (Heineken France).
- Ce principe de neutralité doit trouver à s'appliquer non seulement en matière de plus-values, mais également pour déterminer la date d'acquisition des titres, lorsque celle-ci détermine l'application d'autres dispositions fiscales.
  - Ainsi, des participations reçues par une société dans le cadre d'une fusion en régime de faveur réalisée en 1998, mais que l'absorbée détenait depuis une date antérieure au 30 septembre 1992, doivent être regardées comme détenues par l'absorbante depuis l'entrée dans le patrimoine de l'absorbée, pour les besoins de l'application dans le temps des dispositions de l'article 209 B, dont les conditions avaient été modifiées par la LF 1993.
- Volonté du législateur d'instaurer un principe de neutralité fiscale des fusions. A cette fin, il y a lieu de regarder ces opérations par principe comme intercalaires, sauf lorsque le législateur en a expressément disposé autrement.

### – CE, 5 février 2014, n° 358883, société GMF assurances

- La taxe sur les excédents de provisions pour sinistres à payer (PSAP) due par les entreprises d'assurances est calculée en fonction du nombre de mois écoulés entre la date de constitution de la PSAP et sa reprise.
- Dans le cadre d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de faveur, la taxe sur les excédents de PSAP doit être calculée en se référant à la date de constitution des provisions par la société apporteuse, et non à la date de l'apport.

## IV/ 2. Restructuration : neutralité des fusions (2/2)

### – **CAA Versailles, 28 janvier 2014, n° 13VE00293, min. c/ SARL EBS**

- Une société qui remplit les conditions de fond du régime (optionnel) de faveur de l'article 210 A du CGI ne peut en revendiquer le bénéfice dès lors qu'elle a omis de prendre, dans l'acte de fusion (ici la déclaration de dissolution), les engagements prévus au 3 dudit article.
- La société ne peut faire valoir qu'elle a respecté, en fait, les conditions de fond prévue par l'article précité, dès lors que **l'engagement formel** prévu par ces dispositions constitue une **formalité substantielle**.
- Cette exigence d'un **engagement formel** de la société absorbante est conforme au droit européen.

### – **Fusion d'associations : mise à jour du BOFIP**

#### **« BOI-IS-FUS-10-20-20 n° 330 »**

- Dans une mise à jour de sa base BOFIP du 13 juin 2014, l'administration rapporte sa doctrine antérieure et admet désormais l'application du régime spécial des fusions de l'article 210 A du CGI aux opérations de fusion et assimilées entre associations soumises à l'IS au taux de droit commun, bien que les apports ne puissent être rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de l'organisme bénéficiaire.

## IV/ 2. Restructuration : report des déficits (1/3)

**Sens de la fusion / abus de droit : CE, 11 avril 2014, n° 352999, GARNIER Choiseul Holding**

- Rappels :
    - CE, 21/03/1986, n° 53002, *Société Auriège* ; CAA Paris 18 juin 2007, n° 06PA01941, SA Décorative Ouest : le choix du sens de la fusion n'est pas contestable, et les déficits de l'absorbante peuvent être imputés sur les bénéfices de l'entité fusionnée, si :
      - la fusion est économiquement justifiée, et
      - la société absorbante ne change pas d'objet ni d'activité du fait de l'opération
    - L'administration s'est cependant toujours réservée le droit de contester le sens de la fusion sur le terrain de l'abus de droit (BOI-IS-DEF-10-10, n° 260)
  - Dans l'hypothèse particulière d'un schéma « coquillard », le Conseil d'Etat valide la position retenue par l'administration en jugeant que la fusion réalisée n'avait aucune justification économique
    - Absorbante = société marchand de biens, mais ne disposant plus des moyens humains et financiers d'exercer son activité
    - Absorbée = société ayant cédé tous ses actifs et ayant cessé son activité, et n'ayant plus que de la trésorerie
- Dès lors, le choix du sens de la fusion adopté, qui a permis l'imputation des déficits sans avoir à solliciter l'agrément qui aurait été exigé si la fusion s'était faite dans l'autre sens, doit être regardée comme constitutif d'un abus de droit
- Les arguments liés à la simplification de la gestion comptable et financière, et à l'existence d'un gain lié à la disposition de la trésorerie, sont jugés insuffisants pour écarter l'abus de droit, au regard de l'importance de l'avantage fiscal retiré des opérations

