



C/M/S/
Law . Tax

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Conférence ABAF
23 janvier 2017
Renaud GROB / Pierre DEDIEU
Avocats associés

1. Loi de finances pour 2017 (1) :

– **Une baisse du taux de l'IS à 28% pour les PME. Ce dispositif s'applique, de manière progressive, à toutes les entreprises :**

- **2017:** l'imposition des bénéfices de toutes les PME, jusqu'à 75 000 euros de bénéfice, peut bénéficier du taux de 28% (le taux de 15% est maintenu dans la limite de 38 120 €) ;
- **2018 et 2019 :** ce taux s'appliquera pour l'ensemble des entreprises jusqu'à 500 000 € de bénéfice, puis à l'ensemble des bénéfices de l'exercice 2019 pour les entreprises réalisant un CA inférieur à 1 milliard d'euros (CA consolidé dans les groupes intégrés) ;
- **2020:** ce taux deviendra le taux normal de l'IS.

NB : Les députés ont adopté un amendement du gouvernement qui étend le champ d'application du taux réduit de l'IS de 15% aux entreprises réalisant un CA inférieur à 50 M euros pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

1. Loi de finances pour 2017 (2) :

– Majoration du dernier acompte d'IS :

- Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017, les entreprises dont le CA est au moins égal à 250 M€ qui sont soumises à la majoration du dernier acompte d'IS subiront des augmentations de l'acompte.
- L'acompte est calculé sur la base de :
 - 80 % de l'IS estimé (pour les entreprises qui relevaient de la base des trois quarts) ;
 - 90 % de l'IS estimé (pour celles qui relevaient de la majoration de 85 %) ;
 - 98 % de l'IS estimé (pour celles qui relevaient de la majoration de 95 %).

– Le taux de 6% du CICE est porté à 7% pour les versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2017 (article 72 de la LF 2017).

– Suppression de l'amortissement exceptionnel sur 12 mois des logiciels (article 236 II du CGI) acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017 (article 32 de la LF 2017).

Distributions - Titres de participation

APPLICATION DU REGIME AUX TITRES DEPOURVUS DE DROIT DE VOTE

- **Etape 1 : CE 12 novembre 2015, n°367256 Metro Holding**
 - L'exclusion du régime mère-fille pour les titres dépourvus de droit de vote est contraire à la Directive du 23 juillet 1990 pour les dividendes de filiales établies dans l'UE
 - Par ricochet, existence d'une possible « discrimination à rebours » au détriment des dividendes de filiales françaises afférents à des titres dépourvus de droit de vote ?
=> QPC transmise au Conseil Constitutionnel
- **Etape 2 : Conseil Constitutionnel 3 février 2016, n°2015-520 QPC Metro Holding**
 - Le CC consacre l'existence d'une discrimination à rebours, contraire au principe d'égalité, résultant de l'incompatibilité de la loi avec une directive européenne
Décision portant sur les dispositions antérieures à la modification du b ter du 6 de l'article 145 par la LFR pour 2005
- **Etape 3 : Conseil Constitutionnel 8 juillet 2016, n°2016-553 QPC Natixis**
 - Confirmation de l'inconstitutionnalité de l'article 145, 6, b ter dans sa rédaction issue de la LFR 2005

APPLICATION DU REGIME AUX TITRES DEPOURVUS DE DROIT DE VOTE

- **Etape 4 : BOI-IS-BASE-10-10-20 n°72, mis à jour au 5 octobre 2016**
« En conséquence de cette décision, les dispositions de l'article 145 du CGI imposant que les titres de la filiale confèrent des droits de vote sont inapplicables. Il est admis que l'abandon de la condition prend effet à compter du 3 février 2016 »
- **Etape 5 : LFR 2016, art. 91 : mise en conformité de la loi avec les décisions du CC :**
Suppression de l'exclusion des titres sans droits de vote (applicable à l'avenir et pour tous les contentieux sur le passé, en cours au 10 juillet 2016) ;

Commentaires de l'administration (BOI-IS-BASE-10-10-10 et suivants) pour tenir compte des aménagements législatifs (LFR 2015) et jurisprudentiels

- Conditions générales d'éligibilité au régime :
 - Application aux titres détenus en nue-propriété (cf. LFR 2015, article 29)
 - Clause de sauvegarde pour les dividendes en provenance de sociétés établies dans un ETNC (cf. LFR 2015, article 29)
 - => *LFR 2016 : introduction de la même clause de sauvegarde pour le régime des PVLTL suite à la décision Cons. Const. 20 janvier 2015 n°2014-437 QPC : la société détentrice des titres pourra apporter la preuve que sa prise de participation dans un ETNC « correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéficiaires dans un tel Etat ou territoire ».*
 - Exonération pour l'ensemble des produits de la participation dès lors que le socle minimal de 5% est détenu depuis au moins deux ans (cf. CE 15 décembre 2014, n° 380942, SA Technicolor)

Régime mère-fille

Commentaires de l'administration (BOI-IS-BASE-10-10-10 et suivants) pour tenir compte des aménagements législatifs (LFR 2015) et jurisprudentiels

- Clause anti-abus

Rappel : la LFR 2015 a transposé la clause générale anti-abus prévue par la Directive 2015/121/UE du 27 janvier 2015 :

- L'exonération de retenue à la source (article 119 ter-3) et le régime mère fille (article 145-6) ne s'appliquent pas aux dividendes distribués dans le cadre d'un **montage ou d'une série de montages** qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du dispositif d'exonération, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.
- **Les montages qui ne sont pas mis en place pour des « motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique » ne sont pas considérés comme authentiques.**

Commentaires de l'administration (BOI-IS-BASE-10-10-10 et suivants) pour tenir compte des aménagements législatifs (LFR 2015) et jurisprudentiels

- Clause anti-abus (LFR 2015)

Le BOI ne répond pas complètement aux principales incertitudes quant aux modalités d'application du texte :

- Notion de **motifs commerciaux** : s'entend **au sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale** au sens de l'article 34 du CGI (par ex : sont susceptibles d'être considérées comme présentant des motifs valables des **structures de détention patrimoniale**, d'activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel)
- Mais :
 - Dans le cas où un montage procure des avantages à la fois d'ordre économique et fiscal, si le premier est **très marginal** par rapport au second, le motif économique est susceptible d'être considéré comme non valable ;
 - L'analyse du caractère valable du motif économique résulte d'une **appréciation au cas par cas**, au regard tant des objectifs que des effets du montage.

Commentaires de l'administration (BOI-IS-BASE-10-10-10 et suivants) pour tenir compte des aménagements législatifs (LFR 2015) et jurisprudentiels

▪ Clause anti-abus (LFR 2015)

Le BOI ne répond pas complètement aux principales incertitudes quant aux modalités d'application du texte :

- La **date** à laquelle le montage a été mis en place est sans incidence pour apprécier si la clause est applicable : cette dernière s'applique à toutes les distributions incluses dans le résultat des sociétés mères à compter de leurs exercices ouverts au 1er janvier 2016.
- **Articulation** entre abus de droit et clause anti-abus
 - Notion « d'objectif principal » plus large que celle de « but exclusivement fiscal » au sens de l'article L. 64 du LPF (abus de droit fiscal)
 - Cumul de la remise en cause du régime des sociétés mères sur le fondement de la clause anti-abus et des pénalités prévues en cas d'abus de droit



Contribution de 3%



Généralité des entreprises (1/2)

- **Procédure initiée devant la Commission européenne le 26 février 2015 :**
 - enquête sur la conformité au droit européen sous l'angle de la liberté d'établissement et de la directive « mère-fille » (n° 2011/96/UE) ;
 - procédure en suspens ;

- **Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016 « Metro Holding » :**
 - inconstitutionnalité d'une disposition instituant une « discrimination à rebours » ;
 - extension possible de l'éventuelle non-conformité à une situation franco-française ;

Généralité des entreprises (2/2)

- **CE, 27 juin 2016, n° 399024, « AFEP et autres »** : renvoi d'une question préjudicielle à la CJUE sur la compatibilité de la contribution de 3% avec la directive « mère-fille »:
 - à titre principal, en tant qu'imposition différée des dividendes de filiales (article 4) ;
 - à titre subsidiaire, en tant que retenue à la source prohibée (article 5).
- **Fairness Tax belge (CJUE, aff. C-68/15)** : l'avocat général a rendu ses conclusions (17 nov. 2016) :
 - vers une conformité à l'article 5 ;
 - vers une non-conformité à l'article 4 (retaxation prohibée de dividendes de filiales).

Sociétés FR détenues à 95 % au moins par une société non intégrée (1/2)

- **CJUE, 2 septembre 2015, aff. C-386/14, « Groupe Steria SCA » :**
 - incompatibilité avec la liberté d'établissement de la QPFC de 5% sur les dividendes ;
 - raisonnement qui semble transposable en matière de contribution de 3%.
- **Conseil constitutionnel : décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016 « Société Layher » :**
 - les sociétés d'un même groupe et qui satisfont la condition de détention à 95% sont placées dans la même situation au regard de la contribution de 3% que ce groupe relève ou non de l'intégration fiscale ;
 - dès lors que seules les distributions réalisées au sein d'un groupe intégré sont exonérées, il existe une différence de traitement qui n'est pas justifiée par une raison d'intérêt général. D'où l'inconstitutionnalité de l'exonération.

Sociétés FR détenues à 95 % au moins par une société non intégrée (2/2)

▪ LFR 2016 :

▪ Extension de l'exonération :

- aux distributions réalisées au profit de sociétés françaises (intégrées ou non intégrées) qui ont un lien de détention, direct ou indirect, de 95 % du capital ;
- aux distributions réalisées au profit de sociétés étrangères (sociétés soumises à un équivalent de l'IS dans un Etat membre de l'UE, un autre Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative) remplissant ces conditions de détention (exclusion visant les ETNC sauf preuve de la réalité des opérations).

▪ Contentieux en cours :

- pas d'impact direct de la décision « Société Layher » et de l LFR 2016 au regard des contentieux liés à la liberté d'établissement et à la directive « mère-fille ».
- arguments complémentaires fondés sur la CESDH.

