



**Loi de finances pour 2014**  
**Loi de finances rectificative pour 2013**  
**Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale**  
**Actualité fiscale**

**Jeudi 16 janvier 2014**

**HOCHE**  
SOCIÉTÉ D'AVOCATS

# SOMMAIRE

**I – Principales mesures de la loi de finances pour 2014, de la loi de finances rectificative pour 2013 et de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale**

**II – Actualité fiscale nationale et internationale**

# **I – Principales mesures de la loi de finances pour 2014, de la loi de finances rectificative pour 2013 et de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale**

# **I – Principales mesures de la loi de finances pour 2014, de la loi de finances rectificative pour 2013 et de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale**

- 1. Majoration de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 5% à 10,7% pour les grandes entreprises**
- 2. Calcul de la réserve spéciale de participation et crédits et réductions d'impôt**
- 3. Limitation de la déduction de certaines charges financières**
- 4. Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises**
- 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité**
- 6. Modifications des taux de TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014**
- 7. Mesures diverses**
- 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale**

# 1. Majoration de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 5% à 10,7% pour les grandes entreprises

- Majoration de cette contribution en lieu et place de la taxe EBE
  - Rappel des principales caractéristiques de cette contribution temporaire : applicable aux exercices clos jusqu'au 30 décembre 2015 (soit années 2013 et 2014 si l'exercice coïncide avec l'année civile)
  - Limitée aux grandes entreprises: celles réalisant un chiffre d'affaires HT supérieur à 250 M€ (au cours de l'exercice ou de la période d'imposition)
    - Seuil apprécié pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré en faisant la somme des chiffres d'affaires individuels de chacune des sociétés membres du groupe
  - Contribution dorénavant égale à 10,7% de l'IS brut déterminé avant imputation des réductions ou crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature

(LF 2014)

# 1. Majoration de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 5% à 10,7% pour les grandes entreprises (suite)

- Majoration de cette contribution en lieu et place de la taxe EBE (suite)
  - Paiement anticipé de la contribution exceptionnelle à la date du paiement du 4<sup>ème</sup> acompte d'IS à hauteur de 75% de la contribution estimée pour l'exercice en cours (si CA compris entre 250 M€ et 1 milliard d'€) ou de 95% (CA supérieur à 1 milliard d'€)
  - Rappel: impossibilité de se libérer de l'impôt correspondant à cette contribution par des réductions ou crédits d'impôt ou des créances d'impôt sur les sociétés (CICE, CIR ...)

(LF 2014)

# 1. Majoration de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 5% à 10,7% pour les grandes entreprises (suite)

## ■ Taux global d'imposition sur les bénéfices (hors PME communautaire):

	Exercices clos jusqu'au 30 décembre 2013		Exercices clos entre le 31 décembre 2013 et le 30 décembre 2015	
	CA ≤ 250 M€	CA > 250 M€	CA ≤ 250 M€	CA > 250 M€
Impôt sur les sociétés	33,1/3%	33,1/3%	33,1/3%	33,1/3%
Contribution sociale de 3,3%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
Contribution exceptionnelle	–	1,67%	–	3,57%
<b>Taux global d'IS</b>	<b>34,43%</b>	<b>36,10%</b>	<b>34,43%</b>	<b>38%</b>
Contribution de 3% sur les revenus distribués	1,97%	1,92%	1,97%	1,86%
<b>Taux global d'imposition sur bénéfices distribués</b>	<b>36,4%</b>	<b>38,02%</b>	<b>36,4%</b>	<b>39,86%</b>

## 2. Calcul de la réserve spéciale de participation et crédits et réductions d'impôt

- **Principe** : Aux termes de l'article L 3324-1-1° du code du travail, le montant de la RSP est calculé sur le bénéfice imposable diminué de « l'impôt correspondant » (IS au taux de droit commun)
  - Selon la doctrine administrative, l'impôt correspondant devait être minoré du montant des crédits d'impôt (CI) imputés sur l'IS
  - Saisi d'un recours pour excès de pouvoir formé contre cette doctrine, le Conseil d'Etat a annulé cette doctrine au motif qu'elle était contraire à la loi et que les CI ne devaient exercer aucune influence sur le calcul de la RSP, de telle sorte qu'ils ne devaient donc pas être déduits de l'IS pour le calcul de la formule légale de participation

