

# STRICTO SENSU

## Focus

### Recours hiérarchique en matière de vérification des impôts locaux : simple mesure de tolérance ou principe général du droit ?

Indépendamment de la procédure de redressement dont il est l'objet, le contribuable devrait être en droit de porter le litige qui l'oppose au service vérificateur devant l'interlocuteur départemental.

### QPFC en intégration fiscale : premiers commentaires administratifs

L'Administration vient de publier, pour consultation publique jusqu'au 4 juin inclus, ses premiers commentaires sur la mesure de mise en conformité *a minima* de la législation française en réponse à l'arrêt « Stéria ». Elle retient une lecture très stricte du texte de loi, sans aucun assouplissement qui pourrait dispenser de mener un contentieux pour les situations non couvertes par les nouvelles dispositions.

### Mali technique : une nouvelle réglementation comptable emporte des conséquences fiscales

En cas de fusion réalisée sous le régime de droit commun, l'absorbante pourra désormais déduire fiscalement les dotations aux amortissements correspondant à la quote-part du mali technique affectée aux éléments amortissables d'actifs apportés.

### Prorogation et extension du « sur-amortissement » exceptionnel de 40 %

Le dispositif du « sur-amortissement » exceptionnel de 40 % instauré par la loi Macron sera prorogé jusqu'au 14 avril 2017 et étendu à certains investissements informatiques ainsi qu'aux droits d'usage portant sur des biens afférents à des réseaux de communication électronique en fibre optique.

## L'essentiel de l'actualité en bref

### Transfert indirect de bénéfices

Le Conseil d'Etat précise la notion de dépendance de fait, conditionnant la mise en œuvre des dispositions de l'article 57 du CGI.

### Régime de faveur des fusions

Pour que le régime soit applicable, les sociétés doivent être situées dans des Etats liés à la France par une convention d'assistance administrative qui produit pleinement ses effets.

### Vers un CbCR public européen

Dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises en Europe, la Commission européenne propose une modification de la directive comptable visant à mettre en place un CbCR public.

### Prestations compensatoires mixtes

En présence de prestations compensatoires versées pour partie sous forme de capital et pour partie sous forme de rentes, chaque partie doit se voir appliquer le régime fiscal qui lui est propre.

### Rachat par une société de ses propres titres et contribution de 3 %

Les sommes attribuées aux associés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 n'entrent pas, quelle que soit la procédure de rachat, dans l'assiette de la contribution.

### Plus-values mobilières en report réalisées avant 2013 par des personnes physiques

La non-application de l'abattement pour durée de détention n'est pas inconstitutionnelle, sous réserve de l'application, selon les cas, d'un coefficient d'érosion monétaire ou du taux qui était en vigueur lors du fait générateur de l'imposition.

### Suppression de certaines déclarations

La déclaration spéciale afférente au CICE est supprimée au profit d'une déclaration globale et unique commune à certains crédits et certaines réductions d'impôt.

### TVA : Billets d'avions non utilisés

Les sommes conservées par une compagnie aérienne à raison de la vente de billets d'avions non utilisés et non remboursables, restent soumises à la TVA.

### TVA : Externalisation du traitement des dommages par l'assureur

Pour la CJUE, l'externalisation du traitement des sinistres d'assurance ne bénéficie pas de l'exonération de TVA prévue par la directive.

## Recours hiérarchique en matière de vérification des impôts locaux : simple mesure de tolérance ou principe général du droit ?

Tout contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) au sens des dispositions de l'article L. 13 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) bénéficie des dispositions de l'article L. 10 du LPF en matière d'opposabilité à l'administration fiscale des garanties exposées par la Charte du contribuable vérifié.

La plupart de ces garanties sont attachées à l'application de la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 56 du LPF. Une jurisprudence constante du Conseil d'Etat a réservé l'exercice de certaines des garanties exposées dans ce document à la seule procédure de rectification contradictoire. Il en est ainsi par exemple de l'assistance d'un conseil. Néanmoins, le juge n'a jamais eu à se pencher sur les conditions d'obtention du droit au recours hiérarchique, appréciées à l'aune de la procédure de rectification suivie.

Le simple envoi de l'avis de vérification de comptabilité doit permettre normalement au contribuable vérifié de bénéficier de ces garanties, et, notamment, en cas de rectifications contestées, du droit à bénéficier de recours hiérarchiques avant mise en recouvrement.

En cas de contrôle fiscal portant sur les impôts locaux (Taxe foncière et Contribution Foncière des Entreprises) et de rehaussements portés à sa connaissance par lettre d'information, le contribuable vérifié pouvait jusqu'à présent saisir le chef de brigade en recours hiérarchique et, si le

## “TOUT REFUS DE SAISINE DU SUPÉRIEUR HIÉRARCHIQUE DOIT ÊTRE CONTESTÉ SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE L. 10 DU LPF.”

désaccord persistait, l'interlocuteur départemental.

