

STRICTO SENSU

SOMMAIRE

Focus

Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (Loi Macron)

On ne peut que saluer le volet fiscal de cette loi qui comporte plusieurs mesures favorables, notamment en matière d'actionariat salarié et d'investissement des entreprises.

Par Clara Maignan et Patrick Fumenier

News International

DROIT EUROPÉEN

- **Précompte mobilier en Belgique sur les intérêts versés à une SAS française**
- **Dividendes de source française versés à un trust caritatif britannique**
- **Clause implicite de la nation la plus favorisée entre Etats membres de l'Union européenne**

FISCALITÉ INTERNATIONALE

- **Capitalisation de la succursale étrangère d'une banque française**
- **Signature d'un avenant à la convention franco-allemande**

News France

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

- **Simplification des obligations déclaratives**
- **Modalités d'appréciation du seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS**
- **Emission d'ORA concomitante à une distribution exceptionnelle de réserves**
- **Pas de droit à l'oubli pour les provisions injustifiées**

FISCALITÉ DES PERSONNES

- **Notion de distribution régulière conditionnant le bénéfice de l'abattement de 40 %**
- **Centre des intérêts économiques au sens du droit interne**

TVA

- **Taux réduit sur la livraison et l'installation de matériaux économes en énergie**
- **Frais d'acquisition de participations**

Focus

Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (Loi Macron)

Le projet de loi a été définitivement adopté le 10 juillet dernier. Sous réserve de la suite qui sera donnée au recours déposé devant le Conseil constitutionnel, nous vous présentons les mesures fiscales les plus marquantes dans leur version définitive.

Attribution gratuite d'actions

En application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du Code de commerce, les sociétés par actions peuvent attribuer gratuitement leurs propres actions (actions existantes ou à émettre) à leurs salariés ou mandataires sociaux suivant un mécanisme qui fait courir deux périodes. La première, dite période d'acquisition, court de la date de la décision d'attribution du conseil d'administration ou du directoire jusqu'à la date d'acquisition définitive. Ce n'est qu'au terme de cette période que le bénéficiaire devient propriétaire des actions. Commence alors la seconde période, dite de conservation, au terme de laquelle le bénéficiaire de l'attribution gratuite peut céder les titres.

Le régime des attributions gratuites d'actions est aménagé sur ses trois volets, à savoir le juridique, le fiscal et le social.

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

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

- sera imposé selon les principales modalités applicables aux plus-values mobilières, tout en conservant la nature d'avantage salarial. Il sera ainsi imposable au barème progressif, après application éventuelle des abattements pour durée de détention, décomptés du jour d'acquisition définitive des actions gratuites ;
- ne sera plus soumis à la contribution exceptionnelle de 10% à la charge du salarié ;
- sera corrélativement soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et non plus sur les revenus d'activité et de remplacement, 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 sera abaissé à 20% et celle-ci sera désormais due à la date d'acquisition réelle des actions et non plus à la date de mise en œuvre du plan. En outre, cette contribution sera liquidée sur la seule valeur des actions à leur date d'acquisition et non plus, au choix de l'employeur, sur la juste valeur des actions telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés ou sur la valeur des actions à la date de la décision d'attribution par le conseil d'administration ou le directoire.

Cette contribution sera même supprimée pour les entreprises répondant à la définition européenne de la PME, 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.

Ces mesures ne s'appliqueront toutefois que pour les actions gratuites dont l'attribution sera autorisée par une décision de l'assemblée générale extraordinaire postérieure à la publication de

“LE RÉGIME DES ATTRIBUTIONS GRATUITES D' ACTIONS EST AMÉNAGÉ SUR SES TROIS VOLETS.”

la loi nouvelle. Les actions gratuites attribuées en application d'une décision antérieure resteront soumises à l'ancienne réglementation, même si leur attribution effective est postérieure à la publication de la loi nouvelle.

Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise

Sous certaines conditions, et notamment d'être immatriculées au registre du commerce et des sociétés depuis moins de quinze ans et d'être détenues à hauteur de 25% par des personnes physiques ou des personnes morales elles-mêmes détenues à hauteur de 75% par des personnes physiques, 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 trois 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 fait l'objet des aménagements suivants :

- les sociétés pourront 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 ;

- pour bénéficier du taux d'imposition forfaitaire de 19%, il est désormais précisé que l'activité doit avoir été exercée trois 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%, sera désormais prise en compte pour l'appréciation de ces trois ans ;

- une société créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes pourra 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 BSPCE (8,2%) déjà prescrite par la doctrine administrative est légalisée.

Ces dispositions s'appliquent 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'applique pour l'imposition des revenus de toute l'année 2015.

Retraites chapeaux

Les engagements pris par une entreprise au titre des retraites chapeaux bénéficiant aux dirigeants mandataires seront désormais conditionnés à la performance de la société. Ce lien à la performance se matérialisera notamment par une approbation annuelle par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance du *quantum* d'accroissement annuel des droits conditionnels, dans la limite d'un plafond de 3% de la rémunération annuelle servant de référence au calcul de la rente versée dans le cadre de ces régimes.

En outre, aucun droit conditionnel ne pourra plus désormais être octroyé en dehors des conditions prévues par le Code de commerce, de sorte qu'un engagement qui prévoirait *ab initio* l'octroi de droits conditionnels à un mandataire social rejoignant une entreprise contreviendrait aux nouvelles dispositions d'encadrement des retraites chapeaux.

Ces dispositions sont applicables aux engagements de retraites chapeaux

pris par l'entreprise à compter de la publication de la loi nouvelle. Elles sont également applicables aux engagements bénéficiant à des dirigeants mandataires nommés ou renouvelés après la publication de la loi, à compter de la nomination ou du renouvellement.

Mécanisme de « sur-amortissement » exceptionnel

Les entreprises soumises à l'IS ou à l'IR selon un régime réel d'imposition pourront déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40% de la valeur d'origine des biens hors frais financiers, affectés à leur activité et qu'elles acquièrent ou fabriquent à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016. Cette déduction sera répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation du bien.

Les biens qui ouvrent droit à ce dispositif sont ceux qui peuvent faire l'objet d'un amortissement dégressif en application des dispositions de l'article 39 A du CGI et qui relèvent de l'une des cinq catégories suivantes :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation,
- matériels de manutention,
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère,
- installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie à l'exception des installations utilisées dans le cadre d'une activité bénéficiant de l'application d'un tarif réglementé d'achat de la production,
- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique.

Si les biens font l'objet d'un crédit-bail ou d'une location avec option d'achat conclus à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016, ce mécanisme de « sur-amortissement » bénéficiera à l'entreprise locataire des biens. Mais si ces biens sont donnés en location simple, c'est l'entreprise bailleuse qui restera la bénéficiaire de l'avantage fiscal, sous réserve qu'elle remplisse les conditions requises.

On retiendra que le « sur-amortissement » ne sera pas remis en cause pour

“LE « SUR-AMORTISSEMENT » NE SERA PAS REMIS EN CAUSE POUR LE PASSÉ EN CAS DE CESSION DU BIEN.”

le passé en cas de cession du bien ni repris dans le calcul de la plus-value imposable.

Autres mesures

• Régime des impatriés

Les salariés et certains dirigeants venant occuper un emploi en France bénéficient de mesures temporaires d'exonération d'impôt sur le revenu, à la condition de ne pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonction en France (CGI, art. 155 B). Ils peuvent alors bénéficier d'exonérations d'impôt sur le revenu jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de la prise de fonction en France.

La loi nouvelle précise que ce régime d'exonération sera maintenu en cas de changement de fonctions au sein de l'entreprise établie en France ou au sein d'une entreprise établie en France appartenant au même groupe, étant précisé que pour l'application de ces dispositions, le groupe s'entend de l'ensemble formé par une entreprise établie en France ou hors de France, et les entreprises qu'elle contrôle dans les conditions définies à l'article L. 233-3 du Code de commerce.

