



C/M/S/
Law . Tax

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre



Conférence ABAF
27 janvier 2015
Renaud GROB / Pierre DEDIEU
Avocats associés

ACTUALITE LEGISLATIVE

Prorogation de la contribution exceptionnelle sur l'IS (1)

– Rappel du dispositif :

- la LFR IV pour 2011 (article 30) a introduit une contribution exceptionnelle sur l'IS : au taux de 5% ; applicable aux sociétés réalisant un CA > 250 millions d'euros (apprécié en additionnant l'ensemble des CA des sociétés membres d'un groupe fiscal)
 - la Loi de finances pour 2014 (article 16) a rehaussé le taux de la contribution à 10,7 % pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013.
- L'article 15 de la LFR I pour 2014 a prorogé d'une année l'application de la contribution :
- initialement applicable aux exercices clos entre le 31 décembre 2011 et 30 décembre 2013, puis jusqu'au 30 décembre 2015 (LF 2013 : article 30) ;
 - l'article 15 LFR I pour 2014 précise que la surtaxe (temporaire) d'IS cessera de s'appliquer pour les exercices clos après le 30 décembre 2016.

Prorogation de la contribution exceptionnelle sur l'IS (2)

- Renvoi au Conseil constitutionnel par le Conseil d'Etat d'une QPC relative à la contribution exceptionnelle sur l'IS (CE 23 décembre 2014 n°385320, Société Nextradio TV)
 - portée d'une éventuelle décision favorable rendue par le Conseil constitutionnel et, corrélativement, quant aux réclamations qu'il conviendrait de présenter :
 - possibilité que le Conseil constitutionnel relève une réserve d'interprétation du texte pour cantonner son application aux groupes intégrés dont le chiffre d'affaires consolidé, déduction faite du chiffre d'affaires intra-groupe, dépasse 250 M €.
 - Dans cette perspective, réclamation possible pour une société qui n'aurait pas été redevable de la contribution si le chiffre d'affaires intra-groupe avait été neutralisée (l'ensemble du groupe aurait ainsi réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 250 M €). Dans ce cas, la société mère du groupe intégré pourrait demander la restitution de la contribution qu'elle a acquittée.

Actualité législative – Entreprises

– LFR I pour 2014 :

- rehaussement des pénalités applicables en cas de non-respect :
 - de l'obligation de présenter la comptabilité informatisée sur support dématérialisé,
 - amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable.
 - En cas d'opposition à la présentation des fichiers sous la forme dématérialisée, ses résultats peuvent faire l'objet d'une évaluation d'office (application de l'article L74 di LPF), assortie d'une majoration spécifique de 100% (article 1732 du CGI),
 - de l'obligation de présenter la comptabilité analytique et les comptes consolidés
 - amende portée à 20.000 €
 - ces dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter de l'entrée en vigueur de la loi, soit le 10 août 2014

Actualité législative – Entreprises

– Loi de Finances pour 2015 :

- obligations déclaratives en matière de prix de transfert

Obligations déclaratives en matière de prix de transfert (1)

- **Obligation documentaire complète** en matière de prix de transfert (art. L13 AA, LPF) :
 - l'article 78 de la loi de finances pour 2015 renforce les sanctions applicables en cas de manquement à l'obligation documentaire complète (article 1735 ter du CGI) :
 - l'amende est rendue proportionnelle à la gravité des manquements ;
 - l'amende maximale peut atteindre le plus élevé des deux montants suivants :
 - 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ;
 - 5 % des rectifications du résultat fondées sur les dispositions de l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions soumises à l'obligation documentaire et non documentées.
 - en tout état de cause, l'amende ne peut être inférieure à 10 000 € ;
 - ce dispositif s'applique aux contrôles fiscaux dont les avis de vérification ont été adressés à compter du 1^{er} janvier 2015.

Obligations déclaratives en matière de prix de transfert (2)

- **Obligation documentaire simplifiée** en matière de prix de transfert (art. 223 quinquies B du CGI) :
 - le dispositif prévoit que les entreprises qui sont déjà soumises à l'obligation de présenter une documentation de prix de transfert en cas de contrôle fiscal (en vertu de l'article L13 AA du LPF) devront déposer dans les six mois suivant le dépôt de leur liasse fiscale une version simplifiée de cette documentation ;
 - toutefois, dans ses commentaires publiés le 7 novembre 2014, l'administration dispense de l'obligation simplifiée (BOI-BIC-BASE-80-10-20, n°410) :
 - les sociétés qui ne réalisent aucune transaction avec des entités liées établies à l'étranger ;
 - les sociétés qui réalisent des transactions avec des entités liées établies à l'étranger dont le montant est inférieur à 100 000 € par nature de transaction.

Obligations déclaratives en matière de prix de transfert (3)

- s'agissant du contenu de la **déclaration simplifiée**, deux niveaux de documentation doivent être renseignés :

Deux niveaux de documentation

1. Informations générales sur le groupe

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

2. Informations spécifiques concernant l'entreprise

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

Obligations déclaratives en matière de prix de transfert (4)

- les sociétés doivent utiliser la déclaration 2257-SD établie par l'administration, qui est à déposer par la société déclarante auprès du service des impôts des entreprises dont elle dépend (SIE ou DGE) ;
- date de dépôt de la déclaration :
 - pour les sociétés tenues de déposer leur déclaration de résultats entre le 8 décembre 2013 (clôture au 30/09/2013) et mai 2014, la date de dépôt prévue entre juin et novembre 2014, a été fixée au 20 novembre 2014 ;
 - pour les sociétés ayant clôturé entre le 1^{er} janvier 2014 et le 31 mars 2014, la date limite de dépôt de la déclaration était au 31 décembre 2014 ;
 - pour les exercices 2014 et suivants, la documentation simplifiée doit être déposée dans les 6 mois suivants le dépôt de la déclaration de résultats ;
- l'absence de déclaration est sanctionnée par une pénalité de 150 € (article 1729 B du CGI).
- Les omissions ou inexactitudes sont sanctionnées par une amende de 15 € par manquement (minimum de 60 € et maximum de 10.000 €).



LFR II 2014 : Intégration horizontale



- Affirmation de la possibilité de mettre en place une intégration fiscale horizontale : « Papillon bis »

CJUE 12 juin 2014, affaires jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13, SCA Group Holding BV et autres

- Non-conformité aux articles 49 et 54 du TFUE de la législation néerlandaise refusant le bénéfice du régime d'intégration fiscale à des sociétés sœurs résidentes dont la société mère commune n'a pas son siège aux Pays-Bas et n'y dispose pas d'un établissement stable
- Cet arrêt admet donc l'intégration horizontale entre des sociétés sœurs d'une même mère établie dans un Etat membre de l'UE et contraint à une révision de la législation française



