

STRICTO SENSU

Focus

La neutralisation de la quote-part de frais et charges dans l'intégration fiscale est contraire au droit de l'Union européenne

La CJUE vient de juger que le fait que les dividendes reçus de filiales établies dans d'autres Etats membres ne puissent pas bénéficier de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instaurée dans le cadre de l'intégration fiscale n'est pas compatible avec la liberté d'établissement.

Par Marie-Pierre Hôo et Clara Maignan

Obligation de déclaration des dispositifs de planification fiscale agressive : le Brésil devance les travaux BEPS

Le gouvernement brésilien a instauré une obligation nouvelle de déclaration des opérations ayant pour objet de réduire, éluder ou différer le paiement de l'impôt.

Par Clara Maignan et Patrick Fumenier

L'essentiel de l'actualité en bref

Accord FATCA

Ont été publiés le décret relatif aux modalités de collecte et de transmission des informations par les institutions financières en application de l'accord FATCA entre la France et les Etats-Unis, et les commentaires de l'Administration sur cet accord.

Caractère non abusif d'une cession de titres intragroupe suivie d'une fusion

La cession par une société mère d'une filiale fortement dépréciée à une autre filiale du groupe, suivie de son absorption par la cessionnaire, n'est pas constitutive d'un abus de droit, dès lors qu'elle est justifiée par un besoin urgent de trésorerie et qu'elle s'inscrit dans le cadre d'une restructuration d'ensemble du groupe.

Renonciation à l'application d'une clause d'indexation illicite

La non-application par une entreprise d'une clause d'indexation de prix qui lui est économiquement favorable, mais qui se trouve être illicite, ne constitue pas un acte anormal de gestion sauf si l'Administration peut démontrer que cette renonciation n'était pas dans l'intérêt de l'entreprise.

Distribution de réserves et usufruit des titres

L'usufruitier ne dispose que d'un droit temporaire sur les dividendes issus de la distribution de réserves, sauf convention contraire.

Notion de prestation accessoire en TVA

Pour le Conseil d'Etat, une prestation est accessoire dès lors qu'elle ne constitue pas pour les clients une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la prestation principale.

La neutralisation de la quote-part de frais et charges dans l'intégration fiscale est contraire au droit de l'Union européenne

Dans une décision très attendue, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) vient de juger que le fait que les dividendes reçus de filiales établies dans d'autres Etats membres ne puissent pas bénéficier de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instaurée dans le cadre de l'intégration fiscale n'est pas compatible avec la liberté d'établissement.

Le contexte de la décision

Les produits de participation reçus par une société du groupe intégré en provenance d'une société appartenant au même groupe intégré, ouvrent droit, lorsqu'ils sont éligibles au régime mères et filiales, à une neutralisation de la quote-part de frais et charges de 5 % afférente à ces produits, sauf s'il s'agit de distributions versées par une société intégrée au cours de son premier exercice d'intégration (CGI, art. 223 B, al. 2).

Pour tenir compte de la jurisprudence *Papillon* (CJCE, 27 novembre 2008, affaire C-418/07), ce mécanisme de neutralisation a été étendu aux dividendes versés par une société intermédiaire, sise dans un Etat membre de l'UE ou de l'EEE, pour autant qu'ils proviennent d'une distribution faite par une sous-filiale intégrée à la société intermédiaire (CGI, art. 223 B, al. 3).

En revanche, en sont exclus les dividendes directement versés à une société du groupe par une filiale étrangère, le régime de l'intégration fiscale étant réservé aux seules sociétés établies en France.

Une société française, tête d'un groupe intégré, a sollicité la restitution de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes perçus par une filiale intégrée qui les avait elle-même

perçus de ses propres filiales sises dans d'autres Etats de l'Union européenne, qui, si elles avaient été situées en France, auraient rempli toutes les conditions pour rejoindre le groupe. Face au refus de l'Administration, elle a opposé la contrariété de la législation française au regard de la liberté d'établissement.

Si le Tribunal administratif de Montreuil a refusé, en première instance, d'accéder à sa requête, la Cour administrative d'appel de Versailles a pris le parti de surseoir à statuer et de saisir, sans attendre que le contentieux soit porté entre les mains du Conseil d'Etat, la CJUE d'une question préjudicielle portant sur la compatibilité du refus de neutralisation de la quote-part de frais et charges avec la liberté d'établissement (CAA Versailles, arrêt du 29 juillet 2014, n° 12VEo3691, *Stricto Sensu* n° 71, p. 6). On observera, à cet égard, que, de manière semble-t-il inédite, l'Administration s'est pourvue en cassation contre cette demande de saisine.