Cette tolérance s'appliquera aux changements de fonctions intervenus à compter de la publication de la loi.

• Réductions d'impôt « IR Madelin » et « ISF-PME »

On sait que les réductions d'impôt « IR Madelin » (CGI, art. 199 terdecies-o A) et « ISF-PME » (CGI, art. 885-o V bis) sont conditionnées à une durée de détention des titres et au non-remboursement temporaire aux souscripteurs de leurs apports (sauf pour les entreprises sociales et solidaires).

Le délai dans lequel il ne doit pas être procédé à un remboursement des

apports est ramené de dix à sept ans, ce délai commençant à courir à la date de souscription (art. 143).

Les réductions d'impôt sont subordonnées à la conservation des titres reçus pendant cinq ans. Certaines dérogations à ce principe sont toutefois prévues par la loi (invalidité ou licenciement du souscripteur par exemple).

Dans le cadre de la réduction d'impôt « ISF-PME », le législateur a de surcroît prévu une exception en cas de cession stipulée obligatoire par un pacte d'associés ou d'actionnaires, à condition que le prix de vente des titres cédés soit intégralement réinvesti par un actionnaire minoritaire dans un délai maximum de douze mois, en souscription de titres de sociétés éligibles à la réduction d'impôt et conservés ensuite pendant cinq ans. L'avantage n'est pas davantage remis en cause en cas de fusion ou de scission si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme. Il en va de même en cas d'annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire. Une exception est également prévue en cas de non-respect de la condition en cas d'offre publique d'échange de titres.

La loi nouvelle étend l'ensemble de ces exceptions à la réduction d'impôt « IR Madelin ».

Patrick Fumenier

pfumenier@taj.fr

Clara Maignan

cmaignansimmenauer@taj.fr

News International

Droit européen

Précompte mobilier en Belgique sur les intérêts versés à une SAS française

Par une circulaire en date du 1^{er} juin, les autorités fiscales belges viennent de confirmer que l'exonération du précompte mobilier fondée sur l'article 107 § 6 AR/CIR 92, qui porte transposition en droit belge de la Directive dite « intérêts et redevances », ne joue pas lorsque le bénéficiaire des revenus (intérêts notamment) est une SAS de droit français.

Elles justifient leur position en indiquant que la SAS ne figure pas explicitement parmi les sociétés énumérées en annexe de cette Directive qui exonère de retenue à la source les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés associées d'Etats membres différents (Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003).

On observera que cette problématique est bien connue. Des travaux ont été engagés en 2011 par la Commission européenne en vue de procéder à une refonte de la Directive « intérêts et redevances ». Il était notamment prévu de mettre à jour la liste des sociétés figurant en annexe et d'y inclure les SAS françaises, comme cela a été fait pour la Directive « mère-fille ». Malheureusement, ces travaux sont au point mort depuis septembre 2012.

Les stipulations de la convention franco-belge pourront, le cas échéant, écarter ou limiter l'application de la retenue à la source ainsi prélevée par la Belgique.

Dividendes de source française versés à un trust caritatif britannique

On se souvient que le Conseil d'Etat avait jugé contraire au droit communautaire, la retenue à la source prélevée sur les dividendes de source française versés à des fonds de pension étrangers, dès lors que les caisses de retraite françaises n'étaient pas imposables à raison des mêmes

distributions (CE 13 février 2009, n° 298108, Stichting Unilever Pensioenfond Progress).

L'Administration a ensuite généralisé cette solution à l'ensemble des organismes sans but lucratif européens à condition qu'ils soient en mesure de démontrer le caractère désintéressé de leur gestion et le caractère significativement prépondérant de leurs activités non lucratives (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40). Le bénéfice du régime d'exonération reste toutefois subordonné à la délivrance d'une attestation par l'Administration à l'issue de l'examen de l'ensemble des pièces justificatives produites.