Titres de participation : jurisprudence récente (1/5)

- **Définition des titres de participation ouvrant droit au régime du long terme** (sous réserve de certaines exceptions, notamment les SPI) :
 - « *Constituent des titres de participation **les parts et actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable*** ».
 - Selon l'article R 123-184 du Code de commerce : « *Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un **lien durable** avec celles-ci, sont destinés à **contribuer à l'activité de la société détentrice**. Sont présumés être des participations les titres représentant une fraction du capital supérieure à 10 %* ».
 - Le plan comptable général de 1999 ne reprend pas de définition des titres de participation, contrairement à celui de 1982 selon lequel il s'agit des titres « *dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle* ».
 - Constituent également des titres de participation les titres ouvrant droit au **régime mère-fille** et **inscrits** en comptabilité en titres de participation ou à une **subdivision spéciale** d'un autre compte.

Titres de participation : jurisprudence récente (2/5)

Critère de qualification des titres de participation : CE 20 mai 2016 n° 392527, SELARL du docteur Lemaire (1/2)

- Faits : une SELARL a acquis 0,88 % du capital d'une société (SAS) exploitant des cliniques.
- Cession quatre ans plus tard des actions de la SAS : l'Administration remet en cause le régime des plus-values à long terme (CGI, art. 219 I, a *quinquies*), estimant que ces titres ne pouvaient être regardés comme des titres de participation eu égard au faible pourcentage de détention.
- La Cour d'appel a donné tort à l'Administration (arrêt du 25 juin 2015 n° 14NC00699), comme le Tribunal administratif (jugement n° 1201353 du 24 mars 2014).

Titres de participation : jurisprudence récente (3/5)

Critère de qualification des titres de participation : CE 20 mai 2016 n° 392527, SELARL du docteur Lemaire (2/2)

- Le Conseil d'Etat confirme l'arrêt de la Cour et rappelle la définition des titres de participation telle qu'elle résulte du Plan comptable général de 1982 (non reprise dans celui de 1999 alors applicable aux faits d'espèce) :

Titres « dont la **possession durable** est estimée **utile** à l'activité de l'entreprise, **notamment** parce qu'elle permet d'**exercer une influence** sur la société émettrice des titres ou d'**en assurer le contrôle** ».

- Il précise que l'utilité de l'acquisition des titres peut reposer sur d'autres critères que l'influence ou le contrôle :

« Elle peut aussi être caractérisée, en particulier s'agissant d'une société d'exercice libéral, lorsque les conditions d'acquisition des titres révèlent l'intention de la première de favoriser son activité par ce moyen, **notamment par les prérogatives juridiques qu'une telle détention lui confère ou les avantages qu'elle lui procure pour l'exercice de cette activité.** »

Incidence de l'absence de droits de vote : CE 3 octobre 2016 n° 397537, Société Compagnie du Cambodge (1/2)

- Dans les situations d'autocontrôle, le BOI-BIC-PVMV-30-10 n° 190 prévoyait dans sa version publiée au 12 septembre 2012 (non modifiée depuis) que :
 - « Lorsque des actions d'une société sont possédées par une ou plusieurs sociétés dont elle détient directement ou indirectement le contrôle, les droits de vote attachés à ces actions ne peuvent être exercés à l'assemblée générale de la société (C. com. art. L 233-31).
Dès lors que ces titres sont privés de droit de vote et que la société qui les détient est elle-même détenue par la société émettrice des titres, lesdits titres ne peuvent être considérés comme des titres de participation éligibles au taux réduit d'imposition. »

Incidence de l'absence de droits de vote : CE 3 octobre 2016 n° 397537, Société Compagnie du Cambodge (2/2)

- Recours pour excès de pouvoir
- Le Conseil d'Etat annule le paragraphe litigieux du BOI en jugeant :
« Qu'en excluant du bénéfice du régime des plus-values de long terme prévu au I de l'article 219 précité les titres d'autocontrôle mentionnés à l'article L. 233-31 du code de commerce, au seul motif que les droits de vote attachés à ces titres ne peuvent être exercés à l'assemblée générale de la société, alors que ni les dispositions du I de l'article 219 ni aucune autre disposition du code ne conditionnent le bénéfice de ce régime à l'exercice des droits de vote, le ministre ne s'est pas borné à expliciter la loi mais y a ajouté des dispositions nouvelles qu'aucun texte ne l'autorisait à prendre. »

Art.91, LFR 2016 : réforme du régime des titres de participation

- Introduit la condition de détention de 5% des droits de vote pour « casser » le lien systématique avec le régime mère et filiale dès lors que celui-ci est désormais accessible aux titres sans droit de vote.
 - Désormais, le régime du long terme est applicable :
 - Aux titres de participation au plan comptable
 - Aux titres éligibles au mère fille à la condition que la société mère détienne au moins 5% des droits de vote de la société émettrice (et inscription au sous-compte spécial)
 - NB : les titres dépourvus de droit de vote ne sont pas automatiquement exclus du long terme, s'ils répondent à la définition comptable de titres de participation.

Restructurations



Restructuration de sociétés de personnes



CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Rappel : à défaut de correctif, le calcul de la PV de cession de parts de sociétés de personnes pourrait aboutir à une double imposition ou une double déduction chez l'entreprise membre :
 - la plus-value peut résulter de réserves correspondant à des bénéfices déjà taxés chez les associés, mais non distribués.
 - à l'inverse, lorsque la société a subi des pertes qui n'ont pas été comblées, le prix de cession de la participation (et donc la plus-value) se trouve diminué en considération des dites pertes alors que celles-ci ont été déduites chez les associés.

CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, à laquelle l'Administration s'est ralliée (CE, 16 février 2000, n° 133296, SA Ets Quemener), il convient de calculer la plus-value réalisée par l'entreprise associée en ajustant le prix de revient des parts, c'est-à-dire prendre en compte le prix d'acquisition :
 - majoré :
 - ✓ d'une part, de la quote-part des bénéfices et des plus-values ayant été précédemment ajoutés aux résultats imposés de l'associé ;
 - ✓ et, d'autre part, des pertes antérieures afférentes à des entreprises exploitées par la société en France ayant donné lieu de sa part à un versement en vue de les combler.
 - minoré :
 - ✓ d'une part, des déficits (y compris des moins-values) que l'associé a effectivement déduits, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif ;
 - ✓ et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition à son profit.

CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Rappel des faits (1/4)
 - 28 mars 2006, acquisition par une SARL française (« LUPA ») auprès de sa société mère de droit luxembourgeois (Luxco 1), des titres d'une société de droit luxembourgeois (Luxco 2) dont le seul actif est composé de parts d'une SCI française, détenant un immeuble en France.
 - Cession pas taxable en France / Convention franco-lux
 - 29 mars 2006, dissolution sans liquidation de Luxco 2 avec transmission intégrale au profit de LUPA des parts de la SCI pour leur valeur comptable réévaluée.
 - Pas de boni pour LUPA puisqu'elle a acquis les titres Luxco 2 à la valeur réelle
 - La « réévaluation » des parts de la SCI est la conséquence de la dissolution de Luxco 2
 - 30 mars 2006, réévaluation libre de l'immeuble par la SCI générant un produit exceptionnel appréhendé par LUPA.
 - 31 mars 2006, dissolution sans liquidation de la SCI avec TUP au profit de LUPA en majorant le prix de revient des parts des SCI pour tenir compte de la réévaluation de l'immeuble, aboutissant à une moins-value d'annulation des titres.



Restructuration de sociétés de personnes



CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Décision

- Remise en cause par l'administration fiscale de la déduction extracomptable de la moins-value d'annulation des titres, après tentative abandonnée de recourir à l'abus de droit.
- Le Conseil d'Etat confirme que le mécanisme de correction du prix de revient des parts d'une société de personnes est applicable dans le cadre d'une opération de dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine.

Solution déjà retenue dans sa décision MEA n° 362025 du 27 juillet 2015 : hypothèse dans laquelle les actifs de la société ont été réévalués à la suite d'un contrôle fiscal qui a eu pour effet d'accroître rétroactivement la base d'imposition de la société.

CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Décision

- Le Conseil d'Etat **vient cependant limiter l'application de ce correctif** à la situation dans laquelle la société qui réalise la dissolution supporte une **double imposition effective**.
- Selon le rapporteur public, le mécanisme de correction ayant un objectif exclusivement fiscal, il n'est pas destiné à assurer une neutralité économique ni, par conséquent, à supprimer une double imposition économique au niveau du groupe. Il en découle l'imposition du profit de réévaluation réalisé sur l'immeuble un instant de raison avant la TUP mais l'annulation des titres de la SCI dissoute ne pourrait dégager une moins-value de même montant.
- Le traitement fiscal de la TUP risque donc de ne plus être neutre.

Restructuration de sociétés de personnes

CE, 6 juillet 2016, n°377904, LUPA

- Incidences sur la pratique des cessions de sociétés de personnes :
 - opportunité pour une SCI procédant à la cession de ses actifs de procéder à la distribution des plus-values à ses associés avant toute TUP (distribution neutre). La TUP engendre alors une moins-value de confusion à court terme (égale au montant de la plus-value distribuée), se compensant avec la plus-value de cession.
 - en cas de réévaluation libre par le cédant des parts de la société de personnes qu'il s'apprête à céder, cela permet d'éviter à l'acquéreur de supporter le coût fiscal de la plus-value latente. Cette réévaluation des actifs antérieurement à la cession s'opérerait en neutralité fiscale chez le cédant (application du mécanisme Quéméner) à condition que la plus-value de cession avant correctif soit au moins égale à l'écart de réévaluation.
 - Reste la question des opérations passées non prescrites: opposabilité de la doctrine administrative (RES n°2007/54 FE du 11/12/2007; BOI-BIC-PVMV-40-30-20 n°90, 28/04/2014) ? Solution à attendre de l'arrêt de renvoi devant la CAA ?
 - Impact sur les pratiques de place ?