La décision de la CJUE

Sans surprise, la Cour a considéré que la législation française était bien constitutive d'une restriction à la liberté d'établissement, en ce qu'elle désavantage les sociétés mères détenant des filiales dans d'autres Etats membres, puisque seules peuvent bénéficier d'une exonération totale les distributions versées par des filiales intégrées et donc nécessairement établies en France.

La véritable incertitude portait, en réalité, sur le point de savoir si la Cour admettrait les justifications invoquées par le gouvernement français, à savoir la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et la cohérence du système fiscal.

L'admission de la première de ces justifications, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, dépendait pour l'essentiel de la portée qu'entendait conférer la CJUE à sa décision *X Holding BV* (20 février 2010, affaire C-337/08).

Dans cette affaire, c'est en se fondant sur la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, que la Cour avait

admis pour la première fois qu'un Etat membre était fondé à réserver un régime de groupe aux seules sociétés résidentes. Elle a considéré que dès lors que le périmètre de l'entité fiscale pouvait être librement modifié par la société mère, admettre la possibilité d'y inclure une filiale non-résidente aurait pour conséquence de permettre à la société mère de choisir librement l'Etat membre où elle fait valoir les pertes de cette filiale.

Or, la portée de cette décision était ambiguë : devait-on considérer qu'elle était limitée à la consolidation des résultats des sociétés étrangères avec ceux des sociétés résidentes ou qu'elle s'étendait, au contraire, à l'ensemble des avantages réservés aux sociétés membres d'un groupe fiscal ? Cette ambiguïté avait déjà été soulignée par le passé, à tel point que Franck Locatelli, rapporteur public devant la Cour administrative d'appel de Versailles, a proposé de soumettre à la CJUE un recours en interprétation.

La CJUE vient de mettre fin au débat, en jugeant que la décision *X Holding BV* ne saurait être regardée comme légitimant de manière générale l'exclusion des filiales non résidentes de l'ensemble des avantages d'un régime fiscal de groupe.

Elle explique qu'elle s'était limitée, dans cette affaire, à l'examen de la condition de résidence en tant que condition d'accès à un régime d'intégration fiscale et qu'elle avait jugé que cette condition était justifiée, en tenant compte du fait qu'un tel régime permettait le transfert des pertes à l'intérieur du groupe. Autrement dit, si l'on peut exclure les sociétés non-résidentes du périmètre de l'intégration, on ne peut, pour autant, leur refuser par principe tous les avantages prévus par ce régime. La Cour conclut donc, à l'instar de son Avocat général, que chacun des avantages accordés dans le régime de l'intégration fiscale (transfert des pertes à l'intérieur du groupe excepté) doit faire l'objet d'un examen séparé pour déterminer s'il peut valablement être refusé dans un contexte transfrontalier.

Le juge communautaire se refuse donc

à appréhender, ainsi que le gouvernement français l'y invitait, le régime de l'intégration fiscale comme un bloc compact et cohérent, mais pose au contraire une présomption de détachabilité de chacun des avantages du régime. Si elle ne retient pas expressément ce terme, la Cour va néanmoins procéder à l'examen, de manière isolée, du mécanisme de neutralisation de la quote-part de frais et charges au sein de l'intégration, d'abord au crible de la répartition du pouvoir d'imposition, puis au regard de la cohérence du régime fiscal français.

Elle considère que la différence de traitement en résultant n'est pas justifiée par la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, puisqu'elle ne porte que sur les dividendes entrants, perçus, en tout état de cause par des sociétés mères résidentes, de telle sorte que seule est concernée la souveraineté fiscale de l'Etat français.

La Cour écarte de la même manière la justification tirée de la cohérence du système fiscal. Rappelons que, pour qu'une telle justification puisse être admise, il faut qu'il existe un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé. Ainsi, dans le cadre de la décision *Papillon*, la CJUE avait jugé, s'agissant du régime français de l'intégration fiscale, qu'il existait un lien direct entre l'avantage tiré de la consolidation des résultats de toutes les sociétés du groupe et le prélèvement fiscal lié à une neutralisation de certaines opérations internes au groupe permettant d'éviter le double emploi des pertes.

Pour autant, la Cour considère qu'en l'espèce, aucun lien direct ne peut être identifié entre l'avantage que constitue la neutralisation de la quote-part de frais et charges et un désavantage fiscal résultant de la neutralisation des opérations internes au groupe. Pour le dire autrement, la neutralisation de la quote-part de frais et charges procure à la tête de groupe un pur avantage fiscal, tenant à l'exonération totale des produits de participation reçus de ses filiales intégrées.

