

STRICTO SENSU

SOMMAIRE

Focus

Des conseils financiers peuvent constituer des services techniques en Inde

La cour suprême indienne a jugé que les « success fees » versés à un conseiller financier non-résident devaient être assimilés à des honoraires pour services techniques, donnant prise à la retenue à la source prévue par la loi fiscale indienne.

Par Patrick Fumenier et Clara Maignan

Crédit d'impôt recherche : les cotisations sociales obligatoires enfin définies !

L'Administration précise la nature des cotisations patronales qui peuvent être retenues pour le calcul du crédit d'impôt recherche. Analyse et conséquences pratiques des prescriptions nouvelles de la doctrine administrative.

Par Lucille Chabanel et Béatrice Prim

Les « marges arrières » sont taxables immédiatement

Les sommes perçues par le distributeur ne peuvent pas être regardées comme des « remises, rabais commerciaux et escomptes obtenus » sur le prix des marchandises qui ne seraient taxables qu'au moment de leur revente.

Par Patrick Fumenier et Gabriel Saint-Pierre

News International

DROIT EUROPÉEN

- Revenus du patrimoine perçus par des particuliers affiliés à un régime de sécurité sociale étranger
- Pertes des filiales non-résidentes

FISCALITÉ INTERNATIONALE

- Régime fiscal applicable à une opération impliquant une société étrangère
- Conditions de déduction des aides consenties à une succursale étrangère

DROIT CONVENTIONNEL

- Situation déficitaire et déductibilité de l'impôt payé à l'étranger
- Crédits d'impôt forfaitaires

News France

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

- Ordre d'imputation des amortissements et des déficits pré-intégration
- Non-opposabilité du montant des déficits transférables mentionné dans un agrément
- Non-immixtion de l'Administration dans la gestion de l'entreprise

FISCALITÉ DES PERSONNES

- Plafond d'exonération des primes d'expatriation
- Réforme du régime des plus-values mobilières
- L'excédent de retenue à la source prélevée en vertu de l'article 182 B est restituable
- Indemnité pour perte du droit d'exercer des stock-options

TVA

- Acquisition indirecte de participations
- Dépenses préparatoires à une cession

Des conseils financiers peuvent constituer des services techniques en Inde

Dans une décision du 18 février 2015, la cour suprême indienne a jugé que les « success fees » versés à un conseiller financier non-résident devaient être assimilés à des honoraires pour services techniques, donnant prise à la retenue à la source prévue par la loi fiscale indienne (India's Income-Tax Act 1961) et ce, alors même que le conseiller financier opérait depuis des bureaux situés hors d'Inde et que les conseils avaient également été prodigués hors d'Inde.

La réglementation indienne

Au sens de la législation indienne, les honoraires pour services techniques s'entendent de toute rémunération (y compris forfaitaire) versée en contrepartie de prestations techniques et de prestations de management ou de consulting. En revanche, cette définition n'inclut pas les sommes rémunérant des prestations de construction ou d'assemblage, ou encore des prestations extractives ou assimilées, lesquelles présentent la nature de revenu salarial pour leur bénéficiaire.

En application de la législation indienne, les honoraires pour services techniques sont soumis à la règle de la taxation à la source lorsqu'ils sont versés à un non-résident et que le payeur est établi en Inde, à moins qu'il ne puisse être prouvé que les prestations fournies ont été utilisées pour une activité économique ou professionnelle exercée hors d'Inde, ou que les dépenses ont été engagées pour tirer profit d'une source située hors d'Inde. La règle de la taxation à la source conduit donc à l'imposition des honoraires pour services techniques en Inde, y compris si le bénéficiaire des sommes versées n'y a ni résidence, ni bureaux, ni relation d'affaires, et même si les services considérés n'ont pas été rendus en Inde.

Les faits de l'espèce

GVK, une société indienne opérant dans le secteur de l'énergie, avait conclu un contrat avec la société suisse ABB Suisse, pour l'assister dans une opération de levée de fonds, en Inde et hors d'Inde, destinée à financer ses projets de production d'énergie. Les prestations fournies par ABB Suisse incluaient notamment le développement d'un modèle de financement et une assistance pour obtenir un financement aux conditions les plus compétitives possibles. Sa rémunération était fixée forfaitairement à 0,75% du montant du prêt qui serait obtenu par GVK.

Le financement ayant bien été obtenu, la société GVK a payé les « success fees » prévus et a estimé que ces sommes ne devaient pas être regardées comme imposables en Inde. A l'appui de sa position, elle faisait valoir que la société ABB Suisse n'avait aucune relation d'affaires en Inde, qu'elle délivrait ses services hors d'Inde et, au surplus, que ses prestations n'étaient pas des services techniques. Il convient de préciser que les sommes litigieuses ayant été versées avant l'entrée en vigueur de la convention fiscale conclue entre l'Inde et la Suisse, la société GVK ne pouvait pas en invoquer les stipulations.