Nous avons observé une pratique récente de l'Administration, pour l'instant circonscrite à un ou deux dossiers, qui tend à réserver l'exercice du recours hiérarchique aux vérifications se concluant par l'envoi d'une proposition de rectification avec application de la procédure de rectification contradictoire, ce qui exclurait d'emblée les rectifications en matière d'impôts locaux (Taxe foncière et CFE) qui font l'objet de l'envoi d'une simple lettre d'information.

Cette attitude a de quoi surprendre, d'autant que le droit à l'exercice de recours hiérarchiques dans le cadre des contrôles fiscaux a été maintes fois réitéré par le Conseil d'Etat, érigeant quasiment cette garantie en principe général du droit.

Mais curieusement, le débat relatif à l'appartenance ou non de cette garantie à celles attachées à la procédure de rectification contradictoire a été très peu évoqué jusqu'à présent par les praticiens. Cette vacuité peut éventuellement trouver son origine dans l'acceptation quasi-systématique par l'Administration du recours demandé par le contribuable.

Jusqu'à présent, cette problématique n'a été évoquée qu'à deux reprises par les juridictions administratives.

Ainsi, le Tribunal administratif de Marseille a jugé que la charte du contribuable vérifié était opposable à l'Administration dès lors que celui-ci

faisait l'objet d'une vérification de comptabilité au sens des dispositions de l'article L. 13 du LPF, ayant abouti à des rehaussements d'impôts locaux, indépendamment de l'application de la procédure de rectification contradictoire (*TA Marseille, 8 octobre 2010 n° 09-1919, Société hôtelière Royal Mirabeau*). Le juge a analysé les différentes garanties contenues dans la charte, écartant celles relatives à la procédure de rectification contradictoire et retenant, pour des rectifications en matière de valeur locative cadastrale, celles opposables à l'administration fiscale, dont le droit à l'exercice de recours hiérarchiques, hors le cas d'application de la procédure contradictoire.

*A contrario*, la Cour administrative d'appel de Lyon a estimé que le recours hiérarchique devait être réservé aux seules vérifications de comptabilité se concluant par la notification de rappels en procédure de rectification contradictoire (*CAA Lyon, 24 avril 2012 n° 10LY01498, SAS PATHEON France*). Pour la Cour, toutes les garanties contenues dans la Charte se rapportent à la procédure de rectification contradictoire et ne sont pas opposables à l'Administration lorsque cette dernière rehausse les bases d'imposition de taxe foncière et de CFE.

Pour autant, il ne nous semble pas que la CAA de Lyon ait fait le tour de la question et persistons à penser que dans le cadre d'un litige lié au contrôle fiscal des impôts locaux (TF et CFE), tout refus de saisine du supérieur hiérarchique doit être contesté sur le fondement de l'article L. 10 du LPF et tout particulièrement sur l'opposabilité des garanties de la Charte du contribuable vérifié.

**Frédéric Boulard**  
fboulard@taj.fr

## QPFC en intégration fiscale : premiers commentaires administratifs

On sait que pour éviter l'ouverture d'une éventuelle procédure d'infraction dans le prolongement de la décision rendue par la CJUE dans l'affaire Stéria (CJUE, 2 septembre 2015, aff. C-386/14, *Groupe Steria SCA, V. Stricto sensu Septembre 2015 – N° 77*), le Gouvernement français, après bien des hésitations, a adopté, par voie d'amendement dans le cadre de la LFR 2015, une mesure de mise en conformité *a minima* de la législation française.

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, le législateur a ainsi supprimé le mécanisme de neutralisation de la quote-part de frais et charges pour les distributions dans l'intégration fiscale et, corrélativement, il a abaissé de 5 % à 1 % le taux de la quote-part de frais et charge en cas de distribution intra-groupe fiscal, ou de distribution perçue par une société membre du groupe fiscal d'une société établie dans un autre Etat de l'UE ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour être membre de ce groupe, en application des articles 223 A ou 223 A bis du CGI, autres que celle d'être soumise à l'IS en France (V. *Stricto sensu Janvier 2016 – N° 79*).

L'Administration vient de publier, pour consultation publique jusqu'au 4 juin inclus, ses premiers commentaires dont on retiendra les deux précisions suivantes s'agissant des distributions effectuées par une société étrangère au profit d'une société intégrée :

- si la société étrangère doit remplir les conditions spécifiques au groupe auquel appartient la société bénéficiaire des distributions (détenue directe ou indirecte à 95 % au moins de manière continue, exercices de douze mois, dates d'ouverture et de clôture communes), elle n'aura toutefois pas à fournir l'accord prévu au premier alinéa du III de l'article 223 A du CGI, que doivent produire les sociétés pour

être membres d'un groupe (BOI-IS-BASE-10-10-20 n° 160) ;

- les distributions versées par une société étrangère, non détenue à 95 % au moins par la société intégrée, mais filiale d'une autre société étrangère qui remplit les conditions pour être « entité mère non résidente » du groupe français, ouvriront droit à la QPFC au taux réduit de 1 % si la société mère française a effectivement formé une intégration horizontale, y compris dans l'hypothèse où le groupe français n'est organisé, en pratique, que selon un schéma d'intégration verticale (BOI-IS-BASE-10-10-20 n° 160).