Enfin, la CJUE écarte rapidement l'argument selon lequel, en prévoyant la réintégration d'une quote-part de frais

et charges sur les dividendes versés par des filiales étrangères, la France s'est seulement bornée à user de la faculté que lui offrait la Directive relative au régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales en son article 4§3. Elle rappelle à cet égard que l'application des dispositions de la Directive doit, en tout état de cause, se faire dans le respect du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Elle conclut donc à la contrariété à la liberté d'établissement du régime français, en ce qu'il désavantage les sociétés mères d'un groupe intégré qui détiennent des filiales établies dans d'autres Etats membres, qui, si elles avaient été résidentes auraient été objectivement éligibles, sur option, au mécanisme de neutralisation de la quote-part de frais et charges.

Conséquences de la sanction de la CJUE

A titre liminaire, il convient de préciser que la décision ainsi rendue par la CJUE a vocation à lier le juge national non seulement s'agissant de l'affaire ayant donné lieu au renvoi préjudiciel, mais également pour toutes les affaires similaires ultérieurement portées à sa connaissance. Dès lors, les sociétés mères françaises ayant perçu des dividendes de filiales résidentes d'un autre Etat membre qu'elles détiennent à au moins 95 % et qui satisfont par ailleurs toutes les conditions pour être membres d'une même intégration fiscale, résidence exceptée, devraient pouvoir obtenir la restitution de l'imposition correspondant à la réintégration de la quote-part de frais et charges sur ces distributions. Les réclamations déposées avant le 31 décembre 2015 pourront porter sur la quote-part afférente aux distributions des années 2012, 2013 et 2014.

Par ailleurs, il importe de souligner qu'il ne s'agit pas ici d'une décision rendue dans le cadre d'une procédure d'infraction susceptible de contraindre la France à adapter sa législation nationale le plus rapidement possible et sous astreinte le cas échéant. Pour autant, il est vraisemblable que la France décide de se conformer d'elle-même à la décision de la Cour. S'il est difficile d'anticiper les aménagements au régime qui pourront être décidés, le cas échéant, on peut craindre que

“LA DÉCISION DE LA CJUE CONDUIT NÉCESSAIREMENT À S'INTERROGER SUR L'EURO-COMPATIBILITÉ DES AUTRES MÉCANISMES DE NEUTRALISATION.”

le législateur, à l'occasion des lois de finances de fin d'année, ne décide de mettre fin à la restriction litigieuse, en supprimant purement et simplement le mécanisme de neutralisation dans l'intégration fiscale. Rappelons à cet égard que dans son rapport annuel de 2011, la Cour des comptes indiquait que cette neutralisation constituait le coût budgétaire le plus élevé parmi les différentes neutralisations prévues par le régime de groupe. Son coût était alors estimé à 1,6 milliard d'euros par an.

Enfin, en reconnaissant aux avantages de l'intégration fiscale un caractère détachable, la décision de la CJUE conduit nécessairement à s'interroger sur l'euro-compatibilité des autres mécanismes de neutralisation que ce régime prévoit.

Marie-Pierre Hôo
mhoo@taj.fr

Clara Maignan
cmaignansimmenauer@taj.fr

Obligation de déclaration des dispositifs de planification fiscale agressive : le Brésil devance les travaux BEPS

Le gouvernement brésilien a publié le 22 juillet dernier des directives (mesures provisoires (PM) 685) mettant à la charge des contribuables, à titre provisoire, une obligation nouvelle de déclaration des opérations ayant pour objet de réduire, éluder ou différer le paiement de l'impôt. Même si elle doit encore être formellement votée par le Parlement brésilien pour être définitive, cette obligation déclarative est effective dès à présent.

Cette mesure est une première réaction du Brésil au projet BEPS (*Base erosion and profit shifting*) porté par l'OCDE. Rappelons que l'action 12 du projet intitulée « Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive » tend à obtenir des contribuables qu'ils déclarent celles de leurs opérations qui sont susceptibles de constituer des dispositifs de planification fiscale abusive ou agressive. L'OCDE a publié, pour consultation publique, un rapport dans le cadre duquel elle formule un certain nombre de recommandations quant à la forme que devront revêtir les règles imposant la déclaration des dispositifs de planification fiscale agressive, en tenant compte notamment de leurs coûts administratifs pour les administrations fiscales locales et les entreprises.

Mise en œuvre de l'obligation de déclaration

En application de la réglementation brésilienne, seront tenus à l'obligation de déclaration nouvelle tous les contribuables s'étant trouvé, au titre de l'année civile précédente, dans l'une des situations suivantes :

- les opérations juridiques entreprises par le contribuable ne sont justifiées par aucun autre motif économique que celui de réduire ou d'éluider le paiement de l'impôt ;
- le cadre juridique choisi est inhabi-

tuel (intermédiations, contrats singuliers...);

- les opérations en cause sont expressément visées dans des commentaires de l'administration fiscale brésilienne à paraître.

