

# STRICTO SENSU

## Focus

### Une retenue à la source ne saurait être trop lourde

Pour la CJUE, un Etat membre ne saurait imposer une retenue à la source sur les dividendes versés à des non-résidents (personnes physiques comme sociétés), dès lors qu'elle conduit à faire peser sur eux une charge fiscale définitive plus lourde que celle supportée par les résidents, et ce, même si son mode de perception et son taux sont identiques pour les deux catégories de bénéficiaires.

Par Marie-Pierre Hôo et Clara Maignan

### L'Italie réforme sa législation en matière de fiscalité internationale

Le gouvernement italien introduit dans sa législation fiscale de nombreux aménagements susceptibles d'impacter les investisseurs étrangers et les sociétés italiennes engagées dans des opérations transfrontalières. Les modifications portent notamment sur les *rulings* fiscaux, les transferts de sièges, les établissements stables et le régime de groupe.

Par Stéphanie Vandalle et Patrick Fumenier

## L'essentiel de l'actualité en bref

### Les *rulings* « Fiat » et « Starbucks » considérés comme illégaux par la Commission européenne

La Commission européenne vient d'annoncer que les *rulings* fiscaux accordés à Fiat par le Luxembourg ainsi qu'à Starbucks par les Pays-Bas constituent des avantages concurrentiels déloyaux au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat. Les économies d'impôt qu'ils ont permis de réaliser devront être récupérées par les Etats membres concernés.

### Echange automatique de *rulings* entre les Etats membres en 2017

L'échange automatique d'informations concernant les *rulings* fiscaux, proposé par la Commission européenne dans le cadre du paquet de mesures sur la transparence fiscale, vient de faire l'objet d'un accord unanime de la part des Etats membres.

### Appréciation de la prépondérance immobilière

Le Conseil d'Etat annule pour illégalité la doctrine administrative qui prescrit d'apprécier la prépondérance immobilière d'une société à la clôture de l'exercice de celle qui en détient

les titres, lorsqu'il s'agit d'estimer la provision à constituer pour constater la dépréciation de ces titres.

### ISF - Biens professionnels et notion d'actifs nécessaires à l'activité

La réintégration dans l'assiette de l'ISF de la valeur des titres d'une société correspondant à des actifs non nécessaires à son activité ne s'étend pas à ceux qu'elle détient au travers de ses filiales et sous-filiales.

### Des titres peuvent être placés sur un PEA après rachat à soi-même

Le fait pour un épargnant d'effectuer des versements en numéraire sur son PEA pour acheter des titres qui lui appartiennent déjà n'est pas constitutif d'un abus de droit.

### TVA – Frais d'acquisition de participations

Pour la détermination des droits à déduction de TVA, la CJUE reconnaît la qualité d'assujetti total à une société holding allemande qui s'immisce dans la gestion de ses filiales.

## Une retenue à la source ne saurait être trop lourde

Pour la CJUE, un Etat membre ne saurait imposer une retenue à la source sur les dividendes versés à des non-résidents (personnes physiques comme sociétés), dès lors qu'elle conduit à faire peser sur eux une charge fiscale définitive plus lourde que celle supportée par les résidents, et ce, même si son mode de perception et son taux sont identiques pour les deux catégories de bénéficiaires (CJUE, 25 juin 2015, aff. C-10/14, C-14/14 et C-17/14).

Cette restriction aux mouvements de capitaux pourrait toutefois être justifiée par les effets d'une convention fiscale bilatérale, mais à la condition que la différence de traitement relative à l'imposition des dividendes entre les résidents et les non-résidents disparaisse. C'est aux juridictions nationales qu'il appartiendra d'apprécier, d'une part, l'éventuelle disparité de la charge fiscale définitive mise à la charge des non-résidents et des résidents, ainsi que la capacité de la convention fiscale applicable de gommer cette disparité, le cas échéant.

### Éléments de contexte

La législation néerlandaise soumet à une retenue à la source de 15% les dividendes versés par une société néerlandaise, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire (personne physique ou personne morale, résident ou non-résident). Ainsi, les résidents et non-résidents se trouvent soumis à un régime *prima facie* identique en ce qui concerne tant le mode de perception que le taux de l'impôt néerlandais sur les dividendes.

Toutefois, en ce qui concerne les contribuables non-résidents, cette retenue est prélevée à titre définitif, alors que, pour les contribuables résidents, personnes physiques comme personnes morales, il s'agit, respectivement, d'un précompte de leur impôt sur le revenu ou d'un précompte de leur impôt sur les sociétés. En effet,

il leur est possible de déduire la retenue à la source de leur cotisation d'impôt, voire d'en obtenir le remboursement dans l'hypothèse où elle excéderait le montant.

Ces dispositions ont été contestées par plusieurs contribuables non-résidents, sur le terrain de la liberté de circulation des capitaux. Parmi eux, deux personnes physiques de nationalité néerlandaise résidant en Belgique et une société française, la Société Générale.

