

# STRICTO SENSU

## SOMMAIRE

### Focus

#### Projet de loi pour la croissance et l'activité (projet de loi Macron)

Le projet adopté en première lecture par l'Assemblée nationale, après le rejet d'une motion de censure, comporte plusieurs mesures, notamment en matière d'actionnariat salarié, qui doivent dès à présent être connues même si elles ne sont pas encore définitives dans leurs modalités d'application.

*Par Patrick Fumenier*

#### Le régime mère-fille objet des attentions du législateur et du juge

Les liens de ce régime avec la Directive européenne mère-fille, ont conduit, ces derniers mois, le législateur à adopter de nouvelles mesures et le juge de l'impôt à préciser certains points sensibles.

*Par Marie-Pierre Hôo*

### News International

#### DROIT EUROPÉEN

- Incitations fiscales pour la recherche et développement

#### DROIT CONVENTIONNEL

- Convention France-Singapour
- Convention France-Luxembourg
- Convention France-Chine

### News France

#### FISCALITÉ DES ENTREPRISES

- Utilisation de la créance de CICE
- Provisions pour plans d'attribution d'actions
- Opposabilité de l'exercice d'une d'option
- ETNC : réserve de constitutionnalité sur certaines mesures

#### TVA

- Intérêts moratoires
- Principe de sécurité juridique

#### FISCALITÉ DES PERSONNES

- Cession de coquille et abus de droit chez le cédant
- ISF – Holding animatrice et participation minoritaire
- Obligations déclaratives des administrateurs de trusts

## Projet de loi pour la croissance et l'activité (Projet de loi Macron)

Après le rejet de la motion de censure présentée par l'opposition, le projet de loi est considéré comme adopté par l'Assemblée nationale, en 1ère lecture. Les mesures initialement proposées par le Gouvernement et la Commission spéciale ont été aménagées et parfois complétées de dispositions nouvelles. Ce projet n'est pas encore définitif. Il doit prochainement être examiné par le Sénat.

Cela étant, certaines mesures méritent que l'on s'y intéresse dès à présent.

### Attribution gratuite d'actions (AGA)

En tout premier lieu, la période minimale d'acquisition qui était aujourd'hui fixée à 2 ans, serait réduite à 1 an. Quant à la période de conservation qui devait jusqu'à présent être d'au moins 2 ans, elle deviendrait facultative, étant précisé cependant que la durée cumulée des périodes d'acquisition et de conservation ne pourrait être inférieure à 2 ans, contre 4 ans jusqu'à présent. En pratique, les sociétés pourraient procéder à des attributions gratuites sur un format (1+1) ou (2+0) et non plus (2+2).

Par ailleurs, si le nombre total des actions attribuées gratuitement resterait plafonné à 10 % du capital social, ou 15 % pour les entreprises répondant à la définition européenne de petite ou moyenne entreprise, voire 30 % lorsque l'attribution bénéficie à l'ensemble des membres du personnel salarié de la société, le rapport de 1 à 5 du nombre d'actions distribuées à chaque salarié, qui devait jusqu'à présent être dans tous les cas respecté, ne serait plus applicable que lorsque le taux du capital mis en distribution est supérieur à 10 % (ou 15 % pour les PME).

S'agissant des prélèvements entre les mains des bénéficiaires, on retiendra que le gain d'acquisition :

- serait imposé selon les principales modalités applicables aux plus-values mobilières, et qu'il bénéficierait notamment de l'abattement pour durée de détention décompté du jour de leur acquisition définitive (soit 50 % entre 2 et 8 ans et 65 % au-delà). Le cas échéant, l'abattement spécial de 500 000 € prévu pour la cession d'une PME par son dirigeant (CGI, art. 150-0 ter), pourrait également être appliqué ;
- ne serait plus soumis à la contribution exceptionnelle de 10 % à la charge du salarié ;
- serait corrélativement soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, soit un taux global de prélèvements sociaux de 15,5 % au lieu de 8 %.

En ce qui concerne la société attributrice des actions gratuites, le taux de la contribution patronale spéciale serait abaissé à 20 % et celle-ci serait désormais due à la date d'acquisition réelle des actions et non plus à la date de mise en œuvre du plan. Cette contribution serait même supprimée pour les entreprises répondant à la définition de la PME européenne, à condition qu'elles n'aient procédé à aucune distribution de dividendes depuis leur création, et dans la limite d'un plafond, par salarié, égal au Plafond Annuel de la Sécurité Sociale (soit pour 2015, 38 040 €) qui s'apprécie en faisant masse des actions gratuites dont l'acquisition est intervenue pendant l'année en cours et les trois années précédentes.