Dans une affaire relative à un trust caritatif britannique (« charitable trust »), le Conseil d'Etat vient de juger que la comparabilité entre organismes sans but lucratif français et étrangers ne doit pas s'apprécier de manière stricte. En l'espèce, l'Administration avait refusé d'accorder au trust caritatif le bénéfice de l'exonération, estimant que la condition de gestion désintéressée n'était pas remplie, le nombre de dirigeants ainsi que le montant des rémunérations leur étant versées excédant à la fois le plafond admis par tolérance administrative (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 n° 300) et les limites fixées par la loi (CGI, art. 261, 7, 1^o,d).

Pour le Conseil d'Etat, l'application stricte de ces plafonds est dépourvue de pertinence dès lors qu'il s'agit d'un organisme étranger présentant des spécificités que ne connaît pas le droit français et dont le législateur n'a pas pu tenir compte dans la définition qu'il a retenu des organismes sans but lucratif. Dès lors, pour que la gestion de cet organisme soit regardée comme désintéressée, il suffit que la rémunération versée à ses dirigeants et le nombre de ceux-ci ne soient pas, eu égard aux contraintes et règles spécifiques auxquelles il obéit dans son Etat de résidence, disproportionnés par rapport aux limites retenues en France.

Au cas particulier, la gestion du trust caritatif britannique a été regardée comme désintéressée, compte tenu des règles spécifiques auxquelles il est soumis dans son Etat de résidence, même si ses dirigeants sont au nombre de 11 et que les rémunérations attribuées à certains d'entre eux correspondent pratiquement au double de celles qui seraient admises en France

(Conseil d'Etat, arrêt du 22 mai 2015, n° 369 819, Wellcome Trust).

Clause implicite de la nation la plus favorisée entre Etats membres de l'Union européenne

En l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire visant à éliminer une double imposition pour les impôts directs, les Etats membres sont libres de définir, par voie conventionnelle, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue, notamment, d'éviter les doubles impositions. Pour autant, une fois les critères de répartition ainsi fixés, les Etats membres ont l'obligation de respecter les libertés communautaires dans l'exercice de ce pouvoir fiscal, y compris lorsqu'il s'exerce par la voie conventionnelle (notamment CJUE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, Gilly, points 24 et 30).

Dès lors, s'est posée la question de savoir si un Etat membre pouvait se voir contraint, en vertu du principe général de non-discrimination, d'étendre à un autre résident de l'UE, les avantages d'une convention signée avec un Etat tiers, plus favorable que celle le liant à son Etat membre de résidence.

Depuis une dizaine d'années, la CJUE répond à cette question avec une prudence extrême, tant et si bien que la doctrine privée s'est retrouvée partagée quant à la portée qu'il convenait de donner à cette jurisprudence.

Dans une série d'arrêts, le Conseil d'Etat vient de juger, sans ambiguïté, que le principe de non-discrimination implique que l'octroi d'un avantage conventionnel puisse, pour autant qu'il soit détachable de la convention en cause, être revendiqué par un résident d'un autre Etat membre n'ayant pas la qualité d'Etat partie à la convention. En l'espèce, des sociétés mères néerlandaises demandaient à bénéficier, au titre des dividendes perçus de leurs filiales françaises, des stipulations de la convention franco-italienne, lesquelles ne conditionnaient pas le bénéfice de l'avoir fiscal français à l'imposition des dividendes reçus par la société mère dans son Etat de résidence, contrairement à la convention franco-néerlandaise.

Le Conseil d'Etat a toutefois considéré que cet avantage particulier a, dans le

cadre de la convention franco-italienne, pour contrepartie le paiement par le trésor italien d'un crédit d'impôt aux sociétés mères résidentes de France sans condition d'imposition en France des dividendes. Le juge en déduit que cet avantage fait partie intégrante de la convention franco-italienne et contribue à son équilibre, de sorte qu'il ne peut s'analyser comme un avantage détachable du reste de cette convention. Dès lors, les sociétés néerlandaises ne pouvaient légitimement demander à en bénéficier (Conseil d'Etat, arrêts du 12 mai 2015, n° 366398, 366420, 366421, 366423, 366425, 366422).