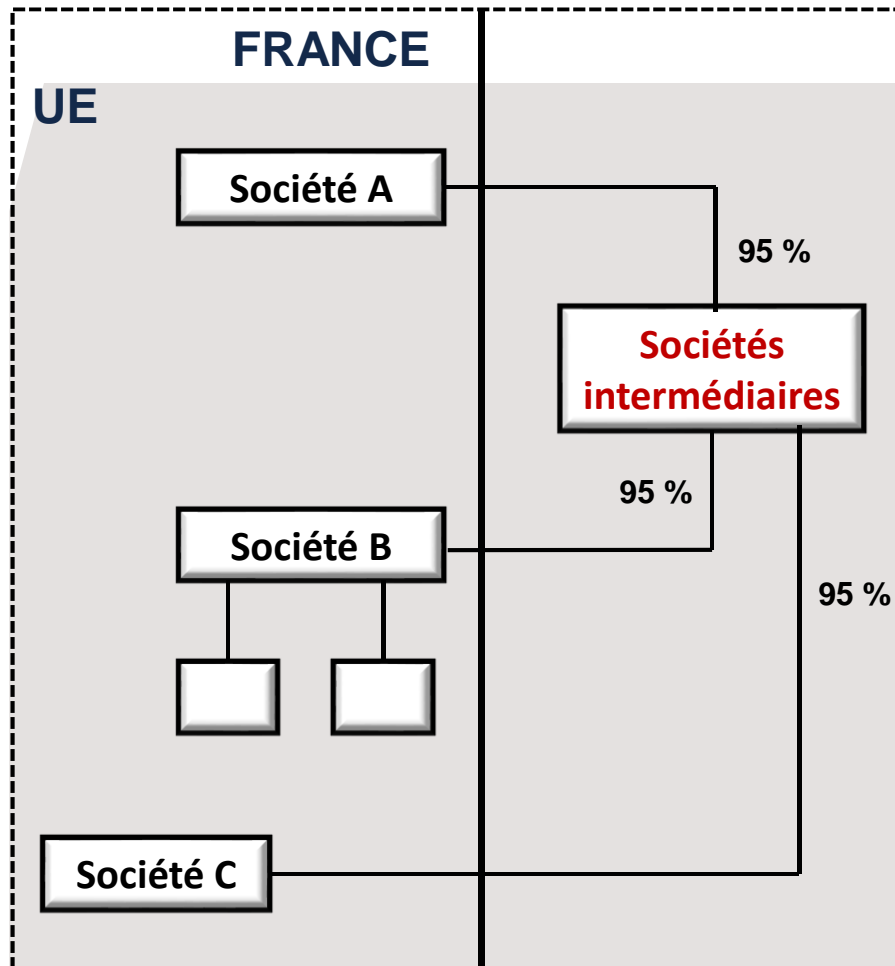
LFR II 2014 : Intégration horizontale



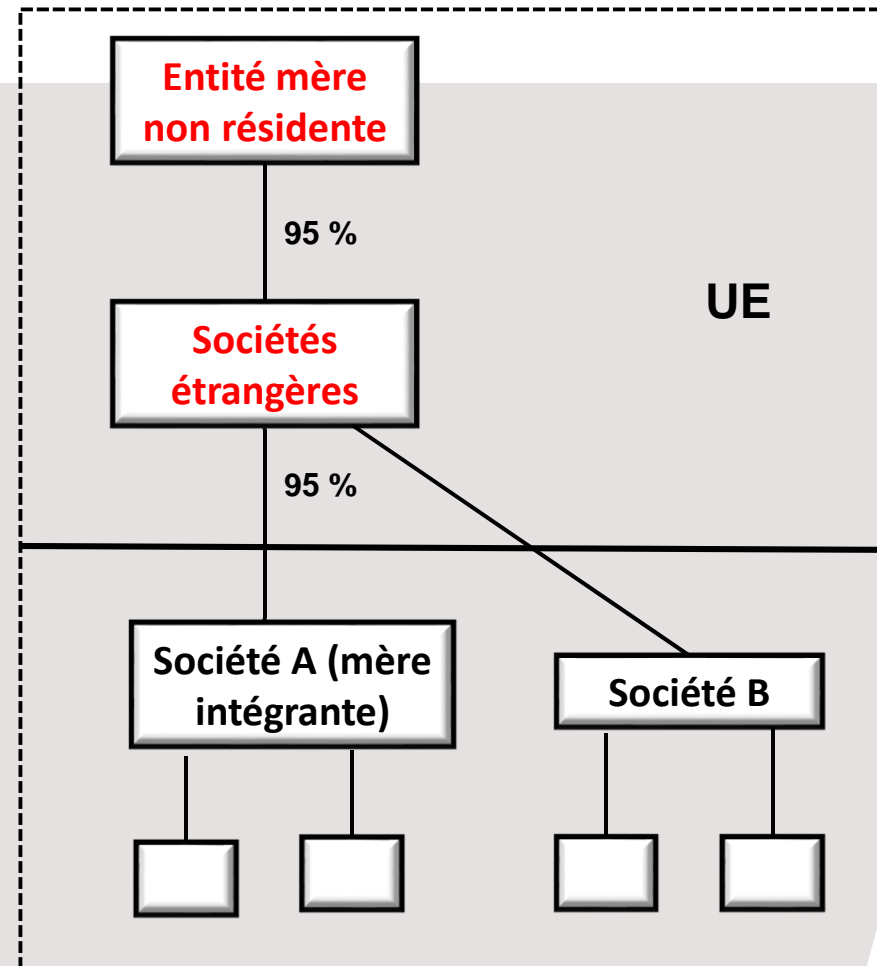
– Article 63 de la LFR 2014

- Réorganise et modifie l'article 223 A du CGI, en permettant l'intégration fiscale entre sociétés sœurs établies en France et détenues par une société faîtière établie dans un autre État de l'UE ou de l'EEE
- Cette société faîtière, dite « entité mère non résidente », ne peut être la tête de groupe car elle n'est pas soumise à l'IS en France
- Elle doit cependant remplir les autres conditions exigées d'une tête de groupe française : détention des filiales à plus de 95 %, absence de détention de son propre capital à plus de 95 %
- C'est l'une des sociétés sœurs qui jouera, dans cette configuration, le rôle de tête du groupe intégré
- Le capital de cette sœur tête de groupe ne peut être détenu à plus de 95 % par une société qui pourrait elle-même être tête de groupe et via laquelle la société faîtière détient plus de 95 % de son capital

Intégration verticale



Intégration horizontale



LFR II 2014 : Intégration fiscale « horizontale »

- les modalités de détermination du résultat d'ensemble sont aménagées, à l'instar des règles prévues pour les opérations réalisées avec les sociétés intermédiaires dans les groupes « Papillon ».
- les nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2014
 - Les sociétés qui auraient pu constituer un groupe fiscal horizontal au titre d'exercices clos avant le 31 décembre 2014 peuvent déposer une réclamation sur le fondement de la décision précitée de la CJUE pour les exercices non prescrits.

Restriction au régime mère-fille

- L'article 72 de la LFR II pour 2014 restreint le régime des sociétés mères et filiales prévu à l'article 145 du CGI afin d'éliminer le risque de double non-imposition des bénéfices lors de leur réalisation puis lors de leur distribution :
 - la mesure vise à exclure du régime les produits issus de bénéfices déductibles du résultat de la filiale distributrice ;
 - il transpose la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 visant justement à éviter de telles situations qui découlent de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre sociétés situées dans des Etats membres différents.
 - cet article prévoyait également d'exclure du bénéfice du régime mère-fille les produits des titres prélevés sur les bénéfices d'une société afférents à une activité non soumise à l'IS ou à un impôt équivalent, mais cette disposition a été jugée contraire à la Constitution par le Conseil constitutionnel (décision 2014-708 DC du 29 décembre 2014).
 - Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015.