Transformation en SNC

CE, 15 février 2016, n° 374071, SNC Distribution Leader Price

- Ne constitue pas un abus de droit la transformation d'une SA en SNC qui permet de transférer à sa société mère une quote-part des bénéfices réalisés et leur imputation par cette dernière sur la totalité des déficits reportables issus d'une précédente intégration fiscale
- Le Conseil d'Etat juge que :
 - La CAA a commis une erreur de droit en considérant que les conséquences de ce recours au régime des sociétés de personnes étaient contraires aux objectifs du législateur (tels qu'ils résultent de la Loi du 30 juin 1923 de laquelle est issue l'article 8 du CGI). En effet, si l'objectif original était de permettre aux associés de SNC de bénéficier des réductions d'impôt pour charge de famille dans le calcul des impôts sur les BIC, un autre objectif n'est pas nécessairement contraire à l'intention du législateur.
 - Le but exclusivement fiscal n'est pas établi lorsque la SNC a poursuivi, après sa transformation, son activité économique et conservé sa nouvelle forme sociale : pendant de la jurisprudence « RMC France » de la Cour de Cassation (Cass. Com. 10 décembre 1996) rendue en matière de droits d'enregistrement

Avantages fiscaux de l'intégration fiscale classique	Avantages fiscaux de l'intégration "sauvage" (via l'utilisation de SNC)
<p>Neutralisation des opérations intra-groupes (cession d'immobilisation, abandons de créances, subventions, ...)</p> <p>Possibilité de bénéficier du régime de faveur des fusions en cas de restructurations</p>	
<p>Compensation entre les produits financiers nets et les charges financières nettes des différentes sociétés membres du groupe pour l'application du rabot (notamment pour l'appréciation du seuil de déclenchement de 3M€) qui est déterminé sur la base des seuls produits et charges financières extérieurs au groupe</p>	<p>Détermination du montant des charges financières nettes au niveau de chaque SNC pour l'application du rabot (et notamment pour l'appréciation du seuil de déclenchement de 3M€)</p>
	<p>Absence de l'obligation de détenir 95% du capital de la filiale (SNC)</p>
	<p>Modalités plus souples d'utilisation des déficits (et notamment des déficits issus d'anciens groupes fiscaux)</p> <p>Absence de taxation d'une QPFC de 1% sur les distributions</p> <p>Possibilité de financer les filiales par l'octroi d'avances sans intérêts, limitant potentiellement l'effet des règles de sous-capitalisation</p> <p>Pas d'application d'un taux "groupe" en matière de CVAE (progressivité moins rapide que dans les groupes intégrés)</p> <p>Application de la jurisprudence Quémener lors de la cession des parts (sous réserve des restrictions introduites par les arrêts Lupa CE, 6 juillet 2016, n° 377904 et 377906, Lupa immobilière France et Lupa Patrimoine)</p>



Restructurations internationales et compatibilité de l'article 210 C du CGI avec le droit de l'UE (1/2)



Concl. de l'avocat général Melchior WATHELET dans l'aff. C-14/16, Europark Service (1/2)

- Le régime de faveur en matière de fusions et opérations assimilées est applicable aux apports réalisés au profit de sociétés étrangères, mais **sous réserve de l'obtention d'un agrément préalable**, soumis aux conditions suivantes :
 - L'opération est justifiée par un motif économique
 - L'opération n'a pas comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale
 - L'opération doit permettre d'assurer à l'Etat français l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.
- Question préjudicielle transmise par le CE (CE 30 décembre 2015 n°369316, 369317 et 369311) :

« [...] Les stipulations de l'article 49 TFUE doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale, dans un but de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, subordonne le bénéfice du régime fiscal commun applicable aux fusions et opérations assimilées à une procédure d'agrément préalable en ce qui concerne les seuls apports faits à des personnes morales étrangères à l'exclusion des apports faits à des personnes morales de droit national ? »



Restructurations internationales et compatibilité de l'article 210 C du CGI avec le droit de l'UE (2/2)



Concl. de l'avocat général Melchior WATHELET dans l'aff. C-14/16, Europark Service (2/2)

- Position de l'avocat général :
 - Les articles 210 C et 210 B, 3 du CGI subordonnent l'application du régime de faveur à des conditions non prévues par la Directive 90/434, laquelle prévoit uniquement la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales
 - Le caractère préalable de l'agrément devant être obtenu est assimilable à une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales, laquelle n'est pas proportionnée
 - La pratique d'octroi de l'agrément par l'administration fiscale est en tout état de cause trop peu précise, claire et prévisible, de sorte qu'elle enfreint le principe général de droit de sécurité juridique
- => Pour l'avocat général, l'article 210 C du CGI n'est pas compatible avec la Directive 90/434.

Intégration fiscale

Formalisme des conventions d'intégration

CE, 13 octobre 2016, n° 388410, SAFRAN

- Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat :
 - confirme le principe de liberté de répartition de la charge d'impôt entre les sociétés du groupe fiscal (dès lors que la convention ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société, ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires) ;
 - admet que l'on puisse déroger, même de façon ponctuelle, à la convention d'intégration « type » conclue au sein du groupe, pour mettre à la charge de la mère intégrante un impôt normalement dû par la filiale, dans des conditions spécifiques ;
 - confirme que la conclusion d'une convention d'intégration ou de ses avenants n'est subordonnée à aucun formalisme particulier.

CE, 13 octobre 2016, n° 388410, SAFRAN

■ Portée de l'arrêt Safran :

- la question du formalisme, et du parallélisme des formes pour un avenant à une convention d'intégration fiscale, ne peut toutefois pas être considérée comme totalement tranchée ;
- les groupes sont toujours invités à adopter un formalisme rigoureux en la matière, avec la signature des représentants légaux des sociétés concernées, afin d'apporter une preuve tangible de la volonté des parties ;
- dans ce cadre, il convient de porter une attention particulière aux dispositions du nouvel article 1161 du Code civil issu de la récente réforme du droit des obligations, entrée en vigueur le 1er octobre 2016, qui précise qu'un représentant ne peut agir pour le compte des deux parties au contrat ni contracter pour son propre compte avec le représenté.



Imputation des crédits d'impôt étrangers



CE, 27 juin 2016, n°388984 et 392534, SA Faurecia

- Des filiales du groupe Faurecia perçoivent des intérêts et des redevances de source étrangère ayant donné lieu à retenue à la source localement ;
- Le groupe fiscal étant déficitaire, ces CI n'ont pu être imputés et la société mère en demande le remboursement
- Cette demande est rejetée par le Conseil d'Etat :
 - L'article 223 O du CGO prévoit que la société mère est substituée à ses filiales intégrées pour l'imputation des CI, y compris lorsque le groupe est déficitaire
 - Aucune disposition de droit interne, ni aucune stipulation des conventions fiscales applicables, ne prévoient la possibilité d'obtenir le remboursement de CI non imposables
 - A défaut de bénéfice et d'IS d'imputation, les CI ne constituent pas des créances qui seraient protégées par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH

CE, 27 juin 2016, n°388984 et 392534, SA Faurecia

- Que faire ?
 - **Déduction des CI tombés en non-valeur ?**
 - ✓ Le Conseil d'Etat, confirmant la décision rendue par les juges d'appel, a indiqué qu'une société déficitaire ne peut retrancher de son résultat fiscal la retenue à la source supportée à l'étranger dans l'hypothèse où elle ne peut pas imputer le crédit d'impôt correspondant sur l'IS compte tenu des termes de la convention fiscale (CE 12 mars 2014 n°362528, *Céline*).
 - ✓ La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'une société était fondée à déduire les retenues à la source acquittées à l'étranger de son bénéfice imposable, dès lors que les conventions ne prévoient pas expressément que l'impôt étranger n'était pas déductible mais indiquent uniquement que les revenus provenant de l'autre Etat sont imposables en France « *pour leur montant brut* » (CAA Versailles, 18 novembre 2014, n°12VE00639, SA LVMH).
 - **Report de l'utilisation ?**
 - ✓ Le rapporteur public évoque dans ses conclusions la possibilité d'admettre le report de l'utilisation des crédits d'impôt pour éviter un risque de double imposition.

Délais de réclamation au sein d'un groupe fiscal

CAA Paris, 8 juillet 2016, n°13PA04417, BNP Paribas

▪ Rappels :

- ✓ L'article R.196-3 du LPF prévoit que « *Dans le cas où un contribuable a fait l'objet d'une procédure de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations* ».
- ✓ Dans le cadre de l'intégration fiscale :
 - CE 13 décembre 2013 (n°338133, EURL Pub Finance) : « *la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscal intégré des rehaussements apportés à son bénéficiaire imposable interrompt la prescription à l'égard de la société mère en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble déterminé par la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe* ».
 - TA Paris 11 juin 2008 (n°03-5260, Société MMC France) : la notification de redressements régulièrement adressée à une société filiale intégrée interrompt la prescription à l'égard de sa société mère intégrante ;
 - CAA Versailles 17 janvier 2012 (n°10VE04145, Crédit Lyonnais) : la notification de redressement adressée à la société mère au titre de son résultat propre n'interrompt pas la prescription à l'égard d'une filiale intégrée.



Délais de réclamation au sein d'un groupe fiscal



CAA Paris, 8 juillet 2016, n°13PA04417, BNP Paribas

▪ Décision de la CAA Paris:

- la société BNP Paribas, en sa qualité de société mère intégrante, a sollicité le bénéfice d'avoirs fiscaux (imputables sur l'IS d'ensemble) afférents à des dividendes reçus de sociétés établies dans d'autres Etats membres de l'UE par elle-même et d'autres sociétés membres du groupe fiscal ;
- la restitution de l'IS acquitté au titre de l'exercice 2000, a été réclamée sur ce fondement par une réclamation déposée le 20 décembre 2004 ;
- la CAA de Paris juge que la réclamation n'est pas tardive, dans la mesure où la société BNP Paribas a reçu, le 27 novembre 2003, une notification de redressement portant sur ses bénéfices imposables à l'IS au titre de l'exercice 2000 ;
- en application de l'article R 196-3 du LPF, elle disposait donc jusqu'au 31 décembre 2006 pour déposer sa réclamation au titre de l'exercice 2000.

