

STRICTO SENSU

Focus

La Commission européenne présente un paquet de mesures en vue de lutter contre l'évasion fiscale

Présenté le 28 janvier, il comporte notamment un projet de directive permettant d'assurer un certain degré d'uniformité dans la mise en œuvre des résultats du projet BEPS dans l'ensemble de l'Union, une recommandation sur les conventions fiscales, une révision de la directive sur la coopération administrative qui introduira un système d'échange de déclarations pays par pays entre les administrations fiscales, ainsi qu'une communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective.

Par Marie-Pierre Hôo et Clara Maignan

Management package et PEA

L'inscription sur un PEA d'actions d'une société regroupant le management du groupe est regardée comme abusive, par le Comité de l'abus de droit fiscal, pour la fraction des titres acquise à un prix très inférieur à la valeur réelle de l'action sous-jacente correspondant à un gain salarial, et ce, en l'absence d'aléa pour l'investisseur.

Par Marie-Pierre Hôo et Thibault Roulleaux Dugage

L'essentiel de l'actualité en bref

Fonds de pension et conventions fiscales

L'OCDE vient de diffuser, pour consultation, des projets de modification relatifs à la résidence fiscale des fonds de pension.

Sursis et report d'imposition des plus-values d'apport de titres

Publication des commentaires administratifs définitifs sur les apports de titres à une société contrôlée par l'apporteur avec notamment la confirmation de l'application du régime aux personnes morales étrangères.

Taxes assises sur les salaires et mobilité internationale

Les rémunérations versées par une société française à un salarié non-résident affilié à un régime de sécurité sociale étrangère sont incluses dans l'assiette de la taxe d'apprentissage et autres taxes sur les salaires.

Rachat de titres et charges financières

La déduction des intérêts liés au financement du rachat peut être écartée s'il est établi que l'opération n'a pas été réalisée dans l'intérêt de la société.

Transformation d'une SA en SNC

Le seul fait qu'elle permette à sa société mère d'imputer des déficits pré-intégration au-delà de ses propres résultats, ne la rend pas abusive.

Imposition de la succursale française d'une société étrangère au titre d'un transfert de bénéfices

Le Conseil d'Etat vient d'admettre l'assimilation d'une succursale à une filiale et l'imposition de celle-ci au titre d'intérêts non facturés à son siège sur les avances de trésorerie qu'elle lui avait consenties.

Non-déduction des pertes d'un établissement stable étranger

Est conforme au droit de l'Union européenne un régime prévoyant, en cas de cession d'un établissement stable étranger, la réintégration, dans les résultats du siège, des pertes subies par celui-ci, qui avaient antérieurement été déduites, lorsque l'Etat du siège ne peut imposer les profits de cet établissement.

Exclusion du régime mère-fille des titres dépourvus de droits de vote

Le Conseil constitutionnel vient de déclarer inconstitutionnelle cette exclusion, telle qu'elle résulte des dispositions du b ter du 6 de l'article 145 dans leur rédaction antérieure à la LF 2006.

La Commission européenne présente un paquet de mesures en vue de lutter contre l'évasion fiscale

Le paquet de mesures présenté par la Commission européenne le 28 janvier dernier repose sur trois grands piliers. Tout d'abord, une imposition effective des entreprises au lieu de réalisation de leurs bénéfices. Ensuite, la transparence fiscale, de sorte que les Etats membres disposent des informations nécessaires pour garantir la justice fiscale. Enfin, la réduction du risque de double imposition, pour que les entreprises qui s'acquittent de leur juste part d'impôt ne soient pas pénalisées en raison de leur activité sur le marché intérieur de l'Union.

En pratique, le paquet de mesures se compose des éléments suivants.

Une proposition de directive sur la lutte contre l'évasion fiscale

La proposition de directive comporte six grandes mesures, contraignantes pour tous les Etats membres, visant à empêcher l'évasion fiscale :

Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (« SEC ») : prévenir les transferts de bénéfices vers des pays à fiscalité faible ou nulle. Elle permettra à l'Etat membre de la société mère d'imposer les revenus non distribués d'une filiale (détenue à plus de 50 % et générant, pour plus de 50 %, des revenus passifs mobiles), située dans un Etat tiers à fiscalité faible ou nulle (taux d'imposition effectif inférieur à 40 % de celui de l'Etat membre considéré). La règle ne serait toutefois pas applicable aux entreprises sises dans un Etat de l'UE ou de l'EEE, sauf participation à un montage non authentique. Elle ne s'appliquerait en principe jamais aux entreprises financières ayant leur résidence fiscale dans un Etat de l'UE ou de l'EEE.