Droit conventionnel

Capitalisation de la succursale étrangère d'une banque française

Une banque française disposait au Japon d'une succursale, financée par apport de fonds propres. L'Administration a estimé, au regard notamment des règles édictées par la réglementation prudentielle japonaise, que les fonds propres apportés excédaient ceux qu'aurait exigé l'exercice de son activité dans des conditions concurrentielles normales et en toute indépendance de son siège. Elle a considéré que la banque française avait indûment renoncé à percevoir les intérêts correspondant à la fraction de cette dotation jugée excessive, qu'elle a par conséquent réintégré aux résultats.

Tout d'abord, le Conseil d'Etat consacre au regard du droit interne le principe de liberté du choix des moyens de financement des succursales étrangères par leur siège français (CGI, art. 209 I). L'Administration ne peut par conséquent remettre en cause la liberté qu'a une société française de financer sa succursale étrangère en lui apportant des fonds propres plutôt qu'en la laissant recourir à l'emprunt, sauf à établir qu'un tel apport serait constitutif d'un acte anormal de gestion.

Sur le terrain conventionnel, il précise que l'article relatif aux établissements stables ne permet pas de substituer au montant des prélèvements et apports réalisés entre les différentes entités de l'entreprise, les fonds propres dont la succursale aurait dû être dotée pour ne pas méconnaître la réglementation localement applicable, si elle avait eu

une personnalité morale propre (Conseil d'Etat, arrêt du 17 juin 2015, n° 369722, Banque AIG).

On notera que le Conseil d'Etat a dans la présente affaire transposé les principes qu'il a posés dans la situation symétrique des succursales françaises de banques étrangères estimées insuffisamment capitalisées par l'Administration (Conseil d'Etat, arrêts du 11 avril 2014, n° 346687, Banca di Roma, n° 344990, Vereinsbank, n° 359640, Caixa Geral, Stricto Sensu Mai 2014 – N° 69, p. 4).

Signature d'un avenant à la convention franco-allemande

Le 31 mai dernier, la France et l'Allemagne ont signé un avenant à leur convention fiscale bilatérale, qui devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2016, sous réserve de sa ratification par les deux parties le 30 décembre 2015 au plus tard. Il aura notamment des incidences sur l'imposition des revenus immobiliers.

Il prévoit en effet que la plus-value réalisée par le résident d'un Etat contractant au titre de la cession de parts ou droits tirant directement ou indirectement plus de 50% de leur valeur, de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant, sera imposable dans ce dernier Etat, à l'exception des biens immobiliers directement affectés par une entité à sa propre activité d'entreprise (mine ou hôtel, par exemple). Autrement dit, ces aménagements permettront à la France de soumettre au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI le gain réalisé par un résident allemand au titre de la cession de ses parts dans une société à prépondérance immobilière française (article 7 (4) de la convention, tel que modifié par l'article II de l'avenant).

Par ailleurs, les dividendes versés à partir de revenus ou de gains tirés de biens immobiliers, par un véhicule d'investissement qui distribue la plus grande partie de ces revenus annuellement et dont les revenus ou les gains tirés de ces biens immobiliers sont exonérés d'impôt (en pratique SIIC, OPCI) ne bénéficieront plus des taux de retenue à la source conventionnels lorsque le bénéficiaire effectif de ces dividendes détient, directement ou indirectement, 10% ou plus du véhicule qui paie les dividendes. Les dividendes seront alors imposables au taux prévu par la législation nationale

de l'Etat contractant dont ils proviennent (article 9 (10) de la convention, tel que modifié par l'article IV de l'avenant).

L'avenant contient par ailleurs des précisions nouvelles en cas de transfert de résidence d'un contribuable personne physique d'un Etat contractant à l'autre (article 7 (4) de la convention, tel que modifié par l'article II de l'avenant) et permet l'application de l'exit tax par l'Etat d'origine pour les personnes ayant résidé plus de cinq ans sur son territoire et, de manière innovante, les modalités de calcul de la plus-value réellement réalisée lors de la cession effective des titres.