## IV/ 2. Restructuration : report des déficits (2/3)

### Transfert des déficits par agrément

#### – Société absorbée ayant plusieurs établissements :

**CE, 19 septembre 2014, n° 370522, min. c/ société AA R.A**

- Dans le cadre du régime antérieur à la LFR II 2012, lorsque la société absorbée exerce une seule activité en exploitant plusieurs établissements dont certains ont été cédés avant la fusion, l'administration ne peut limiter l'agrément aux seuls déficits générés par les établissements toujours présent
- Cette décision ne paraît pas transposable dans le régime actuel
- La loi prévoit en effet désormais que l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé ne doit pas avoir fait l'objet, pendant la période au titre de laquelle ces déficits ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité

## IV/ 2. Restructuration : report des déficits (3/3)

### Transfert des déficits par agrément

- **Société absorbée ayant une activité de holding : CE, 19 septembre 2014, SAS Numéricable / SNC Prisma Media / SAS Estivin Groupe Holding Finances (n° 349084, 362345, 370163)**
  - Dans le cadre du régime antérieur à la LFR II 2012, la délivrance de l'agrément ne peut valablement être refusée à l'absorbante au seul motif que la société absorbée est un holding pur
    - Invalidation de la position de l'administration (Rép. de Richemont : Sén. 30-3-2006)
  - Dans ces affaires, les déficits des holdings absorbées provenaient de leurs participations dans des sociétés de personnes. L'agrément doit pouvoir être obtenu à la condition que :
    - L'absorbante continue à détenir les titres de participation dans les sociétés dont l'activité était à l'origine des déficits pendant un délai minimum de trois ans
    - Ces sociétés poursuivent leur activité pendant ce même délai
  - Portée de ces décisions dans le régime actuel ?
    - Article 209 II, d. : les déficits ne doivent pas provenir de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés
    - Arguments pour considérer que les déficits provenant des participations dans les sociétés de personnes ne sont pas afférents à la gestion d'un patrimoine mobilier



## **IV/ 3. Rachat de titres**

Philippe Grousset, avocat associé

## IV/ 3. Rachat de titres (1/5)

- Le Conseil constitutionnel, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, a censuré la différence de traitement fiscal, instituée à l'article 112, 6° du CGI, s'agissant des sommes perçues par les associés personnes physiques lors d'un rachat de titres par la société émettrice, selon la procédure utilisée (2014-404 QPC)
- En effet, l'article 112, 6° du CGI prévoit que les sommes attribuées aux actionnaires à l'occasion d'un rachat d'actions en vue d'une attribution aux salariés (Art L225-208 C. com) et, dans certaines conditions, à l'occasion d'un rachat d'actions par une société cotée dans le cadre d'un plan de rachat d'actions (Art L 225-209 à L 225-212 C. com), relèvent exclusivement du régime des plus-values

## IV/ 3. Rachat de titres (2/5)

- En revanche, les sommes attribuées aux actionnaires à l'occasion d'un rachat effectué en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes (Art L 225-207 C. com), non visées à l'article 112, 6° du CGI, sont soumises à un régime hybride associant impôt sur le revenu sur les revenus distribués (sur la partie du prix de rachat correspondant aux bénéfices non encore distribués et aux réserves) et impôt sur les plus-values