“IL EST CONSEILLÉ AUX ETATS MEMBRES D'INTRODUIRE DÈS À PRÉSENT UNE CLAUSE ANTI-ABUS GÉNÉRALE FONDÉE SUR LE CRITÈRE DE L'OBJET PRINCIPAL DES TRANSACTIONS OU DES MONTAGES CONCERNÉS”

Règle du « switch over » : éviter la double non-imposition de certains revenus en provenance de pays tiers. Un mécanisme spécifique s'appliquerait désormais aux revenus étrangers en provenance d'un Etat tiers (dividendes, produits de cession de parts, revenus provenant d'un établissement stable). Les autorités fiscales auront ainsi la possibilité de refuser l'exonération si le revenu a été imposé à un taux très faible ou nul dans le pays tiers (taux d'imposition inférieur à 40 % du taux légal d'imposition en vigueur dans l'Etat membre considéré). Dans ce cas, le contribuable sera soumis à l'impôt sur les revenus étrangers et pourra déduire en contrepartie l'impôt acquitté à la source à l'étranger.

Imposition à la sortie : empêcher les entreprises de délocaliser leurs actifs dans le seul but d'éviter l'impôt. Il est proposé que tous les Etats membres appliquent une taxe de sortie (« exit tax ») sur les actifs transférés hors de leur territoire (sont tout particulièrement visés les actifs tels que la propriété intellectuelle ou les brevets). Un mécanisme d'étalement de l'imposition sur cinq ans en cas de transfert vers un autre Etat de l'UE ou de l'EEE est toutefois prévu.

Limitation des intérêts : décourager les entreprises de mettre en place des montages d'endettement artificiels afin de réduire au minimum leurs impôts. Le montant des intérêts nets

qu'une entreprise peut déduire de son revenu imposable serait limité en prenant pour base un ratio fixe de ses bénéfices. Les coûts d'emprunt seraient toujours déduits à hauteur des intérêts ou autres revenus imposables provenant d'actifs financiers que le contribuable perçoit. Les surcoûts d'emprunt seraient, quant à eux, déductibles pendant l'exercice fiscal au cours duquel ils ont été supportés, mais uniquement à hauteur de 30 % de l'EBITDA ou de 1 000 000 €, le montant le plus élevé étant retenu. Une clause de sauvegarde (en fonction des fonds propres du groupe) ainsi qu'un mécanisme de report de l'EBITDA et des intérêts excédentaires seraient prévus. Enfin, les entreprises financières ne seraient pas concernées par cette limitation.

Dispositifs hybrides : empêcher les entreprises d'exploiter des asymétries nationales pour éluder l'impôt. Lorsque deux Etats membres donnent une qualification juridique différente au même contribuable (entité hybride) ou au même paiement (instrument hybride) conduisant à une double non-imposition (double déduction ou déduction/exonération), alors la qualification juridique donnée à l'entité ou à l'instrument hybride par l'Etat membre à l'origine du paiement sera appliquée par l'autre Etat membre.

Clause anti-abus générale : lutter contre la planification fiscale agressive lorsque d'autres règles ne s'appliquent pas. Serait instaurée une règle anti-abus générale, très proche de la nouvelle clause anti-abus prévue par la directive mère-fille, visant les montages fiscaux non-authentiques, lorsqu'il n'existe pas d'autre règle anti-abus applicable spécifiquement à un tel montage.

Le projet de directive doit à présent être soumis au Parlement européen pour consultation, et au Conseil de l'Union européenne pour adoption. Aucune date limite de transposition n'est pour l'heure fixée.

Une recommandation sur les conventions fiscales

Il est conseillé aux Etats membres d'introduire dès à présent une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal des transactions ou des montages concernés dans leurs conventions fiscales (conformément au rapport final relatif à l'action 6 du plan BEPS : utilisation abusive des conventions). De la même manière, il leur est recommandé de faire usage de la nouvelle définition de l'« établissement stable », telle qu'elle résulte du rapport final de l'action 7 du plan BEPS (établissements stables).

Une révision de la directive sur la coopération administrative introduisant un système d'échange de déclarations pays par pays

La Commission entend doter les Etats membres de leur propre mécanisme de déclarations pays par pays, très proche du *country-by-country reporting* prévu par l'action 13 du plan BEPS.

La société mère d'un groupe multinational (ou d'une filiale désignée par le groupe) devra ainsi fournir des informations spécifiques sur l'ensemble du groupe à l'autorité fiscale de son Etat membre de résidence. Ces informations devront inclure le chiffre d'affaires, les bénéfices, les impôts sur les bénéfices acquittés et dus, les bénéfices non distribués, le nombre de salariés et certains actifs de chaque société du groupe. La société mère devra recenser tous les pays où le groupe est présent et les activités exercées dans chacun d'eux. Ce rapport sera ensuite envoyé automatiquement aux autorités fiscales de tous les Etats membres où le groupe multinational réside à des fins fiscales ou est assujéti à l'impôt.