**Exemple :** une société mère française M détient à 100 % une filiale intégrée F. Celle-ci détient à 5 % une filiale italienne I, détenue par ailleurs par une société allemande A à 95 %. La société A détient à 100 % la société mère M. Les produits versés par la société italienne I à la société F pourront bénéficier de la QPFC à 1 % seulement si la société M forme avec sa filiale F une intégration horizontale dont A est l'entité mère non résidente.

Pour le reste, l'Administration s'en tient à une lecture stricte du texte sans précisions doctrinales. On déplore notamment qu'elle n'apporte aucun assouplissement ou atténuation pour les :

- distributions effectuées par une société française détenue à plus de 95 % mais non intégrée (soit qu'il n'existe pas de groupe, soit qu'elle n'ait pas été incluse dans le périmètre) ;
- redistributions au sein du groupe qui donneront prise à l'application systématique de la quote-part de frais et charges de 1 % à chaque niveau d'interposition ;
- distributions reçues d'une filiale étrangère détenue à plus de 95 % par une société mère française, qui ne détient pas, par ailleurs, de participations à 95 % en France, et n'est donc pas en mesure de former un groupe intégré.

Pour cette dernière situation, force est de reconnaître qu'il y a là une restriction manifeste à la liberté d'établissement puisque si les filiales étaient résidentes françaises, la société mère pourrait former avec elles une intégration fiscale et bénéficier ainsi

“ON NE PEUT QUE S'ÉTONNER QUE L'ADMINISTRATION N'AIT PAS PRÉVU UNE SOLUTION PERMETTANT D'ÉVITER AUX GROUPES UNE PROCÉDURE CONTENTIEUSE”

d'une quote-part de frais et charges égale à 1 %, au lieu de 5 %, sur les dividendes versés par ces filiales.

On ne peut que s'étonner que l'Administration n'ait pas prévu une solution permettant d'éviter aux groupes une procédure contentieuse alors surtout que la justification de cette restriction nous paraît bien difficile à apporter si l'on se réfère aux critères tracés par le juge dans l'affaire Stéria et plus récemment encore lorsqu'il a dû se prononcer sur la compatibilité avec le Traité européen d'une disposition du régime d'intégration fiscale autrichien qui restreint la possibilité d'amortir la valeur commerciale d'une société aux seules filiales autrichiennes (CJUE, 6 octobre 2015, aff. C-66/14, *Finanzamt Linz*).

Le texte de loi a déjà prévu que les dividendes distribués par les filiales étrangères ouvrent droit au taux réduit de la quote-part de frais et charges, si elles remplissent toutes les conditions, autres que celle d'être imposable à l'impôt sur les sociétés, pour rejoindre le groupe constitué en France.

Dans le prolongement de l'esprit du texte, l'Administration aurait été constructive et simplificatrice, si elle avait prescrit, de la même façon, que la société mère qui n'a pas pu prendre de décision de gestion relative à la formation d'une intégration fiscale en France, à défaut de filiales qui remplissent effectivement les critères requis, puisse être regardée comme susceptible d'en former un avec ses filiales étrangères qui en rempliraient les conditions, si elles étaient établies en France.

**Patrick Fumenier**

pfumenier@taj.fr

**Clara Maignan**

cmaignansimmenauer@taj.fr

## Mali technique : une nouvelle réglementation comptable emporte des conséquences fiscales

---

Le mali de fusion s'entend de l'écart négatif existant entre l'actif net reçu par la société absorbante (à hauteur de sa participation dans la société absorbée) et la valeur comptable de cette participation. On distingue le mali technique (ou faux mali), généralement constaté lorsque la fusion est transcrite sur la base des valeurs nettes comptables et que la valeur nette des titres de la société absorbée au bilan de la société absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté, du vrai mali (correspondant à l'excédent du mali global sur le mali technique).

Le mali technique fait l'objet d'une inscription à l'actif de la société absorbante et est affecté aux plus-values latentes sur les actifs apportés afin de le justifier et le suivre dans le temps. Un règlement de l'ANC est venu modifier son mode de comptabilisation ainsi que son suivi dans les comptes sociaux pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (*règlement ANC n° 2015-06 du 23 novembre 2015, homologué par arrêté du 4 décembre 2015*).