## IV/ 3. Rachat de titres (3/5)

- Le Conseil constitutionnel a relevé que le rachat d'actions par une société cotée dans le cadre d'un plan de rachat d'actions (Art L 225-209 C. com), dont les sommes attribuées relèvent du régime des plus-values, pouvait aboutir à une réduction de capital non motivée par des pertes, conduisant à une différence de traitement fiscal non justifiée
- Ainsi, le Conseil constitutionnel a censuré cette différence de traitement, et a abrogé à compter du 1er janvier 2015 l'article 112, 6° du CGI

## IV/ 3. Rachat de titres (4/5)

- Le Conseil constitutionnel énonce également une réserve d'interprétation conduisant à imposer les sommes perçues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 selon le régime des plus-values
- Pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 31 décembre 2014, la réserve d'interprétation retenue pour la période antérieure à 2014 est également applicable, sauf à ce que le législateur intervienne avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et fixe de nouvelles règles d'imposition pour les sommes ou valeurs reçues

## IV/ 3. Rachat de titres (5/5)

- Projet de commentaires administratifs (BOI-RPPM-10-20-30-20) :
- Voir toutefois amendement en annexe qui modifie les dispositions de l'article 112-6.
  - Le régime fiscal des rachats réalisés en vue d'une attribution de titres aux salariés ou opérés dans le cadre de plans de rachats est identique à celui applicable aux rachats par une société de ses propres titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes (revenus distribués et plus-values)
  - Lorsque l'actionnaire est une personne morale soumise à l'IS (ou BIC) le revenu distribué est égal, en application de l'article 161 du CGI, à la différence entre le prix de rachat et le montant des apports compris dans la valeur nominale des titres rachetés



## **V/ Conventions fiscales**

Johann Roc'h, avocat



## **V/ 1. Crédits d'impôt étrangers : quelle utilisation ?**

## V/1. Crédits d'impôt étrangers et sociétés déficitaires

- L'impôt supporté à l'étranger par une société française déficitaire est déductible de son revenu imposable en vertu de l'article 39-1, 4° du CGI sous réserve que la convention fiscale applicable n'y fasse pas expressément obstacle (*CAA Versailles, 18 juillet 2013, n° 12VE00572, min c/ sté Egis ; 12 mars 2014, n° 362528, Sté Céline*)
- Déductibilité admise dans l'arrêt *Egis* (convention franco-grecque) et refusée dans l'arrêt *Céline* (conventions franco-japonaise et franco-italienne) compte tenu de la rédaction de ces conventions interdisant ou non la déductibilité. Typologie des conventions :
  - Conventions type « *Céline* » : Allemagne, Inde (soixantaine de conventions)
  - Convention type « *Egis* » : Thaïlande, Turquie, Equateur, Brésil, Malaisie, Indonésie, Philippines, Pologne, Portugal, Liban (trentaine de conventions)

## V/1. Crédits d'impôt étrangers et contribution de 3% (1/2)

- Les CI étrangers ne sont en principe pas imputables sur la contribution de 3%. La doctrine administrative prévoit néanmoins l'imputation du CI étranger sur cette contribution dans les conditions et limites fixées par la convention applicable (*BOI-IS-AUT-30-20130410, n° 240*)
- Imputation sur le fondement conventionnel ?
  - Champ de la convention : la contribution de 3% est-elle un « *impôt de nature identique ou analogue à l'IS* » ?
  - Fongibilité et traçabilité des revenus : imputation du CI sur la fraction de l'impôt correspondant aux revenus imposables dans l'Etat étranger

## V/1. Crédits d'impôt étrangers et contribution de 3% (2/2)

- Imputation sur le fondement de la doctrine ?
  - Imputation « *dans les conditions et limites fixées par la convention* »
  - Application stricte privant de portée utile la doctrine administrative ?
  - Limitation en appliquant aux revenus étrangers en cause le taux d'imposition français ?
  
- Conclusion :
  - Imputation en présence d'une mention expresse ?ou
  - Paiement de la contribution préalable à l'émission d'une réclamation ?