Malgré ces aménagements globalement favorables, on déplorera leurs modalités d'entrée en vigueur. En effet, ces mesures ne s'appliqueraient non pas pour les actions gratuites attribuées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 ou de la publication de la loi nouvelle, mais seulement à celles dont l'attribution sera autorisée par une décision de l'assemblée générale extraordinaire postérieure à la publication de cette loi nouvelle.

“LE RÉGIME DES ATTRIBUTIONS GRATUITES D' ACTIONS SERAIT AMÉLIORÉ SUR LES PLANS JURIDIQUE, SOCIAL ET FISCAL.”

### Bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE)

Sous certaines conditions, les sociétés par actions passibles de l'impôt sur les sociétés en France peuvent créer des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) destinés à leurs salariés ou à leurs dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

Les gains réalisés par les bénéficiaires lors de la cession des titres souscrits en exercice de ces bons sont imposés à l'impôt sur le revenu comme plus-values de cession de valeurs mobilières au taux de 19 % ou de 30 % lorsque le bénéficiaire exerce son activité dans la société depuis moins de 3 ans à la date de la cession (à ces taux s'ajoutent les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine). Ces gains ne peuvent bénéficier ni de l'abattement pour durée de détention, ni de l'abattement fixe de 500 000 € pour les dirigeants qui font valoir leurs droits à la retraite.

Ce régime ferait l'objet des aménagements suivants :

- pour bénéficier du taux d'imposition forfaitaire de 19 %, il serait précisé que l'activité doit avoir été exercée 3 ans dans la société dans laquelle le cédant a bénéficié de l'attribution des bons. Cela étant, la durée d'activité exercée au sein d'une filiale à 75 % de la société émettrice ou dans une société mère la détenant à 75 %, serait désormais prise en compte pour l'appréciation de ces 3 ans ;
- les sociétés pourraient sous certaines conditions attribuer des BSPCE aux membres du personnel salarié et aux dirigeants soumis au régime fiscal des salariés des sociétés dont elles détiennent au moins 75 % du capital ou des droits de vote ;

- une société créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes pourrait désormais, sous certaines conditions, attribuer des BSPCE ;
- l'exclusion du droit à déduire du revenu imposable la fraction de 5,1 % de la CSG frappant les gains de cessions de BSCPE (8,2 %) déjà prescrite par la doctrine administrative serait légalisée.

Ces dispositions s'appliqueraient aux bons attribués à compter de la publication de la loi nouvelle, à l'exception de la non-déductibilité de la CSG qui, elle, s'appliquerait pour l'imposition des revenus de toute l'année 2015.

## Autres mesures

### Plan d'Épargne pour la Retraite Collectif (PERCO)

Un taux réduit de forfait social, fixé à 16 % (au lieu de 20 % aujourd'hui) s'appliquerait aux PERCO dont les règlements du plan prévoiraient que la gestion pilotée est l'option par défaut et que cette gestion pilotée est investie sur un fonds qui comporte 7 % minimum en titres éligibles au PEA-PME, c'est-à-dire en actions de PME ou ETI ou en fonds investis à hauteur de 75 % minimum en titres de PME-ETI, dont les 2/3 en actions.

### Épargne salariale dans les petites entreprises

Le premier accord de participation ou d'intéressement conclu au sein des entreprises de moins de cinquante salariés serait soumis au forfait social à un taux minoré fixé à 8 % (au lieu de 20 % aujourd'hui) pour une durée de 6 ans.

### Régime des impatriés

La mesure temporaire d'allègement d'impôt sur le revenu serait maintenue en cas de changement de fonctions au sein du groupe.

**Patrick Fumenier**  
pfumenier@taj.fr

## Le régime mère-fille objet des attentions du législateur et du juge

Le régime mère-fille est, à l'origine, issu d'une loi de 1920, dont les travaux préparatoires mettent en lumière un objectif de modernisation des structures économiques du pays au moyen de la collecte d'une épargne par des sociétés holdings réinvestie dans des sociétés filiales nouvelles. Depuis sa création, il a connu beaucoup d'évolutions s'agissant notamment des conditions de détention des titres, quant à la durée et à la quotité minimum requise, avant de devenir le régime stabilisé tel qu'on le connaît aujourd'hui. Il permet à une société mère française d'extourner de son résultat fiscal 95 % du montant des dividendes reçus de ses filiales françaises ou étrangères, dont elle détient au moins 5 % du capital, et ce, depuis au moins 2 ans.

Lorsqu'il s'est agi, en 1991, de transposer en droit français la Directive européenne mère-fille, le régime français a été considéré par le législateur comme conforme en quelque sorte « par anticipation » pour la partie concernant l'exonération des dividendes reçus par une mère française de sa fille européenne ; la modification du droit interne a alors seulement porté sur l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés par une filiale française à sa mère européenne.