→ **Compte tenu de ces éléments, la société mère intégrante peut-elle se prévaloir de l'effet interruptif de la prescription résultant d'une proposition de rectification adressée à une des sociétés membres du groupe en matière d'impôt sur les sociétés, pour demander, au titre d'exercices en principe prescrits :**

- la correction du résultat d'ensemble (exemple d'application : jurisprudence Steria) ;
- la correction du résultat individuel d'autres sociétés du groupe.

Fiscalité des rémunérations : impacts pour l'entreprise

Attributions d'actions gratuites

Régime actuel (loi Macron du 6 août 2015)

■ Caractéristiques juridiques :

- Attributions gratuites d'actions soumises à deux périodes successives :
 - ✓ période d'« acquisition » (*vesting*) d'1 an : acquisition définitive des actions par les managers au terme du délai d'1 an si les conditions fixées par le plan sont remplies (présence dans l'entreprise, performances...)
 - ✓ ensuite, période de « conservation » (*holding*) minimum d'1 an

■ Régimes fiscal et social :

- Imposition du gain d'acquisition selon le régime des PV de cession de valeurs mobilières : barème progressif de l'IR après abattement pour durée de détention + prélèvements sociaux au taux de 15,5%
- Contribution patronale due par la société au taux de 20% (exigible à la date d'acquisition définitive des actions)

Nouveau régime fiscal et social pour les AGA attribuées à compter du 1^{er} janvier 2017 (LF 2017, article 61)

- Imposition du gain d'acquisition excédant 300.000 € par an dans la catégorie des salaires (barème progressif de l'IR sans abattement pour durée de détention + CSG/CRDS au taux de 8% + contribution salariale de 10%)
- En-deçà de 300.000 € par an, le régime « Macron » continue de s'appliquer, (barème progressif de l'IR avec abattement pour durée de détention + prélèvements sociaux au taux de 15,5%)
- Le taux de la contribution patronale repasse à 30% quel que soit le montant du gain d'acquisition

Synthèse : évolution du régime

		AGA attribuées avant le 28/09/2012		AGA attribuées entre le 28/09/2012 et le 07/08/2015		AGA attribuées entre le 08/08/2015 et le 31/12/2016 (« AGA Macron »)		AGA attribuées à compter du 01/01/2017	
								Gain d'acquisition <300 000 €	Gain d'acquisition >300 000 €
Imposition du gain d'acquisition	IR	Taux forfaitaire de 30% (sauf option pour le barème)		Barème progressif		Barème progressif <u>après application des abattements pour durée de détention</u> prévus pour l'imposition des PV		Barème progressif	
	Prélèv. sociaux	15,5%		8%		15,5%		8%	
Contribution salariale spécifique	Taux	Avant le 18/08/2012		A compter du 18/08/2012	10%	NEANT		10%	
		Gain < PASS	Gain > PASS						
		2,5%	8%	10%					
Contribution patronale spécifique	Taux	10%		30%		20%		30% (quelle que soit la valeur du gain d'acquisition)	
	Assiette	Valeur des actions à la date de la <u>décision d'attribution</u>				Valeur des actions attribuées à leur <u>date d'acquisition</u>			

Objectif et description générale du processus

- Objectif : supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et l'imposition, qui est préjudiciable en cas de changement dans la situation du contribuable (mariage, divorce, entrée dans la vie active, retraite, etc)
- Description générale du processus :
 - « Prélèvement » du montant de l'impôt par le tiers payeur du revenu ou « Acompte » acquitté par le bénéficiaire du revenu
 - Pas de modification des règles de calcul de l'IR ni du processus déclaratif / avis définitif de mise en recouvrement
 - Imputation sur l'impôt finalement dû et restitution si excédent

Champ d'application du dispositif du prélèvement à la source (1/2)

- Contribuables concernés :
 - Tout foyer fiscal soumis à l'IR
 - Exceptions (conditions cumulatives) :
 - Les ménages dont le revenu fiscal de référence est inférieur à 25.000 € / part de quotient familial
 - Les ménages dont l'impôt sur le revenu au titre des deux dernières années est nul
- Revenus concernés
 - Les traitements et salaires, pensions de retraite, et revenus de remplacement ;
 - Les pensions alimentaires et rentes viagères (à titre gratuit ou onéreux) ;
 - Les revenus des indépendants ;
 - Les revenus fonciers ;
 - Les revenus de sources étrangères versés par un débiteur établi à l'étranger imposables en France suivant les règles applicables aux salaires, pensions ou rentes viagères.

Champ d'application du dispositif du prélèvement à la source (2/2)

- Revenus hors champ :
 - Les revenus déjà soumis à un prélèvement (plus-values immobilières, RCM, etc.) ;
 - Les plus-values de cession de droits sociaux ;
 - Les gains d'acquisition de *stock options*
 - Les gains d'attribution d'actions gratuites
 - Les gains de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ;
 - Les revenus soumis aux retenues à la source des articles 182 A, 182 A *bis*, 182 B du CGI.

Prélèvement à la source de l'IR (4/8)

Modalités d'application du prélèvement à la source (1/4)

■ Modalités de prélèvement : (1/2)

- Traitements et salaires, pensions et revenus de remplacement → prélèvement à la source au sens strict :
 - Calcul du taux par l'Administration qui le communique à l'employeur *via* le système informatique de la Déclaration Sociale Nominative (si pas de DSN = déclarations souscrites auprès de l'organisme ou de l'administration désignés par décret/arrêté).
 - L'introduction et la présentation du taux de prélèvement se font sur le bulletin de paie (comme pour les cotisations sociales)
 - Le reversement se fait entre le mois suivant le prélèvement et au plus tard un trimestre à compter du versement du salaire (selon la taille de l'entreprise : si plus ou moins de 11 salariés – date précise pour ces dernières à préciser par décret).
 - Assiette du prélèvement : revenus après déduction des cotisations sociales et CSG déductible mais avant déduction des frais professionnels
 - Un seul interlocuteur des salariés (demande de modulation, déclaration de revenus, avis d'imposition) : l'administration
 - Une seule information transmise au collecteur (« confidentialité ») : le taux de prélèvement (en outre, possibilité d'opter pour un taux neutre, cf. infra)

Modalités d'application du prélèvement à la source (2/4)

■ Modalités de prélèvement (2/2)

– Revenus des indépendants, revenus fonciers et pensions alimentaires → mécanisme d'acompte :

- L'impôt fait l'objet d'un acompte prélevé mensuellement ou trimestriellement par l'administration
- L'acompte est calculé par l'administration par application d'un taux à une assiette constituée des bénéfices ou revenus imposés au barème au titre de la dernière année pour laquelle l'impôt a été établi – en cas de début d'activité en cours d'année : possibilité d'indiquer à l'administration le montant d'acompte à prélever
- Assiette : constituée des bénéfices ou revenus imposés au barème au titre de la dernière année pour laquelle l'impôt a été établi
=> en cas de déficit : devrait être considéré comme une imposition « établie » de sorte qu'aucun acompte ne serait dû au titre des revenus concernés
- Compte tenu de l'établissement en août N+1 des impositions des revenus N, cela devrait entraîner une variation de l'assiette :
 - ✓ Acomptes prélevés de janvier N+1 à août N+1 : assis sur revenus N-1
 - ✓ Acomptes prélevés de septembre N+1 à décembre N+1 : assis sur revenus N

Modalités d'application du prélèvement à la source (3/4)

- Définition du taux du prélèvement ou de l'acompte :
 - Taux = Impôt correspondant aux revenus soumis au PAS (sous déduction des CI conventionnels) / montant des revenus soumis au PAS
 - Calcul du taux de l'année N en fonction de la période :
 - Du 1er janvier au 31 août : revenu et impôt de l'année N-2
 - Du 1er septembre au 31 décembre : revenu et impôt de l'année N-1
 - Si pas de données pour N-1 et N-2, possibilité de remonter à N-3
 - Possibilité d'opter pour un taux neutre à raison des traitements et salaires, pensions et revenus de remplacement. Taux neutre = taux neutre similaire au barème appliqué à un célibataire sans enfant ne percevant pas d'autres revenus
 - Cas particulier des conjoints : possibilité de faire l'objet d'un taux déterminé en fonction de leurs revenus respectifs
 - Ce procédé ne modifie pas le montant global de l'impôt
 - Chaque conjoint fait l'objet d'un prélèvement correspondant à ses revenus propres et à la moitié des revenus communs

Modalités d'application du prélèvement à la source (4/4)

- Les cas de modulation du prélèvement à la source
 - Hypothèse dans laquelle la modification est possible : changement de situation familiale (mariage, pacs, décès, etc.)
 - Modalités de déclaration des événements :
 - 60 jours à partir de la date de l'événement
 - Application au plus tard le 3ème mois qui suit celui de la déclaration du changement de situation
 - Les possibilités de modulation :
 - Modulation à la hausse en cas de hausse des revenus
 - Modulation à la baisse si le calcul du PAS estimé par le contribuable est inférieur de plus de 10% et 200 € au prélèvement supporté en l'absence de modulation
 - Pénalité de 10% en cas d'erreur, sauf exception (lorsque la modulation à la baisse résulte d'une erreur provenant d'éléments difficilement prévisibles)

2017 : la problématique de la prétendue « année blanche »

- Principe de l'année blanche :
 - Paiement en 2017 de l'IR sur les revenus 2016
 - Paiement en 2018 de l'IR sur les revenus 2018
 - => Quid des revenus de l'année 2017 ?
- Sur les revenus 2017, mécanisme d'annulation de l'IR 2017 par le CI de modernisation du recouvrement (CIMR)
 - Le CIMR est égal au montant de l'impôt sur le revenu 2017 rapporté aux revenus non exceptionnels sur le revenu net imposable total. Le CIMR est restituable.
 - Les revenus exceptionnels ainsi que les revenus exclus du champ de la réforme (plus-values mobilières et immobilières, etc.) resteront imposés en 2018 selon les modalités habituelles.
 - CIMR s'impute sur IR 2017 après prise en compte des RI et CI → maintien des bénéfiques des réductions et des crédits d'impôts acquis au titre de 2017 (versés au moment du solde de l'impôt, à la fin de l'été 2018)
 - Le CIMR n'entre pas dans le champ du mécanisme de plafonnement des avantages fiscaux
 - Instauration d'une clause générale anti-optimisation afin d'éviter les éventuels majorations artificielles de revenus 2017
 - L'administration aura un droit de reprise de 4 ans
 - Le CIMR ne pourra prendre en considération que les revenus déclarés spontanément