Cette dernière avait été soumise à la retenue à la source sur des dividendes en provenance des Pays-Bas et n'avait pu imputer ladite retenue à la source en intégralité sur son impôt acquitté en France en application de la convention franco-néerlandaise au titre de ses exercices déficitaires.

La Cour considère que c'est à la juridiction de renvoi de procéder, à la vérification au cas par cas, s'agissant des dividendes en cause, de l'application aux requérants d'une charge fiscale plus lourde que celle supportée par des résidents pour les mêmes dividendes.

### Modalités d'appréciation du poids de la charge fiscale effectivement supportée

Pour ce faire, la Cour fournit à la juridiction nationale des précisions nouvelles sur le *modus operandi* à retenir.

Pour les personnes physiques, elle indique qu'il convient de retenir comme période de référence l'année civile et, pour comparer les charges définitives des contribuables résidents et non-résidents, de tenir compte de l'ensemble des actions détenues dans des sociétés néerlandaises, ainsi que de l'exonération de capital prévue par la législation nationale.

Pour la comparaison des impositions des personnes morales, il est indiqué par la Cour que seuls les frais qui sont directement liés à la perception des dividendes doivent être retenus pour la détermination du résultat imposable, à l'exclusion des coûts de financement.

Par ailleurs, la Cour indique que, s'agissant d'une retenue à la source, la

“LA COMPARAISON ENTRE LE TRAITEMENT FISCAL D'UN NON-RÉSIDENT ET D'UN RÉSIDENT DOIT ÊTRE EFFECTUÉE AU VU DE L'IMPÔT SUR LES DIVIDENDES DÛ PAR LE CONTRIBUABLE NON-RÉSIDENT.”

comparaison entre le traitement fiscal d'un non-résident et d'un résident doit être effectuée au vu de l'impôt sur les dividendes dû par le contribuable non-résident et de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés dû par le contribuable résident comprenant, dans sa base d'imposition, le revenu provenant des actions dont résultent les dividendes.

### L'incidence des conventions fiscales

S'agissant enfin de la justification tirée de l'application d'une convention tendant à éviter la double imposition, la Cour rappelle qu'une telle justification peut être admise, à la seule condition que la différence de traitement relative à l'imposition des dividendes entre les contribuables résidents et non-résidents disparaisse. Concrètement, il faut donc que l'impôt retenu à la source en application de la législation nationale puisse être imputé dans l'autre Etat membre à concurrence de la différence de traitement issue de la législation nationale.

La question se posait notamment concernant la convention franco-néerlandaise qui avait limité l'imputation du crédit d'impôt correspondant à l'impôt néerlandais au montant de l'impôt perçu en France sur les revenus en cause.

En vertu de ladite convention, les dividendes sont, en principe, imposables dans l'Etat de résidence de leur bénéficiaire mais peuvent toutefois être soumis à une retenue à la source dans l'Etat de résidence de la société

distributrice (article 10 de la convention). Dans ce cas, la convention prévoit que la double imposition est éliminée par imputation d'un crédit d'impôt, qui ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt en France sur les revenus en cause (article 24).

La Cour relève qu'il est possible que la totalité de l'impôt sur les dividendes payé aux Pays-Bas ne soit pas neutralisé et, dès lors, que les dispositions conventionnelles en cause laissent subsister la différence de traitement. Pour autant, elle estime que cet examen incombe à la seule juridiction nationale, dont on attendra avec intérêt l'analyse.

A défaut de pouvoir éliminer la différence de traitement par les dispositions de la convention fiscale applicable, il resterait à examiner l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général.

**Marie-Pierre Hôo**

mhoo@taj.fr

**Clara Maignan**

cmaignansimmenauer@taj.fr

## L'Italie réforme sa législation en matière de fiscalité internationale

Le 14 septembre dernier, le gouvernement italien a publié un décret (dit « croissance et internationalisation ») introduisant de nombreux aménagements susceptibles d'impacter les investisseurs étrangers et les sociétés italiennes engagées dans des opérations transfrontalières. Les modifications portent notamment sur les *rulings* fiscaux, les transferts de sièges, les établissements stables et le régime de groupe. Entré en vigueur le 7 octobre, le décret est applicable, pour l'essentiel, dès 2015 pour les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Pour les autres, il s'appliquera au premier exercice ouvert à compter du 7 octobre.

L'objectif affiché de ces mesures nouvelles est de rendre le système fiscal italien plus attractif et plus compétitif, tant pour les investisseurs étrangers que pour les sociétés italiennes, en procédant à une harmonisation des règles nationales applicables aux transactions transfrontalières au regard des

récentes décisions rendues par la CJUE, ainsi que des bonnes pratiques fiscales (telles que résultant notamment des recommandations de l'OCDE). Par ailleurs, elles devraient permettre une élimination des distorsions ainsi qu'une réduction des coûts administratifs pesant sur les sociétés italiennes.