Jusqu'alors, l'affectation du mali technique aux plus-values latentes sur les éléments d'actif apportés était réalisée exclusivement de manière extra-comptable. Ainsi, le mali technique était comptabilisé globalement chez l'absorbante dans un sous-compte « mali de fusion » du poste « fonds commercial », mais sa ventilation entre les différents actifs apportés auxquels se rattache une plus-value latente significative (au prorata et dans la limite des plus-values nettes d'IS afin d'en assurer le suivi ultérieur) devait apparaître dans l'annexe des comptes annuels. Il n'était pas amortissable, mais devait faire comptablement l'objet d'un test de dépréciation.

Désormais, pour chaque exercice, le mali technique devra faire l'objet

## “ POUR CHAQUE EXERCICE, LE MALI TECHNIQUE DEVRA FAIRE L'OBJET D'UNE AFFECTATION COMPTABLE AU BILAN, SELON LA NATURE DE L'ACTIF SOUS-JACENT ”

d'une affectation comptable au bilan, selon la nature de l'actif sous-jacent auquel il se rapporte, dans des sous-comptes spécifiques par catégorie d'actif (c'est-à-dire en tant que composante d'immobilisations corporelles, incorporelles, financières ou d'actif circulant selon son affectation aux plus-values latentes sur les actifs sous-jacents apportés). La quote-part résiduelle sera affectée à un fonds commercial (*PCG, art. 745-5*).

Autre changement notable, il suivra les règles d'amortissement et de dépréciation de chaque actif sous-jacent auquel il aura été affecté. Ainsi, la quote-part de mali technique affectée à un actif amortissable sera (partiellement ou totalement) amortie sur la durée d'utilisation résiduelle du bien apporté concerné. Le solde du mali technique affecté au fonds commercial ne peut pas faire l'objet d'un amortissement.

Les règles comptables nouvelles s'appliquent aux malis techniques existants au 1<sup>er</sup> janvier 2016 (c'est-à-dire y compris pour des fusions réalisées antérieurement). Les malis figurant au poste « fonds commercial » à cette date devront ainsi être reclassés au bilan selon leur affectation. Des commentaires précis sont apportés par l'ANC sur les méthodes d'évaluation ou de comptabilisation ainsi que sur la prise en compte des impôts latents.

Fiscalement, le traitement du mali technique dépend du régime fiscal appliqué à l'opération.

En **régime de faveur**, il n'a aucun impact sur le résultat fiscal, les plus-values latentes chez l'absorbée n'étant pas imposées lors de la fusion.

Les dotations aux amortissements relatives aux quotes-parts de mali technique affectées à des actifs amortissables devront être réintégréées extra-comptablement. S'agissant des obligations déclaratives, la société absorbante avait l'obligation d'établir un état de suivi du mali technique, mais cette obligation a été supprimée pour les exercices clos à compter du 20 juin 2015. Reste l'état de suivi des valeurs comptables et fiscales des différents actifs amortissables et non amortissables (*CGI, art. 54 septièmes*) que doit joindre à sa déclaration de résultats la société absorbante, sous peine d'une amende égale à 5 % des montants non déclarés. La question se pose de savoir si la quote-part de mali technique affectée aux actifs apportés doit être incluse dans leur valeur comptable devant figurer sur l'état de suivi (y compris pour les malis existants afférents à des fusions antérieures). Des précisions sur ce point seraient bienvenues de la part de l'Administration.

En **régime de droit commun**, la possibilité d'amortir comptablement le mali technique afférent à des éléments d'actifs amortissables va mécaniquement influencer sur le résultat fiscal de l'absorbante qui pourra désormais déduire les dotations aux amortissements correspondantes, notamment en cas d'immeubles apportés recelant de fortes plus-values latentes.

**Patrick Fumenier**  
pfumenier@taj.fr  
**Marie-Pierre Hôo**  
mhoo@taj.fr

## Prorogation et extension du « sur-amortissement » exceptionnel de 40 %

---

La loi Macron a instauré un mécanisme permettant aux entreprises soumises à l'IS (ou à l'IR selon un régime réel d'imposition) de déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des biens hors frais financiers, affectés à leur activité, acquis ou créés entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016 (*CGI, art.*

39 *decies*). Dans le cadre des lois de finances de fin d'année, le dispositif a été étendu à certains poids lourds, aux remontées mécaniques et aux réseaux de fibre optique.

Ce dispositif va être prolongé d'un an et aménagé par la loi pour une République numérique, actuellement en discussion devant le Parlement. L'Administration commente, par anticipation, ces nouveaux aménagements (*BOI-BA-BASE-20-10-10*).

En tout premier lieu, l'amortissement exceptionnel est prorogé d'une année (il concernera donc les biens acquis ou créés jusqu'au 14 avril 2017). On notera que s'agissant des poids lourds, la date d'expiration du dispositif demeure fixée au 31 décembre 2017.