Dispositifs existants (1/2)

- Pour les impatriés (salariés et certains mandataires sociaux) ayant pris leurs fonctions entre le 01/01/2004 et le 31/12/2007 (article 81 B du CGI) :
 - Primes d'impatriation exonérées d'IR jusqu'au 31/12 de la cinquième année suivant la prise de fonctions, sous réserve de l'absence de résidence fiscale en France au cours des cinq dernières années
 - Si primes d'impatriation > rémunération de base, la différence reste imposable à l'IR
 - Rémunération pour l'activité exercée à l'étranger jusqu'au 31/12 de la cinquième année suivant la prise de fonctions exonérée d'IR sur option, sans que cette rémunération ne puisse excéder 20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité développée en France

Dispositifs existants (2/2)

- Pour les impatriés (mêmes bénéficiaires) ayant pris leurs fonctions depuis le 01/01/2008 (article 155 B du CGI) :
 - Avantages consentis jusqu'au 31/12 de la cinquième année suivant la prise de fonctions :
 - Primes d'impatriation exonérées d'IR (ou, alternativement, exonération de 30 % de la rémunération nette totale pour les personnes directement recrutées à l'étranger)
 - Rémunération pour activité exercée à l'étranger exonérée d'IR
 - Exonération d'IR de la moitié de certains revenus patrimoniaux étrangers (revenus de capitaux mobiliers, certains produits de droits de propriété intellectuelle, plus-values de cession de valeurs mobilières)
 - Condition et limite :
 - absence de résidence fiscale en France au cours des cinq dernières années
 - Plafonnement de l'exonération d'IR sur les rémunérations à (i) 50% de la rémunération totale, ou (ii) pour la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger, à 20% de la rémunération imposable au titre de l'activité développée en France.

Améliorations introduites par la LF 2017

- Abrogation de l'article 81 B du CGI
- Amélioration du dispositif pour les personnes dont la prise de fonction est intervenue à compter du 6 juillet 2016 :
 - Exonération de taxe sur les salaires pour les rémunérations exonérées d'IR en application de l'article 155 B du CGI, et versées à compter du 1^{er} janvier 2017;
 - Prolongation de l'exonération d'IR en application de l'article 155 B du CGI, pour la porter de cinq à huit ans suivant la prise de fonctions.

Détermination du résultat fiscal

Rappel des conditions générales de déductibilité fiscale des provisions (article 39-1-5° du CGI):

- Provision effectivement constatée dans les écritures comptables de l'exercice ;
- Provision destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible ;
- La perte ou la charge doit être probable ;
- La perte ou la charge doit être « nettement précisée »
- La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice

La dépréciation statistique ne s'applique qu'aux créances présentant un risque de non-recouvrement : CE 17 février 2016, n°377415, Sté Edition Atlas

- Rappel : possibilité pour l'entreprise de recourir à une méthode statistique appropriée et suffisamment précise, reposant sur les données de l'entreprise, pour évaluer le montant de la provision ;
- En revanche, le recours à la méthode statistique ne suffit pas à établir l'existence d'un événement en cours à la clôture de l'exercice rendant probable la perte ou la charge :
 - Nécessité d'un risque avéré de non-recouvrement (retard de paiement, relance au titre d'impayés survenus au cours de l'exercice, dégradation de la situation financière du débiteur, engagement de procédures amiables ou judiciaires)
 - L'événement en cours ne se présume pas et ne saurait résulter de simples statistiques reposant sur l'existence d'incidents de paiement lors des exercices antérieurs
- Les éléments statistiques servent à quantifier un risque avéré, et non à le qualifier.

Une provision peut conserver son objet même si les motifs ayant justifié sa constitution ont changé : CE 30 juin 2016, n°380916, Sté Transat France

- Possibilité de maintenir ou d'ajuster le montant de la provision pour dépréciation du fonds de commerce en cas de modification de la consistance du fonds et de survenance d'événements justifiant toujours une dépréciation si cette provision n'a pas perdu son objet.
 - Pas nécessaire de reprendre la provision pour en redoter une nouvelle
- Le CE distingue ainsi l'objet d'une provision de ses causes ou de ses justifications :
 - **Objet de la provision** : couvrir la dépréciation du fonds de commerce => **n'a pas changé**
 - **Causes / justifications de la provision** : initialement justifiées par des pertes d'exploitation, puis justification par les effets négatifs sur les résultats des événements internationaux survenus en 2001 + changement des modes de consommation dans le secteur du tourisme => **ont été modifiées**
- Les causes / justifications de la provision peuvent varier, mais pas l'objet (cf art. 39-1-5°, les provisions détournées de leur objet ou devenues sans objet au cours d'un exercice doivent être rapportées au résultat).

Déduction des provisions

La déductibilité est justifiée même si l'entreprise a constitué une provision au lieu d'une charge à payer : CE 17 mars 2016, n°381427, Sté Sogetra

- Sommes dues au Fonds National pour l'Emploi (dettes certaines dans leur principe et dans leur montant) et comptabilisées à tort dans un compte de provision
- Refus par le CE de sanctionner une irrégularité purement comptable n'ayant aucune incidence fiscale : la requalification en dette certaine reste sans incidence sur le résultat imposable
- Dissipe toute incertitude à l'égard de la doctrine administrative (BOI-BIC-PROV-20-10-30, n° 80), qui énonce qu'une provision correspondant à une créance dont la perte apparaîtrait comme certaine et définitive à la clôture de l'exercice serait irrégulière.
 - S'il est exact qu'une provision ne peut en principe être constituée lorsque la perte ou la charge envisagée est certaine à la fois dans son principe et dans son montant, l'administration ne peut, en cas de redressement, refuser d'admettre la déduction corrélative de la dette certaine figurant au passif du bilan.
 - A rapprocher de CE 14 avril 1970 n° 78614 : un contribuable qui a irrégulièrement constitué une provision destinée à faire face à une dette dont il apporte la preuve qu'elle est d'ores et déjà certaine, liquide et exigible, ou correspond à une perte définitive, est fondé à demander par voie de réclamation que le montant de ladite provision demeure déduit des bénéfices imposables en tant que dette ou charge de l'exercice

Intangibilité du bilan d'ouverture et reprise de provisions non déduites

- Rappel : CE 23 décembre 2013 Foncière du Rond Point (avant l'entrée en vigueur de l'article 38-4 bis)
 - Une provision passée en comptabilité doit en principe être déduite au plan fiscal, sauf si les règles fiscales y font obstacle
 - L'administration est en droit de corriger la surestimation d'actif net du bilan (fiscal) d'ouverture de l'exercice de reprise d'une provision non initialement déduite, pour taxer la reprise de cette provision ;
 - Puis corrections symétriques ; conduisant, en l'absence d'une règle d'intangibilité, à un rehaussement effectif non compensé par une déduction de même montant, si l'exercice de la dotation de la provision non déduite à tort est lui-même prescrit

Intangibilité du bilan d'ouverture et reprise de provisions non déduites

- Quid lorsque l'intangibilité du bilan d'ouverture s'applique ?
 - CAA Versailles 18 février 2016, n°13VE02491, Orange
 - Situation examinée : reprise intervenue au cours d'un exercice qui est le premier exercice non prescrit au moment du contrôle
 - La règle d'intangibilité est bien susceptible de compenser, voire de faire obstacle à un rehaussement sur la reprise de provision si celle-ci intervient lors du 1er exercice non prescrit
 - Toutefois, la Cour juge que l'intangibilité ne peut bénéficier à un contribuable dont la surestimation d'actif net du bilan d'ouverture procède d'initiatives délibérément irrégulières
 - Tel est le cas des provisions intra-groupe rendues non déductibles pour échapper au traitement fiscal spécifique prévu par les règles de l'intégration fiscale

Intangibilité du bilan d'ouverture et reprise de provisions non déduites

- Quid lorsque l'intangibilité du bilan d'ouverture s'applique ?
 - CE, 5 décembre 2016, n°398859, Orange

Triple confirmation :

- du principe selon lequel une provision comptabilisée doit en principe être déduite (sauf si les règles fiscales s'y opposent)
- du droit reconnu à l'administration de corriger la surestimation d'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice de reprise d'une provision non initialement déduite, pour taxer la reprise de cette provision
- de l'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit
 - Infirmant l'arrêt de la CAA, le CE considère que **cette règle d'intangibilité n'est pas subordonnée à l'absence d'erreur délibérée** : par suite, lorsque la reprise est rattachable au 1er exercice non prescrit, aucun rehaussement ne peut être opéré.

Portée ?

- Lorsque la reprise est intervenue au cours d'un exercice qui n'est pas le 1er exercice prescrit au moment du contrôle, un rehaussement au titre de la reprise devrait encore être possible
- C'est alors le principe de correction symétrique qui s'enclenche et permet de rattacher la correction de la surestimation à l'exercice de sa genèse, ou au 1^{er} exercice non prescrit du fait de l'intangibilité
- Mais ce principe de correction symétrique est, quant à lui, subordonné à l'absence d'erreur délibérée

Suramortissement

- **La loi du 6 août 2015, dite « Loi Macron » (article 142), a introduit un mécanisme de suramortissement fiscal, codifié à l'article 39 decies nouveau du CGI, qui permet de procéder à :**
 - une déduction exceptionnelle de 40 % de la valeur d'origine de certains biens d'équipement ;
 - Acquis ou fabriqués entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016 ;
 - Par les entreprises, soumises à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition.

- **La loi pour une république numérique promulguée le 8 octobre 2016 prévoit la prorogation du dispositif de suramortissement jusqu'au 14 avril 2017 et étend son champ d'application aux :**
 - entreprises titulaires de droit d'usage sur des installations, équipements, lignes et câblages des réseaux de communications électroniques en fibre optique ;
 - logiciels utilisés dans le cadre d'opérations industrielles de fabrication et de transformation ;
 - appareils informatiques prévus pour une utilisation au sein d'une baie informatique et aux spéculateurs.