Décision de la cour suprême indienne

La justice indienne a conclu à l'absence de relation d'affaires en Inde de ABB Suisse. Cela étant, pour savoir si les sommes versées en rémunération des services fournis par la société ABB Suisse devaient donner prise à la retenue à la source applicable aux honoraires pour services techniques, le juge devait s'assurer qu'en pratique, ces services pouvaient être regardés comme des « services de consulting ».

A défaut de définition légale des prestations visées, la cour s'est référée au sens commun et général de cette notion, découlant tant de la jurisprudence antérieure que de la définition proposée par le dictionnaire. Elle a notamment relevé que les conseillers financiers d'ABB Suisse disposaient de compétences et d'un savoir-faire

“CES SERVICES POUVAIENT ÊTRE REGARDÉS COMME DES « SERVICES DE CONSULTING ».”

spécifiques qui leur ont, au demeurant, permis d'obtenir et de mettre en place, le financement pour la société GVK. Par suite, la cour a assimilé les « success fees » versés à des honoraires pour services techniques et a validé le prélèvement d'une retenue à la source au taux de droit commun en Inde.

Portée de la décision

Par cette décision, la cour suprême est, à ce jour, la première à avoir défini la notion de « services de consulting » pour l'application du régime fiscal indien des honoraires pour services techniques. Cela étant, à défaut de convention fiscale alors applicable, la cour ne s'est prononcée sur cette notion qu'au regard du droit interne. En présence d'une convention fiscale, il faut garder à l'esprit que la notion d'honoraires pour services techniques s'appréciera en fonction des stipulations de cette convention, en particulier lorsque celles-ci retiennent une définition plus restrictive de la notion.

Patrick Fumenier

pfumenier@taj.fr

Clara Maignan

cmaignansimmenauer@taj.fr

Crédit d'impôt recherche : les cotisations sociales obligatoires enfin définies !

On sait que sont éligibles au CIR les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche affectés à des opérations de R&D (art. 244 quater B du CGI).

Sachant que les dépenses de personnel, et les frais généraux calculés sur ces dépenses, constituent pour les

entreprises près de 80% de l'assiette nationale des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt recherche, il importe de bien connaître les éléments qui peuvent être inclus dans l'assiette du CIR à ce titre.

Si l'article 49 septies I de l'annexe III au CGI prévoit que sont retenus au titre de ces dépenses de personnel « les rémunérations et leurs accessoires ainsi que les charges sociales, dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations sociales obligatoires », aussi surprenant que cela puisse paraître, la notion de cotisations sociales obligatoires n'avait jusqu'ici jamais été définie précisément par les textes, qu'ils soient fiscaux ou sociaux. Ainsi, les cotisations éligibles au CIR faisaient l'objet d'interprétations divergentes, sources de redressements et contentieux avec l'administration fiscale.

On saluera donc l'effort de clarification de l'administration fiscale, qui dans sa nouvelle doctrine (BOI-BIC-RI-CI-10-10-20-20 du 1^{er} avril 2015), qui était en consultation jusqu'au 12 avril 2015, est venue donner une définition générale aux cotisations sociales obligatoires. Il s'agit des « cotisations patronales légales ou conventionnelles à caractère obligatoire versées par l'entreprise, assises sur des éléments de rémunération éligibles au CIR et ouvrant directement droit, au profit des personnels concernés ou leurs ayants-droits, à des prestations et avantages ».

Outre cette définition, l'Administration a listé de manière détaillée les cotisations sociales éligibles ou non éligibles selon elle à ce jour.

Sont ainsi éligibles les quatre catégories de cotisations sociales suivantes :

- les cotisations sociales de base dues au titre des assurances sociales (i.e. assurance maladie, maternité, invalidité, décès, accident du travail, maladies professionnelles, allocations familiales);
- les cotisations dues au titre du régime d'assurance chômage (y compris les cotisations dues au titre de l'AGS);
- les cotisations de retraite complémentaire légale obligatoire, prévues par les dispositions légales et réglementaires ou les accords nationaux interprofessionnels (i.e. les cotisations

Arrco, Agirc, GMP et AGFF);

- les cotisations au titre des régimes de prévoyance complémentaire (i.e. prévoyance santé, invalidité-décès et retraite supplémentaire), lorsqu'elles sont rendues obligatoires en vertu d'une disposition légale (telle la loi de sécurisation de l'emploi du 14 juin 2013) ou conventionnelle (y compris un accord d'entreprise ou d'établissement).

En revanche, l'Administration indique que doivent être exclues de l'assiette des dépenses éligibles au CIR les impositions de toutes natures telles :

- la contribution solidarité autonomie et contribution exceptionnelle associée;
- les taxes assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, formation professionnelle continue, effort construction, apprentissage);
- le forfait social;
- le FNAL;
- le versement transport;
- la CSG/CRDS;
- la contribution sur les attributions d'actions gratuites et sur les options de souscription ou d'achats d'actions (*nota* : cette contribution avait pourtant été expressément considérée comme éligible dans une doctrine administrative antérieure, non reprise dans la base BOFiP).