La déclaration devra alors être effectuée au plus tard le 30 septembre de l'année suivante.

La réglementation brésilienne prévoit en outre qu'une déclaration qui interviendrait préalablement à l'une des opérations ainsi visées serait présumée constituer une demande de ruling, à laquelle l'administration fiscale décidera librement d'accéder ou non.

Une fois la déclaration souscrite, les autorités fiscales brésiennes procéderont à l'examen de la situation et auront la faculté de remettre en cause les opérations qui ne présenteraient pas des justifications économiques réelles. Dans ce cas, elles mettront le contribuable en demeure de s'acquitter de l'imposition éludée dans les trente jours, majorée des intérêts de retard, mais sans pénalité complémentaire. Précisons que ne seront toutefois pas concernées par cette procédure les opérations déclarées alors qu'un contrôle fiscal est d'ores et déjà en cours.

La réglementation nouvelle prévoit également la remise en cause des opérations si la déclaration comporte des erreurs, des omissions, des informations erronées ou frauduleuses, ou encore qu'elle émane d'une entité pour laquelle la transaction en cause n'emporte aucune incidence fiscale.

Le défaut de déclaration sera considéré comme une omission délibérée, accompagnée d'une intention de se livrer à l'évasion ou à la fraude fiscale, passible d'une pénalité de 150 % de l'imposition non acquittée, au lieu de la pénalité de droit commun de 75 %.

Précisons enfin que l'administration fiscale brésilienne publiera prochainement une instruction relative aux aspects procéduraires (forme, délais, conditions) de l'obligation de déclaration nouvelle.

Remarques

Comme indiqué précédemment, cette mesure constitue la toute première réponse du gouvernement brésilien au projet BEPS. Telle qu'elle est actuelle-

“LE DÉFAUT DE DÉCLARATION SERA CONSIDÉRÉ COMME UNE OMISSION DÉLIBÉRÉE.”

ment rédigée, son champ d'application semble particulièrement large et susceptible d'augmenter l'insécurité juridique. Il est dès lors permis de se demander si les députés brésiliens adopteront cette mesure en l'état.

En effet, si la mesure provisoire est effective depuis le 22 juillet dernier, les députés brésiliens disposent de quatre mois pour la valider. Une mesure provisoire demeure en vigueur pendant deux mois, à l'issue desquels elle expire automatiquement si elle n'est pas reconduite pour une nouvelle période de deux mois ou si elle n'est pas adoptée par les députés brésiliens dans le délai de quatre mois. Précisons que les députés ont la faculté d'adopter la mesure en l'état, de l'amender ou de la rejeter purement et simplement.

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

Clara Maignan
cmaignansimmenauer@taj.fr

Droit européen

Ordre d'imputation des réductions et des crédits d'impôt sur le revenu

On se souvient que l'Administration a modifié, en décembre 2014, sa doctrine relative au calcul de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère perçus par des résidents français et ouvrant droit à crédit d'impôt pour éviter la double imposition internationale, en réponse à une mise en demeure de la Commission européenne.

Elle vient d'y apporter des précisions complémentaires en précisant que, par exception, le crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus et gains de source étrangère soumis au barème progressif prévu par les conventions fiscales conclues par la France s'impute avant les réductions d'impôt dont l'imputation est répartie sur plusieurs années ou qui font l'objet d'un report. Ce report peut être prévu lorsque les versements ouvrant droit à l'avantage fiscal excèdent le plafond annuel prévu par la loi ou lorsque le montant de l'avantage fiscal excède celui de l'impôt dû au titre de l'année d'imposition.

L'Administration précise que, comme les réductions d'impôt, le crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus et gains de source étrangère soumis au barème progressif prévu par les conventions fiscales conclues par la France ne peut pas donner lieu à restitution et que ce crédit d'impôt ne peut, en outre, être reporté (BOI-IR-RICI, point n° 35).

Prélèvements sociaux additionnels sur les revenus du patrimoine : le Conseil d'Etat s'aligne sur la CJUE

On sait que la CJUE a récemment jugé, à titre préjudiciel, qu'en vertu du principe communautaire d'unicité de législation de sécurité sociale, les revenus du patrimoine ne peuvent être assujettis aux prélèvements sociaux

de 15,5 % lorsque leur bénéficiaire relève d'un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre (CJUE, arrêt du 26 février 2015, Aff. C-623/13, M. de Ruyter).