- **L'article 99 de la LFR 2016 prolonge les effets du suramortissement aux commandes effectuées, avant le 15 avril 2017, de biens éligibles pour lesquelles le versement d'un acompte d'un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande et dont l'acquisition intervient dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la date de la commande.**

Mali technique (1)

– **Le règlement ANC 2015-06 du 23 novembre 2015 prévoit qu'à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016, le mali technique de fusion fait l'objet :**

- d'une affectation comptable au bilan de la société absorbante, c'est-à-dire être comptabilisé dans des sous-comptes spécifiques par catégorie d'actifs apportés identifiables auxquels il se rattache. En cas de solde éventuel, il devra être affecté au fonds commercial ;
- d'un amortissement, pour ses quotes-parts affectées à des actifs amortissables. Le mali technique afférent à des actifs non amortissables fera toujours l'objet de tests et dépréciations le cas échéant.

- **Par un rescrit de l'IACF, la DLF a confirmé le 25 novembre 2016 que la valeur du mali technique n'a pas à être renseignée sur l'état de suivi prévu par l'article 54 septies du CGI au titre des exercices clos à compter du 20 juin 2015, quel que soit l'exercice au cours duquel la fusion ou l'opération assimilée a été réalisée en régime de faveur.**

Mali technique (2)

Au plan fiscal la nouvelle réglementation est un véritable enjeu pour les fusions réalisées en régime de droit commun.

- **Sous le régime de droit commun**, le nouveau traitement comptable du mali technique constitue un véritable changement pour la société absorbante, désormais autorisée à déduire tous les ans de son résultat fiscal les dotations aux amortissements du mali technique affecté aux actifs amortissables.
 - Cette déductibilité nouvelle constituera une source importante de charge comptable (et de déduction fiscale), notamment pour les sociétés immobilières. La quote-part du mali affectée à des immobilisations amortissables devra être amortie sur la durée de vie résiduelle des immobilisations en cause.
- **En cas de fusion placée sous le régime de faveur**, le mali technique n'ayant pas de valeur fiscale, les charges ultérieures affectées au mali ne peuvent donner lieu à déduction.
- Par conséquent, la société absorbante devra réintégrer extra-comptablement :
 - non seulement les charges comptabilisées relatives aux quotes-parts de mali technique faisant l'objet d'une dépréciation et/ou d'une sortie d'actif (comme dans le cadre du régime antérieur) ;
 - mais aussi les dotations aux amortissements relatives aux quotes-parts de mali technique affectées à des actifs amortissables.

Amortissement des actifs incorporels

Règlement ANC 2015-06

- **Réforme de l'article 214-1 du PCG** : l'appréciation du caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif était jusqu'alors effectuée au regard de critères physique, technique et juridique, auxquels est ajouté un **critère économique** (limitation de l'utilisation dans le temps en raison du cycle de vie des produits générés par cet actif) ;

Un actif incorporel (une marque notamment) pourrait donc faire l'objet d'un amortissement comptable au seul motif de l'arrêt programmé de son exploitation ;

- **Réforme de l'article 214-2 du PCG** : « *Lorsque la durée d'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme non limitée, devient limitée au regard d'un des critères, un test de dépréciation est réalisé et l'actif, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle* » ;

En cas de décision prise d'arrêter son exploitation, un actif incorporel (un fonds de commerce, une marque) devient amortissable.

Acte anormal de gestion

Abandon de la théorie du risque manifestement excessif :

- Plusieurs décisions remarquées du Conseil d'Etat ont admis dans le passé que l'administration puisse contester certaines décisions de gestion qui, bien que prises dans l'intérêt de la société, étaient jugées anormales car excédant « *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* » (formulation notamment adoptée par le Conseil d'Etat dans une décision *Société Legeps* du 27 avril 2011 n° 327764).
- La Haute Assemblée avait néanmoins étendu le champ d'application de cette théorie, originellement très limité, à des situations beaucoup plus fréquentes telles que celle où une société mère consent à une filiale, à la solvabilité discutable, une avance rémunérée normalement (CE, 11 juin 2014, n° 363168, *SA Fralsen Holding*).
- Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 13 juillet 2016 n°375801, *Société Monte Paschi Banque*, a abandonné cette théorie dont le maniement en pratique très délicat était source d'insécurité juridique pour les contribuables en considérant qu'« *il n'appartient pas à l'administration (...) de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats* ».
 - Les juges du Conseil d'Etat maintiennent toutefois la jurisprudence *Société Alcatel CIT* du 5 octobre 2007 (n°291049) s'agissant des cas de détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants.

CE 10/02/2016 n°371258, SA Hôtels et Casino de Deauville

- Une entreprise peut justifier de son intérêt à renoncer à la rémunération d'une concession de licence de marque « *en démontrant que l'avantage a été consenti en vue de la préservation de l'existence même d'actifs dont dépend la pérennité de sa propre activité économique ou de la prévention d'une dévalorisation certaine dans des conditions compromettant durablement leur usage comme source de revenus* »

TA Poitiers, 3 décembre 2015, n° 1300249, SAS Blount Holdings France :

- Le tribunal administratif de Poitiers juge que ne constitue pas un acte anormal de gestion les avances de trésorerie sans intérêts accordées par une société française à sa filiale, détenue à 99% et implantée au Mexique pour y sous-traiter une partie de sa production destinée à sa clientèle américaine. Ces avances ont légitimement pu être accordées, afin de faciliter le démarrage de la filiale et lui éviter tout risque de dépôt de bilan dès lors qu'elle ne disposait pas d'une capacité d'autofinancement ; lequel dépôt de bilan aurait une incidence importante sur sa propre activité commerciale.

Acte anormal de gestion

CAA Versailles, 9 février 2016, n°15VE00394, SNC Rhodia participations :

- La Cour administrative juge, à propos d'un prêt intragroupe, **qu'au niveau du prêteur** l'acte anormal de gestion doit être apprécié par rapport à la rémunération qu'il « *pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent* ».
 - Au cas particulier, les avances consenties n'étaient pas comparables à des emprunts mais à des placements liquides tels que les SICAV monétaires ou les parts de fonds communs de placements monétaires.
- La position adoptée du point de vue du prêteur diffère de celle qui est en principe retenue pour apprécier la normalité du taux d'intérêt accepté par **l'emprunteur**. Dans un arrêt rendu le 28 mai 2015 (n°14VE01904, Sté General Electric Capital), la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que le paiement d'intérêts ne constituait pas, même en partie, un acte étranger à une gestion normale dès lors que « *l'administration n'apportait pas la preuve que les intérêts d'emprunts facturés à la société requérante par ses prêteurs présentaient un caractère partiellement excessif par rapport à ceux que la société aurait pu obtenir si elle avait choisi de recourir à un financement par le marché* ».
 - Au cas particulier, la Cour a considéré que la normalité des taux d'intérêt versés en rémunération de prêts intra-groupe ne devait pas être appréciée en prenant en compte la garantie implicite de la société mère.

CE 15 février 2016 n°376739, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SNC Pharmacie Saint Gaudinoise (1/2)

- Faits
 - Opération de rachat-annulation réalisée par une société, financée par endettement, permettant (i) le retrait d'un des trois associés, en mésentente avec les deux autres, et (ii) la monétisation par les deux autres associés de 90 % de leur participation
 - L'administration fiscale conteste la déductibilité des intérêts relatifs à l'emprunt contracté pour financer cette opération
- Position de la CAA de Bordeaux (CAA Bordeaux 30 janvier 2014 n°12BX01887) :
 - Par nature, « *le rachat des droits d'un associé d'une société en nom collectif, opéré dans des conditions telles que la société subsiste et poursuit son exploitation entre les autres associés, n'implique pas la société elle-même et constitue nécessairement un prélèvement au profit des associés, résultant d'une transaction entre eux, sans influence sur la détermination des bénéfices sociaux de la société* » => présomption irréfragable d'acte anormal de gestion dans le cas des rachats-annulations par des sociétés translucides
 - Influence de décisions du Conseil d'Etat rendues le 26 mars 1982, n°21981 à 86, concernant les SNC et reprise par l'administration au BOFiP (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10 n°210)

Déductibilité des frais financiers en cas de rachat-annulation

CE 15 février 2016 n°376739, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SNC Pharmacie Saint Gaudinoise (2/2) et CAA Bordeaux 5 juillet 2016 n°16BX00662, SNC Pharmacie Saint Gaudinoise

- Position du CE :
 - Il n'existe pas de principe de non-déductibilité des charges financières liées à un rachat-annulation réalisé par une société translucide ;
 - Pour les SNCs comme pour les sociétés de capitaux, la déduction des intérêts d'emprunt d'une dette ayant financé un rachat-annulation est subordonnée aux conditions générales de déductibilité des charges, dont la conformité à l'intérêt de l'entreprise ;
 - Renvoi devant la CAA de Bordeaux pour déterminer l'existence ou non d'un acte anormal de gestion au cas d'espèce.
- Position de la CAA de renvoi
 - La déduction des charges financières supportées à raison de la dette de rachat des parts de la SNC constitue un acte anormal de gestion eu égard :
 - A l'absence de preuve apportée par la société d'une mésentente entre les associés constitutive d'une situation de blocage ;
 - A la monétisation partielle par les deux autres associés de leur participation respective, laquelle ne s'explique pas par la prétendue mésentente avec le troisième associé.