Doivent également être exclus les versements suivants :

- subvention fonctionnement CE;
- APEC;
- CET;
- contribution au financement des organisations professionnelles et syndicales;
- médecine du travail;
- AGEFIPH;
- contribution sur les avantages pré-retraite.

On notera qu'après avoir longtemps contesté l'inclusion des cotisations de mutuelle et prévoyance obligatoires en vertu d'un accord d'entreprise, l'Administration se range désormais à la jurisprudence (CAA Versailles 6 novembre 2014, n°13VE01842, STMicroelectronics). Eu égard aux

“L'ADMINISTRATION A LISTÉ DE MANIÈRE DÉTAILLÉE LES COTISATIONS SOCIALES ÉLIGIBLES.”

sommes potentiellement importantes en jeu, il appartiendra aux entreprises d'apprécier l'opportunité de déposer des réclamations visant à la prise en compte de ces dépenses dans l'assiette de leur CIR.

Notons enfin que le principal cas non encore expressément accepté par la doctrine est celui des cotisations de prévoyance résultant d'une décision unilatérale du chef d'entreprise, prise avant l'entrée en vigueur de la loi de juin 2013. Cependant, à notre sens, ces cotisations devraient également être éligibles.

Lucille Chabanel
lchabanel@taj.fr
Béatrice Prim
bprim@taj.fr

Les « marges arrières » sont taxables immédiatement

Il est fréquent de rencontrer dans la grande distribution des accords dits de « coopération commerciale » en exécution desquels le distributeur rend au fournisseur des prestations de services destinées à favoriser la commercialisation des produits qu'il achète (tête de gondole, animations, catalogues, etc. – C. com., art. L.441-7 2°). Ces services sont qualifiés de « marges arrières » dans la mesure où ils sont liés à la commercialisation des produits mais ne relèvent pas des obligations d'achat et de vente, et font l'objet d'une facturation propre par le distributeur au fournisseur.

Toutefois, juridiquement, ces services sont pris en compte depuis 2005 pour le calcul du seuil de revente à perte (prix minimum de revente des produits par le distributeur), lorsqu'ils sont exprimés en pourcentage du prix unitaire net du produit (C. com., art. L.442-2), et apparaissent dans une convention récapitulant l'ensemble de la négociation pour la fixation du

prix des produits (C. com., art. L.441-7). Les « marges arrières » correspondent donc à des services rendus par le distributeur au fournisseur, mais entrent indirectement dans la détermination du prix des produits au sens du droit commercial.

D'un point de vue fiscal, on sait que pour la détermination du bénéfice imposable, « les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient » (CGI, art. 38-3). Ce prix de revient s'entend « pour les biens acquis à titre onéreux, du prix d'achat, minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus [...] » (article 38 nonies 1. a. de l'annexe III du CGI). À cet égard, la doctrine administrative précise qu' « aucune divergence n'existe entre l'évaluation comptable et l'évaluation fiscale » (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10-20120912 n° 40), la définition comptable de ce prix de revient correspondant au « prix d'achat [...] après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires » (ancien article 321-20 du PCG, actuel article 213-31).

Dans ce contexte et eu égard à leur nature ambiguë, la question s'est posée de savoir si les sommes perçues à raison de ces « marges arrières » devaient être traitées comme une réduction du prix de revient des stocks du distributeur ou comme un produit d'exploitation.

L'enjeu de cette question est un décalage dans le temps de l'imposition effective de ces « marges arrières ». Leur traitement en diminution du prix de revient des stocks conduit à reporter l'imposition au moment de la cession des marchandises par une augmentation d'égal montant du résultat imposable des ventes, alors que leur prise en compte comme des produits d'exploitation, les expose à donner prise à l'impôt dès l'exercice au titre duquel elles sont constatées.

Ainsi, en incluant les « marges arrières » dans la valorisation de leurs stocks, les distributeurs pouvaient bénéficier d'un avantage de trésorerie.

Le Conseil d'Etat vient de donner raison à l'administration fiscale qui s'opposait de longue date à cette pratique, en jugeant que les « marges arrières » ne peuvent pas être prises en compte

dans la détermination du prix de revient des stocks, alors même qu'elles sont calculées en pourcentage du prix unitaire net des produits auxquelles elles se rapportent. Il motive sa décision de la façon suivante.

Fiscalement, le prix de revient à retenir pour l'évaluation des stocks (CGI, art. 38-3) ne saurait être assimilé au « prix d'achat effectif » mentionné à l'article L.442-2 du Code de commerce pour la détermination du seuil de revente à perte et défini dans sa rédaction applicable à l'époque comme le « prix unitaire net figurant sur la facture d'achat [...] minoré du montant de l'ensemble des autres avantages financiers consentis par le vendeur exprimé en pourcentage du prix unitaire net du produit, et excédant un seuil de 20% à compter du 1^{er} janvier 2006 ».