Ce sera aux Etats membres de déterminer le régime des sanctions applicables en cas de non-respect de l'obligation nouvelle. Il leur faudra adopter et publier, au plus tard le 31 décembre 2016, l'ensemble des dispositions nécessaires à la transposition de la directive. Les premiers échanges auront lieu à

compter de 2017, sur les informations concernant l'année 2016.

La question de la publicité des déclarations pays par pays est en cours d'arbitrage et la question devrait être tranchée en avril, l'adoption de la Directive étant annoncée pour le 25 mai 2016.

Une communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective

Les critères de bonne gouvernance fiscale sont mis à jour, alignés sur la norme mondiale en matière de transparence, et rendus conformes aux mesures BEPS de l'OCDE pour une concurrence fiscale loyale. Est également prévue la création d'une liste noire commune à toute l'Union européenne.

Marie-Pierre Hôo

mhoo@taj.fr

Clara Maignan

cmaignansimmenauer@taj.fr

Management package et PEA

On sait que l'Administration est particulièrement attentive aux schémas dits de « management package » qui figurent d'ailleurs dans sa carte des radars fiscaux.

En l'espèce, un cadre dirigeant du groupe A avait acquis, *via* son PEA, des actions d'une société M, dont la finalité était de regrouper le management du groupe A, et dont l'actif n'était composé que d'actions et de bons de souscription de la société A. Quelques mois plus tard, il avait cédé les titres détenus dans la société M, réalisant à cette occasion une plus-value substantielle, exonérée d'IR en vertu du régime fiscal de faveur du PEA.

L'Administration avait remis en cause cette exonération estimant que l'intéressé, en souscrivant des titres de M à une valeur très inférieure à la valeur vénale de l'action sous-jacente à la même date, avait bénéficié d'un contrat d'intéressement lié à ses fonctions de direction au sein du groupe A (par l'intermédiaire de M). Le fait de faire ainsi figurer sur un PEA un gain de nature salariale constituait pour le service vérificateur

“LE FAIT DE FAIRE AINSI FIGURER SUR UN PEA UN GAIN DE NATURE SALARIALE CONSTITUAIT POUR LE SERVICE VÉRIFICATEUR UNE UTILISATION ABUSIVE DE CE PLAN”

une utilisation abusive de ce plan contraire à l'intention du législateur (laquelle était d'encourager les ménages à constituer une épargne longue et d'orienter cette épargne vers l'entreprise : CE, 14 octobre 2015, n° 374211). Dès lors, avait été requalifiée et imposée en traitements et salaires la fraction du gain correspondant aux BSA de la société A détenus au travers de la société M. Puis, en application de la procédure de rectification contradictoire de droit commun, elle avait imposé le surplus dans la catégorie des plus-values mobilières au motif que le fait d'inscrire des salaires sur le PEA avait entraîné sa clôture immédiate.

Le Comité de l'abus de droit fiscal, relève tout d'abord que le contribuable avait acquis les actions M au moyen de ses propres deniers (60 000 €) et que cet investissement représentait la moitié de son épargne disponible à la date de son investissement. On notera que le Comité fait ici référence à l'épargne disponible du contribuable, et non à ses revenus de l'année n-1, ainsi qu'il l'avait fait précédemment. On se souvient en effet qu'il avait pu constater - dans des avis rendus les 23 mai et 29 novembre 2013 - que l'investissement réalisé par le contribuable représentait une part substantielle de ses revenus perçus au cours de l'année précédente (*aff. n° 2013-10 et aff. n° 2013-36*).

Le Comité s'attache ensuite à vérifier l'existence d'un aléa pour le contribuable. Certes, l'exercice des BSA était subordonné à la survenance d'une cession ou d'une introduction en bourse, à des conditions de rentabilité du groupe, et il n'était par ailleurs pas démontré que la

décision d'investissement aurait été prise *ab initio*. Néanmoins, le prix de souscription initialement acquitté était nettement inférieur à la valeur vénale de l'action sous-jacente à la même date, et le Comité constate que le contribuable n'avait supporté aucun risque d'investisseur au titre de la souscription des BSA de la société A par l'intermédiaire de la société M. Il était par ailleurs assuré, dans tous les cas, de ne pas supporter de perte financière lors de la revente des actions de la société M.