Ce sont notamment les liens de ce régime avec la Directive qui, ces derniers mois, ont conduit le législateur à adopter de nouvelles mesures et le juge de l'impôt à préciser certains points sensibles.

### Portée de l'obligation de conservation des titres pendant 2 ans

La question s'est posée de savoir si la condition de durée de détention de 2 ans doit s'appliquer titre par titre, ou à la seule quotité des titres donnant droit au régime mère-fille (5 %). Autrement dit, est-ce que la cession de titres moins de 2 ans après leur acquisition entraîne la déchéance rétroactive du régime mère-fille pour la fraction de la distribution correspondant aux titres

cédés, ou bien est-ce que l'intégralité de la distribution reste éligible malgré cette cession partielle dès lors qu'une quotité minimale de 5% a été conservée pendant le délai requis.

Le Conseil d'Etat, au prix d'efforts d'interprétation subtils et cumulés, a validé la seconde interprétation en appréciant la condition prévue dans le cadre d'une situation purement interne à la lumière de la Directive (Conseil d'Etat, arrêt du 15 décembre 2014, n° 380942, SA Technicolor).

Tout d'abord, le juge a considéré que l'article 145 du CGI était un texte de transposition de la Directive alors même que cette dernière n'a été qu'implicitement puisqu'elle s'est opérée sans que les dispositions d'origine de cet article aient été retouchées. Ce premier point tranché, le juge a pu ensuite considérer que le législateur avait ainsi décidé, à l'occasion de cette transposition, d'appliquer aux situations purement internes, un traitement identique à celui prévu par cette Directive pour les opérations relevant de son champ.

Il va ainsi apprécier la condition qui nous occupe à la lumière des objectifs de la Directive. En revanche, même si le texte de droit interne lui laisse une marge d'interprétation, le juge ne pourra retenir une position qui serait totalement contraire à l'esprit de la Directive. Sous cette réserve, il doit lire le texte conformément à la Directive.

Enfin, on retiendra l'originalité procédurale de cette affaire. Le contribuable a ainsi doublé son pourvoi en cassation d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC). En effet, si la solution contraire retenue par la Cour administrative d'appel, qui s'appuyait sur une lecture autonome des dispositions du droit interne, avait dû prospérer, les sociétés établies en Europe se seraient trouvées dans une situation plus favorable que les sociétés françaises. Cette approche innovante a payé. Elle a conduit le Conseil d'Etat à se prononcer au fond dans le délai d'examen prévu pour le traitement de la QPC, afin de pouvoir apprécier la pertinence de sa transmission au Conseil constitutionnel.

Il résulte de l'analyse du Conseil d'Etat qu'aucune différence de traitement ne peut être relevée, au regard de la condition de conservation de 2 ans, entre les dividendes perçus de source

## “INTRODUCTION D'UNE CLAUSE ANTI-ABUS COMMUNE ET CONTRAIGNANTE”

française ou de source européenne. Par suite, il refuse la transmission de la QPC au Conseil constitutionnel. Se trouve ainsi tranché un contentieux divisant de longue date les juridictions, et la décision au fond semble bien se trouver préjugée.

### Portée de la condition de détention de 5 % du capital pour les titres sans droit de vote

Selon les dispositions de l'article 145 du CGI, le régime mère-fille est applicable à la condition que la société mère détienne une participation représentant au moins 5 % du capital de la société distribuant les dividendes. La loi dispose par ailleurs que n'ouvrent pas droit à ce régime, les titres de participation auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, à moins que la société mère ne détienne à la fois 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice.

Contrairement à la doctrine administrative qui exigeait, dans tous les cas, une détention cumulative de 5 % du capital et 5 % des droits de vote (BOI-IS-BASE-10-10-10-20, n°60, modifié le 25 juillet 2014), le Conseil d'Etat a jugé que non seulement, le régime mère-fille n'est pas subordonné à la détention cumulative d'au moins 5 % du capital et d'au moins 5 % des droits de vote, mais encore qu'il n'est pas nécessaire que chacune des actions soit assortie d'un droit de vote, ni que les droits de vote soient proportionnels à la quotité de capital qu'ils représentent (Conseil d'Etat, arrêts du 5 novembre 2014, n° 370650, Société Sofina et du 3 décembre 2014, N° 363819, Société Simitra obligations).

Ainsi, même si les produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché ne peuvent pas, en principe, bénéficier du régime mère-fille, il faut retenir que les produits afférents aux titres avec droit de vote peuvent en bénéficier dès lors que la condition de détention de 5 % du capital de la société distributrice est remplie, nonobstant la circonstance qu'au

total ils ne confèrent pas à la société mère 5 % des droits de vote.