Les sommes perçues par la société au titre des « marges arrières » étaient la contrepartie de prestations de services réalisées au profit de ses fournisseurs, ayant pour objet d'assurer la promotion des produits acquis auprès de ceux-ci en exécution de contrats dits de « coopération commerciale ». Par conséquent, elles ne peuvent être regardées comme des « remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus » au sens de l'article 38 nonies de l'annexe III du CGI ou comme étant incluses dans les « autres éléments similaires » à ces remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement visés par l'article 321-20 du PCG.

Enfin, la circonstance que les articles L.441-6 et L.441-7 du Code de commerce imposent la conclusion d'un contrat unique annuel rassemblant toutes les composantes de la négociation commerciale incluant, outre le barème de prix avec ses conditions générales de vente, les prestations de coopération commerciale et les services qui en sont distincts, est sans influence sur la détermination de la valeur des stocks en litige.

Cette solution ne semblait pas évidente dès lors que les « marges arrières » en litige étaient calculées en fonction du prix unitaire net des produits auxquels elles se rapportaient et qu'elles étaient assimilées à un élément de la détermination du prix au sens de plusieurs dispositions du droit de la distribution. Le Conseil d'Etat confirme

“ LES « MARGES ARRIÈRES » NE PEUVENT PAS ÊTRE PRISES EN COMPTE DANS LA DÉTERMINATION DU PRIX DE REVIENT DES STOCKS. ”

ici la position adoptée par les juges du fond (CAA Nantes 6 décembre 2012, n° 11NT02125, Disval (arrêt d'appel), mais aussi CAA Nantes 7 mai 2013 n° 11NT02120, Sté Disval/Silor; CAA Versailles 9 avril 2013, n° 11VE01702 SA Franprix Holding et n° 11VE01703 SA Leader Price Holding) et affirme le caractère autonome du droit fiscal et du droit comptable par rapport au droit de la distribution.

Le juge considère que le droit de la distribution a simplement pour but d'instaurer une certaine transparence dans les négociations afin de protéger les fournisseurs face au pouvoir économique de la grande distribution et d'éviter également une fixation artificiellement élevée des prix de revente au consommateur final. Par conséquent, ses dispositions ne sauraient avoir une incidence sur le traitement comptable et fiscal de ces prestations de « coopération commerciale » chez le distributeur. Ces prestations de services constituent d'ailleurs comptablement et fiscalement des produits d'exploitation pour le distributeur (Conseil d'Etat, arrêt du 4 février 2015, n° 365815, SA Disval).

Cela étant, dans le cas où le distributeur pourrait établir qu'il n'a dans les faits rendu aucune prestation spécifique en contrepartie des sommes qu'il a perçues, l'assimilation à une ristourne à déduire du prix d'achat des marchandises, comme le prescrit la doctrine comptable, pourrait retrouver une certaine pertinence. En l'espèce, on retiendra que le contribuable a tenté de faire valoir cet argument mais qu'il n'a pas pu être examiné par le juge du fait de son caractère nouveau en cassation.

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr
Gabriel Saint-Pierre
gsaintpierre@taj.fr

Revenus du patrimoine perçus par des particuliers affiliés à un régime de sécurité sociale étranger

Dans deux arrêts du 15 février 2000 (aff. C-34/98 et C-169/98), la CJUE a jugé que la CSG et la CRDS présentaient un lien direct et suffisamment pertinent avec la sécurité sociale puisqu'elles ont pour objet, spécifique et direct, de financer la sécurité sociale française ou d'apurer les déficits du régime général de sécurité sociale français. Par suite, les revenus d'activité et de remplacement de personnes, qui, bien que résidant en France, sont soumis à la législation de sécurité sociale d'un autre Etat membre (en général du fait de l'exercice d'activité professionnelle dans ce dernier Etat) ne sauraient être soumis à ces contributions sans contrevenir à l'interdiction du cumul des législations applicables en matière de sécurité sociale.

On relèvera que la portée de l'arrêt n'est pas limitée à la situation visée par le litige en cause (résidents français affiliés à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre). En effet, il nous semble que la solution concerne également, de manière plus générale, tout résident d'un Etat membre affilié à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre. Pourraient ainsi être valablement contestés, les prélèvements sociaux appliqués en France sur les plus-values immobilières et les revenus fonciers réalisés par des non-résidents (CJUE, 26 février 2015, Aff. C-623/13, M. de Ruyter).

Pertes des filiales non-résidentes

• Imputation restrictive au Royaume-Uni

Le régime de dégrèvement de groupe britannique permet aux sociétés d'un groupe de procéder entre elles à une forme de compensation de leurs bénéfices et de leurs pertes, y compris en présence de pertes transfrontalières.