Rachat par une société de ses propres titres (1)

- Par une décision n°2014-404 QPC du 20 juin 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la constitution les règles dérogatoires prévues aux articles 112-6° du CGI, qui permettent d'imposer selon le régime des plus-values plutôt que des revenus distribués les sommes ou valeurs reçues par des personnes physiques à l'occasion des rachats de titres par la société émettrice.
- Il considère, en effet, que ces dispositions sont contraires au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques :
 - dès lors qu'elles conduisent à une différence de traitement entre les actionnaires ou associés personnes physiques cédants pour l'imposition des sommes ou valeurs reçues au titre du rachat de leurs actions ou parts sociales par la société émettrice,
 - qui ne repose ni sur une différence de situation entre les procédures de rachat, ni sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi.

Rachat par une société de ses propres titres (2)

- L'article 88 de la LFR II pour 2014 modifie en conséquence le régime fiscal des sommes reçues par les associés ou actionnaires dans le cadre d'un rachat par une société de ses propres titres en prévoyant leur taxation selon le seul régime des plus-values et en écartant la qualification de revenus distribués.
- Cette mesure est applicables aux rachats effectués à compter du 1^{er} janvier 2015 et concerne les associés et actionnaires personnes physiques et morales, qu'ils soient ou non domiciliés en France.

Rachat par une société de ses propres titres (3)

- Enjeux par ricochet de la décision du Conseil Constitutionnel pour les personnes morales concernant des rachats réalisés en 2014:
 - Enjeux pour les sociétés actionnaires :
 - Lorsqu’elles ont la qualité de société mère, pas d’intérêt à agir a priori : QPFC de 5 % (dividendes) préférable à QPFC de 12 % (PVLT).
 - En revanche, les sociétés actionnaires non éligibles au régime des sociétés mères pourront avoir intérêt à se prévaloir de la qualification de plus-value lorsque les titres répondent néanmoins aux conditions qui permettent de les qualifier de titres de participation.
 - Enjeux pour les sociétés distributrices :
 - Réclamation pour obtenir le remboursement de la contribution de 3 % sur les distributions

Rachat par une société de ses propres titres (4)

- Conséquences pour les rachats effectués en 2015:
 - pour les sociétés distributrices :
 - Ne rendent plus exigible la contribution de 3%
 - pour les associés personnes morales :
 - les sommes perçues par les personnes morales passibles de l'IS lors d'un rachat de titres par la société émettrice réalisée à compter du 1^{er} janvier 2015 relèvent du régime des plus et moins-values du portefeuille-titres :
 - si titres de participation détenus depuis au moins deux ans:
 - QPFC 12% du montant brut de la plus-value;
 - les moins-values ne sont pas déductibles
 - si titres de placement ou exclus du long terme:
 - le profit (ou la perte) est compris dans le résultat soumis au taux normal de l'IS
 - en tout état de cause, ces sommes ne sont plus considérées comme des revenus distribués et ne peuvent plus être considérés comme des produits de filiales susceptibles d'ouvrir droit au régime des sociétés mères.

Rachat par une société de ses propres titres (5)

- Conséquences pour les rachats effectués en 2015:
 - pour les non-résidents :
 - les sommes attribuées aux actionnaires non-résidents suite à un tel rachat sortent du champ d'application de la RAS prévue à l'article 119 bis, 2 du CGI
 - sous réserve de l'application des conventions internationales, les plus-values sont soumises au prélèvement forfaitaire de 45% dans les conditions prévues à l'article 244 bis B du CGI si l'actionnaire détient dans la société émettrice une participation supérieure à 25% et échappe à toute taxation en-deça.

Procédure de régularisation applicable aux transferts de bénéfices à l'étranger

- L'article 79 de la LFR II pour 2014 crée une procédure de régularisation à l'article L 62 A du LPF applicable aux transferts de bénéfices à l'étranger :
 - elle concerne les sociétés ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité conduisant à des rectifications pour bénéfices transférés à l'étranger (article 57 du CGI) ou pour paiements dans un territoire soumis à régime fiscal privilégié (article 238 A du CGI) ;
 - lorsque les rehaussements sont qualifiés de revenus distribués à une entreprise liée, la société peut, à sa demande écrite, échapper au paiement de la RAS (article 119 bis, 2 du CGI), sous réserve de respecter 4 conditions cumulatives :
 - la demande doit intervenir avant la mise en recouvrement des rappels de RAS ;
 - la société doit accepter, dans sa demande, les rehaussements et pénalités en matière d'IS résultant de l'application du dispositif anti-évasion fiscale et qui ont fait l'objet de la qualification de revenus distribués ;
 - les sommes qualifiées de revenus distribués doivent être rapatriées au profit du redevable (dans un délai de 60 jours à compter de la demande) ;
 - le bénéficiaire des revenus distribués ne doit pas être situé dans un ETNC ;

Non déductibilité du résultat de certaines taxes

- Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015, l'article 26 de la LFR II pour 2014 supprime la déductibilité du résultat imposable des taxes suivantes :
 - la taxe sur les excédents de provision des entreprises d'assurances de dommages
 - la taxe bancaire de risque systémique
 - la taxe pour le financement du fonds de soutien créée à compter du 1^{er} janvier 2015
 - la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France

Cession de titres de société immobilière

- L'article 55 de la Loi de finances rectificative II pour 2014 supprime la règle d'assiette spécifique applicable depuis 2012 pour le calcul du droit de vente de 5% dû au titre des cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, rétablissant ainsi les modalités de calcul antérieures :
 - l'assiette du droit de vente est donc déterminée dans les mêmes conditions que pour les cessions des autres droits sociaux ;
 - le droit est assis sur le prix exprimé et les charges augmentatives, ou sur la valeur réelle si elle est supérieure.
- Cette suppression s'applique aux cessions réalisées à compter du lendemain de la publication de la Loi au JO, soit le 31 décembre 2014.

LFR II : Mise en conformité avec le droit de l'UE

- **Dividendes versés à des fonds d'investissements non-résidents :**
- Article 58 LFR II modifiant l'article 119 bis 2 du CGI:
 - Exonération de RAS pour les dividendes versés à des organismes non-résidents si la convention d'assistance administrative applicable permet effectivement à l'administration française d'obtenir les informations nécessaires à la vérification du respect, par l'organisme, des conditions prévues par la réglementation française
 - Cf. arrêt CJUE, C-190/12 du 10 avril 2014, « Emerging Markets »

LFR II : Mise en conformité avec le droit de l'UE

- Dons et legs consentis aux organismes établis dans l'UE ou l'EEE :
- Article 61 LFR II introduisant un nouvel article 795-0 A du CGI:
 - Extension du régime d'exonération des DMTG
 - Sur agrément préalable ou sur justification a posteriori
 - *Rappel : la Commission avait décidé en juillet de saisir la CJUE contre la France.*

LFR II : Mise en conformité avec le droit de l'UE

- Suppression de la représentation fiscale pour certains résidents européens (art. 62 LFR II 2014)
 - Impôts visés
 - Imposition des plus-values immobilières (article 244 bis A)
 - Imposition des plus-values de cession de droits sociaux (article 244 bis B)
 - Impôt sur le revenu (article 164 D)
 - IS (article 223 quinquies A)
 - ISF (article 885 X)
 - Taxe annuelle de 3% sur les immeubles (article 990 F)
 - Entrée en vigueur:
 - pour les plus-values immobilières : cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2015
 - pour l'IR : à compter des revenus 2014
 - pour l'ISF : à compter de l'ISF 2015
 - pour l'IS : exercices clos à compter du 31 décembre 2014

Actualité législative – Entreprises

Projet de **Loi pour l'activité et l'égalité des chances économiques (Loi Macron)** :

Aménagement du régime des actions gratuites (AGA)