L'avenant comporte également des précisions nouvelles pour les artistes du spectacle, les sportifs et les mannequins (article 13 c) de la convention, introduit par l'article IX de l'avenant). Il prévoit également de simplifier la situation fiscale des retraités, anciens travailleurs frontaliers, en attribuant le droit d'imposition des pensions de retraite à l'Etat de résidence du bénéficiaire (article 14 de la convention, tel qu'aménagé par l'article X de l'avenant). Enfin, il introduit un mécanisme de compensation des déséquilibres fiscaux liés au régime d'imposition des travailleurs frontaliers actifs (article 13 tel que modifié par l'article VI de l'avenant).

News France

Fiscalité des entreprises

Simplification des obligations déclaratives

De l'Ordonnance portant simplification des obligations déclaratives en matière fiscale (n° 2015-681 du 18 juin 2015, JO du 19), on retiendra notamment les assouplissements suivants :

- La suppression de l'obligation déclarative de l'imprimé fiscal unique pour les distributions de bénéfices entre sociétés membres d'un même groupe fiscal intégré. Cette mesure s'applique aux distributions mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2015.

- La suppression de l'état de suivi du mali technique de fusion. Cette mesure s'applique aux états de suivi joints aux déclarations de résultats des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de l'Ordonnance.

- L'assouplissement des modalités de déclaration et de paiement de la retenue à la source prévue à l'article 115 quinquies du CGI applicable aux sociétés étrangères exerçant une activité en France, qui devra désormais être déclarée et versée au plus tard le 15^e jour du 4^e mois qui suit la clôture de l'exercice, et non plus le 15 du mois suivant l'expiration du délai qui lui est imparti pour souscrire la déclaration de ses résultats. Cette mesure s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2015.

- Les retenues à la source prévues aux articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du CGI devront, quant à elles, dorénavant être déclarées et versées au plus tard le 15 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel a eu lieu le paiement, et non plus le 15 du mois suivant celui du paiement. Cet assouplissement s'appliquera aux retenues effectuées à compter du 1^{er} janvier 2016.

Enfin, on notera l'annonce de la suppression prochaine, par voie réglementaire, de certaines déclarations spéciales afférentes à des réductions et crédits d'impôt - au nombre desquelles devrait figurer la déclaration spéciale de crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) - au profit d'une déclaration unique,

simplifiée et dématérialisée remise à l'occasion de la déclaration de résultats.

Modalités d'appréciation du seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS

Pour le Tribunal administratif de Montreuil, le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS d'une société étrangère s'apprécie au regard du seul chiffre d'affaires réalisé par son établissement stable en France, et non par référence à l'ensemble de son chiffre d'affaires mondial, contrairement aux prescriptions de l'Administration en la matière (BOI-IS-AUT-20, n° 100). Une société étrangère ne serait donc assujettie à la contribution exceptionnelle que si le chiffre d'affaires de son seul établissement stable français excède 250 M€ (TA Montreuil, jugement du 13 avril 2015, n° 1307960, 1307971, Reef Investment GmbH).

On suivra avec la plus grande attention ce contentieux, dès lors, notamment, que la position du Tribunal administratif, si elle était confirmée, pourrait être transposée à la contribution sociale (CGI, art. 235 ter ZC), dont le mécanisme est similaire.

Emission d'ORA concomitante à une distribution exceptionnelle de réserves

La CAA de Versailles vient de confirmer la non-déductibilité des intérêts afférents à une émission d'ORA concomitante à une distribution exceptionnelle de réserves dans un cadre transfrontalier intragroupe, sur le fondement de l'abus de droit.

La Cour s'est essentiellement fondée sur l'absence de modification de la situation financière de la société émettrice, les ORA faisant partie des fonds propres de l'entreprise (CAA Versailles, 14 avril 2015, n° 12VE01779, SAS Ingram Micro).

On soulignera que si l'Administration s'est placée sur le terrain de l'abus de droit par fraude à la loi, il est toutefois difficile d'identifier le texte dont le contribuable aurait ici fait une application littérale, contraire aux intentions de ses auteurs.