Toutefois, dans ce dernier cas, les conditions que doivent satisfaire les pertes subies par des sociétés non-résidentes sont relativement restrictives, et notamment les possibilités de prise en compte des pertes doivent être épuisées au cours de l'exercice fiscal durant lequel les pertes sont nées et des exercices fiscaux antérieurs, sans possibilité de prise en compte des pertes au cours d'exercices fiscaux futurs. La détermination du point de savoir si des pertes pourront être prises en compte au cours d'exercices fiscaux futurs doit être effectuée par référence à la situation telle qu'elle se présente immédiatement après la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les pertes ont été subies. La CJUE juge que cette législation ne contrevient pas à l'appréciation de la notion de pertes définitives telle que dégagée dans sa jurisprudence *Marks & Spencer* (CJUE, 3 février 2015, aff. C- 712/13, Commission contre Royaume-Uni).

• Pas d'imputation possible dans l'intégration fiscale française

Le Conseil d'Etat vient de juger que l'impossibilité d'imputer sur le résultat d'ensemble du groupe français les pertes devenues définitives des filiales non-résidentes détenues à 95% ne pouvait pas être considérée comme une restriction à la liberté d'établissement.

Le juge semble couper court à toute expectative en considérant qu'il n'incombe pas à l'Etat de résidence de la société mère d'assurer la neutralisation de la charge fiscale que la société filiale supporte, ou supportera, du fait de la décision de l'Etat membre où elle réside de limiter le droit d'imputer les pertes dans le cadre de sa compétence fiscale.

Dans le régime français d'intégration fiscale, le droit d'imputation des pertes étant indissociable de la prise en compte des bénéfices des filiales, la question posée ne passe pas la première étape du raisonnement classique en trois temps pour apprécier l'existence d'une entrave à la liberté d'établissement. Admettre une telle dissociation entre perte et profits dénaturerait le régime de l'intégration fiscale.

Si la solution ne semble faire aucun doute pour le Conseil d'Etat, on ne peut que déplorer que celui-ci n'ait pas, dans un souci de sécurité juridique,

transmis une question préjudicielle à la CJUE comme le contribuable le lui demandait (Conseil d'Etat, arrêt du 15 avril 2015, n° 368135, Société Agapes).

Fiscalité internationale

Régime fiscal applicable à une opération impliquant une société étrangère

Le Conseil d'Etat confirme que pour déterminer le régime fiscal applicable à une opération impliquant une société de droit étranger, il convient de faire application de la méthode d'assimilation qu'il a tout récemment élaborée (arrêt du 24 novembre 2014, n° 363556, Sté Artémis). Au cas particulier, il utilise cette méthode pour déterminer la forme sociale française (SARL à associé unique personne physique) à laquelle doivent être assimilées deux sociétés espagnoles (*sociedad de responsabilidad limitada*) pour faire application du régime fiscal spécifique à ces structures (régime de l'article 8 du CGI).

Dès lors que les sociétés espagnoles n'avaient pas opté en faveur de leur assujettissement à l'IS, leurs bénéfices devaient être imposés entre les mains de leur associé français à l'IR, dans la catégorie des BIC et non dans celle des revenus de capitaux mobiliers. En raison de cette erreur de catégorie d'imposition, le juge prononce la décharge des rappels (Conseil d'Etat, arrêt du 2 février 2015, n° 370385).

Conditions de déduction des aides consenties à une succursale étrangère

Le Conseil d'Etat rappelle que si une société établie en France peut être autorisée à déduire de ses résultats imposables les pertes subies ou régulièrement provisionnées résultant des aides apportées à sa succursale à l'étranger, c'est à la seule condition que cette dernière entretienne avec le siège des relations commerciales favorisant le maintien ou le développement de ses activités en France.

Il censure l'analyse de la Cour administrative d'appel qui, pour admettre la déduction des pertes et des provisions en cause, avait jugé que le siège et la

succursale constituait une seule et même personne morale, de sorte que leurs intérêts ne se dissociaient pas. Le juge réaffirme ainsi que le seul critère pertinent reste l'existence de relations commerciales favorisant le maintien ou le développement d'une activité exercée en France.

Bien évidemment, en complément de cette jurisprudence, la déductibilité des aides doit désormais être également appréciée sous le filtre de l'article 39-13 du CGI qui dispose que pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 4 juillet 2012, les aides de toute nature autres qu'à caractère commercial sont exclues des charges déductibles, sauf lorsqu'elles sont accordées à des entreprises en difficulté financière faisant l'objet d'une procédure judiciaire (Conseil d'Etat, arrêt du 19 mars 2015, n° 375636, Sté BNP Paribas).