CE, 20 mars 2013, n° 347633, Sté Etudes et Production Schlumberger

- **Modification législative proposée** :
  - L'amendement Eckert adopté par l'Assemblée Nationale le 10 décembre dans le cadre de l'examen du PLFR pour 2013 avait pour but de légaliser la doctrine antérieure et de modifier le 1er de l'article L 3324-1 du code du travail (hors CICE)

**Le Conseil Constitutionnel a censuré cette mesure le 29 décembre au motif qu'elle ne trouvait pas sa place dans une loi de finances**

### 3. Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations attribuées par les entreprises

- **Contribution temporaire, applicable aux rémunérations acquises ou attribuées en 2013 et 2014**
  - Redevables : toutes les entreprises, groupements et organismes non dotés de la personnalité morale, établis en France
  - Assiette : fraction des rémunérations brutes individuelles attribuées aux salariés ou dirigeants excédant 1M€ au cours des années civiles 2013 et 2014
  - Rémunérations prises en compte au titre de l'année civile au cours de laquelle la charge a été comptabilisée, quelle que soit l'année de versement (cf. tableau infra)
  - Taux : 50 % avec un plafonnement à 5% du chiffre d'affaires de l'année

### 3. Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations attribuées par les entreprises (suite)

■ Rémunérations concernées:

Éléments de rémunérations imposables	Assiette de la taxe	Année de prise en compte
Traitements et salaires ou revenus assimilés ; avantages en nature ou en argent	Charge comptabilisée par l'entreprise pour son montant brut (même pour la fraction non déductible)	Année de comptabilisation de la charge (quelle que soit l'année de versement)
Jetons de présence		
Sommes attribuées au titre de l'intéressement, de la participation et de l'épargne salariale		
Pensions et compléments de retraite	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rente annuelle, montant comptabilisé</li> <li>- Capital, 10% du montant comptabilisé</li> </ul>	
Options de souscription ou d'achat d'actions, actions gratuites, BSPCE	Assiette identique à la contribution patronale de 30%	Année de la décision d'attribution
Remboursements à d'autres entités (« managements fees »)	Charge comptabilisée par l'entreprise	Année de comptabilisation

### 3. Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations attribuées par les entreprises (suite)

#### ■ Déclaration et paiement

- Taxe exigible au 1<sup>er</sup> février de l'année suivant celle de la prise en compte des rémunérations mais acquittée lors du dépôt d'une déclaration spécifique avant le 30 avril de l'année d'exigibilité
- Régime fiscal : taxe déductible sauf pour l'assiette de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 10,7%
- Cependant déductibilité fiscale en n+1 lors de l'année d'exigibilité de la taxe lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile

## 4. Limitation de la déduction des charges financières

- **Mesure anti abus concernant notamment les prêts dits « hybrides » :**
  - Nouvelle mesure anti-abus concernant le régime de déductibilité des charges financières entre des sociétés « liées » (au sens de l'art. 39-12 CGI), et qui vise notamment les prêts dits « hybrides »
  - Charges financières non déductibles si la société prêteuse (résidente ou non) est assujettie à un impôt sur les bénéfices inférieur au quart de l'impôt sur les sociétés déterminé dans les conditions de droit commun à raison des intérêts perçus (soit 8,33%)
  - Charge de la preuve contraire incombe à l'entreprise débitrice en cas de demande de l'administration
  - Mesure d'atténuation prévue lorsque le prêteur est un OPCVM (par exemple FCPR) ou une société de personnes non liée à l'emprunteur
  - Parallèlement, proposition de la Commission européenne visant à taxer les produits correspondants perçus par le prêteur par le biais d'une modification de la directive « mère-filiales » (Proposition COM 2013/814 du 25 novembre 2013)
  - Mesure applicable aux exercices clos à compter du 25 septembre 2013