Ce n'est en définitive que pour pouvoir appliquer le régime mère-fille aux produits des titres sans droit de vote que la détention cumulative, de 5 % du capital et 5 % des droits de vote, est requise.

### Exclusion des dividendes reçus par l'intermédiaire d'une société de personnes étrangère

Pour être éligible au régime mère-fille, une participation au capital doit être directe. Ainsi, le Conseil d'Etat a exclu du bénéfice du régime mère-fille, les dividendes perçus par une société française par l'intermédiaire d'une société de personnes américaine (en l'espèce, un General partnership).

Jugé que même si l'article 238 bis K du CGI prévoit que la part de bénéfices correspondant aux droits d'un associé soumis à l'IS est déterminée selon les règles d'assiette de cet impôt, ces dispositions sont sans effet sur le régime d'imposition de la société de personnes. Par suite, elles ne lui permettent pas de revendiquer l'application du régime mère-fille sur les dividendes qu'elle perçoit.

Au cas particulier, s'agissant des stipulations de la convention fiscale franco-américaine, à défaut d'indication expresse contraire, le juge considère qu'elles ont seulement pour objet de répartir le pouvoir d'imposition entre la France et les Etats-Unis dans le cas particulier où les revenus sont réalisés dans le cadre d'un partnership. Il en résulte que les dividendes en cause qui conservent leur nature et leur source sont, par suite, imposables en France. Mais, ils ne peuvent pas être regardés comme directement distribués à la société associée pour l'application de la loi fiscale française.

Ce raisonnement nous semble transposable à l'avenant à la convention du 13 janvier 2009 qui ne traite, là encore, que de règles générales de répartition du pouvoir d'imposition.

### Recentrage du régime dans le cadre de la lutte anti-abus

On sait que les cas de double non-imposition résultant par exemple d'instruments hybrides transfronta-

liers ont fait l'objet de travaux récents de l'OCDE et de l'UE. Le régime mère-fille qui peut conduire à l'exonération de revenus issus de titres hybrides a donné lieu à des recommandations spécifiques quant aux modifications à lui apporter pour remédier à tout abus. Dès novembre 2013, le Conseil de l'UE a proposé deux modifications à la Directive qui, faute d'accord politique, ont été mises en œuvre en deux temps.

Tout d'abord, une mesure a été adoptée le 24 juillet 2014 dont l'objectif était de lutter contre les prêts hybrides (Directive 2014-86-UE). A ainsi été prévu un cas général d'exclusion du régime mère-fille pour la fraction de dividendes reçus par la société mère qui est déductible fiscalement pour la société fille distributrice. Cette modification a été transposée dans le Code général des impôts par la 2<sup>e</sup> LFR pour 2014 (art. 72) et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015 (Stricto Sensu Janvier 2015 - N°73).

La seconde mesure proposée avait pour objet l'introduction d'une clause anti-abus commune et contraignante qui exclurait du bénéfice du régime mère-fille les arrangements ou séries d'arrangements qui ne sont pas réels, mis en place principalement pour obtenir un avantage fiscal et non pour des motifs valables, reflétant la réalité économique. Elle présente, de surcroît, un caractère de *minimis*, de sorte que les Etats membres ont la faculté de prévoir ou d'appliquer des règles de droit interne plus strictes.

L'objectif poursuivi est de mettre un terme à l'utilisation détournée de la directive mère-fille à des fins d'évasion fiscale et d'éviter que « les entreprises investissent par des intermédiaires situés dans des Etats membres où les dispositions anti-abus sont moins strictes ou inexistantes ».

Après l'obtention d'un accord politique le 9 décembre 2014 (ECOFIN), cette mesure a été adoptée lors d'une dernière séance du Conseil de l'UE avec un délai de transposition par les Etats membres fixé au 31 décembre 2015.

Il s'agit désormais de la prochaine modification attendue du régime français. Cela pourrait ne pas être la seule. A l'occasion de la dernière loi de finances rectificative, un autre durcissement du régime avait été adopté mais a finalement été censuré par le Conseil constitutionnel. Il s'agissait d'écarter du ré-

gime mère-fille les dividendes prélevés sur les bénéfices d'une société afférents à une activité non soumise à l'IS ou à un impôt équivalent. On ne peut exclure que cette mesure proposée par le Gouvernement pour lutter contre l'optimisation fiscale agressive, revienne dans le débat public après avoir été revue dans ses modalités pratiques.

Marie-Pierre Hôo  
mhoo@taj.fr

## News International

### Droit européen

#### Incitations fiscales pour la recherche et développement

La Commission européenne vient de publier une étude sur les incitations fiscales - au sein de l'UE essentiellement - en faveur de la recherche et du développement.