Aménagement du régime des AGA (1)

- Le projet de loi « *Macron* » envisage de reformer le régime juridique, social et fiscal applicable aux AGA :
 - **du point de vue juridique :**
 - Réduction de la durée cumulée des périodes d'acquisition et de conservation :
 - les AGA pourraient être effectivement acquises à l'expiration d'une période d'un an à compter de la date d'attribution par l'organe compétent ;
 - il est envisagé de ne pas imposer de période de conservation aux AGA lorsqu'elles sont acquises à l'issue d'une période de deux ans ou plus ;
 - en tout état de cause, la durée cumulée des périodes d'acquisition et de conservation des actions ne pourrait être inférieure à 2 ans (au lieu de 4 ans actuellement) ;

Aménagement du régime des AGA (2)

- **du point de vue social :**
 - la contribution salariale au taux de 10% serait supprimée ;
 - le taux de la contribution patronale serait réduit à 20% (au lieu de 30% aujourd'hui) ;
 - La contribution patronale ne serait due qu'au titre des AGA effectivement acquises et serait assise sur la valeur de l'AGA à la date à laquelle les AGA seront effectivement acquises ;
 - toute entreprise répondant à la définition des PME européennes qui n'aurait pas distribué de dividende depuis sa création (*cas des "start up"*) ne serait pas redevable de cette contribution patronale dans la limite, par bénéficiaire d'AGA, du plafond de la sécurité sociale (actuellement 37.548 € sur une base annuelle) ;
- **du point du vue fiscal :**
 - le gain d'acquisition aurait la nature d'une plus-value et pourrait bénéficier des abattements pour durée de détention,
 - étant précisé que le point de départ pour le calcul de la durée de détention serait la date à laquelle les AGA sont effectivement acquises.
- amendement n°1799 sur cet article en faveur d'une application du régime plus favorable aux attributions décidées dès le 1er janvier 2015 (et non à compter de la publication de la loi)

ACTUALITE ADMINISTRATIVE

Nouvelle règle « anti-hybrides » (1)

- Rappel de la règle de l'article 212 du CGI :
 - *les intérêts versés par une société soumise à l'IS à une société liée ne sont déductibles que si l'entreprise prêteuse est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun.*
- commentaire administratif publié le 5 août 2014 (BOI-IS-BASE-35-50).
 - le niveau d'imposition de la société prêteuse s'entend de l'imposition du produit brut correspondant aux charges financières versées par la société débitrice. Par conséquent le seul fait que l'entreprise créancière ait un résultat nul ou déficitaire n'est pas susceptible de rendre non déductibles les charges financières ;
 - la non déductibilité de ces charges n'a pas pour effet de leur conférer la nature de revenus distribués. La retenue à la source de l'article 119 bis 2 du CGI n'a pas à être appliquée ;
 - la condition d'imposition minimale des intérêts prend la forme d'une comparaison entre
 - (i) le taux de référence (impôt de droit commun français à savoir l'IS majoré le cas échéant des contributions additionnelles à l'IS – position discutable au vu des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2014) et
 - (ii) le taux d'imposition applicable aux intérêts reçus par l'entité étrangère créancière.

Nouvelle règle « anti-hybrides » (2)

- Précisions diverses :
 - preuve de l'imposition minimale des intérêts :
 - les documents présentés à la demande de l'administration fiscale doivent être de nature à démontrer que les intérêts déduits ont bien été inclus dans le résultat de l'entreprise créancière et soumis à ce titre à une imposition minimale (i.e. écritures comptables retraçant la comptabilisation des intérêts et déclaration de résultat) ;
 - si la société créancière est membre d'un groupe d'intégration, la société débitrice doit démontrer que le produit correspondant a été inclus dans le résultat d'ensemble du groupe au titre duquel la société mère est redevable de l'IS ;

Participation des salariés

- Un « Guide de l'épargne salariale » publié par voie de communiqué du Ministère du travail du 17 juillet 2014 et une mise à jour du BOFIP du 5 septembre 2014 se prononcent sur le traitement, au regard de la participation, des crédits d'impôt et des provisions sur titres de participation :
 - l'administration fiscale a précisé, que « *l'IS retenu pour le calcul de la réserve spéciale de participation n'a pas à être minoré des crédits et réductions d'impôt imputés sur l'impôt* », reprenant ainsi la décision du Conseil d'Etat du 20 mars 2013 (Schlumberger) (BOI-BIC-PTP-10-10-20-10).
 - le Guide contient des développements sur la consistance des capitaux propres: considérant que « *les provisions pour dépréciation de titres de participation prévues par le 18^{ème} alinéa de l'article 39-1-5° [du CGI] constitutives de moins-values long terme ne sont pas à prendre pour le calcul des capitaux propres, quand bien même elles relèveraient du taux de 0% fixé à l'article 219 I quinquies du CGI* ».
 - cette question de l'intégration des provisions sur titres de participation dans les capitaux propres pour le calcul de la participation donne lieu à contentieux dans certaines entreprises. Il appartiendra à la jurisprudence de clarifier ce point.

CICE – précisions

- L'article 79 de la Loi de finances pour 2015 précise que les informations relatives à l'utilisation du CICE « *doivent figurer, sous la forme d'une description littéraire, en annexe du bilan ou dans une note jointe aux comptes* ». En l'absence d'entrée en vigueur, cette mesure s'applique pour les entreprises soumises à l'IS à l'impôt dû sur les exercices clos à compter du 31 décembre 2014. Sont ainsi concernés les CICE calculés au titre de l'année 2014.
- Imputation du CICE sur les acomptes ?
 - Attente de confirmation

ACTUALITE JURISPRUDENTIELLE

Jurisprudence interne

CREDIT D'IMPÔT RECHERCHE



Crédit impôt recherche et épargne salariale



CE 12 mars 2014, n° 365875 et 365877, SAS Diana Ingrédients

- Les versements effectués par une société à ses salariés en application d'un accord d'intéressement ou en application du régime légal de participation constituent des accessoires de la rémunération devant être compris dans l'assiette du CIR.

En pratique, cela permet aux sociétés bénéficiaires du CIR de prendre en compte la participation et l'intéressement dans l'assiette de leur CIR depuis l'année 2013.

Sur le fondement de cette jurisprudence, ces sociétés peuvent également former des réclamations contentieuses pour demander la prise en compte de ces sommes dans les CIR des années 2011 et 2012 déjà déclarés. Ces réclamations doivent/devaient être déposées avant le 31 décembre 2014 pour le CIR 2011, et avant le 31 décembre 2015 pour le CIR 2012.

Plus-values des particuliers

D'importantes questions subsistent (commentaires additionnels en cours de préparation)

- Abattement pour durée de détention sur les moins-values
 - Abattement sur les « gains nets »
 - Incite à céder rapidement les titres plutôt qu'à les conserver : contraire à l'intention du législateur
- Imputation des moins-values reportables sur les plus-values abattues
- Absence d'abattement pour les PV en report antérieures au 1^{er} janvier 2000
- Un apport en 150-0B ter entrainerait l'imposition de la plus-value en report initiale
- Cession de titres démembrés : application de l'abattement pour durée de détention applicable au niveau du contribuable (et non du cédant)

Jurisprudence interne

RESTRUCTURATIONS

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

- Portée du principe de neutralité contenu dans le régime de faveur de l'article 210 A
- 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, 4 juillet 2014, n° 357264 et 359924, société Bolloré

- 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.
 - Combinaison 210 A et 209 B
 - Application de la loi dans le temps :
 - Modification de l'article 209 B par la LF 93 :
 - Abaissement du seuil de déclenchement de 25% à 10%
 - Mais « clause grand père » pour les titres acquis avant le 30 septembre 92
 - Les participations reçues dans le cadre d'une fusion en 1998, mais que l'absorbée détenait depuis 1988, doivent être regardées comme détenues par l'absorbante depuis l'entrée dans le patrimoine de l'absorbée
- Volonté du législateur d'instaurer un principe général 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.