## 4. Limitation de la déduction des charges financières (suite)

- **Modification apportée au régime général de plafonnement de déductibilité des charges financières nettes (« rabet »)**
  - Dispositif concerné: mécanisme de plafonnement général des charges financières nettes issu de la loi de finances pour 2013 (articles 212 bis et 223 bis du CGI) qui s'établit à 85% pour les charges financières nettes engagées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012 et à 75% pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014
  - Exclusion du dispositif de plafonnement des charges financières afférentes aux contrats de financement des stocks de produits faisant l'objet d'une obligation réglementaire de conservation et dont le cycle de rotation est supérieur à 3 ans

(LFR 2013)

## 4. Limitation de la déduction des charges financières (suite)

- **Modification apportée au régime général de plafonnement de déductibilité des charges financières nettes (« rabot ») (suite)**
  - Tableau récapitulatif des produits financiers et des charges financières exclus de l'assiette du « rabot » (hors loyers) (1)

Produits financiers	Charges financières
<ul style="list-style-type: none"><li>• Escomptes commerciaux obtenus (compte 765)</li><li>• Gains de change (compte 766)</li><li>• Produits afférents à des swaps de devises</li><li>• Gains nets sur cession de VMP (compte 767)</li><li>• Pénalités pour paiement tardif</li><li>• Dividendes et, plus généralement, les revenus distribués</li><li>• Bonis de fusion et produits résultant d'abandons de créances à caractère financier</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sommes ou commissions venant rémunérer les prestations annexes à la mise à disposition des sommes</li><li>• Escomptes commerciaux accordés (compte 665)</li><li>• Pertes de change (compte 666)</li><li>• Charges afférentes à des swaps de devises</li><li>• Charges nettes sur cessions de VMP (compte 667)</li><li>• Pénalités pour paiement tardif</li><li>• Pertes sur créances liées à des participations</li><li>• Intérêts rémunérant les sommes bloquées lorsque l'entreprise assure le financement de la RSP</li><li>• Malis de fusion et charges liées à des abandons de créance à caractère financier</li><li>• Charges liées au financement de certains stocks à rotation lente (cf. supra)</li></ul>

(1) Commentaires administratifs du 6 août 2013 – BOI-IS-IS-BASE-35-40-20130806, paragraphes n° 40 et suivants

## **5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité**

- **Opérations de « business restructuring »**
- **Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert et sanctions applicables**
- **Suppression du caractère automatique de la suspension de l'établissement de l'impôt pendant la durée de la procédure amiable prévue dans les contrôles de prix de transfert**
- **Présentation de la comptabilité analytique et des comptes consolidés**
- **Vérification des comptabilités informatisées**
- **Abus de droit et déclarations des schémas d'optimisation fiscale**

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- Opérations de « business restructuring »
  - A compter des exercices clos au 31 décembre 2013, le législateur avait prévu que la charge de la preuve visée à l'article 57 du CGI pèserait sur l'entreprise en cas d'opération dite de « business restructuring » (transfert de fonctions ou de risques entre entreprises liées)

**Le Conseil Constitutionnel a censuré cette disposition pour des raisons tenant notamment à l'accessibilité et à l'intelligibilité de la loi fiscale**

(LF 2014)

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert**
  - Réservée aux entreprises qui remplissent l'une des conditions suivantes:
    - réaliser un chiffre d'affaires annuel hors taxes ou avoir un actif brut supérieur ou égal à 400 M €
    - détenir à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité remplissant ces mêmes critères financiers ou être détenues de la même manière par une telle entité ;
    - faire partie d'un groupe fiscal dont l'un des membres remplit l'une des deux conditions précédentes.
  - Actuellement, l'obligation documentaire est prévue à l'article L 13 AA du LPF: la documentation doit être tenue à la disposition de l'administration fiscale en cas de vérification de comptabilité