De plus, le dispositif est étendu aux appareils informatiques prévus pour une utilisation au sein d'une baie informatique (acquis ou fabriqués à compter du 12 avril 2016). Il s'agit des serveurs informatiques rackables, serveurs de stockage et autres équipements de sauvegarde rackables, matériels de réseau rackables, matériels d'alimentation électrique et de secours d'alimentation électrique rackables, ainsi que les machines destinées au calcul intensif (« supercalculateurs ») et acquises de façon intégrée. L'Administration précise que ces biens pourront bénéficier du dispositif, même s'ils ne sont pas amortissables selon le système du dégressif.

Par ailleurs, des précisions intéressantes sont apportées s'agissant des logiciels. L'Administration clarifie l'éligibilité au sur-amortissement des logiciels qui contribuent à des opérations industrielles de fabrication et de transformation (par exemple logiciels de conception, de simulation, de pilotage, de programmation, de suivi et de gestion de production, de maintenance), quelles que soient leurs modalités d'amortissement. Pour les autres logiciels, il conviendra, comme auparavant, de démontrer qu'ils sont indissociables du matériel éligible à l'amortissement dégressif, pour qu'ils soient eux-mêmes éligibles à l'amortissement dégressif et, partant, à l'amortissement exceptionnel.

S'agissant des installations, équipements, lignes et câblages des réseaux de communications

## “ DES PRÉCISIONS INTÉRESSANTES SONT APPORTÉES S'AGISSANT DES LOGICIELS. ”

électroniques en fibre optique ne faisant pas l'objet d'une aide versée par une personne publique seront désormais éligibles au sur-amortissement, même s'ils ne sont pas amortissables selon le système du dégressif. On se souvient, en effet, que la LFR 2015, qui les avait fait entrer dans le dispositif, en avait subordonné l'éligibilité à la condition qu'ils soient amortis selon le système du dégressif.

Enfin, l'Administration tire les conséquences d'un amendement visant à adapter le dispositif aux situations de co-investissements liés au déploiement en fibre optique. Elle fait ainsi entrer les droits d'usage portant sur les biens des réseaux de fibre optique et leurs équipements dans le champ d'application de la mesure pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Pour éviter toute double déduction fiscale, elle indique les modalités de répartition de l'avantage fiscal entre propriétaire du réseau et titulaire du droit d'usage. On notera tout particulièrement qu'en cas de cession de droits d'usage portant sur un réseau, l'assiette de l'abattement exceptionnel auquel a droit le constructeur ou le propriétaire du réseau sera minorée à proportion des droits cédés, que l'entreprise titulaire exerce ou non elle-même son droit à la déduction exceptionnelle.

Dans le cadre des débats relatifs au projet de loi, les sénateurs ont déjà adopté, en 1<sup>re</sup> lecture, ces dispositions. Le texte devrait très prochainement être examiné en commission mixte paritaire.

**Marie-Pierre Hôo**  
mhoo@taj.fr

**Clara Maignan**  
cmaignansimmenauer@taj.fr

# News International

## Droit européen

### Vers un CbCR public européen

Dans le cadre des travaux de la Commission européenne visant à lutter contre l'évasion fiscale des entreprises en Europe, celle-ci a présenté une proposition de modification de la Directive comptable (*directive 2013/34/UE*) visant à mettre en place un CbCR public européen.

Ainsi, les grands groupes multinationaux seraient tenus de publier chaque année un rapport indiquant leurs bénéfices, ainsi que les impôts dus et payés, dans chaque État membre.

Seraient concernés les groupes dont le chiffre d'affaires mondial net consolidé excède 750 M€ (seuil identique à celui fixé par le plan BEPS de l'OCDE) et qui sont basés dans l'UE (société mère ultime soumise au droit d'un pays de l'UE) ou hors de l'UE lorsqu'ils opèrent dans l'UE par l'intermédiaire de filiales et succursales d'une certaine taille.

Des informations contextuelles (chiffre d'affaires, nombre de salariés, nature des activités) devraient être fournies pour chaque pays de l'Union où une société exerce des activités, ainsi que pour les juridictions fiscales qui ne respectent pas les normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal (paradis fiscaux). Des chiffres globaux devraient également être fournis pour les activités dans les autres juridictions fiscales du monde.

## Fiscalité internationale

### Transfert indirect de bénéfices et notion de dépendance de fait

On sait qu'il existe une présomption de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger par une société assujettie à l'impôt sur les sociétés en France, lorsque l'Administration établit, d'une part, l'existence de liens de contrôle ou de dépendance entre cette société et des entreprises situées hors de France,

et, d'autre part, l'octroi d'avantages consentis par cette société à ces entreprises (CGI, art. 57).

Si la dépendance juridique ne peut être établie, il convient de se référer à la dépendance de fait, laquelle n'est pas définie par la loi. Dans ses commentaires au BOFiP, l'Administration se borne à indiquer que ce lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises (BOI-BIC-BASE-80-20 n° 60).

Le Conseil d'Etat vient d'apporter des précisions sur cette notion dans une affaire où une société française avait conclu avec une société suisse un contrat de distribution exclusive de ses produits dans le monde entier (à l'exception de quelques pays).