Alors que l'on attendait encore la décision du Conseil d'Etat dans cette affaire, l'Administration a publié, en juillet dernier, un communiqué pour le moins surprenant, en informant les contribuables que les prélèvements sociaux resteraient applicables tant que le Conseil d'Etat ne se serait pas prononcé, et surtout, tant que le Gouvernement n'aurait pas décidé des conséquences à en tirer. Il convient de souligner, à cet égard, que le Conseil d'Etat avait déjà fait application en droit interne de la décision de Ruyter (Conseil d'Etat, arrêt du 17 avril 2015 n° 365511, SSR).

Aussi, est-ce sans surprise qu'il s'est finalement prononcé dans l'affaire ayant donné lieu à la question préjudicielle. Il juge, dans une décision dépourvue de toute ambiguïté, qu'il convient de faire application des principes dégagés par la CJUE et donc de ne pas assujettir aux prélèvements sociaux les revenus du patrimoine lorsque leur bénéficiaire relève exclusivement du régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre (Conseil d'Etat, arrêt du 27 juillet 2015, n° 334551, de Ruyter).

Rappelons que la décision ainsi consacrée par le Conseil d'Etat a vocation à s'appliquer aux ressortissants des Etats membres de l'Union européenne, mais devrait également être transposable à ceux des Etats parties à l'accord EEE et de la Suisse, dès lors qu'ils peuvent se prévaloir des règlements (CE) n° 883/2004 et 987/2009.

Successions internationales et règlement communautaire

Le règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux successions internationales, est entré en application le 17 août 2015 (Règlement (UE) n° 650/2012 du 4 juillet 2012).

Il est notamment rappelé que la loi applicable à l'ensemble d'une succession est, à titre de règle générale, celle de l'Etat dans lequel le défunt avait sa résidence habituelle au moment de son décès (art. 21). Mais surtout, le règlement prévoit qu'une personne peut dé-

sormais choisir la loi de l'Etat dont elle possède la nationalité au moment où elle fait ce choix ou au moment de son décès (art. 22). Cela concerne notamment la désignation des héritiers et la détermination de leurs droits respectifs, la quotité disponible, le rapport des libéralités antérieures...

Ce règlement ne comporte cependant pas de volet fiscal. Les règles prévues par le CGI (art. 750 ter) demeurent donc applicables.

Droit conventionnel

Convention fiscale France-Andorre : entrée en vigueur

La convention fiscale signée entre la France et Andorre le 2 avril 2013, finalement approuvée par les parlementaires en mars dernier, est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2015 (Décret n° 2015-878 du 17 juillet 2015).

Rappelons que son approbation avait été particulièrement tumultueuse, en raison de la clause dérogatoire prévue au d) du 1 de l'article 25, permettant à la France d'imposer les personnes physiques de nationalité française résidentes d'Andorre, comme si la convention n'existait pas.

La convention ne s'appliquera toutefois pas avant 2016.

Transparence et échange d'informations

Dans le mouvement international vers plus de transparence et d'échange d'informations, l'île Maurice a signé à son tour le 23 juin dernier la convention OCDE multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Cette convention prévoit un cadre commun en matière d'échange d'information et d'assistance au recouvrement. Elle pose ainsi, *via* notamment l'échange automatique d'informations et la coordination des contrôles fiscaux simultanés, les principes d'une assistance administrative mutuelle entre administrations nationales.

L'île Maurice poursuit ainsi son engagement pris en 2014 de mettre en œuvre dès 2017 un échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

Précisions sur la procédure de régularisation afférente à un redressement prix de transfert

On sait que peuvent être qualifiés de revenus distribués les bénéfices indûment transférés à l'étranger qui font l'objet de rectifications fondées sur certains dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale internationale (CGI, art. 57 et 238 A). Dans cette hypothèse, la retenue à la source prévue en droit interne est susceptible de s'appliquer (CGI, art. 119 bis). Une procédure de régularisation, aujourd'hui légale, permet néanmoins de ne pas appliquer cette retenue à la source sur ces revenus qualifiés de revenus distribués lorsque certaines conditions cumulatives sont remplies (LPF, art. L.62 A).

L'Administration vient de préciser ces conditions et notamment celle tenant au rapatriement des profits du redevable.

Ainsi, pour l'administration fiscale, ce rapatriement doit correspondre soit à un reversement effectif des sommes dans les caisses sociales de l'entreprise, soit à l'extinction d'une dette envers la société bénéficiaire de la distribution (BOI-CF-IOR-20-20, n° 120). *A contrario*, il est exclu que le rapatriement prenne la forme de l'enregistrement d'une créance dans les comptes de l'entreprise vérifiée, ou, d'un apport en capital ou en compte courant au profit de la société vérifiée (BOI-CF-IOR-20-20, n° 130).