Droit conventionnel

Situation déficitaire et déductibilité de l'impôt payé à l'étranger

La CAA de Versailles vient d'admettre la possibilité pour une société déficitaire de déduire de ses résultats imposables l'impôt acquitté à l'étranger, lorsque la convention fiscale en cause (Nouvelle-Zélande et Chine dans son ancienne rédaction) ne prévoit pas expressément l'interdiction de déduire un tel impôt mais simplement l'imposition en France pour leur montant brut des revenus passifs de source étrangère reçus (CAA Versailles, 18 novembre 2014, n° 12VE00639, SA LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton).

Crédits d'impôt forfaitaires

Certaines conventions fiscales (en général celles conclues avec des pays en voie de développement) contiennent des clauses de crédit d'impôt fictif ou forfaitaire. Celles-ci prévoient la détermination du crédit d'impôt de manière forfaitaire, à un taux fixé par la convention et quel que soit le montant effectif de l'impôt étranger effectivement prélevé (clauses de « matching credit ») voire même en l'absence de tout prélèvement dans l'Etat d'où proviennent les revenus (clauses de « tax sparing »).

Or, à la lecture de certaines conventions, il n'est pas aisé de déterminer si l'on est en présence d'une clause de « matching credit » ou de « tax sparing ». Si certaines conventions énoncent de manière claire que le crédit d'impôt forfaitaire peut être imputé en France, même en l'absence d'impôt à l'étranger (conventions conclues avec l'Argentine, l'Indonésie, l'Inde, la Turquie), d'autres ne prévoient pas expressément cette possibilité (notamment les conventions conclues avec le Brésil ou la Chine, dans son ancienne rédaction).

S'agissant de l'ancienne convention franco-chinoise, qui incluait un crédit d'impôt forfaitaire, sans pour autant prévoir expressément la faculté d'imputer celui-ci en France en l'absence d'impôt effectivement acquitté en Chine, le Conseil d'Etat juge que le bénéfice de ce crédit d'impôt forfaitaire ne pouvait être regardé comme étant subordonné à la condition qu'un impôt quelconque ait été perçu en Chine sur les revenus perçus.

S'agissant en revanche des conventions conclues avec l'Inde, l'Argentine, l'Indonésie et la Turquie, également en cause en l'espèce, le juge confirme que l'imputation du crédit d'impôt en l'absence d'imposition effective à l'étranger est possible, pour autant que le contribuable justifie qu'il y a bénéficié d'une exonération spéciale, conformément à la lettre des dites conventions (Conseil d'Etat, arrêt du 25 février 2015, n° 366680, SA Natixis).

On notera enfin que la nouvelle convention franco-chinoise, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2015, ne prévoit plus de mécanisme de crédit d'impôt forfaitaire.

News France

Fiscalité des entreprises

Ordre d'imputation des amortissements et des déficits pré-intégration

Le Conseil d'Etat vient de confirmer qu'une société membre d'un groupe ne peut déterminer son résultat indi-

viduel en imputant ses déficits antérieurs à l'intégration avant de procéder à la déduction des amortissements de l'exercice (Conseil d'Etat, arrêt du 10 avril 2015, n° 369667, SA Fayat).

Non opposabilité du montant des déficits transférables mentionné dans un agrément

L'agrément prévu pour le transfert des déficits de la société absorbée en cas de fusion placée sous le régime de faveur, ne fixe que le principe du droit au report, non le montant des déficits transférables.

En pratique, l'Administration, pour s'opposer à la déduction des déficits pour un montant supérieur à celui mentionné dans l'agrément, devra démontrer que ce dernier a été délivré au vu de renseignements inexacts pour tenter de procéder à son retrait dans les conditions prévues pour le faire (Conseil d'Etat, arrêt du 4 février 2015, n° 365269).

Non-immixtion de l'Administration dans la gestion de l'entreprise

Le Conseil d'Etat rappelle avec force son attachement au principe de non-immixtion qui s'oppose à ce que l'Administration puisse se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion d'une entreprise.

Dans l'affaire en cause, l'Administration estimait qu'une société de négoce de produits pharmaceutiques et parapharmaceutiques avait engagé de trop importantes dépenses aux fins de promouvoir un médicament dont le droit de distribution lui avait été concédé par sa mère. Au surplus, elle prétendait que l'entreprise avait ainsi pris un risque excessif eu égard au chiffre d'affaires imputable à ce médicament.

Le juge rappelle à l'Administration qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion de l'entreprise. Elle ne peut pas qualifier de gestion anormale le choix par la société de l'ampleur de la campagne de lancement et de promotion d'un produit, en se fondant seulement sur un dépassement du taux moyen de ces dépenses rapportées au chiffre d'affaires dans le secteur économique considéré.

Cette décision souligne encore que le moyen tenant à l'existence d'un risque excessif ne peut être utilement soulevé par l'Administration qu'à titre exceptionnel et avec une démonstration rigoureuse (Conseil d'Etat, arrêt du 23 janvier 2015, n° 369214, SAS Rottapharm).