Au vu de ces éléments, le Comité conclut que l'inscription au PEA des actions de la société M traduisait bien la poursuite d'un but exclusivement fiscal par une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur (aff. N° 2015-12). Cet avis du Comité est dans la lignée de la position retenue par l'Administration qui rappelle, dans sa carte des radars fiscaux, que les gains issus de schémas de « management package » constituent un avantage en argent imposable dans la catégorie des traitements et salaires lorsque les titres sous-jacents sont attribués dans des conditions préférentielles sans aucune prise de risque financière par le dirigeant ou en contrepartie d'un investissement modique (CE, 26 septembre 2014, n° 365573).

Pour mémoire, depuis le 1^{er} janvier 2014, les BSA ne peuvent plus être inscrits sur un PEA.

Marie-Pierre Hôo
mhoo@taj.fr
Thibault Roulleaux Dugage
troulleauxdugage@taj.fr

News International

Droit européen

Accord en matière de transparence fiscale entre l'UE et Monaco

L'Union européenne et Monaco ont paraphé un nouvel accord en matière de transparence fiscale permettant l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers de leurs résidents respectifs à partir de 2018.

En vertu de cet accord, les États 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 à Monaco, ainsi que d'autres renseignements sur les actifs financiers et le solde des comptes (Communiqué de presse IP/16/381).

L'UE a signé un accord similaire avec la Suisse en mai dernier, avec le Liechtenstein en octobre, avec l'Andorre et avec Saint-Marin en décembre.

Non-déduction des pertes d'un établissement stable étranger

Avant 1999, la législation allemande permettait la déduction de l'ensemble des revenus d'une entreprise établie en Allemagne, des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre. Toutefois, ces pertes devaient être réintégrées dans deux hypothèses : soit lorsque l'établissement stable étranger réalisait des bénéfices (et dans ce cas, à concurrence desdits bénéfices), soit en cas de transformation, de cession ou de fermeture dudit établissement stable. A compter de 1999, cette faculté a été supprimée.

La CJUE a déjà eu à se prononcer sur l'euro-compatibilité de la première hypothèse de réintégration des pertes (réalisation de bénéfices par l'établissement étranger). Elle a ainsi jugé qu'il s'agissait d'une restriction

à la liberté d'établissement, toutefois justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal allemand, dès lors que la convention fiscale applicable – en l'espèce, la convention conclue avec l'Autriche – ôtait à l'Allemagne toute faculté d'imposer les bénéfices réalisés par l'établissement stable (CJCE, 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*).

Elle vient, sans surprise, de retenir une solution similaire s'agissant de la deuxième hypothèse (cession de l'établissement stable), dans une affaire relative, une nouvelle fois, à un établissement stable autrichien. Elle retient toutefois une triple justification : nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposer entre l'Allemagne et l'Autriche, cohérence du régime fiscal allemand et prévention de l'évasion fiscale. Enfin, elle juge, sur le terrain de l'absence de comparabilité des situations, que la législation postérieure à 1999, interdisant toute imputation des pertes de l'établissement stable étranger, n'est pas davantage contraire au droit de l'Union européenne (CJUE, 17 décembre 2015, aff. C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH*).

On notera que la Cour refuse de surcroît d'appliquer l'« exception Marks & Spencer », les pertes ne présentant pas un caractère définitif (l'Autriche elle-même avait indiqué que toutes les possibilités de prise en compte de ces pertes n'avaient pas été épuisées chez elle).

Fiscalité internationale

Fonds de pension et conventions fiscales

L'OCDE vient de diffuser, pour consultation, des projets de modification relatifs à la résidence fiscale des fonds de pension.

Cette démarche, qui s'inscrit dans le cadre de l'action 6 du plan BEPS (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales), tend à s'assurer qu'un fonds de pension soit considéré comme résident de l'Etat dans lequel il est constitué, qu'il bénéficie ou non

d'une exonération partielle ou totale d'impôt dans cet Etat. La date limite d'envoi des commentaires est fixée au 1^{er} avril 2016 (*Communiqué de l'OCDE du 29 février 2016*).

En France, le Conseil d'Etat a tout récemment jugé qu'un fonds de pension espagnol, exonéré d'impôt dans son Etat de résidence n'avait pas la qualité de résident pour l'application de la convention franco-espagnole et ne pouvait, à ce titre, bénéficier des avantages conventionnels qu'elle prévoit (*CE, 9 novembre 2015, n° 371132, Santander Pensiones SA EGFP*).

On attendra la réaction de l'Union européenne sur ce projet de l'OCDE dans le cadre de son paquet de mesures en vue de lutter contre l'évasion fiscale.