### Promotion du recours aux *rulings* fiscaux

Le décret modifie le régime existant applicable aux décisions préalables et introduit une nouvelle forme de *ruling*.

Les *rulings* internationaux permettent aux sociétés ayant des activités transfrontalières en Italie de conclure avec les autorités fiscales italiennes des accords dans certains domaines. Cette faculté serait étendue en matière de prix de transfert, à la détermination de la juste valeur marchande attribuée aux actifs d'une société transférant son siège vers ou hors de l'Italie, à l'allocation des pertes et profits aux établissements stables italiens ou étrangers, à l'évaluation préliminaire de l'existence d'un établissement stable italien d'une société étrangère, ainsi qu'au traitement fiscal des paiements de dividendes, intérêts et redevances.

En application des règles nouvelles, il sera également possible de conclure des accords préalables sur les prix avec effet rétroactif.

En outre, a été créée une nouvelle forme de *ruling*, le « *ruling* investissement », qui permettra aux entreprises d'obtenir un avis préalable, liant les autorités administratives italiennes, sur le traitement global, en matière de fiscalité directe et indirecte, des nouveaux investissements d'un montant minimum de 30 millions d'euros, susceptibles d'avoir des incidences « significatives et à long terme » sur l'emploi en Italie. Ce « *ruling* investissement » pourra également inclure une évaluation préliminaire de l'applicabilité des règles anti-abus au cas d'espèce.

Ces dispositions s'appliqueront à compter d'une date qui sera fixée par un prochain décret.

### Transfert de siège

Le mécanisme de report d'imposition bénéficiant aux entreprises transférant leur siège dans un autre Etat membre

“IL SERA DÉSORMAIS POSSIBLE DE CONSTITUER UNE INTÉGRATION ENTRE DES SOCIÉTÉS SŒURS ITALIENNES D'UNE MÊME SOCIÉTÉ MÈRE ÉTRANGÈRE.”

de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen est étendu aux transferts indirects découlant de fusions, de scissions, ou d'apports au sein de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.

Le décret confirme que le mécanisme de report d'imposition est également susceptible de s'appliquer aux transferts d'activités d'un établissement stable à une entité étrangère.

Il prévoit, de surcroît, de nouvelles règles s'agissant du transfert direct par une société étrangère de son siège en Italie. Ainsi, la valeur taxable des actifs en Italie sera réputée correspondre au principe de pleine concurrence, indépendamment des règles d'imposition à la sortie appliquées par l'Etat de départ (on notera cependant que des règles spécifiques seront applicables aux sociétés transférant leur siège d'un Etat figurant sur la liste noire).

### Imposition des établissements stables

Le décret procède à une harmonisation de la législation italienne relative à la détermination des revenus des établissements stables italiens de sociétés non-résidentes, au regard des principes OCDE. En particulier, l'approche de « l'entité fonctionnellement distincte » est formellement introduite en droit interne, aux fins de détermination de l'impôt sur les sociétés ainsi que de la taxe régionale sur les activités productives. Dès lors, en application des règles nouvelles, les établissements stables italiens de sociétés étrangères devront préparer des états financiers distincts. Par ailleurs, les autorités fiscales italiennes diffuseront très prochainement des commentaires spécifiques relatifs à la détermination du montant du « fonds de dotation » des

établissements stables italiens (c'est-à-dire l'équivalent du capital social).

En outre, un nouveau mécanisme optionnel d'exemption des succursales est introduit pour le bénéfice imposable des succursales étrangères de sociétés italiennes. Ce mécanisme d'exemption des succursales, proche de ceux adoptés par d'autres Etats membres de l'Union européenne (les Pays-Bas et le Royaume-Uni notamment) constituera une alternative, sur option, au principe de mondialité de l'impôt. Cette option sera irrévocable et portera sur l'ensemble des établissements stables étrangers (principe du « all in-all out »). Pour les succursales déjà existantes, l'option devra être exercée au plus tard d'ici la fin de l'année 2017. Un mécanisme spécifique de récupération des pertes nettes d'exploitation subies au titre des cinq années précédant l'option pour le régime nouveau est, de surcroît, prévu.

Ces règles nouvelles seront applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 pour les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile (pour les autres, exercices ouverts après le 7 octobre 2015).

## Intégration fiscale horizontale

Le régime de groupe italien a été aménagé pour mise en conformité avec les récentes décisions de la CJUE (notamment 12 juin 2014, affaires C-39/13, C-40/13 et C-41/13, *Stricto Sensu* n° 70). En particulier, il sera désormais possible de constituer une intégration entre des sociétés sœurs italiennes d'une même société mère étrangère établie dans un Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, même si celle-ci ne dispose d'aucun établissement stable en Italie. Les établissements stables italiens de sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen pourront également rejoindre le groupe.