Il juge tout d'abord que l'existence d'un lien de dépendance entre deux sociétés n'est pas subordonnée à celle d'un lien capitalistique ou à la présence de dirigeants communs.

En l'espèce, l'existence d'une dépendance de fait était révélée par l'absence de location de locaux commerciaux en Suisse et corroborée par le fait que l'essentiel des fonctions confiées à la société suisse ait continué, en pratique, à être exercé par la société française, qui conservait la maîtrise de la production des documents relatifs aux actions de promotion de la société suisse ainsi que le développement de son site internet. Enfin, le gérant de la société française exerçait en fait la direction et le contrôle de la société suisse.

Toutefois, l'existence d'un transfert de bénéfices n'est au final pas admise dès lors qu'il incombait aux juges du fond soit :

- de vérifier si le taux de commission de 25 % prévu par le contrat était supérieur à ceux que des entreprises similaires exploitées normalement pratiquaient avec des fournisseurs dépourvus de liens de dépendance avec elles pour des prestations similaires,
- de rechercher si l'Administration établissait que la société française avait consenti à la société suisse une libéralité en acquittant un prix excessif pour les prestations reçues, ce qui n'était pas le cas en l'espèce (Conseil d'Etat, arrêt du 15 avril 2016, n° 372097, *Livestand*).

## Régime de faveur des fusions et territorialité

On sait que le législateur a instauré une limitation géographique à l'application des régimes de faveur prévus à l'égard des opérations de fusions et assimilées. Sont ainsi exclues de leur champ d'application les opérations réalisées par une société apporteuse ou bénéficiaire, ayant son siège dans un Etat non couvert par la directive 90/434/CCE ou n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 210-0 A, II).

L'assistance administrative peut être définie comme l'ensemble des opérations traduisant une coopération entre les administrations fiscales des Etats en vue de permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts des Etats intéressés. Elle comprend, d'une part, l'échange de renseignements (Modèle OCDE, art. 26) et, d'autre part, l'assistance au recouvrement.

Dans une affaire relative à des apports partiels réalisés par une société française en faveur d'une société située à Hong-Kong, le Conseil d'Etat vient d'apporter des précisions nouvelles sur la notion de « convention conclue » en en retenant une acception très stricte. Il considère, en effet, qu'il ne suffit pas que la convention ait juridiquement été conclue par les Etats contractants ou même qu'elle soit entrée en vigueur conformément aux formes qu'elle prescrit, encore faut-il que la clause ait pleinement produit ses effets juridiques.

Ainsi, si une convention fiscale a bien été signée le 21 octobre 2010 entre la France et Hong-Kong, et est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> décembre 2011, le Conseil d'Etat relève que sa clause d'assistance administrative n'était applicable, pour l'impôt sur les sociétés non perçu par voie de retenue à la source, qu'aux revenus correspondants aux exercices postérieurs à l'année 2011 (art. 28-2 de la Convention). Aussi, refuse-t-il à l'opération réalisée en 2011 et aux plus-values en résultant le bénéfice du régime de faveur.

Cette solution est transposable à l'ensemble des dispositifs réservant

le bénéfice de régimes favorables à la conclusion avec la France d'une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative (Conseil d'Etat, arrêt du 13 avril 2016, n° 377899).

## News France

### Fiscalité des entreprises

#### Rachat par une société de ses propres titres et contribution de 3%

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 le Conseil constitutionnel avait déclaré contraires à la Constitution les dispositions de l'article 112-6° du CGI en ce qu'elles opéraient une différence de traitement entre les sommes attribuées aux associés ou actionnaires personnes physiques à l'occasion du rachat par une société de ses propres titres, en fonction de la procédure légale de rachat suivie (Cons. Const., 20 juin 2014, n° 2014). Toutefois, il avait reporté l'abrogation de ce texte au 1<sup>er</sup> janvier 2015, tout en précisant que le régime fiscal des plus-values devait s'appliquer, en toute hypothèse, pour la période antérieure à 2014, et que pour l'année 2014, il en serait de même à défaut de précision contraire du législateur.

À cet égard, le législateur a opté pour la généralisation de la taxation selon le régime des plus-values que l'associé ou actionnaire soit une personne physique ou une personne morale, pour les rachats effectués à compter

du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (2<sup>e</sup> LFR 2014, V. *Stricto sensu Janvier 2015*, N° 73). Cela étant, pour les opérations réalisées en 2014, la qualification en plus-value peut également être revendiquée en application de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel.

Au-delà du traitement fiscal chez leurs bénéficiaires, nous avons déduit de la décision du juge constitutionnel que les sommes réparties à l'occasion d'un rachat de ses propres titres par une société ne pouvaient plus donner prise, chez cette dernière, à la contribution de 3 % sur les revenus distribués (CGI, art. 235 ter ZCA) puisqu'elles avaient perdu leur qualification de revenus distribués (V. *Stricto sensu Juillet 2014*, N° 70).