## **V/ 2. Conventions fiscales et abus de droit : quelle articulation ?**

## V/ 2. Remise en cause sur le fondement des dispositions conventionnelles vs. abus de droit ?

- 2<sup>nd</sup>e approche retenue en France (Avis CE, section des finances, n° 382545, 31 mars 2009)
- L'abus de droit suffit-il à écarter les dispositions conventionnelles ?
  - Suffisant en présence d'une situation d'abus de convention non couverte par une clause anti-abus existant dans le modèle OCDE
  - Si clause anti-abus conventionnelle dans le modèle OCDE, application de la clause conventionnelle
  - En l'absence d'une telle clause, distinction selon que la convention a été conclue avant ou après que le modèle OCDE a été enrichi de la clause anti-abus spécifique
- Problème d'identification de l'intention du législateur dans le cadre conventionnel

## V/ 2. Avis du Comité de l'Abus de Droit fiscal (1/2)

- Le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) s'est récemment prononcé (*séance du 22 mai 2014*) sur des cas d'abus de conventions fiscales (France-Luxembourg) :
  - *Affaires n° 2013-29, 2013-30 et 2013-31* : une société luxembourgeoise détentrice d'immeubles en France (société qui a clôturé son exercice fiscal 2007 de manière anticipée, comme la société visée par l'abus de droit fiscal de l'affaire n° 2013-32) est absorbée par une autre société luxembourgeoise ayant le même actionnaire et créée *ad hoc*. Les immeubles sont apportés à leur valeur réelle et la plus-value de fusion est exonérée (grâce à la date choisie pour la clôture, comme dans l'affaire citée *supra*). La société absorbante transfère son siège en France et vend les actifs en réalisant une moins-value.  
***Selon le CADF, l'absorption à la valeur réelle est un abus de droit contraire aux objectifs poursuivis par les Etats signataires qui n'étaient pas de permettre de purger ainsi la PV latente***

## V/ 2. Avis du Comité de l'abus de droit fiscal (2/2)

- Affaire n° 2013-32 : une société luxembourgeoise clôture son exercice fiscal 2007 de manière anticipée et bénéficie d'une exonération sur les plus-values immobilières prévue par la convention France-Luxembourg. L'avenant en date du 24 novembre 2006 et entré en vigueur le 27 décembre 2007 a supprimé cette exonération
- Le rapport annuel 2013 du CADF en date du 19 juin 2014 contient également une affaire en lien avec un abus de convention fiscale :
- Affaire n° 2013-25 : les actionnaires d'une société française apportent le capital de cette société à une société luxembourgeoise, créée *ad hoc* et dépourvue de substance, afin de bénéficier d'une exonération de RAS sur les dividendes versés par cette société française

## V/ 2. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

### *Action 6 (1/2)*

- Le 6<sup>ème</sup> point d'action du BEPS vise spécifiquement à lutter contre les montages destinés à obtenir indûment des avantages des conventions fiscales (« *Treaty shopping* »)
- Ce 6<sup>ème</sup> point d'action a fait l'objet d'un « Discussion draft » publié durant le mois de mars 2014 et d'un rapport publié en octobre dernier (consultation publique prévue début 2015)
- Principales recommandations d'amendements au modèle OCDE et aux conventions en vigueur :
  - Insérer un préambule dans les conventions fiscales indiquant que les Etats contractants à une convention s'engagent à ne pas créer des situations de double exonération, d'évasion fiscale, d'imposition réduite ou de treaty shopping
  - Généraliser la clause « *Limitation on benefits* » (LOB) des conventions bilatérales conclues avec les Etats-Unis à toutes les conventions

## V/ 2. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) *Action 6 (2/2)*

- Insertion d'une clause générale et subsidiaire anti-abus, prévoyant que la convention fiscale ne soit pas applicable lorsque l'objectif principal de la transaction a été l'obtention du bénéfice d'une disposition de la convention, sauf à démontrer que l'obtention du bénéfice de cette disposition au cas particulier est en accord avec l'objet de ladite disposition (« *Principal Purpose Test* » – PPT)
- « *Exit tax clause* » : destinée spécifiquement à lutter contre les montages ayant vocation à faire échec aux dispositifs d'exit tax
- A rapprocher : insertion prochaine d'une clause anti-abus générale dans la directive mères-filiales en matière de dividendes