**Stéphanie Vandalle**  
svandalle@taj.fr  
**Patrick Fumenier**  
pfumenier@taj.fr

# News International

## Droit européen

### Les *rulings* « Fiat » et « Starbucks » considérés comme illégaux par la Commission européenne

On sait que depuis juin 2013, la Commission européenne enquête sur les pratiques des Etats membres en matière de *rulings* fiscaux, afin de déterminer si ces derniers sont ou non susceptibles de constituer des aides d'Etat contraires à la législation de l'Union européenne. C'est dans ce cadre qu'elle a procédé à cinq enquêtes approfondies à l'égard d'Apple en Irlande, de Starbucks aux Pays-Bas, de Fiat et d'Amazon au Luxembourg, ainsi que sur le régime fiscal belge qui permet aux sociétés d'un même groupe de réduire de façon substantielle l'impôt sur les sociétés qu'elles acquittent en Belgique grâce à un système de décisions fiscales applicables aux bénéficiaires dits excédentaires.

La Commission vient de rendre publics les résultats de ses investigations s'agissant des *rulings* fiscaux accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas. Elle a considéré que ces accords en matière de prix de transfert ont approuvé « des méthodes de détermination des bénéficiaires imposables des entreprises concernées qui sont à la fois complexes et artificielles » et qu'ils confèrent à leurs bénéficiaires un avantage concurrentiel déloyal par rapport aux autres entreprises.

S'agissant de Fiat qui exerce aux Pays-Bas des activités comparables à celles d'une banque, la Commission relève que si les estimations du capital et de sa rémunération qui ont été prises en compte avaient été conformes aux conditions du marché, les bénéficiaires imposables déclarés au Luxembourg auraient été vingt fois plus élevés. Quant à Starbucks BV, seule société de torréfaction possédée par le groupe en Europe, celle-ci versait une redevance très élevée à une autre société du groupe pour le savoir-faire qu'elle utilisait en matière de torréfaction de café (alors même que la société

concédante n'était pas propriétaire du savoir-faire en cause et qu'aucun torréfacteur indépendant n'aurait été tenu de payer une telle redevance dans une situation identique). En outre, elle payait un prix excessif pour les grains de café qu'elle achetait auprès d'une société du groupe établie en Suisse.

La Commission a par conséquent enjoint au Luxembourg et aux Pays-Bas de récupérer la valeur de l'avantage concurrentiel indu dont ont bénéficié Fiat et Starbucks dans leurs pays respectifs. Elle leur indique la méthode à suivre afin de calculer celui-ci. Selon elle, la différence entre l'impôt effectivement acquitté et celui qui aurait été dû en l'absence de *ruling* peut être évalué entre 20 et 30 millions pour chaque entreprise. Elle a par ailleurs indiqué qu'elle n'excluait pas d'ouvrir de nouvelles enquêtes approfondies (Communiqué de la Commission du 15 octobre 2015).

### Accord en matière de transparence fiscale entre l'Union européenne et le Liechtenstein

En vertu de cet accord, les Etats membres recevront le nom, l'adresse, le numéro d'identification fiscale et la date de naissance de ceux de leurs résidents qui détiennent des comptes au Liechtenstein, ainsi que d'autres renseignements sur les actifs financiers et le solde des comptes.

L'Union européenne a signé un accord similaire avec la Suisse en mai dernier et a engagé des négociations, sur le point d'aboutir, avec Andorre, Saint-Marin et Monaco (Communiqué de la Commission du 28 octobre 2015).

### Echange automatique de *rulings* entre les Etats membres en 2017

L'échange automatique d'informations concernant les *rulings* fiscaux, proposé par la Commission européenne dans le cadre du paquet de mesures sur la transparence fiscale, vient de faire l'objet d'un accord unanime de la part des Etats membres.

Ainsi, les *rulings* (dont la définition retenue est suffisamment large pour couvrir tous les instruments similaires, indépendamment de l'avantage fiscal réel en cause), devront être communi-



qués tous les six mois. Il est précisé que l'accord couvrira également les *rulings* existants délivrés au cours des cinq dernières années.

Par ailleurs, les Etats membres auront la faculté de demander, au cas par cas, des précisions sur les différents *rulings* concernés. La Commission recevra, pour sa part, les informations nécessaires pour veiller à ce que les Etats membres respectent leurs obligations.

Cet accord devrait être formalisé par une directive devant être transposée par les Etats membres d'ici la fin de l'année 2016, pour une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (Communiqué de presse de la Commission européenne, IP/15/5780).

### **RAS et clause anti-abus de l'article 119 ter 3**

On sait que sont exclus du bénéfice de l'exonération de retenue à la source les dividendes distribués à une société mère européenne, qui, bien que bénéficiaire effectif, est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de l'Union européenne (CGI, art. 119 ter 3). Cette présomption est toutefois écartée si la société mère peut justifier que la chaîne des participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux, de tirer avantage de l'exonération de retenue à la source.