Contrôle fiscal

Examen de comptabilité

Nouvelles modalités de contrôle (article 14 de la LFR 2016)

- le dispositif prévoit une procédure à distance dite « d'examen de comptabilité » qui permet à l'administration de contrôler les contribuables tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés sans se rendre sur place :
 - Le contribuable sera informé de cette procédure par l'envoi d'un « avis d'examen de comptabilité » ;
 - Il disposera de 10 jours pour faire parvenir à l'administration le fichier des écritures comptables (FEC) ;
 - L'administration pourra interroger le contribuable sur sa comptabilité et procéder à des tris et des classements informatiques sur le FEC ;
 - Le contribuable devra être informé dans les six mois des résultats de l'examen de sa comptabilité ;
- La procédure n'est pas complètement assortie des mêmes garanties que la procédure de vérification de comptabilité :
 - Le dispositif prévoit que l'administration peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers autres que le FEC transmis par le contribuable, or le texte ne prévoit aucune obligation de communiquer à l'administration d'autres éléments que le FEC ni la nature des « fichiers autres » qui pourraient être concernés, par ailleurs cela priverait les entreprises des garanties accordées par l'article L 47 A II du LPF ;
 - Il prévoit également un aménagement de la procédure de vérification de comptabilité : l'administration pourra exiger de vérifier elle-même les traitements effectués par le contribuable.

Fiscalité internationale



Jurisprudence

- **Contrôle de la qualité de résident au sens des conventions fiscales : condition d'assujettissement à l'impôt**
 - CE 9 novembre 2015 n°370054, 9^e et 10^e s.-s., Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : une personne exonérée d'impôt dans un Etat à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie à cet impôt au sens de la convention ni, par voie de conséquence, comme un résident de cet Etat pour l'application de la convention fiscale (par ex.,)
 - CE 20 mai 2016 n° 389994, 3^o et 8^o ch., min. c/ Sté Easyvista : Cas d'une société offshore libanaise exonérée des impôts de droit commun et seulement redevable d'une imposition forfaitaire modeste: le juge d'appel doit vérifier si l'imposition forfaitaire est de nature identique ou analogue aux impositions auxquelles la convention s'applique



FISCALITE INTERNATIONALE : JURISPRUDENCE



CE 7 mars 2016 n° 371435, 10^e et 9^e s.-s., Compagnie internationale des wagons-lits et du tourisme

- Etablissement stable : prise en compte des circonstances de fait pour déjouer les apparences (siège de direction, activité occulte)
- Si le lieu où se tiennent les conseils d'administration d'une société peut constituer un indice pour l'identification d'un siège de direction, ce seul élément ne saurait, confronté aux autres éléments du dossier, suffire à le déterminer ()

CE 20 mai 2016 n° 376667, 8^e et 3^e ch., SAS DC Immobilière et, même jour, n° 376672, SAS Faisanderie

- Activité occulte exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable non déclaré : allongement du délai de reprise non applicable lorsque l'une quelconque des déclarations incombant au contribuable a été souscrite dans les délais ()



FISCALITE INTERNATIONALE : JURISPRUDENCE



Sociétés étrangères et immobilier en France : principe de l'imposition et acte anormal de gestion si une société de capitaux étrangère met un immeuble à disposition gratuite de ses associés

- **CE 24 novembre 2014 n° 363556, Plén., Sté Artémis** : Principe de l'assimilation des sociétés étrangères aux sociétés de droit français dont elles sont le plus proche
- **CE 27 juin 2016 n° 386842, 9^e ch., Sté Emerald Shores LLC** : Une LLC américaine fiscalement transparente aux Etats-Unis a été regardée non comme une société de personnes mais comme une société de capitaux étant donné la limitation de la responsabilité de ses associés : la société devait donc réclamer un loyer au titre de la mise à disposition d'une villa située en France

■ Problématiques relatives aux abandons de créances dans un cadre international :

- CAA Versailles 28 janvier 2016 n° 13VE00986, 7^e ch., LVMH : Société française qui avait pratiqué un abandon de créances au profit d'une filiale américaine qui n'avait pas considéré le montant abandonné comme un produit imposable () : abandon tout de même déductible car l'inscription en fonds propres ne procédait que d'une analyse comptable et fiscale américaine et qu'il n'y avait eu aucun apport supplémentaire
- CAA Versailles 9 février 2016 n° 14VE02239, 1^e ch., SAS Fayat holdings : Abandon de créances à une filiale espagnole non admis en déduction car il était trop élevé par rapport à l'avantage commercial attendu par la société française : (filiale en déclin, déficitaire depuis l'origine et faible courant d'affaires)

Répression des transferts de bénéfices à l'étranger (CGI art. 57) : nécessité pour l'administration de procéder à des comparaisons avec le marché pour mettre en évidence un avantage anormal consenti à une société étrangère apparentée

- CE 16 mars 2016 n° 372372, 9^e et 10^e s.-s., Sté Amycel France : La comparaison avec des tiers doit être suffisamment précise et tenir compte de la situation réelle des clients comparés : des prix pratiqués avec des distributeurs intra-groupe peuvent être plus faibles qu'avec des clients externes ;
- CE 15 avril 2016 n° 372097, 9^e et 10^e s.-s., Sté LifeStand Vivre Debout (LSVD): Une commission versée au taux de 25 % à une société suisse et non dépourvue de contrepartie ne peut être rejetée par l'administration sans analyse de comparabilité

■ Répression des abus de droit et conventions fiscales

CAA Versailles 17 décembre 2015 n° 13VE01281, Plén. :

- Interposition d'une société luxembourgeoise par une personne physique domiciliée en Suisse pour la réalisation en France d'une opération immobilière : abus de droit même si une société éventuellement dotée d'un peu de substance est utilisée (cas où l'on adjoint sans justification un dispositif artificiel à une structure qui ne serait pas elle-même totalement dépourvue de substance)
- Application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa rédaction de l'époque, contrairement aux objectifs poursuivis par les deux Etats signataires, « *lesquels ne sauraient avoir conçu ces stipulations pour des montages dépourvus de tout intérêt économique* »

■ Répression des abus des conventions fiscales et notion de bénéficiaire effectif :

CE 23 novembre 2016 n° 383838, 8^e et 3^e ch., Eurotrade Juice :

- Pas d'exonération de retenue à la source ni d'application de la convention fiscale franco-luxembourgeoise au cas de dividendes versés à une société luxembourgeoise entièrement contrôlée par une personne physique domiciliée en Uruguay
- La personne physique avait apporté la société française à la société luxembourgeoise immédiatement avant le versement des dividendes et puis transféré le tout à une société chypriote
- Absence d'activité réelle des sociétés interposées
- Notion de bénéficiaire effectif retenue par le Conseil d'Etat même sans texte (la convention franco-luxembourgeoise n'est pas conforme au modèle OCDE)

BEPS / Mesures anti-abus

« Base erosion and profit shifting »

- Dispositifs anti-abus
- Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures anti-BEPS
- Rulings et aides d'Etat
- Echanges d'informations
- Relance de l'ACCIS
- PLF 2017 : « Google tax » - censurée !

I. Dispositifs anti-abus

- Plan d'action BEPS (octobre 2015): Règles anti-abus
 - Action 2 : Neutraliser les effets des dispositifs hybrides
 - Action 3 : Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (SEC)
 - Action 4 : Limiter la déduction des charges financières
 - Action 5 : Lutter contre les pratiques fiscales dommageables
 - Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales
 - Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES)

I. Dispositifs anti-abus

I. Droit interne

Article 119 ter 3 du CGI issu de la LFR pour 2015 n°2015-1786 du 29 décembre 2015

- Applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016
- L'exonération de retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI ne s'applique pas aux dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la mesure, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.
- Non authentique = qui n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique (alinea 3)
- Transposition mot pour mot de la clause anti-abus prévue à la directive mère-fille 2011/96/UE modifiée par la directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015
- Tolérance administrative pour les holdings patrimoniales dans le cadre du régime mère-fille français

I. Dispositifs anti-abus

II. Droit de l'Union européenne

- Directive mère-fille 2011/96/UE modifiée précitée
- Directive ATAD (Anti tax avoidance Directive) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016
 - Objectif : lutte contre l'évasion fiscale
 - . Imposition effective de toutes les entreprises au lieu de réalisation de leurs bénéfices et de la création de valeur
 - . Introduire une fiscalité juste et efficace au sein de l'UE
 - Moins de 6 mois entre la proposition de directive (28 janvier 2016) et l'adoption de la version finale
 - Transposition en droit interne avant le 31 décembre 2018, pour un effet au 1er janvier 2019, sous réserve de deux exceptions : articles 4 (règle de limitation des intérêts) et 5 (imposition à la sortie)

I. Dispositifs anti-abus

II. Droit de l'Union européenne

Directive ATAD 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016

- Socle minimal obligatoire de règles substantielles contre la lutte et l'évasion fiscale ⇒ 5 mesures :
 - ✓ 3 mesures de transposition au niveau de l'UE du plan d'action BEPS : (i) règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), (ii) limitation de la déductibilité des intérêts, (iii) dispositifs hybrides
 - ✓ 2 mesures sont des initiatives européennes reprises de la proposition de directive ACCIS de 2011 : (i) imposition à la sortie (Exit tax), (ii) clause anti-abus générale
- Champ d'application
 - ✓ Entités soumises à l'IS (exclusion des sociétés transparentes) dans un ou plusieurs EM, y compris les ES, situés dans l'UE, de sociétés situées dans des pays tiers

I. Dispositifs anti-abus

II. Droit de l'Union européenne

Directive ATAD 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016

- Clause anti-abus générale – Article 6

Très proche de la clause anti-abus générale prévue à la directive mère-fille (transposée à l'article 119 ter 3° du CGI): « *Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents* ».