Pas de droit à l'oubli pour les provisions injustifiées

Le droit à l'oubli des erreurs ou omissions intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ne joue pas en cas d'inscription non justifiée d'une provision pendant des exercices successifs. Elle doit en effet s'analyser comme la répétition d'une erreur, même lorsque les montants en cause sont identiques.

On sait que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CGI, art. 38 4 bis) a pour effet de limiter la portée de la correction symétrique des bilans et de permettre ainsi au service vérificateur de procéder à des rehaussements de bénéfices au titre du premier exercice non prescrit à raison d'erreurs qui peuvent avoir été commises au cours d'un exercice prescrit.

Ce principe comporte toutefois des limites et ne s'applique notamment pas lorsque l'entreprise établit que les erreurs ou omissions à l'origine de l'insuffisance d'actif net ont été commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (exception dite du « droit à l'oubli »).

Dans le cas d'une provision irrégulièrement constituée à l'origine, un contribuable avait revendiqué cette exception du fait du maintien sans changement de cette provision dans ses bilans successifs.

Le juge a rejeté cette prétention en considérant qu'il s'agit de la répétition d'une même erreur, peu important à cet égard que les montants aient été identiques.

En effet, la déductibilité d'une provision doit être appréciée à la clôture de chaque exercice au vu du caractère probable des pertes ou charges provisionnées. Ainsi, même si la première erreur d'appréciation a été commise au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, on doit considérer que de nouvelles erreurs ont été commises à la clôture de chacun des exercices suivants (Conseil d'Etat, arrêt du 11 mai 2015, n° 370533, Société A Promotions).

On observera que tant qu'elle n'aura pas été rapportée, les contribuables

pourront continuer à se prévaloir de la doctrine administrative plus favorable qui prescrit, sans nuance, que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas aux provisions irrégulièrement comptabilisées plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit (BOI-AN-NX-000114-20141013).

Fiscalité des personnes

Notion de distribution régulière conditionnant le bénéfice de l'abattement de 40 %

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu, un abattement de 40% (CGI, art. 158-3-2°) est pratiqué sur le montant brut des distributions versées par une société passible de l'IS ou assimilée, qui résultent d'une décision régulière des organes compétents.

Pour mémoire, cette dernière condition exclut notamment du bénéfice de l'abattement, les rémunérations et avantages occultes, les revenus réputés distribués imposés au nom de l'actionnaire à la suite d'une rectification du résultat fiscal de la société et les intérêts excédentaires de comptes courants d'associés.

D'une façon générale, le juge précise que pour être regardée comme régulière, une décision de distribution de dividendes doit entrer dans un des cas de distribution de sommes prélevées sur les bénéfices qui sont autorisés par le Code de commerce et ne pas être le résultat d'une fraude (Conseil d'Etat, arrêt du 12 mai 2015, n° 369257).

Centre des intérêts économiques au sens du droit interne

On sait que l'appréciation du domicile fiscal en droit interne dépend de trois critères alternatifs, dont le plus subsidiaire est celui du centre des intérêts économiques (CGI, art. 4). Les modalités de calcul de l'impôt sur le revenu découlent de cette analyse préliminaire.

La situation en l'occurrence était celle d'une personne retraitée, qui demeurerait avec sa famille au Cambodge,

mais percevait des pensions de source française soumises à retenues à la source en France, et dont elle demandait le remboursement. En l'absence de convention fiscale conclue entre la France et le Cambodge, la question présentait en l'espèce une importance particulière.

Dès lors qu'il n'est pas contesté que les revenus qu'il perçoit sont exclusivement de source française, le contribuable est présumé avoir le centre de ses intérêts économiques en France même si les revenus en cause ne présentent pas le caractère d'une rémunération résultant de l'exploitation d'une activité économique en France. La circonstance qu'une partie de sa pension versée sur un compte bancaire en France, à sa demande, soit ensuite virée au Cambodge d'où il administre ses différents comptes, ne permet pas non plus à rapporter cette présomption (Conseil d'Etat, arrêt du 17 juin 2015, n° 371412).