A titre de règle pratique, l'Administration considère que cette preuve est notamment apportée lorsque, dans la chaîne de participations, le montant cumulé des retenues à la source effectivement perçues aux étapes intermédiaires par les Etats concernés est au moins égal à celui qui aurait été perçu par la France, en application de son droit interne ou, le cas échéant, des conventions fiscales conclues par elle, si ces dividendes avaient été distribués directement par la société résidente de France aux résidents non membres de l'Union européenne (BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10, n° 520).

Dans une affaire intéressant la société française Holcim, versant des dividendes à sa société mère établie au Luxembourg, et contrôlée par une société établie à Chypre, elle-même contrôlée par une société établie en Suisse, la CAA de Versailles confirme d'abord, sans surprise, la compatibilité

au regard de la liberté d'établissement des dispositions de l'article 119 ter 3 du CGI, dès lors que la preuve contraire peut être apportée par le contribuable aux termes de la clause de sauvegarde (dans le même sens voir notamment, TA Montreuil, 28 avril 2011, n° 09013878, Sté Euro Stockage et n° 0904736, Sté Ocotea Holdings Limited, CAA Marseille, 21 décembre 2012, n° 09MA03641, Cameron).

La société Holcim arguait, ensuite, du fait que la société luxembourgeoise préexistait à l'acquisition du groupe par la société suisse. La Cour juge que les dispositions de l'article 119 ter 3 étaient déjà applicables à l'ancienne structure (la société luxembourgeoise étant alors détenue par des personnes physiques résidentes de Jersey) et que l'argument tiré de la préexistence du schéma de détention est insuffisant pour démontrer à lui seul l'absence d'objectif principalement fiscal.

Se prévalant de la doctrine administrative, la société soutenait, de surcroît, que si les dividendes avaient été versés directement par la société Holcim à la société suisse, ils auraient pu, en application de la convention franco-suisse, bénéficier d'une exonération de retenue à la source.

La Cour rejette cet argument, en estimant que l'exonération de retenue à la source prévue par la convention franco-suisse ne s'applique qu'en cas de détention directe à 10% au moins. Au cas particulier, la société Holcim étant détenue à 100% par la société luxembourgeoise, sa détention par la société suisse, même à 99%, n'est qu'indirecte. De façon critiquable, pour apprécier si les montants totaux des retenues à la source sont effectivement identiques dans les deux scénarios, la Cour applique la convention entre la France et la Suisse, où est établi l'actionnaire ultime, mais sans pousser l'abstraction jusqu'à considérer que ce dernier soit l'associé direct de la société française distributrice.

Enfin, la Cour refuse à la société Holcim l'application, à titre subsidiaire, de la convention franco-luxembourgeoise, estimant que les attestations de résidence de la société luxembourgeoise étaient incomplètes et qu'elles ne comportaient notamment pas les précisions exigées par l'article 10 bis de la convention (CAA de Versailles, 8 juillet 2015, n° 13V301079, Sté Holcim SAS).

## Droit conventionnel

### **Forum mondial annuel sur la transparence**

Ce sont treize nouvelles juridictions qui viennent de signer, en application de l'article 6 de la Convention OCDE d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Antigua et Barbuda, Barbade, Belize, Bulgarie, Iles Cook, Grenade, Japon, Iles Marshall, Niue, Sainte-Lucie, Saint-Vincent, Saint-Martin et Samoa).

Seize nouveaux rapports ont par ailleurs été publiés dans le cadre du cycle actuel d'examen par les pairs.

- Quatre rapports de Phase 1 examinent le cadre juridique et réglementaire de l'Azerbaïdjan, du Gabon, de la Roumanie et du Sénégal, et concluent que ces Etats sont en mesure de passer à la Phase 2.

- Cinq rapports de Phase 2 évaluent les pratiques d'échanges de renseignements de la Colombie (« conformes »), de la Lettonie et du Liechtenstein (« conformes pour l'essentiel ») et du Costa Rica et Samoa (« partiellement conformes »).

- Six rapports supplémentaires concluent, d'une part, que Brunei, la Dominique et Panama sont désormais en mesure de passer à la Phase 2 et, d'autre part, que Chypre, le Luxembourg et les Seychelles passent de « non conformes » à « conformes pour l'essentiel ».

Enfin, on notera que les Iles Cook, le Ghana et Panama s'engagent à passer à l'échange automatique de renseignements à compter de 2018 (Communiqué de l'OCDE du 30 octobre 2015).

## Fiscalité internationale

### **Luxembourg - PLF 2016 - Amnistie fiscale sur les revenus non déclarés des personnes physiques résidentes**

Dans le cadre de la présentation du projet de budget pour 2016, le ministre

des Finances luxembourgeois a annoncé une mesure d'amnistie fiscale en faveur des revenus non déclarés des résidents fiscaux luxembourgeois.