La position retenue par l'Administration paraît rigoureuse dès lors que le législateur n'a rien prescrit de tel dans la loi et qu'une simple inscription de la créance dans les comptes de l'entreprise vérifiée aurait tout aussi bien répondu à l'esprit de cette mesure. On notera, en outre, que ce reversement est susceptible d'avoir des conséquences fiscales dans l'autre pays.

Accord FATCA : publication du décret d'application et des commentaires au BOFiP

A été publié le 23 juillet dernier le décret relatif aux modalités de collecte et de transmission des informations par les institutions financières en application de l'accord FATCA entre la France et les Etats-Unis, approuvé par les parlementaires en septembre dernier et de l'article 1649 AC du CGI (adopté dans le cadre de la loi de séparation et de régulation des activités bancaires de 2013 et précisé par la 1^{re} LFR 2014). En outre, l'Administration a publié au BOFiP ses commentaires sur cet accord (Décret n° 2015-907 du 23 juillet 2015 et BOI-INT-AEA-10).

La Belgique inscrit le Luxembourg sur la liste des paradis fiscaux

Il résulte de cette inscription que tous les paiements excédant 100 000 euros, effectués directement ou indirectement à des personnes établies au Luxembourg devront faire l'objet d'une déclaration spécifique.

En vertu de la législation belge, doivent être déclarés tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans les Etats ne mettant pas effectivement et substantiellement en œuvre la norme internationale en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales, dès lors que le montant cumulé de ces paiements excède 100 000 euros par an (article 307, § 1, alinéa 5 CIR 92).

Dans une circulaire publiée le 3 septembre dernier, l'administration fiscale belge indique que sont concernés les Etats ayant reçu du forum mondial sur la transparence de l'OCDE la note « non conforme », soit Chypre, le Luxembourg, les Seychelles et les Iles Vierges britanniques. On observera que depuis, les Iles Vierges britanniques ont obtenu la note « conforme pour l'essentiel ». Dès lors, les paiements effectués à destination des Iles Vierges britanniques pourraient, en définitive, ne pas être concernés par l'obligation déclarative.

Caractère non abusif d'une cession intragroupe de titres suivie d'une fusion

La cession par une société mère d'une filiale fortement dépréciée à une autre filiale du groupe, suivie de son absorption par la cessionnaire, n'est pas constitutive d'un abus de droit, dès lors qu'elle est justifiée par un besoin urgent de trésorerie et qu'elle s'inscrit dans le cadre d'une restructuration d'ensemble du groupe.

En l'espèce, la société tête du groupe PSA avait cédé, en novembre 2000, l'intégralité des titres qu'elle détenait dans l'une de ses filiales à une autre société du groupe, réalisant une très importante moins-value à long terme (rappelons que pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2007, les moins-values à long terme étaient intégralement imputables sur les plus-values de même nature). Cette moins-value a été neutralisée en application des règles de l'intégration fiscale, de même que la reprise de la provision pour dépréciation antérieurement constituée par la société mère sur les titres de la société cédée. En décembre 2001, la cessionnaire a absorbé la société cédée dans le cadre d'une fusion simplifiée. La dissolution de cette dernière entraînant sa sortie du groupe, la société mère a pu déduire de son résultat à long terme la moins-value de cession.

L'Administration a remis en cause, sur le terrain de l'abus de droit, la cession de la filiale préalablement à son absorption par la cessionnaire, estimant que la société tête de groupe aurait tout aussi bien pu absorber elle-même la société cédée.

Le Conseil d'Etat a toutefois écarté cette qualification, en relevant que la cession était justifiée par un besoin urgent de trésorerie, en vue de l'acquisition de l'activité d'équipement automobile du groupe Sommer-Allibert. La cession immédiate a ainsi permis à la tête de groupe de limiter son recours

à l'endettement, tout en faisant disparaître de son bilan les titres d'une société très dépréciée. La tête de groupe faisait par ailleurs valoir que, dans le cadre de la restructuration d'ensemble du groupe, entreprise deux ans avant la cession litigieuse, elle n'avait vocation qu'à détenir des titres de sociétés elles-mêmes têtes de sous-groupes, alors que la société cessionnaire était destinée à détenir les filiales du groupe sans activité ou en sommeil, à l'instar de la société cédée (Conseil d'Etat, arrêt du 8 juillet 2015, n° 365850).