TVA

Taux réduit sur la livraison et l'installation de matériaux économes en énergie

On sait que l'annexe III de la directive TVA 2009/47/CE, intitulée « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet [de taux réduits] », mentionne notamment la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ainsi que la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni (points 10 et 10 bis).

La CJUE juge que le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de ces dispositions en appliquant un taux réduit aux prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et aux livraisons de tels matériaux par une personne qui installe lesdits matériaux dans un immeuble résidentiel.

En effet, cette législation, d'une part, ne tient pas compte de la restriction afférente au contexte social dans

lequel doivent s'inscrire ces opérations et, d'autre part, n'exclut pas, dans l'hypothèse de prestations et livraisons qui relèveraient de la rénovation et de la réparation de logements privés, les matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni (CJUE, arrêt du 4 juin 2015, aff. C-161/14, Commission v. Royaume-Uni).

En France, on peut s'interroger sur l'euro-compatibilité des dispositions de l'article 278-0 bis A du CGI qui prévoient l'application du taux réduit de 5,5% de manière générale « sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés », sans exclure formellement les matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni.

Frais d'acquisition de participations

La Cour administrative d'appel de Versailles persiste dans son approche restrictive de la jurisprudence tracée par le Conseil d'Etat.

On sait que si une acquisition de titres de participations 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.

Dans une affaire suivie par le cabinet, le Conseil d'Etat avait considéré que lorsque le holding peut justifier qu'il est le seul à rendre ce type de prestations à l'ensemble des filiales et sous-filiales, les dépenses qu'il a exposées en vue de la préparation d'une prise de participations 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, *Stricto Sensu* Juillet – N° 64, p. 7).

La CAA de Versailles, à laquelle l'affaire a été renvoyée, a confirmé 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 a estimé que pour celles de ces sociétés qui sont situées dans une zone géographique où le 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 le holding assure directement de nombreuses prestations au profit des sous-filiales, la Cour a reconnu que le holding est en droit de déduire la TVA ayant grevé les frais préparatoires d'acquisition des titres mais a ordonné un supplément d'instruction pour apprécier le *quantum* des dépenses concernées (CAA Versailles, arrêt du 9 décembre 2014, n° 13VE02573 Sté L'Air liquide).

Après ce supplément d'instruction, la Cour estime que pour les acquisitions réalisées en Afrique du Sud, en Argentine et au Brésil, il n'est pas établi que la société « tête de pont » se bornerait à centraliser les redevances sans aucune intervention de sa part. Dans ces conditions, pour la Cour, le holding ne justifie pas effectuer, seul, au profit des nouvelles sous-filiales, des prestations de services caractérisant une activité économique et soumises à TVA.

Pour les zones géographiques sur lesquelles le holding a pu produire des

conventions qui témoignent de nombreux services assurés directement au profit des sous-filiales acquises, le droit à déduction est reconnu mais la Cour ordonne un nouveau supplément d'instruction pour statuer sur le montant de la décharge à accorder (CAA Versailles, arrêt du 9 juin 2015, n° 13VE02573, L'Air liquide).

Des pourvois devant le Conseil d'Etat ont été formés contre chacune des décisions de la Cour, en soutenant notamment que cette dernière aurait ajouté une condition non prévue par le Conseil d'Etat en exigeant que les relations entre le holding et les sous-filiales soient directes, qu'elle aurait rendu excessivement difficile, voire manifestement impossible, le droit à déduction de la TVA et que les filiales acquises ayant fusionné avec les « têtes de pont », les prestations rendues par le holding leur ont été directement facturées.

Le blog de Taj

www.taj-strategie.fr

DERNIÈRES PUBLICATIONS

« *Le paquet fiscal de la Commission européenne* »

Michel Aujean

« *Les provisions injustifiées n'ont plus le droit à l'oubli* »

Ruthy Zaghdoun

Raphaël Goupille

Stricto Sensu est édité 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.