Ce régime, prévu pour 3 ans, prévoit, en contrepartie de la déclaration tardive de leurs revenus non déclarés, d'écarter ces derniers des sanctions applicables en matière de fraude fiscale intentionnelle, d'escroquerie fiscale et de fraude fiscale involontaire (pouvant aller jusqu'à dix fois le montant de l'impôt élué et à une peine de prison d'un mois à cinq ans).

Pour en bénéficier, le contribuable devra déposer spontanément, en une seule fois, une déclaration rectificative reprenant l'ensemble des avoirs et revenus perçus non déclarés et s'acquitter du paiement intégral des impôts élués. Une majoration de 10 % s'appliquerait sur les droits élués pour les déclarations déposées au titre de l'année civile 2016. Cette majoration serait portée à 20 % pour 2017 (à déterminer pour 2018).

Ces dispositions ne s'appliqueraient pas aux personnes faisant déjà l'objet d'une procédure administrative ou judiciaire en relation avec des impositions éluées.

## News France

### Fiscalité des entreprises

---

#### Appréciation de la prépondérance immobilière

---

On sait que la loi précise les conditions d'appréciation de la prépondérance immobilière d'une société en cas de cession de ses titres. Ainsi, sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de cession de leurs titres ou lors du dernier exercice clos, constitué pour plus de 50% de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits immobiliers (CGI, art. 219 I a quinquies).

A défaut de précision légale de même nature en ce qui concerne le traitement fiscal des provisions constituées pour constater la dépréciation des titres, l'Administration avait retenu une solution, pratique et cohérente avec les principes généraux de détermination du résultat fiscal, consistant à apprécier le caractère immobilier prépondérant à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise détentrice des titres (BOI-IS-BASE-20-20-10-30, n° 70).

Le Conseil d'Etat vient d'annuler cette doctrine, jugeant qu'elle ajoute à la loi. On observera que si cette dernière était susceptible d'aboutir à appliquer à la dotation et à la reprise des traitements fiscaux différents, sa suppression pure et simple prive toutefois les entreprises de toute solution pratique (Conseil d'Etat, arrêt du 8 juillet 2015, n° 365850).

#### Confusion de patrimoine : le Conseil d'Etat confirme que la jurisprudence Quéméner s'applique

---

Afin d'assurer la neutralité de la loi fiscale, la jurisprudence dite Quéméner a posé un principe de correction du prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value de cession des parts de sociétés de personnes (Conseil d'Etat, arrêt du 16 février 2000, n° 133296). Le prix de revient de ces parts est ainsi égal à leur valeur

d'acquisition, majorée du montant des bénéfices imposés et pertes comblées, et minorée des bénéfices distribués et pertes déduites.

La doctrine administrative a déjà spontanément étendu ce principe aux situations dites de « double réévaluation » dans lesquelles l'associé d'une société de personnes réévalue ses parts au sein de cette entité après que cette dernière a, au préalable, procédé à une réévaluation de ses propres actifs (Rescrit RES N° 2012/12 (FE) du 28 février 2012, repris au BOFIP BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20, n° 90).

Aujourd'hui, sans ambiguïté, le Conseil d'Etat confirme que la jurisprudence Quéméner s'applique également aux dissolutions par confusion de patrimoine.

En l'espèce, une SA avait procédé à la confusion de son patrimoine avec celui de sa filiale SNC. Le résultat fiscal de cette dernière ayant fait l'objet d'un rehaussement supporté *in fine* par la SA, celle-ci demandait à ce qu'il en soit tenu compte pour la correction, à due concurrence, du coût de revient de sa participation dans la SNC.

Le juge précise que le principe qu'il a posé dans sa jurisprudence Quéméner s'applique notamment lorsque la réévaluation d'un bien immobilier est consécutive à un redressement opéré par un service vérificateur et qu'elle a pour effet de rehausser les bénéfices de la société de personnes préalablement à la dissolution (Conseil d'Etat, arrêt du 27 juillet 2015, n° 362025).

Cette solution conforte l'approche récemment retenue par la CAA de Paris dans une affaire similaire (arrêt du 18 février 2014, n° 12PA03962).

### Fiscalité des personnes

---

#### ISF - Biens professionnels et notion d'actifs nécessaires à l'activité

---

Si la loi prévoit que les biens professionnels ne sont pas soumis à l'ISF, elle limite néanmoins cette exclusion en limitant l'effet à la seule fraction de la valeur des droits sociaux correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle,

commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société (CGI, art. 885 O ter).

En l'espèce, un couple détenait l'intégralité des actions d'une société A, laquelle détenait le capital d'une société B, qui détenait à son tour le capital d'une société C, elle-même propriétaire de biens immobiliers au travers de six filiales. Dès lors que les époux exerçaient dans la société A des fonctions dirigeantes dont ils tiraient leur rémunération principale, les titres de cette société constituaient un bien professionnel.