Imposition de la succursale française d'une société étrangère au titre d'un transfert de bénéfices

Le Conseil d'Etat vient d'admettre l'assimilation d'une succursale à une filiale et l'imposition de celle-ci au titre d'intérêts non facturés à son siège sur les avances de trésorerie qu'elle lui avait consenties.

L'Administration est en droit de réintégrer dans les résultats de la succursale française d'une société étrangère les intérêts non facturés d'avances de trésorerie consenties à celle-ci, peu importe à cet égard que la succursale soit dépourvue de personnalité morale. Le Conseil d'Etat admet ainsi, à l'instar des juges du fond, que les règles applicables aux relations mère/filiale puissent être transposées, pour l'application des dispositions de l'article 57 du CGI, à tout le moins, aux relations siège/succursale (*Conseil d'Etat, arrêt du 9 novembre 2015, n° 370974, Sté Sodirep Textiles SA-NV*).

Cette solution s'inscrit résolument dans le récent courant jurisprudentiel en faveur de l'assimilation des succursales aux filiales (voir notamment *CE 17 juin 2015, n° 369722, Banque AIG et 11 avril 2014, n° 346687, Banca di Roma, n° 344990, Caixa Geral de Depositos, n° 359640, Hypo und Vereinsbank AG*, faisant application du

principe de liberté de financement aux succursales).

Pour autant, on ne peut que déplorer que cette assimilation demeure asymétrique. En effet, si le Conseil d'Etat confirme la position selon laquelle une succursale qui prête à son siège doit recevoir des intérêts de pleine concurrence, l'Administration continue à refuser la déductibilité des intérêts versés par une succursale à son siège (*Rép. Min. Mesmin, JO AN du 19 janvier 1981, n° 31725 p. 245, BOI-IS-BASE-35-20-10*).

On observera que dans ses conclusions sous cette décision, le rapporteur public Marie-Astrid de Barmon condamne fermement une telle asymétrie.

Accord multilatéral sur le CbCR

L'accord multilatéral relatif à l'échange automatique des déclarations pays par pays (*Country-by-country reporting*, action 13 du plan BEPS) vient d'être signé par 31 pays :

Afrique du Sud, Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Chili, Costa Rica, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Japon, Liechtenstein, Luxembourg, Malaisie, Mexique, Nigéria, Norvège, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède et Suisse.

Pour mémoire, avec les déclarations pays par pays, les administrations fiscales des Etats où une entreprise opère obtiendront automatiquement chaque année un ensemble d'informations, à partir des comptes de l'année 2016.

Ces informations concernent la répartition mondiale du chiffre d'affaires réalisé et des impôts payés, ainsi que d'autres indicateurs de la localisation des activités économiques à l'intérieur d'un groupe multinational, afin de permettre aux administrations de comprendre quelles sont les activités réalisées et le lieu où elles le sont. Les informations seront collectées par le pays de résidence du groupe multinational, et seront ensuite échangées via un mécanisme d'échange d'informations.

Les premiers échanges devraient commencer en 2017-2018, sur les informations concernant l'année 2016. Si toutefois les informations n'étaient pas échangées correctement, le rapport sur l'Action 13 prévoit un mécanisme de déclaration alternatif afin de s'assurer que tous les acteurs soient placés dans les mêmes conditions.

News France

Fiscalité des entreprises

Cession d'une filiale intégrée le dernier jour de l'exercice

La cession des titres d'une filiale intégrée le dernier jour de l'exercice n'entraîne pas, par tolérance administrative, sa sortie rétroactive du périmètre d'intégration à compter du premier jour de cet exercice.

Cette solution favorable procède d'un rescrit du 27 mars 2012 qui n'avait pas été repris dans la base BOFIP en septembre 2012 et que l'Administration vient de rétablir (*BOI-IS-GPE-10-20-10, en date du 2 mars 2016, § 230*).

Rachat de titres et charges financières

On sait que pour être déductible, une charge doit notamment être exposée dans l'intérêt direct de l'entreprise et se rattacher à une gestion normale.

En l'espèce, l'Administration s'était opposée à la déduction des charges financières supportées par une société à l'occasion du rachat de ses propres titres, suivi de leur annulation, au motif que cette opération n'aurait pas été réalisée dans son intérêt mais seulement dans celui de ses associés.

Le Conseil d'Etat rappelle qu'une opération présentant un avantage pour un associé ne peut être regardée comme étrangère à une gestion normale que s'il est établi que cet avantage est contraire ou étranger aux intérêts de la société.

La seule circonstance que l'opération constitue, au profit des associés, un prélèvement sans influence sur la détermination du résultat imposable de la société, n'est pas suffisante pour faire obstacle à la déduction des intérêts des emprunts contractés pour financer le rachat. En revanche, cette déduction pourra être rejetée si l'opération n'a pas été réalisée dans l'intérêt de la société (*Conseil d'Etat, arrêt du 15 février 2016, n° 376739, SNC Pharmacie Saint-Gaudinoise*).