On y apprend notamment que seules l'Allemagne et l'Estonie n'ont actuellement aucune politique fiscale visant directement la stimulation de l'innovation, que les crédits d'impôt en R&D sont le type de dispositif le plus populaire (présent dans 21 pays), suivi par les régimes de déductions plus favorables (16 pays) et la dépréciation accélérée (13 pays), ou encore que les avantages fiscaux s'appliquant aux revenus d'innovation (le plus souvent les *patent boxes*) sont en plein essor.

Par ailleurs, l'étude a procédé à la comparaison de plus de 80 dispositifs d'incitations fiscales dans 31 pays, à la lumière de 20 principes de bonne conduite. Sont retenus tout particulièrement, les crédits d'impôt en R&D basés sur le volume - et non sur l'augmentation de dépenses - et les incitants fiscaux visant uniquement les activités R&D pouvant potentiellement contribuer aux connaissances mondiales - et non à promouvoir les activités permettant d'accroître l'expertise propre de l'entreprise.

On observera que le crédit d'impôt français en faveur des jeunes entreprises innovantes est cité à titre d'exemple par l'étude et notamment comme étant une meilleure pratique

que celle ciblant les PME, les jeunes entreprises innovantes ayant davantage de chances de fournir des innovations qui concurrenceront les grandes entreprises. Il est considéré comme fournissant un soutien généreux à de jeunes PME, pour lesquelles les dépenses en R&D représentent au moins 15 % des coûts totaux. La nécessité d'innovation en R&D est conforme à la meilleure pratique (« nouveau dans le monde »). L'option de remboursement immédiat et de temps de réponse court signifie que les entreprises peuvent recevoir plus rapidement un remboursement (Taxation papers, Working paper N. 52 - 2014).

### Droit conventionnel

#### Convention France-Singapour

La France et Singapour ont signé le 15 janvier 2015 un avenant à la convention fiscale du 9 septembre 1974.

Le nouveau texte prévoit notamment une diminution du taux de la retenue à la source sur les dividendes de 10 % à 5 %, tout en maintenant la condition de détention minimale de 10 %. Par ailleurs, une nouvelle clause anti-abus de caractère général a été introduite à l'article 28. Elle présente une ressemblance certaine avec la clause anti-abus dite « du motif principal » dont l'OCDE recommande l'adoption dans le cadre de l'action 6 de BEPS (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales). Elle prévoit en effet que les avantages de la convention ne pourront être octroyés si l'obtention de ceux-ci est le principal motif de la transaction, de manière contraire à l'objet et au but de la disposition conventionnelle concernée.

#### Convention France-Luxembourg

Le 5 septembre 2014, un avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise a été signé, qui permet d'imposer au lieu de situation des immeubles les plus-values réalisées lors de la cession de droits dans toute entité à prépondérance immobilière.

L'avenant prévoit des modalités d'application particulières :

• Chacun des Etats notifie à l'autre

l'accomplissement des procédures requises en ce qui le concerne pour la mise en vigueur de l'avenant. Celui-ci entre en vigueur le premier jour du mois suivant le jour de réception de la dernière de ces notifications.

- Les dispositions de l'avenant s'appliquent aux sommes imposables après l'année civile au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur pour les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source et aux revenus afférents à toute année civile ou tout exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur pour les impôts sur les revenus non perçus par voie de retenue à la source.

En d'autres termes, l'échange des notifications doit avoir lieu avant le 30 novembre N-1 pour s'appliquer aux revenus imposables à compter du 1<sup>er</sup> janvier N.

Selon sa réponse à une question posée par des députés luxembourgeois, le Ministre des Finances envisage le dépôt du projet de loi d'approbation de l'avenant début 2015. Dans cette hypothèse et si l'échange de notifications intervenait avant le 30 novembre 2015, l'avenant s'appliquerait aux revenus imposables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 au plus tôt.

#### Convention France-Chine

La nouvelle convention franco-chinoise, signée le 26 novembre 2013, est entrée en vigueur le 28 décembre dernier. Elle sera par conséquent applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Rappelons que la nouvelle convention prévoit notamment la baisse de la retenue à la source de 10 % à 5 % en cas de participation substantielle (au moins 25 %), la substitution du principe de taxation du lieu de résidence des plus-values à l'actuel principe d'imposition à la source ainsi que l'inclusion d'une clause de *limitation on benefits* conforme au modèle OCDE (Stricto Sensu Novembre 2013 - N °66, p. 5).

Elle s'appliquera, s'agissant des impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 et en ce qui concerne les autres impôts, aux exercices fiscaux ou comptables débutant à compter de cette même date (Décret n° 2014-1760 du 31 décembre 2014).

## Fiscalité des entreprises

### Utilisation de la créance de CICE

L'Administration confirme de manière expresse par un commentaire publié au BOFiP, que les entreprises peuvent imputer leur créance de CICE sur les acomptes d'IS versés postérieurement au dépôt de la déclaration relative au CICE.