Le Conseil d'Etat vient de confirmer notre analyse. Il juge en effet que les dispositions relatives au champ d'application de la contribution de 3 %, dans leur rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2015, doivent nécessairement être interprétées à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel, interprétation qui s'est imposée jusqu'à l'entrée en vigueur de la 2<sup>e</sup> LFR 2014. Autrement dit, les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs actions ne peuvent être regardées, quelle que soit la procédure de rachat suivie, comme entrant dans l'assiette de la contribution de 3 % (CE, 20 avril 2016, n° 396578).

### Suppression de certaines déclarations spéciales

Comme annoncé au printemps dernier par l'ordonnance portant simplification des obligations déclaratives des entreprises en matière fiscale (Ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015), un décret vient de préciser les crédits et réductions d'impôt concernés (Décret n° 2016-395 du 31 mars 2016).

On retiendra que ces obligations déclaratives devront désormais être remplies sur un document unique à déposer en même temps que la déclaration de résultat (*formulaire n° 2069-RCI-SD*) et que parmi les 9 crédits et réductions d'impôt visés par cette simplification, sont notamment concernés le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) et la réduction d'impôt mécénat.

## Fiscalité des personnes

### Traitement fiscal des prestations compensatoires mixtes

On sait que le traitement fiscal des prestations compensatoires dépend de leurs modalités de versement.

Celles qui sont versées sous forme de capital ou d'attribution de biens dans les 12 mois à compter de la date à laquelle le jugement de divorce est passé en force de chose jugée, ouvrent droit, pour le débiteur, à une réduction d'impôt de 25 % des sommes versées, retenues dans la limite de 30 500 €. Cette réduction d'impôt ne s'applique cependant pas lorsqu'en plus de ce capital, une partie de la prestation compensatoire est versée sous forme de rentes (CGI, art. 199 octodécies).

Lorsqu'elles sont versées sous forme de rentes sur une période supérieure à 12 mois à compter de la date du jugement du divorce, les prestations compensatoires sont déductibles des revenus du débiteur (CGI, art. 156, II-2).

En l'espèce, la prestation compensatoire avait été versée à la fois, sous forme d'attributions de biens et de capital en numéraire libéré dans les 12 mois du jugement de divorce, puis sous forme de rentes mensuelles sur une période de 8 ans.

Si le caractère déductible des sommes versées sous forme de rentes mensuelles était admis et n'était pas en litige, le débiteur souhaitait, en sus, déduire de ses revenus de l'année du divorce les versements effectués en attribution de biens et en capital. Pour lui, les différents versements composaient une seule et même prestation compensatoire, versée sur une période supérieure à 12 mois.

Le Conseil d'Etat n'a pas été sensible à cette interprétation globalisante et a, au contraire, considéré qu'il convenait de s'en tenir à une distinction stricte entre la prestation compensatoire versée sous forme de capital dès le divorce devenu définitif, et le versement ultérieur des rentes mensuelles sur 8 ans. Il a dès lors refusé la déduction de la prestation compensatoire liquidée sous forme de capital.

Il confirme que la réduction d'impôt n'est pas non plus applicable à cette part de la prestation compensatoire liquidée sous forme de capital. En effet, le texte de la loi fiscale exclut expressément de son champ les contribuables débiteurs qui versent une partie de la prestation compensatoire sous forme de rentes (ce qui était clairement le cas en l'espèce). En définitive, la fraction de la prestation compensatoire correspondant à la partie en capital versée au moment du jugement ne peut ni bénéficier de la réduction d'impôt, ni être déduite du revenu de son débiteur (CE, 15 avril 2016, n° 376785).

### Plus-values mobilières en report réalisées avant 2013 par des personnes physiques

On sait qu'un dispositif d'abattement d'assiette en fonction de la durée de détention est applicable aux gains nets réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (CGI, art. 150-0 D).

En revanche, pour les plus-values réalisées et placées en report d'imposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et dont le report expire postérieurement à cette date, la loi comme la doctrine administrative ne prévoient pas d'abattement pour durée de détention.

Quelques jours après que le conseil d'Etat a validé la position administrative (CE, 6 avril 2016, n° 391193), le Conseil constitutionnel vient de juger la loi conforme à la Constitution (Cons. const., 22 avril 2016, n° 2016-538 QPC). Les abattements pour durée de détention ne peuvent donc en aucun cas s'appliquer aux plus-values en report réalisées avant 2013.

Toutefois deux importantes réserves d'interprétation sont formulées :

- lorsque le report d'imposition était optionnel, le contribuable doit pouvoir bénéficier d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition (soit la date de l'apport) ;
- lorsque le report était obligatoire, il y aura lieu d'appliquer les règles d'assiette et de taux applicables au moment du fait générateur de l'imposition. En pratique, pour les apports à une société contrôlée

réalisés entre le 14 novembre et le 31 décembre 2012, les plus-values seront taxées à l'expiration du report, sans abattement, mais au taux forfaitaire de 24 % alors applicable et non au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

## TVA

---

### Billets d'avions non utilisés

---

On sait que le fait générateur de la TVA intervient et que la taxe devient exigible, au moment où la prestation de service est effectuée (*Directive 2006/112/CE, art. 63*).