Fiscalité des personnes

Plafond d'exonération des primes d'expatriation

Les salariés résidents français envoyés à l'étranger par leur employeur pour y exercer leur activité professionnelle peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu applicable aux suppléments de rémunération versés en vue de compenser les sujétions liées à l'éloignement familial ou aux difficultés de travail dans certains pays (CGI, art. 81 A II). Ces montants sont néanmoins pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition applicable aux revenus imposables en France.

Le montant exonéré de ces primes d'expatriation ne peut toutefois excéder un plafond, fixé par la loi à 40% de la rémunération hors suppléments du salarié.

Dans un arrêt de principe, le Conseil d'Etat juge qu'il convient de retenir pour le calcul du plafonnement le montant global de la rémunération hors suppléments versés au salarié, et non pas, comme l'estimait la doctrine administrative, la seule rémunération perçue pendant la durée des séjours hors de France donnant lieu au versement des suppléments de rémunération (Conseil d'Etat, arrêt du 10 avril 2015, n° 365851).

Réforme du régime des plus-values mobilières

Des commentaires définitifs publiés par l'Administration sur la réforme des plus-values mobilières, telle qu'elle résulte de la loi de finances pour 2014, nous retiendrons spécialement les points suivants.

Les abattements pour durée de détention (de droit commun, renforcé et/ou fixe) seront appliqués indifféremment

aux plus-values et aux moins-values. Cette solution semble critiquable. En effet, non seulement la loi ne prévoit l'application des abattements que sur des « gains nets de cession », ce qui par définition devrait exclure les moins-values, mais au surplus, le juge a récemment confirmé le caractère pleinement reportable d'une moins-value dans une situation où la réalisation d'une plus-value aurait été exonérée (CE 4 février 2015, n° 364197).

Les gains nets de cession, d'échange ou d'apport réalisés avant le 1^{er} janvier 2013 et placés en report d'imposition ne sont pas admis au bénéfice de l'abattement pour durée de détention, la même solution étant retenue pour les gains nets de cession de bons de souscription d'actions et de droits de souscription ou d'attribution détachés des actions.

Lorsque le cédant n'est pas en mesure de justifier de la date effective d'acquisition ou de souscription des titres cédés, il pourra se prévaloir de la date de détention la plus ancienne dont il est en mesure de justifier, comme point de départ du décompte de la durée de détention.

Enfin, pour les rachats par une société de ses propres titres réalisés avant le 1^{er} janvier 2015 et effectués selon une procédure autorisée par la loi, les particuliers peuvent appliquer le régime fiscal qui leur est le plus favorable (régime mixte de droit commun ou régime des plus-values).

L'excédent de retenue à la source prélevée en vertu de l'article 182 B est restituable

On sait que certains revenus non salariaux versés par un débiteur, qui exerce une activité en France, à des bénéficiaires n'y ayant pas d'installation professionnelle permanente, sont soumis à une retenue à la source, applicable sur le montant brut des sommes payées et dont le taux est plafonné, s'agissant des prestations sportives, à 15% (CGI, art. 182 B).

Non libératoire de l'impôt sur le revenu, elle s'impute sur celui-ci dans certaines conditions prévues par l'article 197 A du CGI. En cas d'excédent de la retenue sur le montant d'IR dû, la loi est en revanche muette sur ce qu'il convient de faire.

Le Conseil d'Etat considère que cette retenue à la source a la nature d'un acompte sur le paiement de l'impôt sur le revenu et qu'elle ne doit être regardée que comme une modalité particulière de perception de cet impôt et non comme un minimum d'imposition.

Par suite, contrairement à la doctrine administrative qui s'y oppose, les contribuables qui ont supporté une retenue à la source d'un montant supérieur à celui de l'impôt effectivement dû, sont en droit d'en réclamer la restitution (Conseil d'Etat, arrêt du 17 février 2015, n° 373230, Fisichella).

Indemnité pour perte du droit d'exercer des stock-options

L'indemnité octroyée par le juge à un salarié licencié, dans le cadre d'un litige pour licenciement sans cause réelle et sérieuse, visant à compenser le préjudice lié à l'impossibilité pour ce dernier d'exercer ses stock-options, est imposable dans la catégorie des traitements et salaires (Conseil d'Etat, arrêt du 5 novembre 2014, n° 370845).

On notera enfin que le Conseil d'Etat retient en définitive le même traitement fiscal que pour l'indemnité perçue à raison de la renonciation volontaire à l'exercice de stock-options (Conseil d'Etat, arrêt du 23 juillet 2010, n° 313445, Legendre).

TVA

Acquisition indirecte de participations

On sait que selon une jurisprudence communautaire bien établie, les dépenses exposées par une holding pour les différents services qu'elle a acquis dans le cadre d'une prise de participation dans une filiale peuvent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux (CJCE, arrêt du 27 septembre 2001, aff. C-16/00 Cibo Participations).