En outre, elle intègre au BOFiP l'obligation de traçabilité instaurée par la loi de finances pour 2015 qui prévoit 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. Rappelons que cette obligation nouvelle n'est en réalité que la légalisation de la doctrine administrative antérieure, de sorte que les modifications apportées au BOFiP aux fins d'en tenir compte sont en définitive très minimes (BOI-BIC-RICI-10-150-30-10, BOI-BIC-RICI-10-150-30-20, BOI-IS-DECLA-20-10 et BOI-IS-GPE-30-30-30-40).

### Provisions pour plans d'attribution d'actions

L'Administration vient de préciser que la possibilité qu'elle reconnaît désormais à la société attributrice d'actions gratuites ou d'options d'achat, de déduire de son bénéfice imposable les provisions comptabilisées à raison du personnel salarié de sociétés ou groupements qui lui sont liés, concerne les seules provisions constatées à compter du 10 juin 2014.

Elle indique, en outre, que le traitement fiscal de la reprise de telles provisions varie selon que la provision initialement constituée était ou non déductible. Dans le cas où l'identification précise des provisions réintégrées est impossible, elle admet que les reprises de provisions pour attribution d'actions gratuites au personnel salarié de sociétés ou groupements liés soient imputées, en priorité, sur les provisions les plus anciennes.

### Opposabilité de l'exercice d'une d'option

Un contribuable, ayant exprimé clairement son intention, ne peut par la suite opposer à l'Administration l'irrégularité qu'elle a commise en acceptant l'option qu'il lui avait tardivement notifiée.

On sait que pour être valable, l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes doit être notifiée au service des impôts avant la date d'ouverture de l'exercice (CGI, annexe 3, art. 46 terdecies A).

Une société avait clairement exprimé son intention d'opter pour ce régime à compter du début de l'exercice suivant, par une lettre datée du 31 décembre. L'Administration a bien voulu accepter cette option alors même qu'elle ne l'avait reçue que postérieurement à la date d'ouverture de l'exercice concerné. Par la suite, les associés de la société ont souscrit des déclarations correspondant à ce régime, confirmant ainsi leur choix.

Le Conseil d'Etat considère que l'irrégularité de l'option notifiée tardivement ne peut être opposée à l'Administration par les associés, dès lors qu'ils avaient clairement manifesté leur choix (Conseil d'Etat, arrêt du 5 novembre 2014, n° 367371).

### ETNC : réserve de constitutionnalité sur certaines mesures

Le Conseil constitutionnel vient de se prononcer sur la QPC portant sur certaines mesures restrictives applicables aux ETNC et leur compatibilité à l'égalité devant la loi et les charges publiques, qui lui avait été transmise le 20 octobre dernier par le Conseil d'Etat. Rappelons qu'était ainsi questionnée l'exclusion du régime mère-fille des dividendes versés par une filiale établie dans un ETNC, ainsi que du régime des plus-values à long terme pour les cessions de titres de participation dans des sociétés implantées dans un ETNC.

Pour le Conseil constitutionnel, ces mesures, qui poursuivent un but de lutte contre la fraude fiscale - lequel

constitue un objectif de valeur constitutionnelle - ne conduisent pas à une imposition confiscatoire et ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant la loi.

En revanche, il émet une réserve de constitutionnalité, en jugeant que doit être laissée au contribuable la faculté de prouver que la prise de participation dans une société établie 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 de bénéfices dans cet Etat. A défaut, les dispositions contestées porteraient alors une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques (Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015).

Rappelons que les contribuables bénéficient déjà d'une telle faculté pour éviter l'application de la retenue à la source au taux de 75 % sur les sommes versées à titres d'intérêts ou de redevances à une personne établie dans un ETNC (CGI, art. 125 A, 182 A bis et 182 B).

## TVA

### Intérêts moratoires

On sait que les contribuables qui obtiennent un dégrèvement d'impôt à l'issue d'une procédure contentieuse ont droit à des intérêts moratoires liquidés au taux de l'intérêt de retard, que le dégrèvement soit consécutif à une instance devant les tribunaux ou prononcé par l'Administration à la suite d'une réclamation (LPF, art. L. 208).

Le Conseil d'Etat vient de réaffirmer que l'imputation sur la TVA collectée, de la taxe afférente aux péages autoroutiers acquittée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001 par une entreprise de transport routier, n'ouvre pas droit au versement d'intérêts moratoires à défaut de réclamation contentieuse. Des intérêts moratoires ne peuvent être obtenus qu'en cas de demande en restitution d'un trop versé d'impôt (Conseil d'Etat, arrêt du 10 octobre 2014, n° 365460).