Proposition de directive ACIS 2016/0337 du 25 octobre 2016

- Clause générale anti-abus - article 58
faisant référence à l'objectif essentiel

I. Dispositifs anti-abus

III. Conventions fiscales négociées en 2016

▪ **Colombie**

- ✓ Clause anti-abus générale – Article 26 « Limitations des avantages de la convention »
- ✓ Un résident d'un État contractant ne peut bénéficier des réductions ou exonérations d'impôt accordées par l'autre État contractant en vertu de la convention si le principal objectif ou l'un des principaux objectif de la conduite des opérations par ce résident ou par une personne liée à ce résident est de bénéficier des avantages prévus par la convention.
- ✓ Complète les clauses anti-abus catégorielles au titre du paiement de dividendes (article 10), d'intérêts (article 11) et de redevances (article 12)

▪ **Singapour, Portugal**

- ✓ Clause anti-abus générale – Article 28 « Dispositions diverses »
- ✓ Les avantages résultant de toute réduction ou d'exonération d'impôt prévue par la présente Convention ne sont pas accordés lorsque le principal objectif de certaines transactions ou opérations ou d'accords est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

II. Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures anti-BEPS

- Action 15 : Elaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales (CFB)
- Adoption le 24 novembre 2016 = Une seule négociation avec les mêmes effets qu'une renégociation simultanée du réseau de conventions fiscales bilatérales
- 1^{ère} cérémonie de signature prévue à Paris la semaine du 5 juin 2017
- Objet
Introduire dans les CFB certaines mesures anti-BEPS considérées comme un standard minimum
Standard minimum = les pays ont l'obligation de mettre en oeuvre ces mesures
- Une seule procédure de ratification pour modifier tout le réseau de conventions d'un pays

II. Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures anti-BEPS

- Contenu

Structure générale du texte	Action BEPS
Préambule: intention des parties	Action 15
Part I : Champ d'application et interprétation des termes	
Part II : Dispositifs hybrides	Action 2
Part III : Utilisation abusive des CF	Action 6
Part IV : Mesures visant à éviter le statut d'ES	Action 7
Part V : Améliorer le règlement des différends	Action 14
Part VI OPTIONNELLE : Arbitrage	Action 14
Part VII : Dispositions finales (entrée en vigueur, effets)	

■ Impôt sur les bénéfices détournés

- Eviter artificiellement le statut d’ES en France (Action 7 BEPS)
- Introduction d’une présomption d’imposition à l’IS des bénéfices réalisés par une entreprise étrangère au moyen d’entités qu’elle contrôle et qui opèrent en France
- ✓ Une société établie hors de France est réputée disposer d’un ES en France lorsqu’une entreprise ou entité juridique, établie ou non en France, y conduit une activité consistant en la vente ou la fourniture de produits ou de services appartenant à la société étrangère ou que celle-ci a le droit d’utiliser et que
 - . La société étrangère détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l’entreprise ou de l’entité juridique, OU
 - . l’entreprise ou l’entité juridique est placée sous le contrôle de la société étrangère, au sens de l’article L. 233-3 du code de commerce
 - . NB: le condition de dépendance ou de contrôle n’est pas exigée si la société étrangère est située dans un pays à fiscalité privilégiée au sens de l’article 238 A du CGI
- ✓ L’article 209 C s’applique s’il existe des raisons sérieuses de considérer que l’activité de cette personne morale ou physique a pour objectif d’échapper à l’impôt qui serait dû en France ou d’atténuer son montant.
- ✓ Accords de commissionnaires (élargissement de la notion d’agent dépendant)
- ✓ La référence au site de stockage sa été supprimée en 2^{ème} lecture à l’AN.
- ✓ Tout site internet, hébergé en France ou se livrant, à destination de personnes domiciliées en France, à des activités de vente ou de fourniture de produits ou de services vendus ou fournis par la société étrangère ou sur lesquels elle dispose d’un droit de propriété

III. PLF 2017 “Google tax”

- Impôt sur les bénéfices détournés
 - ✓ Les revenus réputés imposables correspondent au bénéfice qui aurait résulté des activités réalisées en France en l’absence de montage artificiel destiné à détourner des bénéfices dans des pays étrangers aux fins de contourner la législation fiscale
 - ✓ La majoration de l’IS de 5 points a été supprimée en 1^{ère} lecture à l’AN
 - ✓ Imputation possible de l’impôt sur les bénéfices acquitté à l’étranger sur l’impôt sur les bénéfices français
 - ✓ Clauses de sauvegarde
 - . L’exclusion des PME au sens du droit européen du dispositif a été supprimée en deuxième lecture
 - . Les opérations menées avec les entreprises situées en France ont principalement un objet et un effet autres que de celui de se soustraire à l’imposition en France (critère de la substance économique)
 - . La société étrangère est établie dans un EM de l’UE, sauf en présence d’un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale (la référence à l’ «objectif exclusif d’atténuer ou d’éluder l’impôt» a été supprimée en deuxième lecture).

- Impôt sur les bénéfices détournés
 - ✓ L'article 209 C ne fait pas obstacle à l'application de la procédure d'abus de droit (L64 LPF) et des pénalités afférentes (majoration de 80% du b article 1729 CGI)
 - ✓ Le projet d'article 209 D qui visait les plateformes de mise en relation par voie électronique a été supprimé en deuxième lecture au profit d'un paragraphe V. à l'article 209 C. Les dispositions de cet article s'appliquent donc à ces entreprises
 - ✓ Les dispositions de l'article 209 C s'appliquent dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur décision de l'administration de l'appliquer
 - ✓ L'article 209 C s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018

- Impôt sur les bénéfices détournés
 - Adopté en lecture définitive la 20 décembre 2016
 - Saisine du conseil constitutionnel par 60 sénateurs
 - Censure du conseil constitution dans sa décision DC 2016-744 du 29 décembre 2016

Les dispositions du paragraphe VI, qui s'appliquent dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur décision de l'administration d'opposer au contribuable la présomption prévue à l'article 209 C, confèrent à l'administration le pouvoir de choisir, parmi les contribuables, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt.

*Le législateur ne peut, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, **subordonner l'assujettissement à l'impôt à la décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle.***

Les dispositions du paragraphe VI de l'article 209 C, qui méconnaissent l'article 34 de la Constitution, sont contraires à la Constitution.

La censure du seul paragraphe VI de l'article 209 C entraînerait des effets qui ne correspondent pas à l'intention du législateur. Par conséquent, l'ensemble de l'article 78 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution.

Fiscalité patrimoniale

Loi de finances pour 2017

ISF / Biens professionnels : modification de l'article 885 V *bis* du CGI :

- « Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluider tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. Seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul prévu audit premier alinéa.
- Décision CC : ok mais réserve d'interprétation
 - il appartient à l'administration de démontrer que les dépenses « sont au cours de l'année de référence, du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés directement ou indirectement par cette société de manière artificielle »

Loi de finances rectificative pour 2016

ISF et titres de sociétés (exonération partielle ou exonération au titre des biens professionnels)

La LFR 2016 modifie les deux régimes :

- Elle précise la notion d'activité figurant à l'article 885 I quater du CGI (exonération de 75 % de la valeur des titres détenus par les salariés et les mandataires sociaux qui ne bénéficient pas de l'exonération des biens professionnels) suppose une fonction effectivement exercée et donnant lieu à une rémunération « normale » et « principale » :
 - les jetons de présence imposés dans la catégorie des RCM seraient pris en compte dans la rémunération « normale » et
 - cette rémunération devra représenter au moins 50 % du total des rémunérations du contribuable, à l'exclusion des revenus non professionnels (il est précisé qu'en cas d'activités exercées dans différentes sociétés, la rémunération doit être normale dans chacune d'elles prise individuellement, et que c'est le total des rémunérations versées par ces sociétés qui doit représenter au moins 50 % de toutes les rémunérations).
- Elle limite l'exonération des biens professionnels en étendant l'application de l'article 885 O ter du CGI. L'exonération qui était déjà limitée (à la seule fraction de la valeur des titres correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité ; par une application stricte : Cass. com. 20 octobre 2015) serait réduite par l'exclusion d'une fraction de la valeur des titres de sous-filiales (correspondant à un patrimoine non professionnel détenu indirectement). La définition de la rémunération normale et principale serait alignée sur celle retenue ci-avant (qui précise notamment que les jetons de présence imposés dans la catégorie des RCM
- *« N'est pas considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions de la société mentionnée au premier alinéa représentative de la fraction du patrimoine social d'une société dans laquelle elle détient directement ou indirectement des parts ou actions non nécessaires à l'activité de celle-ci ou à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société mentionnée au même premier alinéa ».*

Loi de finances rectificative pour 2016

Modifications des régimes relatifs aux échanges de titres

- Imposition des soultes (quelle que soit l'opération d'échange ou d'apport, et que ce soit pour les PV mobilières ou immobilières) et modification de l'article 150-0 B ter (cas de échanges successifs)
- Maintien du bénéfice du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter IV et V) en cas d'échanges successifs des titres reçus en rémunération de l'apport initial, lorsque ces échanges répondent aux conditions d'application du mécanisme de report d'imposition précité ou du sursis d'imposition (entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2016).

Imposition lorsqu'un report d'imposition prend fin

- Conséquence de la décision n° 2016-538 QPC du Conseil constitutionnel (voir notre veille du 22 avril 2016) :
 - pour la plupart des reports, c'est le prix d'acquisition actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'INSEE à la date de réalisation de l'opération qui sera retenu pour calculer la plus-value (création d'un 2 bis à l'article 150-0 D du CGI)
 - pour les reports obligatoires (en application de l'article 150-0 B ter du CGI), l'imposition de la plus-value sera calculée en appliquant un ratio pour tenir compte des taux d'imposition (à l'IR, à la CEHR et aux prélèvements sociaux) en vigueur au titre de l'année de réalisation de l'opération d'apport (création d'un 2 ter à l'article 200 A du CGI) .
- Les taux d'imposition sont appliqués à la PV après imputation des moins-values subies au cours de l'année d'expiration du report ou des dix années précédentes,
- Ces règles sont étendues à **l'exit tax**

Modifications concernant l'article 150-0B ter du CGI

- Homogénéisation des activités éligibles selon que l'investissement s'effectue en direct, par souscription ou par acquisition d'une participation
- Par contre en cas d'investissement en direct, le financement doit être affecté au financement de moyens permanents d'exploitation (légalisation de la doctrine)
- Incertitudes en cas d'investissement indirect : risque d'abus de droit
- Conservation des biens ou titres acquis dans le cadre du réinvestissement pendant au moins 12 mois (la doctrine prévoyait 2 ans)
- Les compléments de prix doivent être réinvestis dans les 2 ans suivant leur perception
- Applicables aux cessions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2017
- Possibilité d'opérations d'échanges de titres successives (report et sursis) : suppression de la limitation du maintien du report à 2 échanges successifs