## **VI/ Contrôle et contentieux**

Stéphane Bouvier, avocat et Stéphane Austry, avocat associé



## **VI/ 1. Contrôle fiscal**

Stéphane Bouvier, avocat

## VI/ 1.1. Comptabilité informatisée et comptabilité analytique LFR 2014 (art. 23 et 24)

- Contrôle des comptabilités informatisées (CGI, art. 1729 D)
  - Obligation de présentation des documents comptables sur support dématérialisé
    - L’amende en cas de non-respect de cette obligation est portée à 5.000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, à une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable
- Mise à disposition de la comptabilité analytique et des comptes consolidés (CGI, art. 1729 E)
  - Obligation de présenter la comptabilité analytique et les comptes consolidés à l’administration fiscale en cas de vérification de comptabilité
    - L’amende en cas de non-respect de cette obligation est portée à 20 000 €
    - S’applique aux contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 10 août 2014

## VI/ 1.2. Echange automatique d'informations LFR 2014 (art. 22)

- Obligation déclarative à la charge des institutions financières françaises au titre de l'échange automatique d'informations (CGI, art. 1649 AC)
  - Mise en place d'un support déclaratif spécifique
    - Remplace le formulaire IFU, pour les informations concernées
    - Les conditions et délais de dépôt seront fixés par décret
  - Autorisation et encadrement des traitements automatisés de données à caractère personnel
    - Objectif : identification des contribuables visés et des comptes concernés
    - Cadre légal : Loi 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés
  - Instauration d'une sanction spécifique (CGI, art. 1736, I-5 du CGI)
    - Amende de 200 € par compte déclarable comportant une ou plusieurs informations omises ou erronées

## VI/ 1.3. Relations entre administration et entreprises

### Annonce d'un plan de « contrôle citoyen » (1/2)

- Amélioration de l'information des entreprises
  - Informations sur les sujets de contrôle fiscal et les règles de procédures applicables, diffusion de fiches et notices, diffusion d'informations sur des schémas frauduleux en matière de TVA
- Amélioration de la sécurité juridique
  - Au sein d'un groupe fiscalement intégré, une position prise dans le cadre du contrôle d'une société bénéficiera à toutes les autres sociétés et à celles intégrant le groupe postérieurement
  - Renforcement du rôle de l'interlocuteur départemental
- Amélioration de la procédure de contrôle
  - Instauration de délais pour les actes de procédure du contrôle
  - Interlocuteur unique pour aider l'entreprise à gérer les suites du contrôle

## VI/ 1.3. Relations entre administration et entreprises

### Annonce d'un plan de « contrôle citoyen » (2/2)

- Crédit d'impôt recherche
  - Institution d'une commission nationale chargée d'examiner l'éligibilité au CIR d'un projet de recherche
- Régularisation avant le contrôle
  - Possibilité pour l'entreprise de régulariser sa situation si elle n'est pas conforme à l'analyse de l'administration fiscale publiée sur certains montages qu'elle considère abusifs
  - Modification du mécanisme de régularisation en cours de contrôle (LPF, art. L. 62)
- Pénalités
  - Révision de certaines amendes et pénalités considérées comme trop lourdes ou à l'inverse trop peu dissuasives

## VI/ 1.4. Lutte contre la fraude fiscale PLFR II 2014 (art. 13)

- Modernisation du droit de communication
  - Objectifs :
    - Sécuriser l'exercice dématérialisé du droit de communication
    - Renforcer la lutte contre la fraude via internet
  - Légalisation de l'exercice du droit de communication par voie électronique (LPF, art. L. 81)
    - Exigence : respect de la loi 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés
  - Relèvement de l'amende en cas d'opposition au droit de communication (CGI, art. 1734 al1)
    - Montant de l'amende : 5.000 € par demande
    - S'appliquerait dès lors que tout ou partie des documents ou renseignements sollicités ne sont pas communiqués