Remarque : la société peut notamment arguer d'une contrepartie favorable par l'amélioration de son processus de prise de décision interne après le retrait d'un actionnaire ou par la poursuite d'un objectif de rationalisation économique et fiscale (en ce sens, *CAA Versailles, 24 janvier 2012, n° 10VE03601, SAS Yoplait*).

Transformation d'une SA en SNC

On sait que les déficits subis par une société membre d'un groupe intégré au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice (*CGI, art. 223 I 1.a.*).

A la suite de la transformation d'une de ses filiales en SNC, une société intégrée avait pu imputer son report déficitaire pré-intégration au-delà de ses propres résultats, à hauteur de la quote-part des bénéfices de sa filiale imposables entre ses mains en application du régime des sociétés de personnes (*CGI, art. 8*).

L'Administration a contesté cette opération sur le terrain de l'abus de droit par fraude à la loi qui, pour mémoire, lui permet d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (critère objectif), et qui n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter l'impôt (critère subjectif).

Sur le critère objectif, le juge retient que lorsque le législateur a posé, en 1923, le principe de l'imposition personnelle des associés des SNC pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, son objectif était de permettre la prise en compte des charges de

famille pour les sociétés de personnes composées de personnes physiques. Dans ces conditions, il considère que l'opération en cause, qui ne s'inscrit pas dans le cadre de cet objectif, ne peut pas, pour ce seul motif, être regardée comme contraire à l'intention du législateur, dès lors que celui-ci a également permis aux personnes morales associées de SNC de bénéficier de ce régime d'imposition.

Sur le critère subjectif, il relève, d'une part, que la SNC a poursuivi son activité jusqu'à son apport ultérieur à une autre société et qu'elle a conservé sa forme sociale après cet apport et, d'autre part, qu'il n'est pas établi que ledit apport ait été volontairement différé pour des raisons fiscales. De ces éléments de faits, le juge conclut que l'Administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que la modification de la forme sociale de la société a été constitutive d'un abus de droit (*Conseil d'Etat, arrêt du 15 février 2016, n° 374071, Sté Distribution Leader Price*).

Exclusion du régime mère-fille des titres dépourvus de droits de vote

Le Conseil constitutionnel vient de déclarer inconstitutionnelle cette exclusion, telle qu'elle résulte des dispositions du b ter du 6 de l'article 145 dans leur rédaction antérieure à la LF 2006.

La société Metro Holding France estimait que l'interprétation asymétrique de ces dispositions par le Conseil d'Etat (*CE, 12 novembre 2015, n° 367256*) aboutissait à une discrimination à rebours (traitement moins favorable des situations purement internes en comparaison des situations intra-communautaires).

En effet, pour le Conseil d'Etat, le législateur, lors de la transposition de la directive mère-filiale, a pris le parti de maintenir des dispositions uniques, applicables tant aux distributions purement internes qu'aux distributions transfrontalières (*CGI, art. 145 et 216*). S'agissant des distributions intra-communautaires, le Conseil d'Etat a indiqué pouvoir procéder à une interprétation dite neutralisante de ces dispositions, c'est-à-dire à la lumière de la directive, laquelle ne conditionne pas

l'application du régime au fait que les titres soient assortis de droits de vote. S'agissant des distributions internes en revanche, il se heurte nécessairement à la clarté du texte, lui imposant de s'en tenir à une interprétation littérale. Autrement dit, c'est davantage de cette impossibilité de retenir une interprétation globale, que des dispositions litigieuses elles-mêmes, qu'est née la discrimination à rebours.

Le Conseil constitutionnel indique, de manière inédite, qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée.

La discrimination à rebours qui résulte de l'exclusion en cause est contraire au principe d'égalité devant la loi, auquel, on le rappelle, il ne peut être dérogé que pour des raisons d'intérêt général, et à la condition que la différence de traitement soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Le Gouvernement arguait qu'en instaurant la condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales, le législateur avait entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales. S'il admet cet objectif, le Conseil constitutionnel considère néanmoins qu'il est sans rapport avec la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales.

Il prononce ainsi l'inconstitutionnalité des dispositions litigieuses, avec effet à la date de publication de la décision, étant précisé qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement.

Bien entendu, il est permis de s'interroger sur les conséquences de cette décision, s'agissant des dispositions du c du 6 de l'article 145, qui reprennent aujourd'hui l'exclusion du bénéfice du régime mère-fille des produits de titres dépourvus de droits de vote, en l'assortissant toutefois d'un tempérament (*Décision 2015-520 QPC du 3 février 2016*).