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

- Une TUP, même réalisée en 2001 (i.e. avant l'entrée en vigueur de la définition fiscale des fusions dans l'article 210 0A), est éligible au régime de faveur
Interprétation à la lumière de la Directive
- En revanche, la société dissoute, même si elle 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-elle conforme au droit européen ?

Apport d'une branche complète d'activité :

– Rappel des principes :

- un apport partiel d'actif peut être placé de plein droit sous le régime spécial des fusions et opérations assimilées de l'article 210 B du CGI, s'il porte sur une branche complète d'activité ;
- un apport partiel d'actif porte-t-il sur une branche complète d'activité lorsque la société apporteuse conserve la propriété de la marque servant à l'exploitation ?
- pendant longtemps la réponse a été négative, compte tenu du caractère essentiel de l'élément incorporel que constitue la marque. La doctrine administrative comporte toutefois une tolérance lorsque la marque n'est pas exclusivement utilisée par la branche d'activité apportée, mais l'est conjointement par d'autres branches d'activité de la société apporteuse ou par d'autres sociétés, filiales ou non (BOI-IS-FUS-20-20, n° 200).

Apport d'une branche complète d'activité :

– **Conseil d'Etat, 6/12/2013, n° 346809, *Société Promo Art***

- le Conseil d'Etat assouplit l'analyse de la doctrine précitée, en jugeant que la marque utilisée pour l'exploitation de la branche peut être apportée sous la forme d'un droit d'usage pérenne ;
- la circonstance que la marque ne soit pas apportée en pleine propriété, mais sous la forme d'un droit d'usage ne fait pas obstacle à ce que la branche d'activité soit regardée comme complète et autonome dès lors que :
 - ce droit est concédé dans des conditions permettant à la société bénéficiaire d'en disposer pour une durée suffisante ;
 - sans que les stipulations du traité d'apport ne permettent à la société apporteuse de résilier discrétionnairement l'usage de la marque concédé à la société bénéficiaire.

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)

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

– 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

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 était uniquement subordonnée :
 - A l'existence d'une justification économique / opération pas motivée par des raisons principalement fiscales
 - Poursuite pendant 3 ans de l'activité à l'origine des pertes
 - Position de l'administration (Rép. de Richemont : Sén. 30-3-2006)
 - Pas d'agrément possible pour les transferts d'une holding pure dès lors que celle-ci est réputée ne pas avoir d'activité, de sorte que l'engagement de poursuite de l'activité ne peut par construction pas être satisfait

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 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

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

La condition d' « activité à l'origine des déficits », qui doit être poursuivie par l'absorbante, s'apprécie au niveau de l'entreprise et non de l'établissement
 - 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

Jurisprudence interne
REGIME DES SOCIÉTÉS
MERES ET FILIALES

Champ d'application : CE 24 novembre 2014 n° 363556, SA Artemis

- Titres détenus via un partnership américain enregistré au Delaware.
- Les dividendes de source américaine perçus via un partnership transparent ne sont pas exonérés lorsqu'ils sont finalement appréhendés par une société française soumise à l'IS.
- Raisonement du CE :
 - A défaut d'indication expresse contraire, une participation dans une société consiste en la détention directe d'une fraction de son capital.
 - Le general partnership doit être assimilé à une société translucide au sens de l'article 8 du CGI en raison de sa personnalité juridique distincte, la qualification au regard du droit américain étant sans incidence.
 - Le régime mère-fille est exclu pour les dividendes perçus par une société de personnes même dans le cas où l'associé est lui-même soumis à l'IS (art. 238 bis, K du CGI).
 - Articulation avec la convention franco-américaine.

Seuil de détention de 5% : CE 5 novembre 2014 n° 370650, Sté Sofina;
CE 3 décembre 2014 n° 363819, Sté Financière Pinault

- L'administration considère que la participation doit représenter 5% au moins du capital et des droits de vote.
- L'article 145 du CGI n'exige pas pour l'appréciation du seuil de 5% que des droits de vote soient attachés à chacun des titres de participation ni, a fortiori, que les droits de vote soient strictement proportionnels au capital.
- Enseignements :
 - Il n'est pas nécessaire de détenir au moins 5% des droits de vote pour acquérir le statut de société mère (art. 145, 1-b du CGI).
 - Les produits auxquels aucun droit de vote n'est attaché ne sont en principe pas exonérés (art. 145, 6-b ter du CGI).
 - Ces produits sont exonérés si la société mère détient au moins 5% du capital et des droits de vote (art. 145, 6-b ter du CGI).

Durée de détention des titres

- **CAA Versailles 18 mars 2014 n° 13VE00873, Sté SA Technicolor**
 - Acquisition en 2004 par la SA Technicolor de l'ensemble des titres de C+ Technologie et revente en décembre 2004 de 50%.
 - Refus de l'exonération aux titres conservés moins de 2 ans, même si le taux de participation détenu dépasse le seuil de 5% (solution contraire aux conclusions du rapporteur public).
 - Pour la CAA, le texte clair des articles 145 et 216 n'a pas à être interprété à la lumière de la directive communautaire du 23 juillet 1990.
 - Pourvoi devant le Conseil d'Etat assorti d'une QPC visant à prévenir une discrimination à rebours.

Durée de détention des titres

- **CE 5 décembre 2014 n° 380942, Sté SA Technicolor**
 - QPC fondée sur la différence de traitement entre les sociétés mères françaises selon que leurs filiales sont françaises ou communautaires.
 - Refus de transmission de la QPC : il n'y a aucune inégalité de traitement
 - Bien que non modifiés après l'entrée en vigueur de la directive mère-fille du 23 juillet 1990, les articles 145 et 216 du CGI doivent être regardés comme assurant la transposition de ses objectifs.
 - L'obligation de conservation des titres pendant deux ans concerne exclusivement les titres de participation donnant droit à la qualité de société mère.
 - Le régime mère-fille est applicable aux dividendes reçus à raison de titres détenus moins de deux ans dès lors qu'une participation de plus de 5% a été détenue pendant au moins deux ans.

Durée de détention des titres

- **CE 26 septembre 2014 n° 363555, Sté Artemis Conseil**
 - Le prêt de titres rompt l'engagement de conservation des titres :
 - dès lors qu'il entraîne juridiquement le transfert de propriété des titres (art. 1893 du Code civil);
 - alors même que les titres prêtés ne font pas l'objet du détachement d'un droit à dividende pendant la période du prêt.
 - L'article 145, 1-c du CGI prévoit que les titres prêtés ne peuvent être pris en compte par les parties au contrat en cause pour l'application du régime.