## **VI/ 2. Réclamations**

Stéphane Austry, avocat associé

## VI/ 2. Réclamations

### Veiller à tirer parti des QPC favorables (1/2)

- Nouvelles possibilités de réclamation ouvertes par les décisions favorables du Conseil constitutionnel
  - Jusqu'à maintenant limitation du bénéfice de la déclaration d'inconstitutionnalité aux impositions contestées avant la date de la décision du Conseil constitutionnel
  - Nouvelle approche du Conseil constitutionnel en cas d'abrogation avec effet différé : « afin de préserver l'effet utile de la déclaration d'inconstitutionnalité » ouverture de la possibilité de présenter des réclamations sur le fondement de la décision du Conseil constitutionnel
  - Réouverture d'un délai de réclamation ? Notion d'événement nouveau de nature à rouvrir le délai de réclamation des décisions du Conseil constitutionnel

## VI/ 2. Réclamations

### Veiller à tirer parti des QPC favorables (2/2)

- Décision n°2014-400 QPC du 6 juin 2014
  - Possibilité de demander l'imputation des frais de constitution des garanties sur les intérêts pour retard de paiement mis à la charge du contribuable à la suite d'une décision défavorable du TA
  - Double limitation :
    - Expiration au 31 décembre 2014 du délai pour contester les intérêts mis à la charge des contribuables en 2012 à la suite de litiges IS ou TVA
    - Limitation par la décision aux demandes de sursis de paiement formulées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015
- Décision n°2014-413 QPC du 19 septembre 2014
  - Déclaration d'inconstitutionnalité des modalités de plafonnement de la CET en cas de TUP en cours d'année
  - Expiration au 31 décembre 2014 du délai de réclamation pour la CET due au titre de 2013

## VI/ 2. Réclamations

### Nouvelles possibilités sur le fondement du droit de l'UE (1/2)

- Neutralisation de la QPFC pour les distributions de source européenne
  - CAA Versailles, 29 juillet 2014, n° 12VE03691, Groupe Steria : question préjudicielle renvoyée à la Cour de justice
  - Réclamation conservatoire à présenter d'ici le 31 décembre pour l'IS acquitté en 2012 sur les bénéfices 2011
  - Veiller à bien recueillir les éléments permettant de justifier de la nature et du montant des dividendes de source européenne
- Intégration « horizontale » entre société sœurs d'un même groupe
  - CJUE, 12 juin 2014, aff. C-40/13 + art. 30 PLFR II 2014
  - Réclamation conservatoire à présenter d'ici le 31 décembre au nom de la société dont le bénéfice aurait été diminué par l'imputation des pertes de l'autre filiale au niveau du résultat d'ensemble

## VI/ 2. Réclamations

### Nouvelles possibilités sur le fondement du droit de l'UE (2/2)

- Contribution de 3 % sur les distributions
  - Incidence de la décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014 sur le régime fiscal applicable aux rachats de titre pour les personnes physiques
  - Cas des distributions faites par des filiales détenues à plus de 95 % à des sociétés mères établies dans un autre Etat membre de l'UE
- Crédit d'impôt au titre de revenus de source européenne
  - Mise en demeure adressé par la Commission européenne le 16 octobre 2014 sur le fondement de la jurisprudence de Groot du 12 décembre 2002 (aff. 385-00)
  - Perte du crédit d'impôt en cas de situation déficitaire ou du fait de l'application de la règle du butoir
  - Réclamation conservatoire conseillée notamment lorsque l'IS 2012 a été établi sur un bénéfice diminué par des reports déficitaires



## VII/ Pour finir...

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



# Questions