Lorsque, sur des vols intérieurs normalement soumis à la TVA, la compagnie aérienne conserve la totalité des sommes acquittées par ses clients correspondant aux billets non échangeables, devenus périmés en raison de l'absence des clients lors de l'embarquement, ou aux billets échangeables inutilisés dans le délai de leur validité, la question s'est posée de savoir si ces sommes devaient être regardées comme la contrepartie d'une prestation de transport, alors même que le client n'a pas effectué le voyage, ou si elles devaient être traitées comme des indemnités de résiliation hors champ de la TVA.

La CJUE qui avait été saisie à titre préjudiciel par le Conseil d'Etat (*CE, 21 mai 2014, n° 365172, Air France-KLM et n° 365173, Brit Air*), a jugé que la délivrance des billets est soumise à la TVA même lorsqu'ils n'ont pas été utilisés par les passagers, dès lors que ceux-ci ne pouvaient en obtenir le remboursement (*CJUE, 23 décembre 2015, aff. 250/14, Air France-KLM et aff. 289/14, Brit Air*).

Le Conseil d'Etat s'aligne sur cette solution et précise que :

- le fait générateur de l'imposition est constitué soit par la réalisation effective du voyage, soit par l'expiration des obligations contractuelles du transporteur aérien,

- l'exigibilité de la taxe résulte de l'encaissement du prix par l'opérateur en charge de la réalisation de la prestation de service.

Ainsi, quand bien même les clients n'ont pas effectivement bénéficié du transport, le prix payé constitue une rémunération et non une indemnité visant à compenser un préjudice subi. *A contrario*, on peut penser que les sommes conservées par la compagnie aérienne devraient pouvoir être regardées comme présentant un caractère indemnitaire lorsque les clients exercent leur possibilité de se dédire d'un contrat de transport remboursable.

On notera que le Conseil d'Etat s'est fondé sur le même raisonnement pour juger que la TVA reste exigible sur les entrées de cinéma non utilisées dont les clients ne peuvent obtenir le remboursement (*CE, 15 avril 2016, n° 373591, MK2*). Il note ainsi que la contrepartie du prix du carnet de tickets ou de la carte de cinéma est constituée par le droit qu'en tire le client de bénéficier de l'exécution des obligations découlant du contrat, indépendamment du fait qu'il mette en œuvre ce droit. L'exploitant réalise la prestation dès lors qu'il met le client en mesure d'assister aux projections de films (*CE, 13 avril 2016, n° 365172, Air France-KLM et CE, 13 avril 2016, n° 365173, Brit Air*).

### Externalisation du traitement des dommages par l'assureur

---

On sait que les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance sont exonérées de TVA (*Directive 2006/112/CE, art. 135, 1 a.*).

Les opérations d'assurance se caractérisent par le fait que l'assureur se charge, moyennant le paiement préalable d'une prime, de procurer à l'assuré, en cas de réalisation du risque couvert, la prestation convenue lors de la conclusion du contrat.

La notion de service afférent à des opérations d'assurance effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurance implique, quant à elle, que le prestataire soit en relation avec l'assureur et l'assuré, et que son activité recouvre des aspects essentiels de la fonction d'intermédiaire d'assurance.

En l'espèce, une société polonaise fournit, au nom et pour le compte d'une entreprise d'assurance, sur la base d'un contrat conclu avec cette dernière, l'ensemble des services afférents au règlement des sinistres. Elle n'est, par ailleurs, ni une entreprise d'assurance, ni un courtier, ni un intermédiaire d'assurance.

Dès lors que la société ne s'est pas elle-même engagée à garantir un risque à l'assuré et, de plus, ne lui est pas liée par une relation contractuelle, les services qu'elle fournit ne constituent pas des opérations d'assurance.

Par ailleurs, l'activité de la société, qui ne consiste qu'à régler des sinistres au nom et pour le compte d'un assureur, n'est aucunement liée à la recherche de prospects et à leur mise en relation avec l'assureur en vue de la conclusion de contrats d'assurance. Elle ne relève donc pas non plus des prestations « effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurance » (*CJUE, arrêt du 17 mars 2016, aff. C-40/15, Aspiro SA*).

---

## BLOG

Consultez les derniers articles publiés sur le blog de Taj : [www.taj-strategie.fr](http://www.taj-strategie.fr)

## Conférence

JEUDI 2 JUIN 2016

*Vers un espace TVA unique dans l'Union européenne*

JEUDI 16 JUIN 2016

*BEPS, ATAD : la fonction fiscale en mutation ?*

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*

SELAFSA 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.