Contentieux fiscal International

Réclamation en vue de la restitution de la QPFC de 5% (1)

– Présentation du contexte :

- le régime mère-fille prévoit que les dividendes sont exonérés sous réserve de l'application d'une quote-part de frais et charges (QPFC) de 5 %, qu'ils soient de source française ou d'autres Etats membres de l'UE ;
- l'article 223 B du CGI précise que, dans le cadre de l'intégration fiscale, l'imposition de la QPFC attachée aux dividendes reçus par les sociétés du groupe à raison de leur participation dans d'autres sociétés du groupe est neutralisée, puisqu'elle vient en déduction du résultat d'ensemble ;
- par construction, lorsque le dividende provient d'une filiale qui, même si elle est détenue à plus de 95 % par la société tête de groupe, n'est pas soumise à l'IS en France, cette distribution ne peut donc pas bénéficier de la neutralisation de la QPFC réservés aux dividendes intragroupe ;
- cette différence de traitement selon que les filiales distributrices sont ou non membres du groupe fiscal a été critiquée au regard de la liberté d'établissement.

Réclamation en vue de la restitution de la QPFC de 5% (2)

- **TA Montreuil 4 octobre 2012, société Groupe Auchan et société Groupe Steria**
 - ces jugements ont écarté l'argument tiré d'une contrariété entre l'article 223 B et le principe de liberté d'établissement par le raisonnement en deux temps suivant :
 - la neutralisation de la QPFC est inhérente au régime d'intégration fiscale et n'affecte pas la liberté d'établissement dès lors qu'en sont exclues les sociétés qui ne font pas partie du groupe « *quel que soit l'Etat dans lequel elles sont établies* » ;
 - en application de la jurisprudence X Holding BV du 25 février 2010 de la Cour de justice, l'exclusion des filiales situées dans d'autres Etats membres de l'UE de la faculté d'opter pour l'intégration fiscale est justifiée par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres.

Réclamation en vue de la restitution de la QPFC de 5% (3)

- **CAA Versailles du 29 juillet 2014 n°12VE03691, société Groupe Steria**
 - la Cour d'appel a jugé que le respect de la liberté d'établissement impose que bénéficie de cette neutralisation l'ensemble des produits de participations reçus par les sociétés du groupe de filiales situées dans un autre État membre de l'UE qui remplirait les conditions pour être membre du groupe si elles étaient soumises à l'IS en France.
 - Pour cette raison, la Cour d'appel vient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).
- **Attitude à adopter pour les sociétés concernées :**
 - les sociétés tête d'un groupe d'intégration fiscale qui n'ont pas pu neutraliser la QPFC afférente à des dividendes européens devraient envisager, afin de pouvoir tirer parti d'une éventuelle décision favorable de la Cour de justice, d'introduire d'ici la fin de l'année une réclamation visant à obtenir la restitution de l'impôt qui aurait été acquitté aux titres d'exercices qui seraient prescrits au 31 décembre 2014.
 - rappelons en effet que depuis les modifications apportées aux articles L.190 et R.196-1 c) du LPF, l'arrêt que la Cour sera amené à rendre dans cette affaire n'ouvrira pas un nouveau délai de réclamation.

Contrôle fiscal international

- Montage artificiel au sens de l'article 209 B du CGI (ancienne rédaction)

CE 4 juillet 2014 n° 357264, Plén., Sté Bolloré,

à propos de holdings luxembourgeoises :

- charges constituées, pour l'essentiel, par la rémunération d'organismes de services
- pas d'indication sur l'activité économique alléguée
- cotation des filiales sans incidence
- percevoir des revenus de participations n'est pas l'indice de l'exercice d'une activité économique

Contrôle fiscal international

- **Redressements en matière d'abandons de créances hors de France**
 - Non-déductibilité d'abandons de créances à des succursales néerlandaise et suédoise (CE 4 décembre 2013 n° 355694, 3e et 8e s.-s., Sté Kepler Equities)
 - Théoriquement déductible dans le cadre de relations commerciales mais la société doit fournir des éléments permettant d'apprécier l'importance relative de l'activité des succursales contribuant à la réalisation de produits imposables en France

Contrôle fiscal international

– Etablissements stables en France

- Ne constitue pas un établissement stable le bureau parisien d'une société britannique qui édite des journaux et dont l'activité consiste exclusivement à suivre l'actualité française pour le compte du siège et à rédiger des articles en vue de leur publication dans un quotidien édité au Royaume-Uni, qui n'élabore pas le journal et n'assure pas sa diffusion en France (CE 28 mai 2014 n° 360890, 9e et 10e s.-s., Sté Al Hayat Publishing Company Ltd)

Contrôle fiscal international

- Capitalisation des succursales

L'administration ne peut refuser que soient déduits les intérêts versés par les succursales sur la fraction des emprunts correspondant au complément théorique de fonds propres dont elles auraient dû disposer si elles avaient constitué des entreprises autonomes et indépendantes (trois arrêts du même jour, notamment CE 11 avril 2014 n° 346687, 10e et 9e s.-s., Sté Unicredit)

Abandons de créances au profit de filiales étrangères (1)

- Rappel des principes :
 - pour être déductible, un abandon de créance à une filiale doit répondre aux conditions suivantes :
 - relever d'une gestion normale ;
 - répondre à une finalité commerciale (une exception à la non-déductibilité des aides à finalité financière étant toutefois prévue dans le cadre de certaines procédures) ;
 - ne pas constituer un élément du prix de revient de la prise de participation dans la filiale ;
 - en revanche, aucune distinction ne doit être faite selon que la filiale aidée est française ou étrangère, les conditions de déduction et le régime fiscal étant identiques dans les deux cas (CE 11-2-1994 n° 119726).
 - pour apprécier le caractère normal d'une aide octroyée à une filiale étrangère, le Conseil d'Etat prend toutefois en compte l'interdiction ou l'obligation de faire qu'emporte la qualification juridique de l'opération donnée par le droit étranger (CE 7-9-2009 n° 303560, GSE).

Abandons de créances au profit de filiales étrangères (2)

- **CAA Versailles 27 mai 2014, n° 13VE00874, min. c/ SAS Senoble Holding**
 - la nature de l'opération réalisée avec la filiale étrangère peut être déterminée notamment au regard des écritures comptables que cette dernière a passé en application de la législation locale ;
 - Au cas particulier :
 - la filiale a enregistré l'abandon de créance comme un supplément d'apport mis en réserves en compte de « profit and loss reserve »
 - il ne s'agit pas d'un compte de produit mais d'un compte de fonds propres, qui n'a donné lieu à aucune imposition,
 - Cette opération avait en droit anglais la nature d'un apport de fonds entraînant chez la société mère versante, la valorisation de sa participation à due proportion du montant de cet apport en l'absence de situation nette négative de la filiale bénéficiaire.

Abandons de créances au profit de filiales étrangères (3)

– Quelle portée donner à cette décision ?

- Cet arrêt ne permet pas de déduire que les abandons de créances consentis à une filiale étrangère ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont traités comme une allocation de fonds propres et non comme un produit au niveau de la filiale étrangère ;
- en effet, l'abandon de créance n'a pas été reconnu non déductible au motif que l'opération devait être analysée comme un apport au sens du droit britannique mais parce que les écritures comptables anglaises, retenues comme un élément de preuve parmi d'autres, montraient que l'abandon de créance ne présentait pas un caractère commercial mais financier ;
- la qualification fiscale retenue ne procède donc pas de l'application du droit local mais de sa prise en compte pour apprécier la nature financière (et non commerciale) de l'aide (en tant qu'élément de preuve parmi d'autres) ; ce qui justifiait la remise en cause de la déduction de la perte en résultant.