## Principe de sécurité juridique

On sait qu'en application de la directive TVA, les Etats membres exonèrent les livraisons de biens expédiés en dehors de leur territoire mais dans la Communauté, lorsqu'elles sont effectuées pour un autre assujetti agissant en tant que tel (articles 138 § 1 et 139 § 1 al. 2). La Directive laisse aux Etats la possibilité de fixer les conditions de cette exonération afin notamment de prévenir toute fraude, évasion et abus (article 131).

La CJUE vient de juger qu'il est contraire au principe de sécurité juridique qu'un Etat membre qui a prévu des conditions d'application de l'exonération des livraisons intracommunautaires et qui a accepté dans un premier temps les documents présentés en tant que preuves justificatives, puisse ultérieurement obliger le fournisseur à acquitter la TVA afférente à cette livraison (CJUE, arrêt du 9 octobre 2014, aff. C-492/13, Traum EOOD).

Dans le même souci de sécurité juridique, la Cour a déjà jugé que l'exonération d'une livraison intracommunautaire ne peut être refusée au vendeur au seul motif que l'administration fiscale a procédé à une radiation avec effet rétroactif du numéro d'identification TVA de l'acquéreur (CJUE, 6 septembre 2012, Mecsek-Gabonz Kft, C-273/11).

## Fiscalité des personnes

### Cession de coquille et abus de droit chez le cédant

Par une décision dont la portée nous semble devoir être nuancée, le juge considère qu'un actionnaire qui a cédé les titres d'une société sans activité dont l'unique actif est de nature immobilière, a abusé du régime des plus-values immobilières dès lors qu'il avait lui-même trouvé l'acquéreur auquel cet actif a été vendu immédiatement après cette cession (Conseil d'Etat, arrêt du 12 mars 2014, n° 354173).

Une société spécialisée dans la photographie publicitaire avait cédé son fonds de commerce avant de cesser

toute activité, de sorte qu'elle ne détenait plus que des liquidités et un bien immobilier. Ses actionnaires, préparant leur départ à la retraite, ont alors consenti à une société spécialisée dans le désinvestissement, une promesse de vente de leurs actions, sous la condition suspensive de trouver un acquéreur pour l'immeuble. L'acquéreur est trouvé, les actions sont vendues à un prix inférieur à la valeur nette des actifs, sans pour autant, que les passifs ne présentent un quelconque risque. Le lendemain de la cession des titres, la société procède elle-même à la vente du bien immobilier. Elle a alors été absorbée avant que la société absorbante ne fasse elle-même l'objet d'une liquidation amiable.

La plus-value réalisée par les cédants a été placée sous les dispositions de l'article 150 A bis du CGI alors en vigueur, qui alignaient le régime d'imposition des plus-values de cession des titres de sociétés à prépondérance immobilière sur celui prévu pour les biens immeubles. Compte tenu du jeu des abattements pour durée de détention, la plus-value réalisée a été totalement exonérée d'impôt sur le revenu.

L'Administration a considéré que compte tenu de la condition suspensive, la cession des titres de la société n'avait pas pour objet la cession d'une société à prépondérance immobilière, mais visait, au contraire, à éviter et à dissimuler les effets d'une liquidation. Aussi l'Administration a-t-elle considéré que le prix de vente aurait dû être imposé non comme une plus-value immobilière, mais comme un boni de liquidation soumis au barème progressif de l'IR.

C'est, à notre connaissance, la première fois que l'abus de droit est retenu par le Conseil d'Etat à l'encontre du cédant, cocontractant d'un coquillard.

Si cette décision est susceptible de susciter des inquiétudes, sa portée doit toutefois être nuancée. En effet, les actionnaires n'avaient présenté aucun moyen de cassation sérieux. Ainsi, ils n'avaient notamment pas fait valoir, à titre subsidiaire, que si le régime spécifique de l'article 150 A bis était écarté sur le terrain de l'abus de droit, ils pouvaient, à tout le moins, prétendre au régime de droit commun des plus-va-

lues mobilières (conduisant à l'époque à une imposition forfaitaire de 16 %) et échapper à l'imposition au barème progressif. En effet, selon les conclusions du rapporteur public, Frédéric Aladjidi, un tel argument n'aurait pu qu'être accueilli par le Conseil d'Etat dès lors qu'il est de jurisprudence qu'un boni de liquidation ne peut pas être taxé à défaut de liquidation effective de la société. Cela étant, d'autres affaires pendantes devraient permettre de faire valoir ces arguments devant le Conseil d'Etat.

### ISF – Holding animatrice et participation minoritaire

Contrairement à la doctrine administrative, le TGI de Paris considère qu'une société holding, qui anime effectivement les filiales dont elle a le contrôle effectif, peut détenir une participation minoritaire dans une société qu'elle n'anime pas, sans perdre sa qualification de holding animatrice.