Le Conseil d'Etat a considéré que si une acquisition de titres de participation peut être comprise dans une activité économique, c'est notamment parce qu'elle est réalisée dans une perspective de développement du chiffre d'affaires qui résulte de la fourniture de services administratifs,

juridiques, financiers, techniques et commerciaux aux nouvelles filiales, qui sont par nature des prestations de services soumises à la TVA.

Par suite, il a jugé que lorsque la holding peut justifier qu'elle est la seule à rendre ce type de prestations à l'ensemble des filiales et sous-filiales, les dépenses qu'elle a exposées en vue de la préparation d'une prise de participation sont conçues à des fins d'extension de sa propre activité économique même si les titres correspondants sont acquis par une de ses filiales (Conseil d'Etat, arrêt du 24 juin 2013 n° 350588, Société L'Air Liquide).

La CAA de Versailles, à laquelle l'affaire a été renvoyée, confirme que la fraction des dépenses afférentes à des sociétés dont l'acquisition a été finalement abandonnée présente le caractère de frais généraux.

En revanche, s'agissant des sociétés qui ont fait l'objet d'une acquisition effective, la Cour estime que pour celles de ces sociétés qui sont situées dans une zone géographique où la holding ne conclut des contrats d'assistance technique et de concession de licence qu'avec la société tête de pont qui, elle-même, accorde des sous-licences aux autres sociétés contrôlées par le groupe dans la même zone, les dépenses ne peuvent pas être qualifiées de frais généraux.

Dans les zones géographiques où la holding assure directement de nombreuses prestations au profit des sous-filiales, la Cour reconnaît que la holding est en droit de déduire la TVA ayant grevé les frais préparatoires d'acquisition des titres mais ordonne toutefois, en l'espèce, un supplément d'instruction pour apprécier le *quantum* des dépenses concernées (CAA Versailles, arrêt du 9 décembre 2014, n° 13VE02573, Société L'Air Liquide).

Dépenses préparatoires à une cession

Pour que la TVA sur des frais de cession de titres puisse être récupérée, d'une part, l'opération ne doit pas revêtir un caractère patrimonial, c'est-à-dire que le produit de cette cession ne doit pas être distribué, quelles que soient les modalités de cette distribution et, d'autre part, les frais en cause ne doivent pas être incorporés dans le prix de cession des titres.

Pour apprécier cette dernière condition, le juge distingue les frais préparatoires à la vente, pour lesquels, sauf démonstration contraire de l'Administration, il est a priori favorable à la détaxation de la TVA, des dépenses inhérentes à la vente, sur lesquelles, la TVA est regardée, par nature, comme non récupérable, sauf justification probante par le redevable (CE, arrêts du 23 décembre 2010, n° 307698, Société Pfizer Holding France et n° 324181, SA Michel Thierry).

Le juge a admis qu'un service vérificateur a utilement renversé la présomption de déductibilité et a justifié que les frais avaient été incorporés au prix de cession des titres, aux motifs que :

- la répartition des frais entre cédant et cessionnaire n'a pas été déterminée par voie contractuelle ;
- la société cédante n'a produit aucune pièce, notamment de celles qu'elle seule est susceptible de détenir, relative au calcul du prix de cession des titres.

En pratique, la holding n'a pas utilement combattu les allégations de l'Administration en se bornant à faire valoir que :

- le prix de cession des titres a été arrêté avant le terme des prestations de services litigieuses, et en tout état de cause avant l'émission des factures d'honoraires correspondantes ;
- le prix de cession a été négocié à partir de la seule évaluation écono-

mique de l'activité cédée, faute de ne produire aucun document relatif à cette évaluation.

Cette affaire met en lumière le fait que la présomption est en réalité facile à renverser pour l'Administration et que pour garantir ses droits à déduction, le redevable doit suffisamment documenter son opération, spécialement dans le cas où un seul et même intermédiaire est chargé de préparer la cession et de réaliser la transaction. Il doit pouvoir fournir une vraie démonstration économique sur la détermination du prix. Sur un plan juridique, il apparaît que la clause « prix » du contrat de cession doit tout particulièrement être soignée à cet effet (Conseil d'Etat, arrêt du 4 février 2015 n° 370525, Société Nexity).

Conférences

JEUDI 11 JUIN 2015

La fraude à la TVA : mon entreprise peut-elle être impliquée ?

JEUDI 18 JUIN 2015

*Prix de Transfert 2015 – 16^e édition
Agir dans l'incertitude*

Renseignements et inscriptions :
Barbara Bebiano - 01 55 61 64 47

Le blog de Taj

www.taj-strategie.fr

DERNIÈRES PUBLICATIONS

Retenue à la source sur les dividendes versés à un fonds de pension américain

TVA - Skandia - Position du gouvernement hongrois

Marks @ Spencer, Le Conseil d'Etat refuse toujours de saisir la Cour de Justice européenne

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

SELAFI 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.