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers (1)

– Rappel des principes :

- la plupart des conventions fiscales conclues par la France prévoient l'attribution d'un crédit d'impôt (imputable sur l'impôt français) correspondant à l'impôt étranger perçu dans l'Etat de la source sur des redevances, intérêts et dividendes ;
- l'imputation doit être faite sur l'impôt français dans la base duquel les revenus correspondant ont été compris ;
- le montant du crédit d'impôt imputable est limité à la fraction de l'impôt français correspondant aux revenus donnant lieu à imputation.
- Hypothèse : société française **déficitaire** qui perçoit des **revenus étrangers** ayant la nature de **redevances** au sens conventionnel.

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers (2)

- **Arrêt CE Céline du 12 mars 2014**
 - **Prétentions** : la société française déficitaire demandait, sur le fondement de l'article 39, 1 du CGI, de déduire de son bénéfice imposable en France les impositions acquittées en **Italie et au Japon**
 - **Solution** : **Impossible de déduire** l'impôt acquitté à l'étranger lorsque la convention **interdit expressément cette déduction**
 - Le principe de subsidiarité ne permet pas de faire obstacle à ce principe

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers (3)

- **Arrêt CAA Versailles *Egis* du 18 juillet 2013**
 - Arrêt **définitif** en l'absence de pourvoi de l'Administration ;
 - La **Convention franco-grecque autorise implicitement la déduction** de l'impôt acquitté à l'étranger lorsque qu'elle **ne l'interdit pas expressément** ;
 - Un nombre assez limité de conventions concernées.

- **CAA Versailles SA LVMH du 18 novembre 2014**
 - Arrêt **non définitif** : pourvoi de l'Administration le 18 décembre 2014 ;
 - **Conventions franco-chinoise et franco-néo-zélandaise autorisent implicitement la déduction** de la RAS acquittée à l'étranger dès lors qu'elles **ne l'interdisent pas expressément (convention de « type Egis »)** ;
 - Particularités de ces conventions : la seule mention que les revenus provenant de l'autre Etat sont imposables en France « **pour leur montant brut** » **n'emporte pas exclusion de la déduction.**

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers (4)

Céline Exclusion expresse		Egis Pas d'exclusion expresse		LVMH Pas d'exclusion expresse + rev. étrangers imposables en FR « pour leur montant brut »	
Convention	Article	Convention	Article	Convention	Article
Algérie	24-1.a	Grèce	21-A.5	Chine	22-2.b
Allemagne	20-2.a	Albanie	24-1.a	Jordanie	23-2.b
Australie	23-2.a	Brésil	22-2.c	Madagascar	22-2.b
Autriche	23-1.a	Indonésie	24-2.b	Maurice	24-2.b
Canada	23-2.a	Iran	23-2.b	Nouvelle -Calédonie	22-2.a
Espagne	24-1.a	Liban	26-3	Nouvelle Zélande	23-1.b
Etats-Unis	24-1.a	Philippines	23-2.b	Trinité et Tobago	24-2.b
Hong Kong	22-1.a	Pologne	23-2.b	Tunisie	29-1.b
Inde	25-1.a	Portugal	24-1.e		
Italie	24-1.a	Roumanie	24-2.b		
Japon	23-1.a	Slovaquie	25-A.b		
Norvège	24-4.a	Thaïlande	23-1.b		
République Tchèque	23-1.a	Turquie	23-2.a		
Royaume-Uni	24-3				
Russie	23-1.a				
Slovénie	23-1.a				
Suède	23-1.a				
Suisse	25-1				
Taiwan	22-1				

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers (5)

- **Cas particulier de RAS irrégulièrement prélevées à l'étranger et déduites en France (TA Montreuil, 1er décembre 2014 n° 1301376, SA L'Oréal)**
 - Cas où une société a acquitté à tort des impôts à l'étranger au motif que les revenus tirés de certaines prestations de services facturées par elle à ses filiales étaient constitutifs de « redevances » pour l'administration étrangère, alors qu'ils constituaient en réalité des « bénéfices des entreprises » ;
 - le TA de Montreuil juge que cette imposition représente une charge déductible des résultats de l'entreprise (article 39 du CGI) et que cette déduction ne saurait légalement être refusée au seul motif que l'autre Etat aurait enfreint la convention ;
 - Le TA relève que les conventions en cause prévoyaient différentes méthodes d'élimination des doubles impositions. Toutefois, aucune stipulation des conventions concernées ne faisait obstacle à la déduction des résultats imposables de ces RAS, dès lors qu'il est constant que les bénéfices d'entreprise ainsi imposés n'étaient en réalité imposables qu'en France et n'ont donc pu ouvrir droit au bénéfice d'aucun crédit d'impôt.

LE PLAN « BEPS » DE L'OCDE

Initiative BEPS

– Initiative “BEPS” (Base Erosion and Profit Shifting)

- Contexte
 - Novembre 2012 : Demande des ministres des finances du G20
 - Février 2013 : Rapport de l’OCDE intitulé “*Lutter contre l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*”
 - Mai 2013: Déclaration sur l’initiative BEPS adoptée lors de la Réunion du Conseil au niveau des Ministres
- Planification des actions publiée en juillet 2013 et approuvée par le G20
 - 15 actions
 - 3 piliers : cohérence, substance et transparence
 - Calendrier en 3 étapes : Septembre 2014, Septembre 2015, Decembre 2015

Initiative BEPS

– **Quinze actions :**

- **Résoudre les problèmes fiscaux posés par l'économie numérique (Action 1);**
- **Neutraliser les effets des montages hybrides (Action 2) ;**
- **Renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (Action 3);**
- **Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Action 4);**
- **Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5);**
- **Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6);**
- **Empêcher les mesures évitant artificiellement le statut d'établissement stable (Action 7) ;**
- **Modifier les règles de calcul des prix de transfert applicables aux biens incorporels (Action 8) ;**
- **Modifier les règles de calcul des prix de transfert concernant les risques et le capital, ainsi que les autres transactions à haut risque (Actions 9 et 10) ;**
- **Recommandations concernant les données à collecter sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et les méthodes d'analyse (Action 11);**
- **Obliger les contribuables à dévoiler leurs dispositifs de planification fiscale agressive (Action 12);**
- **Modifier les règles de documentation des prix de transfert (Action 13),**
- **Accroître l'efficacité des mécanismes conventionnels de règlement des différends (Action 14)**
- **Elaborer un instrument multilatéral pour mettre en œuvre les mesures BEPS (Action 15).**

Initiative BEPS

- Les sept actions prioritaires qui ont fait l'objet d'un rapport le 16 septembre 2014 :
 - Relever les défis posés par l'économie numérique : Action 1
 - Lutter contre les montages hybrides : Action 2
 - Lutter contre les pratiques fiscales dommageables : Action 5
 - Lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales : Action 6
 - Résoudre les problèmes de prix de transfert en matière d'actifs incorporels : Action 8
 - Développer la transparence et la lisibilité pour les prix de transfert : Action 13
 - Elaborer un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales : Action 15

Initiative BEPS et hybrides

La lutte contre les montages hybrides :
des conséquences immédiates en Europe et en France

Initiative BEPS et hybrides

– Modification de la directive mère-fille

- Modification de la directive mère-fille du 2011/96/UE par la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 :
 - Imposition d'une société mère sur les bénéfices distribués par ses filiales établies dans l'UE dans la mesure où ces derniers sont déductibles par la filiale (dispositifs de prêts hybrides).
 - Transposition en droit interne au plus tard le 31 décembre 2015.