L'Administration prétendait toutefois réintégrer dans l'assiette de l'ISF la quote-part de la valeur de ces titres correspondant aux immeubles détenus par les filiales de la société C au motif qu'ils n'étaient pas nécessaires à l'activité de la société A.

La Cour de cassation juge que les dispositions qui limitent la valeur des biens professionnels ne donnant pas prise à l'ISF sont d'interprétation stricte, en sorte que leur champ d'application ne s'étend pas aux actifs des filiales et sous-filiales des sociétés constituant le groupe. En d'autres termes, la limitation posée par le législateur ne s'applique qu'aux actifs de la société dont les titres sont qualifiés de biens professionnels en application de l'article 885 O bis du CGI, sans qu'il y ait lieu de rechercher si les actifs desdites filiales et sous-filiales sont nécessaires à son activité (Cour de cassation, arrêt du 20 octobre 2015, n° 14-19598).

### **Des titres peuvent être placés sur un PEA après rachat à soi-même**

On sait que l'Administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (LPF, art. L. 64).

En l'espèce, un contribuable avait acquis, au travers de son PEA, des titres qui lui appartenaient déjà après avoir approvisionné en numéraire le compte

espèces de ce plan. Il les avait ensuite cédés en franchise d'imposition dans les deux années ayant suivi leur inscription au PEA.

L'Administration entendait contester l'opération sur le terrain de l'abus de droit en se fondant sur deux motifs. Le premier, tiré de ce que le titulaire d'un PEA ne saurait légalement vendre et inscrire sur ce plan des titres lui appartenant déjà, le second, tiré de la sous-évaluation des actions lors de leur inscription sur le compte-titres du PEA.

Le Conseil d'Etat explicite, pour la première fois à notre connaissance, l'intention du législateur lors de la création du PEA. Il précise ainsi qu'en exonérant les produits et plus-values réalisés dans le cadre d'un PEA (CGI, art. 157, 5° bis), le législateur a eu pour objectif d'encourager les ménages à constituer une épargne longue et d'orienter cette épargne vers l'entreprise.

Il s'ensuit que l'épargnant qui effectue des versements en numéraire sur son PEA pour acheter des titres qui lui appartiennent déjà ne méconnaît pas l'objectif de la loi. Le critère subjectif de la définition faisant défaut, une telle opération ne constitue pas un abus de droit. On notera que cette opération de rachat est par ailleurs susceptible de dégager une plus-value imposable.

Le second motif d'abus de droit est écarté pour une raison de procédure tenant à l'insuffisance de motivation de la réponse de l'Administration aux observations du contribuable qui contestait certaines des méthodes d'évaluation utilisées.

On rappellera néanmoins que le comité de l'abus de droit a conclu à plusieurs reprises à l'existence d'un abus de droit dans des situations où les titres placés sur un PEA avaient été valorisés à un prix de convenance (notamment Aff. 2010-17), en cohérence avec ce que prescrit la doctrine administrative en la matière (BOI-RPPM-RCM-40-50-30, n° 20).

Au-delà de cette décision favorable au contribuable, on doit garder à l'esprit que pour contester le placement de titres en PEA, les services vérificateurs ont toujours plusieurs angles d'attaque auxquels il convient de répliquer de façon exhaustive (Conseil d'Etat, arrêt du 14 octobre 2015, n° 374211).

### **Imposition des compléments de prix perçus à raison de cessions antérieures à 2013**

Le troisième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI dispose que «le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A, afférent à la cession d'actions, de parts ou de droits mentionnés au deuxième alinéa du présent 1, est réduit de l'abattement prévu au même alinéa et appliqué lors de cette cession».

La doctrine administrative estime dans le prolongement de ce texte que les compléments de prix perçus à raison d'une cession réalisée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013, dont la plus-value a été soumise à l'impôt à un taux proportionnel (19% ou 24%) et qui n'a effectivement pas bénéficié d'un abattement pour durée de détention, doivent être soumis au barème progressif de l'impôt sans aucun abattement.

Le Conseil d'Etat a renvoyé au Conseil constitutionnel une QPC dans laquelle il est soutenu que la non-application de l'abattement pour durée de détention aux compléments de prix versés dans une telle situation porterait atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques (Conseil d'Etat, arrêt du 14 octobre 2015, n° 392257).

### **TVA**

#### **Frais d'acquisition de participations**

La CJUE, dans une affaire qui impliquait des sociétés allemandes, juge que les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique, doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux. La TVA acquittée sur ces frais peut donc être déduite intégralement, à moins que certaines opérations réalisées en aval ne soient exonérées de la TVA.

A *contrario*, les frais liés à l'acquisition de participation dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres,

n'exerce, en revanche, pas d'activité économique, doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique (CJUE, arrêt du 16 juillet 2015, aff. C-108/14 et C-109/14, Larentia et Marenave).