L'article 885 O ter du CGI réserve la qualification de bien professionnel exonéré aux droits détenus dans les sociétés qui exercent une activité industrielle, commerciale, agricole ou libérale, tandis que l'article 885 O quater du CGI écarte l'exonération pour les titres de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine.

Les sociétés holdings animatrices effectives de leur groupe, qui participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et qui rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers, sont regardées par la doctrine administrative comme utilisant leurs participations dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques. Par suite, les titres de ces sociétés échappent à l'exclusion prévue par l'article 885 o quater du CGI et leur détenteur peut, sous certaines conditions, ne pas les comprendre dans l'assiette de l'ISF (BOI PAT ISF-30-30-40-10 n°140).

On sait que l'administration centrale a précisé lors d'une conférence organisée par l'IACF le 10 juin 2013, que pour elle, l'animation du groupe suppose le

contrôle exclusif par la société holding de chacune de ses filiales. Il en résulte que le simple fait de ne pas animer une seule participation, même minime, serait susceptible de faire perdre à la société sa qualité de holding animatrice et, par conséquent, de donner prise à l'ISF sur l'intégralité de la valeur de ses titres.

Le TGI de Paris observe que la définition doctrinale de la société holding animatrice n'exige pas expressément de celle-ci qu'elle anime effectivement toutes les sociétés dans lesquelles elle détient des titres. Dès lors qu'elle anime effectivement l'ensemble des filiales qu'elle contrôle, le seul fait de posséder une participation minoritaire dans une société dont elle n'assume pas l'animation n'est pas de nature à remettre en cause sa qualité de holding animatrice (TGI Paris 11 décembre 2014 n° 13/06937).

## Obligations déclaratives des administrateurs de trusts

---

La 1<sup>re</sup> LFR 2011 a instauré un régime spécifique aux trusts. Sont notamment prévues des obligations déclaratives à la charge des administrateurs de trusts étrangers lorsque ces trusts ont un lien de connexion avec la France (constituant, bénéficiaires ou localisation des biens). Ces obligations sont composées de deux déclarations spécifiques : l'une « événementielle », et l'autre « annuelle » (CGI, art. 1649 AB, CGI, annexe III, art. 344 G sexies et 344 G septies). Par la suite, la loi relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013 a étendu ces obligations au cas où le seul lien de rattachement du trust étranger avec la France résulte de la situation en France du domicile fiscal de son administrateur (c'est-à-dire même en l'absence d'un constituant, de bénéficiaires, de biens ou droits, du trust en

France). En outre, un registre public des trusts a été créé.

Un décret vient de prévoir les modalités d'application de ces obligations à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015. Il prévoit toutefois une mesure transitoire pour la première application du régime par les administrateurs domiciliés en France (Décret n° 2014-1372 du 17 novembre 2014, JO du 19).

Les administrateurs fiscalement domiciliés en France de trusts étrangers n'ayant aucun rattachement propre avec la France peuvent s'acquitter jusqu'au 31 janvier 2015 des déclarations « événementielles » relatives aux constitutions, modifications et extinctions survenues entre le 8 décembre 2013 et le 31 décembre 2014, ainsi qu'aux déclarations « annuelles » s'agissant de la valorisation au 1<sup>er</sup> janvier 2014 des droits, biens et produits capitalisés, composant ces mêmes trusts.

Afin d'alimenter le nouveau « Registre public des trusts », le numéro SIREN des administrateurs, constituants, bénéficiaires réputés constituants, et bénéficiaires des trusts, est ajouté aux éléments d'identification qui doivent être déclarés par tous les administrateurs.

On rappelle que le défaut d'accomplissement de ces formalités entraîne l'application d'une très lourde sanction (amende d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés, et de 20 000 € minimum).

---

## Conférences

JEUDI 19 MARS 2015

**Cercle de Prospective Fiscale**  
**Fiscalité des entreprises en 2025.**  
**Concurrence, conflits ou coopération ?**

JEUDI 26 MARS 2015

**La loi Macron : une vraie réforme du droit du travail ?**

MARDI 14 AVRIL 2015

**Actualité des grands contentieux fiscaux**

**Renseignements et inscriptions :**

**Juliette Arnaud - 01 40 88 25 32**

---

*Stricto Sensu est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine*

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 955 513 528 RCS Nanterre - 181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17  
**Directeur de la publication :** Gianmarco Monsellato - **Responsable de la rédaction :** Patrick Fumenier - **Secrétaire de rédaction :** Juliette Arnaud - **Maquette :** Wellcom  
**Crédit photo :** Vincent Colin - **Impression :** Imprimerie du Marais - **Parution et dépôt légal :** mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.