Rachat pour annulation de certificats de valeur garantie issus d'une OPE

Les certificats de valeur garantie (CVG) sont des instruments financiers attribués gratuitement lors d'offres publiques - d'achat ou d'échange - et qui matérialisent le droit des porteurs de recevoir la différence éventuelle, à une date déterminée, entre un prix d'exercice et le cours de l'action sous-jacente. Les CVG dits « attractifs » ont pour objectif de convaincre les actionnaires de la société cible de présenter leurs titres à l'échange ; ils garantissent alors, à une échéance donnée, la valeur des titres émis par la société initiatrice et remis en échange aux actionnaires de la société cible.

Les sommes versées constituent un élément du prix de revient des titres reçus en échange, dont la valeur n'est prise en compte qu'au moment de leur rachat, par ajustement de la valeur d'entrée des titres reçus. Toutefois, lorsque ces derniers ne sont plus inscrits au bilan au moment du rachat, ces sommes doivent alors être regardées comme une charge de l'exercice (*Conseil d'Etat, arrêt du 20 janvier 2016, n° 370121, Sté BNP Paribas*).

Fiscalité des personnes

Sursis et report d'imposition des plus-values d'apport de titres

On sait que la LF 2012 a instauré un mécanisme de report d'imposition obligatoire des plus-values réalisées par les particuliers lors de l'apport de leurs titres à une société qu'ils contrôlent (*CGI, art. 150-0 B ter*). Les commentaires administratifs afférents à ce nouveau dispositif ont fait l'objet d'une consultation publique du 2 au 24 juillet 2015, à la suite de laquelle l'Administration vient de publier une nouvelle instruction se substituant aux commentaires précédemment mis en consultation. On retiendra les points suivants, étant précisé que l'Administration a également légèrement modifié son

instruction relative au régime du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI :

- **les plus-values réalisées par un contribuable non-résident** : qu'elles soient réalisées par des personnes physiques ou des personnes morales, ces plus-values peuvent relever, lorsqu'elles sont imposables en France, du dispositif de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI (*BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, n° 60*) ;
- **les plus-values réalisées par l'intermédiaire d'une fiducie** : elles sont éligibles au mécanisme du report d'imposition (*BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, n° 40*) ;
- **l'absence de contrôle due à des obligations convertibles** : lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport sont des obligations convertibles en actions, ou des obligations échangeables ou remboursables en actions, et que le contribuable ne dispose pas, de ce fait, à la date de l'apport, du contrôle de la société bénéficiaire de celui-ci, l'Administration se réserve néanmoins la possibilité, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit, de replacer l'opération dans le champ du mécanisme du report d'imposition de l'article 150-0 B ter (*BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, n° 90*).

Taxes assises sur les salaires et mobilité internationale

Lorsque le législateur a harmonisé l'assiette de la taxe d'apprentissage (0,68 %), de la contribution à la formation continue (0,55 % ou 1 %) et de la participation des employeurs à l'effort de construction (0,45 %), avec celle des cotisations sociales, il n'a pas modifié, pour autant, le champ d'application de ces impositions. C'est ce qu'a jugé le Conseil d'Etat dans un arrêt Pétroservice (*CE, arrêt du 8 avril 2013, n° 346808*). A cette occasion, il a précisé que les employeurs établis en France sont redevables de ces taxes et participations à raison des rémunérations versées à leurs salariés travaillant à l'étranger, et ce, indépendamment du lieu d'exercice par ceux-ci de leur activité et des choix opérés relativement à leur couverture sociale.

Le juge transpose cette solution aux rémunérations versées aux résidents fiscaux étrangers employés par une société française et qui ne relèvent pas du régime général de la sécurité sociale en France (*Conseil d'Etat, arrêt du 15 février 2016, n° 381580, GTM France*).

ISF-PME : La société peut cesser son activité dans le délai de conservation des titres

On sait que les redevables qui investissent dans certaines PME peuvent imputer une partie de leur investissement sur le montant de leur ISF (*CGI, art. 885-0 V bis*) sous conditions notamment :

- que la société, au capital de laquelle ils souscrivent, exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de certaines activités que la loi énumère et dont la liste a évolué au fil des lois de finances ;
- qu'ils conservent les titres reçus en contrepartie de leur apport pendant 5 ans.

En pratique, pour l'appréciation de ces conditions, la doctrine administrative estime que la société doit conserver une activité éligible au dispositif pendant toute la durée de détention des titres.