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

### ■ Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert (suite)

- Article 223 quinquies B nouveau du CGI:

- Créé une obligation déclarative d'une version « allégée » de la documentation sur les prix de transfert
- A remettre à l'administration fiscale dans les 6 mois du dépôt de la déclaration annuelle de résultat
- Entrée en vigueur : 6 mois qui suivent les déclarations de résultats dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter du 8 décembre 2013

Pas de formalisme (télé déclaration) prévu à ce jour

**Exemple:** Exercice clos le 31 décembre 2013 – Date limite de dépôt de la déclaration au 5 mai 2014 – Date limite de dépôt de la documentation au 5 novembre 2014

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

# 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

## ■ Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert (suite)

- Nature de la documentation allégée :

- Informations générales sur l'entreprise

- Description générale de l'activité déployée par le groupe et changements intervenus dans l'exercice
- Liste de ses principaux actifs incorporels (marques, brevets, noms commerciaux ...) en relation avec l'entreprise
- Description générale de la politique de prix de transfert du Groupe **incluant les changements intervenus dans l'exercice**

- Informations spécifiques sur l'entreprise

- Description spécifique de l'activité de l'entreprise incluant les changements intervenus dans l'exercice
- État récapitulatif des opérations réalisées avec des entreprises associées, **lorsque le montant agrégé par nature de transaction excède 100 000 €**
- Présentation de la méthode principale de prix de transfert employée et des changements de méthode intervenus au cours de l'exercice

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

# 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert (suite)**
  - Renforcement de la documentation prévue à l'article L 13 AA du LPF
    - Description générale des structures juridiques et opérationnelles du Groupe et identification des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées
    - Description générale des fonctions et risques assumés par les entreprises associées et affectant l'entreprise
    - Description complète des opérations réalisées avec des entreprises associées incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances
    - Liste des ARC – Accords Préalables – rescrits affectant les résultats de l'entreprise
    - Présentation des méthodes de prix de transfert / analyse fonctionnelle / actifs utilisés / risques assumés dans le respect du principe de pleine concurrence
    - Le cas échéant, éléments de comparaison pertinents

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

## **Nouveau**

- **« Rulings » rendus par les administrations fiscales étrangères à l'égard de sociétés liées**
  - Lesdits rulings visent les « décisions de même nature que les interprétations, instructions et circulaires mentionnées à l'article L 80 A du LPF »

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

### ■ Nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises en matière de prix de transfert (suite)

- Pénalités pour défaut de respect de l'obligation documentaire:

- Afférente à l'obligation de déposer la documentation allégée des prix de transfert (art. 223 quinquies B nouveau du CGI)

- 150 € en cas de défaut de déclaration
- 15 € par inexactitude ou omission avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 €

Art. 1729 B du CGI

- Afférente à l'obligation documentaire prévue à l'article L.13 AA du LPF

- 10 000 € par exercice vérifié, ou jusqu'à 5% des bénéfices transférés

Article 1735 ter du CGI

**Annulation par le Conseil Constitutionnel de l'amende proportionnelle au chiffre d'affaires par exercice égale à 0,5% au maximum**

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013 et LF 2014)

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Suppression de la suspension de l'établissement de l'impôt pendant la durée de la procédure amiable prévue à la suite des redressements en matière de prix de transfert par l'article L 189 A du LPF**
  - Jusqu'au 31 décembre 2013:
    - Suite à une proposition de rectification portant sur les prix de transfert, il est possible d'ouvrir une procédure amiable en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'IS, taxes et contributions assimilées sur le fondement des conventions fiscales bilatérales ou de la Convention Européenne 90/436/CEE du 23 juillet 1990
    - Le cours du délai d'établissement de l'imposition supplémentaire est suspendu, en principe, de la date d'ouverture de la procédure amiable jusqu'au terme du 3<sup>ème</sup> mois qui suit la notification au contribuable de l'accord ou du constat du désaccord intervenu entre les autorités compétentes
  - Pour les procédures ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014:
    - Suppression de la suspension du délai d'établissement et de la mise en recouvrement de l'impôt:
    - Double imposition effective des bénéficiaires déjà taxés dans l'autre Etat le temps de la procédure (minimum 2 ans – Pas d'obligation de résultat dans le cadre des conventions internationales)
  - Le Code de conduite du Conseil de l'Europe en 2009 (2009/C322/01 – JOUE du 31 décembre 2009) incite les Etats membres à mettre en œuvre la suspension du recouvrement de la dette fiscale pendant la procédure