Initiative BEPS et hybrides

– Loi de finances pour 2014 :

- Modification de l'article 212 I du CGI :
 - Non déductibilité des intérêts versés à une société créancière lorsqu'il existe des liens de dépendance avec celle-ci, dès lors que les intérêts reçus par cette dernière ne sont pas imposables.
 - Article 39 12°) : Existence de liens de dépendance entre deux sociétés si :
 - l'une détient la majorité du capital social de l'autre, y compris par personnes interposée, ou,
 - si l'une exerce en fait le pouvoir de décision ou,
 - si l'une et l'autre société sont placées sous le contrôle de droit ou de fait d'une même tierce entreprise).

Initiative BEPS et hybrides

– Article 72 LFR II modifiant l'article 145-6 du CGI

- Nouvelle rédaction de l'article 145 du CGI :

- Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable :

- a. **aux produits des titres prélevés sur les bénéfices d'une société afférents à une activité non soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent ;**

Disposition jugée non conforme à la Constitution par décision 2014-708 DC du 29 déc 2014

- b. aux produits des titres d'une société dans la proportion où les bénéfices ainsi distribués sont déductibles du résultat imposable de cette société ;

- c. aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice ;

- d. aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

- e. aux produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés qui exercent une activité de marchand de biens ;

- Applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015.

BEPS et prix de transfert

Vers une obligation documentaire renforcée et une nouvelle approche des prix de transfert applicable aux actifs incorporels

BEPS et prix de transfert

- Deux rapports spécifiques sur les prix de transfert publiés par l'OCDE en septembre 2014 :
 - Documentation (master file, local file, country by country reporting)
 - Incorporels
- Destinés à être directement intégrés dans les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert (pas de force juridique en France, mais fréquentes références dans la jurisprudence)
- Rapport final attendu en septembre 2015

BEPS et échange de renseignements fiscaux

Elargissement du champ d'application de l'échange d'informations ; adoption programmée de l'échange automatique

Echanges d'informations dans l'UE (1)

- Accord du Conseil le 9 décembre 2014 sur la modification de la directive 2011/16 relative à la coopération administrative :
 - échange entre les Etats de l'UE sera calé sur le nouveau standard OCDE (plus large) ;
 - Revenus professionnels, pensions, jetons de présence, certains produits d'assurance-vie et revenus de biens immobiliers ;
 - Extension aux intérêts, dividendes, soldes de comptes et produits de la vente d'actifs financiers ;
 - Double objectif : éviter la dissimulation d'actifs à l'étranger et améliorer l'échange des informations fiscales ;
 - Échéance à décembre 2015 pour se mettre en conformité

- Echange automatique d'informations à compter de la fin septembre 2017 entre les Etats membres
 - L'Autriche a rejoint les Etats membres participant à l'échange, et ne fera pas usage de la dérogation qu'elle avait obtenue en octobre 2014.

Echange d'informations dans l'UE (2)

– Priorités de la Commission pour 2015 :

- Directive sur les tax rulings (cf. LuxLeaks)
 - Plus de transparence
 - Justification économique
 - Echange d'informations entre les administrations
- Directive ACCIS (assiette commune pour l'impôt sur les sociétés)
 - Texte proposé en mars 2011 ;
 - Opposition du Conseil
 - Une renaissance possible ?

Echange d'informations au niveau de l'OCDE

- Adoption par tous les pays de l'OCDE, du G20 et par les grands centres financiers de la norme d'échange automatique de renseignements de l'OCDE
 - Signature le 29 octobre 2014 sous l'égide du Forum Fiscal mondial
 - Engagement immédiat de 51 pays pour un échange automatique effectif avant septembre 2017
 - Les autres s'engagent majoritairement pour 2018

BEPS et abus des traités internationaux

Insertion d'une clause anti-abus

Rapport OCDE : abus de convention

- **Changement du titre de la Convention modèle :**
 - Prévention de la fraude et de l'évasion fiscale

- **Clause générale anti-abus des conventions :**
 - **Clause LOB (« *limitation of benefits* ») :**
 - Inspirée de la politique conventionnelle américaine ;
 - Obtention des avantages conventionnels sur la base des critères de détention du capital, de cotation en bourse, et d'activité économique effective ;
 - **Clause du motif principal :**
 - Obtention des avantages s'il est raisonnable de conclure des faits et des circonstances que l'obtention des avantages n'est pas l'un des principaux motifs de la transaction ;
 - Possibilité de démontrer que l'octroi des avantages est en accord avec l'objet et le but de la disposition conventionnelle concernée
 - **Distinction entre abus de droit en France et clause anti-abus de la convention**

Abus de directive

– Modification de la directive mère-fille

Introduction d'une clause anti-abus

- Accord du Conseil de l'UE le 9 décembre 2014
- But : « *prévenir les abus et assurer une plus grande cohérence dans son application* »

« Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou un ensemble 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 de la présente directive, n'est pas authentique au vu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

3. Aux fins du paragraphe 2, un montage ou un ensemble de montages est considéré comme non authentique s'il n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

4. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales ou les abus. »



ACTUALITÉ CONVENTIONNELLE

Actualité des conventions fiscales

– Convention franco-luxembourgeoise

- Signature d'un nouvel avenant le 5 septembre 2014 :
 - Imposition généralisée dans l'Etat de situation des immeubles (fin de la situation de double exonération) ;
 - Pour l'appréciation de la prépondérance immobilière : pas de prise en compte des biens immobiliers affectés pour l'activité d'entreprise ;
 - Application des dispositions conventionnelles en cas d'aliénation par une entreprise
- Entrée en vigueur :
 - Entrée en vigueur de l'avenant à la convention repoussée au 1er janvier 2016 ;
 - Quid du bénéfice des avantages de la convention actuelle avant l'entrée en vigueur de l'avenant ?

Actualité des conventions fiscales

– Nouvelle convention franco-chinoise signée le 26 novembre 2013 (entrée en vigueur au 1er janvier 2015)

- ES : Durée des chantiers portée à 12 mois (au lieu de 6) ;
- Dividendes :
 - Taux de RAS limité à 5 % (au lieu de 10 auparavant) lorsque la société détient une participation d'au moins 25 % dans le capital de sa filiale établie dans l'autre Etat contractant ; 10 % dans les autres cas
- Intérêts : Maintien à 10 %
- Royalties : Maintien à 10%
- PV : Maintien clause de participation substantielle 25%
- Suppression progressive des mécanismes de crédit d'impôt fictif
- Disposition générale anti-abus

Lutte contre la fraude fiscale - LFI 2015 (art.79)

Censure de l'amende de 5 % sur les tiers facilitant l'évasion fiscale :

- Champ d'application :
 - Personne ayant apporté leur aide ou assistance ou s'étant sciemment livrée à des agissements conduisant à la réalisation d'omissions ou de dissimulations ayant conduit à des rappels assortis de la majoration pour abus de droit
 - Exigence d'une intention de faire échapper autrui à l'impôt
- Décision n°2014-707 DC du 29 décembre 2014 :
méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines dès lors que la rédaction ne permet pas de déterminer
 - si l'infraction fiscale est constituée en raison de l'existence d'un abus de droit ou par le seul fait qu'une majoration pour abus de droit a été prononcée
 - si le taux de 5 % doit être appliqué aux recettes ou au chiffre d'affaires que la personne poursuivie a permis au contribuable de réaliser ou s'il doit être appliqué aux recettes ou au chiffre d'affaires que la personne poursuivie a elle-même réalisés