Cette décision ne présente pas d'intérêt pratique pour les redevables français dès lors que la doctrine administrative prescrit expressément de traiter comme des frais généraux les dépenses qu'un assujetti est amené à supporter pour la réalisation de ses opérations en capital, que celles-ci s'accompagnent ou non d'une immixtion dans la gestion de l'entreprise (BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610, n° 480).

### Le recours à la notion de bénéficiaire effectif

La société française «SA Bayer Cropscience» (Bayer) avait conclu avec la société américaine «The Scotts Company» un contrat cadre qui portait notamment sur des droits de licence sur certains de ses produits à des fins de commercialisation, d'utilisation et de vente qu'elle s'engageait à concéder à la société française «Scotts France Holding SARL» (Scotts France), laquelle, en contrepartie, s'engageait à en payer le prix. En outre, la société Scotts France a inscrit les droits ainsi acquis à son actif et, par ailleurs, Bayer n'a pas émis de facture sur la société américaine.

On se souvient que les règles de territorialité en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2010 disposaient que le lieu des prestations de services relatives à la concession de droits de licence était réputé se situer en France lorsque le preneur assujetti était établi en France. Par exception, le lieu de ces prestations était réputé ne pas se situer en France lorsque le preneur était établi hors de l'Union européenne (CGI, art. 259 B ancien).

On sait par ailleurs que les principes directeurs internationaux pour la TVA dégagés par l'OCDE, s'ils énoncent que les échanges internationaux de services et de biens incorporels doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation (Principe directeur 3.1), précisent également que l'identité du preneur est normalement déterminée par référence à l'accord commercial dont l'élément constitutif principal est le contrat (Principe directeur 3.3). Ces principes ajoutent qu'il convient également de prendre en considération des éléments comme les factures. En revanche, en aucun cas, pour l'organisation internationale, la détermination du lieu d'imposition ne devrait être tributaire de l'orientation des flux de paiement. Le juge administratif a d'ailleurs rappelé plusieurs fois que le preneur d'un service s'entend du client direct du prestataire, c'est-à-dire celui à qui le service est facturé (CAA Versailles, arrêt du 23 novembre 2010, n° 10VE00755 & TA Cergy, jugement du 10 octobre 2013, n° 1103966).

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration a estimé que les droits concédés avaient été acquis par la société Scotts France de sorte que les sommes en cause devaient être soumises à la TVA.

Confirmant cette approche, le Conseil d'Etat précise que le preneur s'entend de la personne qui est le bénéficiaire effectif de la prestation de service. Pour conclure que la société française avait bien cette qualité, le juge relève en l'espèce trois indices. Tout d'abord, le contrat prévoyait que la société Scotts France était concessionnaire des droits incorporels ; par ailleurs, les versements prévus au contrat avaient été effectués par elle ou pour son compte ; enfin, les droits en question figuraient à son actif (Conseil d'Etat, arrêt du 9 octobre 2015, n° 371794, Bayer Cropscience).

Les juges écartent l'argument tiré de l'application du régime des intermé-

diaires opaques, en vertu duquel ces derniers sont réputés avoir personnellement reçu et fourni les services considérés (CGI, art. 256 V). Le Conseil d'Etat rappelle, en effet, que l'application dudit régime est réservée aux assujettis et qu'il n'était, en l'espèce, pas démontré que la société américaine le fût (Réglt. UE 282/2011, art. 18, 3).

Le recours à la notion de bénéficiaire effectif, s'il est en ligne avec l'approche économique qui prévaut en TVA, paraît néanmoins difficile à réconcilier avec les principes directeurs de l'OCDE dès lors qu'il conduit, en pratique, à ignorer les stipulations contractuelles.

Cela étant, on notera que le Conseil d'Etat s'est prononcé dans cette affaire sous la forme d'un considérant de principe, de sorte qu'il semble difficile d'y voir une décision d'espèce.

---

## Conférences

JEUDI 3 DÉCEMBRE 2015

*L'arbre du Fichier des Ecritures Comptables ne doit pas cacher la forêt du Contrôle Fiscal Informatisé*

JEUDI 10 DÉCEMBRE 2015

*Cercle de Prospective Fiscale  
La TVA dans l'économie numérique :  
Mine d'or ou champ de mines ?*

### Actualité fiscale et Lois de finances

PARIS : JEUDI 7 JANVIER 2016

LYON : MARDI 12 JANVIER 2016

LILLE : JEUDI 14 JANVIER 2016

LF – INSTITUTIONS FINANCIERES :  
JEUDI 14 JANVIER 2016

BORDEAUX : JEUDI 21 JANVIER 2016

MARSEILLE : MARDI 26 JANVIER 2016  
MARDI 26 JANVIER 2016

*Mobilité internationale et actionnariat salarié : les orientations 2016*

Renseignements et inscriptions :  
Juliette Arnaud - 01 40 88 25 32

---

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

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.