Cette approche économique du juge est très intéressante. Néanmoins, en l'espèce, la solution présente un intérêt essentiellement contentieux. En effet, les moins-values à long terme sur titres de participation ne sont désormais plus imputables sur les plus-values de même nature, ces dernières étant exonérées. Par ailleurs, la loi de finances pour 2011 a instauré un mécanisme en vertu duquel l'imputation des moins-values de cessions de titres de participations réalisées moins de deux ans après leur acquisition au profit d'une entreprise liée est reportée jusqu'à l'expiration d'un délai de deux ans, de sorte que la moins-value relève en définitive du régime du long terme (CGI, art. 219 I a septies).

Renonciation à l'application d'une clause d'indexation illicite

La non-application par une entreprise d'une clause d'indexation de prix qui lui est économiquement favorable, mais qui se trouve être illicite, ne constitue pas un acte anormal de gestion sauf si l'Administration peut démontrer que cette renonciation n'était pas dans l'intérêt de l'entreprise.

En l'espèce, le contribuable avait conclu un contrat de bail portant sur la location de la clientèle de son activité de conseil en management, contre le versement d'une redevance annuelle, revalorisée en fonction de la variation de l'indice national du coût de la construction établi par l'Insee. Si le montant du loyer a été rehaussé à deux reprises par accord entre les parties, il n'a, en pratique, jamais été fait usage de la clause d'indexation, prohibée par les dispositions de l'article L. 112-2 du CMF.

L'Administration a pourtant remis en cause cette situation. Elle considère que la non-application de la clause avait permis au contribuable de bénéficier de l'exonération des plus-values de cessions réalisées dans le cadre d'une activité libérale prévue, sous condition de plafond, par l'article 151 septies du CGI, en maintenant au-dessous du seuil de 54 000 euros le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Pour le Conseil d'Etat, renoncer aux recettes qui résulteraient de l'application de la clause illicite ne constitue pas un acte anormal de gestion, sauf si l'Administration démontre qu'il n'était pas dans l'intérêt de l'entreprise d'écarter cette clause malgré son illicéité (Conseil d'Etat, arrêt du 13 février 2015, n° 360339).

Fiscalité des personnes

Distribution de réserves et usufruit des titres

L'usufruitier ne dispose que d'un droit temporaire sur les dividendes issus de la distribution de réserves, sauf convention contraire.

C'est opportunément que la Cour de cassation est venue clore le débat relatif aux distributions de réserves intervenant dans un contexte de démembrement de propriété.

Contrairement à la doctrine majoritaire qui prônait l'attribution au seul nu-propiétaire des distributions de réserves, certains auteurs défendaient la thèse selon laquelle les dividendes prélevés sur les réserves devaient - comme ceux issus du bénéfice annuel - revenir à l'usufruitier et à lui seul (R. Mortier et Y. Kerambrun).

Pour la chambre commerciale de la Cour de cassation, en cas de distribution de réserves, l'usufruitier de droits sociaux dispose d'un droit temporaire qui s'exerce sur cette distribution sous la forme d'un quasi-usufruit. Est toutefois réservée l'hypothèse d'une convention contraire conclue entre le nu-propiétaire et l'usufruitier (Cour de cassation, arrêt du 27 mai 2015, n° 14-16.246).

Il en résulte, tout d'abord, que ce dernier se trouve tenu d'une dette de restitution exigible au terme de l'usufruit. Par ailleurs, cette dette étant d'origine légale - et non conventionnelle - la présomption de fictivité des dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers (CGI, art. 768 et 773) est inapplicable. Dès lors, la Cour en conclut qu'une telle dette de restitution est, en cas d'usufruit viager, déductible de l'actif successoral.

On remarquera qu'implicitement les juges se prononcent donc sur la nature de produits des réserves mises en distribution, lesquels produits sont, on le sait, l'apanage du nu-propiétaire. Mais on retiendra que si le nu-propiétaire acquiert la propriété des réserves, celle-ci se trouve néanmoins grevée du droit de jouissance légal de l'usufruitier sous la forme d'un quasi-usufruit.

Application d'office du plafonnement de l'ISF en cas de rectification

On sait que le total formé par l'ISF et l'IR ne doit pas excéder 75 % des revenus de l'année précédente (CGI, art. 885 V bis). Dans sa version en vigueur à l'époque des faits, ce plafonnement était de 85 % des revenus de l'année précédente, et la réduction d'ISF en résultant était elle-même plafonnée.

L'Administration estimait qu'il incombe au contribuable redressé de liquider lui-même le plafonnement puis de demander, par voie de réclamation contentieuse, et une fois seulement les impositions litigieuses devenues définitives, le dégrèvement éventuel en résultant.