Dans une affaire où la société a cessé son activité deux années après la souscription à son capital, la Cour de cassation vient de juger qu'aucune condition de maintien d'une activité effective en lien avec l'obligation de conservation des titres n'est requise pour conserver la réduction d'ISF.

Par ailleurs, on peut penser qu'en précisant que la condition liée à la nature de l'activité de l'entreprise doit être satisfaite à la date de la souscription et, de manière continue, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de cette souscription, l'article 24 de la LFR pour 2015 a prohibé tout exercice temporaire d'une activité non éligible mais qu'il n'a pas expressément ajouté une condition d'exercice continu d'une activité éligible. Par suite, la décision du juge conserverait sa pertinence et la réduction d'impôt pourrait ainsi

être remise en cause en cas d'exercice d'une activité non éligible durant la période quinquennale de conservation des titres mais toujours pas en cas de cessation d'activité (*Cour de cassation, arrêt du 2 février 2016, n° 14-24.441*).

Remarque : le juge a procédé à une lecture littérale de l'article 885-0 V bis du CGI, à l'instar de celle qui, en matière de biens professionnels, l'a conduit à ne pas réintégrer dans l'assiette de l'ISF, la valeur des actifs non nécessaires à l'activité de l'entreprise détenus au travers de ses filiales et sous-filiales (20 octobre 2015, n° 14-19598) ou de celle qu'il a suivie pour considérer que la notion d'activité principale qui conditionne l'exonération partielle d'ISF des actions détenues par les salariés ou mandataires sociaux n'implique pas nécessairement de percevoir une rémunération (5 janvier 2016, n° 14-23681).

TVA

Taxe sur les salaires et rémunérations des dirigeants

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 a aligné l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle de la CSG sur les revenus d'activité (*CGI, art. 231 ; CSS, art. L.136-2 ; CSS, art. L.311-3*).

On sait, par ailleurs, que les revenus d'activité entrant dans l'assiette de la CSG concernent, outre ceux des salariés, également ceux de certains dirigeants limitativement énumérés (*CSS, art. L.311-2 et L.311-3*) à savoir les gérants minoritaires de SARL, les présidents du conseil d'administration, les directeurs généraux et directeurs généraux délégués de SA, ainsi que les présidents et dirigeants de SAS.

La doctrine administrative estime, quant à elle, que doivent entrer dans l'assiette de la taxe sur les salaires « les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés désignés à l'article 80 ter du CGI » (*BOI-TPS-TS-20-10, n° 40*).

Or, cet article a un champ d'application plus large que celui des seuls dirigeants de sociétés mentionnés par les articles L.311-2 et L.311-3 du CSS. Il inclut en effet également, dans les SA et SAS, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire et les administrateurs ou membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales, et dans les autres entreprises, de manière générale, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés (gérants majoritaires de SARL).

Dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir formé contre le paragraphe 40 de l'instruction administrative précitée, le Conseil d'Etat a considéré qu'était illégal le fait d'inclure dans l'assiette de la taxe sur les salaires les rémunérations des dirigeants non visés par les articles L.311-2 et L.311-3 du CSS, et a donc annulé, dans cette mesure et seulement dans celle-ci, ladite doctrine administrative (*Conseil d'Etat, Arrêt du 21 janvier 2016, n° 388989, Sté Julianne*).

Seules restent donc aujourd'hui soumises à la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux dirigeants mentionnés auxdits articles du CSS (les gérants minoritaires de SARL, les présidents du conseil d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués de SA, et les présidents et dirigeants de SAS), même s'ils n'ont pas la qualité de salarié au sens du droit du travail.

Programme de fidélisation

La société US Marriott Rewards Llc, gestionnaire du programme de fidélisation de la clientèle du groupe hôtelier Marriott, demande le remboursement de la TVA qui lui a été facturée par les hôtels du groupe sur les nuitées offertes aux clients dans le cadre du programme de fidélité.

La CAA de Versailles considère que les prestations fournies par les hôtels aux clients utilisant leurs points de fidélité le sont en application de la convention d'adhésion au programme de fidélisation. La société a donc supporté le coût de ces prestations pour les besoins de son activité de gestionnaire du programme de fidélisation. Elle est donc en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée correspondante (*CAA Versailles, 1^{er} décembre 2015 n° 14VE00566, « Marriott Rewards Llc »*). Un pourvoi a été formé contre cette décision.

BLOG

Consultez les derniers articles publiés sur le blog de Taj : www.taj-strategie.fr

Conférence

JEUDI 7 AVRIL 2016
Les nouveaux enjeux de la douane

JEUDI 14 AVRIL 2016
Actualité 2016 des grands contentieux fiscaux

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

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

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 Kossuth - Paris - 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.