La Cour de cassation rappelle qu'il appartient à l'administration fiscale, dans le cadre de son pouvoir général de rectification (LPF, art. L. 168), de recalculer l'impôt qui résulte des lois et réglementations applicables, fussent-elles en faveur du contribuable. Dès lors, le juge considère qu'il revient à l'administration fiscale de rechercher d'office si le plafonnement est applicable et d'en tirer toutes les conséquences pour le calcul de l'impôt (Cour de cassation, arrêt du 27 mai 2015, n° 14-14.257).

Notion de prestation accessoire

On sait que la TVA est perçue au taux réduit de 10 % (5,5 % à l'époque des faits) notamment en ce qui concerne les prestations relatives à la fourniture de logement et aux trois-quarts du prix de pension ou de demi-pension dans les établissements d'hébergements (CGI, art. 279).

Mais, on sait également que la directive TVA requiert de ne pas décomposer artificiellement des éléments formant objectivement une seule opération économique indissociable.

Pour le Conseil d'Etat, il convient de regarder comme des prestations accessoires celles qui ne constituent pas pour les clients une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la prestation principale. Ces prestations accessoires partagent le sort fiscal de la prestation principale.

S'appuyant sur un faisceau d'indices, le Conseil d'Etat a considéré, en l'espèce que les prestations d'accès à un complexe aquatique étaient accessoires à la prestation d'hébergement principale du village de vacances. Il observe en effet que les clients n'avaient pas la faculté de refuser d'acquiescer ces prestations, que les installations aquatiques ne contribuaient qu'à hauteur de 10 % à la formation du prix de revient des hébergements, qu'elles ne réunissaient qu'une faible partie des activités proposées, que l'accès ne pouvait jamais en être garanti et que leur fréquentation ne constituait ni nécessairement un critère déterminant du choix de séjourner dans ledit village, ni une pratique systématique lors de ce séjour.

Ces prestations pouvaient donc être soumises à la TVA au taux réduit et

la société était fondée à demander la restitution partielle d'une fraction de la taxe initialement collectée au taux normal (Conseil d'Etat, arrêt du 24 juin 2015, n° 365849, Center Parcs).

Exonération des activités médicales

La CJUE précise que le transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine ne bénéficie pas de l'exonération des activités médicales lorsqu'il est réalisé par un tiers indépendant.

On sait que la directive TVA 2006/112/CE exonère certaines prestations de nature médicale, notamment, les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux lorsqu'elles sont assurées, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour les organismes de droit public, par d'autres établissements de même nature (art. 132-1-b) et, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales (art. 132-1-c).

En l'espèce, Mme de Fruytier exerçait en Belgique, en qualité d'indépendant, une activité de transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine pour le compte d'hôpitaux et de laboratoires.

La CJUE avait déjà jugé que cette activité n'entrait pas dans le champ des « livraisons d'organes, de sang et de lait humains » exonérées de TVA en application de l'art. 132-1-d. de la directive précitée (CJUE, arrêt du 3 juin 2010, aff. C-237/09, de Fruytier).

Elle ajoute aujourd'hui qu'une telle activité ne constitue pas non plus des « soins médicaux » ou des « prestations de soins » au sens de la directive TVA, et qu'elle ne peut donc pas bénéficier de l'exonération prévue au point c.

En revanche, si elle constituait une étape indispensable dans le processus de prestation des services thérapeu-

tiques poursuivis, elle pourrait être assimilée à une « opération étroitement liée » exonérée en application du point b. Mais encore faudrait-il que le prestataire satisfasse les conditions *ratione personae* posées par la directive. Or, la Cour relève à cet égard qu'un transporteur indépendant n'est pas une entité individualisée accomplissant le même type de fonction particulière que les établissements hospitaliers ou les centres de soins médicaux et de diagnostics (CJUE, arrêt du 2 juillet 2015, aff. C-334/14, de Fruytier).

On observera qu'en application de cette jurisprudence, l'activité de transport d'organes sera soumise à un régime TVA différent selon qu'elle est réalisée par un intermédiaire indépendant ou par l'hôpital ou le laboratoire.

Pour mémoire, on rappelle qu'en droit interne, même si le 2° du 4 de l'article 261 du CGI exonère les livraisons portant sur les organes, la doctrine administrative publiée au BOFiP prescrit de taxer les opérations de transport de tels produits dans les conditions de droit commun, sans distinguer la qualité du prestataire (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-30, n° 30).

Le blog de Taj

www.taj-strategie.fr

DERNIÈRES PUBLICATIONS

Consultez le compte-rendu de la sixième session du Cercle de Prospective Fiscale : « Fiscalité des entreprises en 2025 - Concurrence, conflits ou coopération ? »

Taj contribue au rapport de la Commission des Finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique

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 legal : 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.