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Présentation obligatoire de la comptabilité analytique et des comptes consolidés en cas de contrôle fiscal**
  - Obligation de présentation de la comptabilité analytique: concerne toutes les entreprises réalisant un CA supérieur à 152,4 M€ (livraison de biens ou fourniture de logements) ou 76,2 M€ (autres entreprises), les entreprises dont l'actif brut est supérieur ou égal à 400 M€ à la clôture de l'exercice, les entreprises détenues à plus de 50% par une de ces entreprises ou celles détenant plus de 50% de leur capital et les personnes morales membres d'un groupe fiscal comprenant au moins une de ces entreprises
  - Obligation de présentation des comptes consolidés par les sociétés commerciales qui établissent de tels comptes en application de l'article L 233-16 du code de commerce

(LF 2014)

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Présentation obligatoire de la comptabilité analytique et des comptes consolidés en cas de contrôle fiscal (suite)**
  - Sanctions attachées au défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés : amende prévue à l'article 1729 D du CGI en cas d'infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous une forme dématérialisée pour les avis de vérification adressés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (1) (soit une amende égale à 1 500 € par exercice vérifié compte tenu de l'annulation des amendes proportionnelles au chiffre d'affaires par le Conseil Constitutionnel le 29 décembre)
  - Entrée en vigueur : avis de vérification adressés à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2014 (soit, par simplification, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014)
  - Insécurité juridique liée au fait que la comptabilité analytique ne fait l'objet d'aucune norme, situations très différenciées selon les entreprises.

(1) Commentaires administratifs publiés le 13 décembre dernier (BOI-CF-IOF-60-40-10-20131213)

# 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

## ■ Vérification des comptabilités informatisées

- La remise des « fichiers des écritures comptables – FEC » devient obligatoire en cas de contrôle à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014
  - Modification de l'article L 47 A I du LPF
- Remise du fichier des Ecritures Comptables dès le début du contrôle, format défini par l'arrêté ministériel du 29 juillet 2013
- Pour toutes les entreprises
- Exercice concernées : ceux clos en 2011, 2012 et 2013, voir même les exercices antérieurs en présence de déficits reportables
  - Format « standard » défini par l'arrêté du 29 juillet 2013 pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013
  - Normes applicables antérieurement pour les exercices clos avant cette date
- **Important** : le Conseil Constitutionnel a déclaré contraires à la constitution les paragraphes 1° et 2° de l'article 1729 D du CGI qui sanctionnent d'une pénalité égale à 5 ‰ du CA déclaré ou du CA rehaussé le défaut de remise du FEC ou la remise d'un FEC non conforme (d'où une amende maximale de 1 500 €)

(2<sup>ème</sup> LFR pour 2012 ; commentaires administratifs publiés le 13 décembre – BOI-CF-IOR-60-40-20131213)

## 5. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Abus de droit et déclarations des schémas d'optimisation fiscale**
  - Obligation de déclaration préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation fiscale par toute personne commercialisant ou élaborant et mettant en œuvre de tels schémas
  - Elargissement de la définition de l'abus de droit fiscal : but principalement fiscal substitué au but exclusivement fiscal

**Dispositifs annulés par le Conseil Constitutionnel le 29 décembre 2013**

## 6. Modifications des taux de TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014

- A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les principaux taux de TVA ont été respectivement modifiés comme suit:

- Le taux intermédiaire passe de 7% à 10% ;
- Et le taux normal de 19,60% à 20%

NB: Le taux réduit qui devait passer de 5,5% à 5% demeure finalement inchangé (cf. LF pour 2014)

- **Entrée en vigueur:**

- Les augmentations des taux intermédiaire et normal s'appliquent aux opérations dont le fait générateur est intervenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (à l'exception des opérations pour lesquelles la TVA était exigible avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014)

(3<sup>ème</sup> LFR pour 2012 et LF 2014)

(Commentaires publiés sur la Base Bofip le 2 janvier 2014 – BOI-TVA-LIQ-50-20140102)

## 6. Modifications des taux de TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (suite)

### ■ Livraisons de biens

- Pour mémoire, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA se produisent au moment où la livraison du bien est effectuée (à savoir la date à laquelle intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire), sauf option pour les débits:
  - Sont donc soumises au nouveau taux de TVA, les livraisons de bien meubles ou immeubles réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014
  - Le taux de 19,60% reste applicable dans l'hypothèse où l'exigibilité est intervenue avant cette date en raison d'une option pour les débits
  - Précisions:
    - S'agissant des acquisitions intracommunautaires, les taux de 10% et 20% s'appliquent aux acquisitions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014
    - Quant aux importations, les nouveaux taux s'appliquent aux biens introduits ou mis à la consommation en France à compter de cette même date

### ■ Prestations de services

- Le fait générateur de la TVA se produit lorsque la prestation est réalisée, tandis que la TVA devient exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération (sauf option pour les débits)

(3<sup>ème</sup> LFR pour 2012 et LF 2014)

# 6. Modifications des taux de TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (suite)

## ■ Prestations de services

### ● Exemples:

- Prestation achevée en 2013: les taux de 7% et de 19,60% restent applicables, quelle que soit la date de paiement
- Prestation achevée en 2014 et paiement intégral du prix en 2013: les anciens taux restent applicables
- Prestation achevée en 2014, encaissement d'un acompte en 2013 et paiement du solde en 2014:
  - Les taux de 7% et 19,60% sont applicables lors de la facturation de l'acompte
  - Le solde du prix sera quant à lui facturé sur la base des nouveaux taux
- Prestation achevée et payée en 2014:
  - Les nouveaux taux sont applicables
  - Sauf si une facture a été émise avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et que le redevable a opté pour les débits

(3<sup>ème</sup> LFR pour 2012 et LF 2014)

## 7. Mesures diverses

- **Report du paiement du solde d'IS**
- **Amortissement exceptionnel des titres de PME innovantes**
- **Aménagements apportés à certains crédits d'impôts**
- **Mesures diverses – Autres impôts et taxes**

# 7. Mesures diverses

## ■ Report du paiement du solde d'IS

- Report de la date limite de paiement du solde d'IS au 15 mai pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile et celles n'ayant pas clos d'exercice en cours d'année
  - Mesure applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014
  - Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2013 :
    - Déclaration de résultats à produire au plus tard le 5 mai 2014 ou le 20 mai 2014 (pour les entreprises soumises à la procédure TDFC)
    - Production du relevé de solde (n°2572) et liquidation de l'IS au plus tard le 15 mai 2014
- Remboursement, dans un délai de trente jours et sous déduction des autres impôts directs dus par l'entreprise, des acomptes d'IS et de l'acompte de contribution exceptionnelle d'IS au taux de 10,7% conditionné par le dépôt du relevé de solde d'IS **et** de la déclaration de résultats

(LFR 2013)

## 7. Mesures diverses (suite)

### ■ Amortissement exceptionnel des titres de PME innovantes

- Sous réserve de l'accord de la Commission Européenne, création d'un amortissement exceptionnel sur 5 ans pour les sociétés soumises à l'IS qui souscrivent, directement ou indirectement, au capital de « PME innovantes » :
  - Souscription au profit d'une PME « communautaire » ayant leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale
    - La PME doit avoir un effectif salarié inférieur à 250 personnes / chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 M€ ou total du bilan annuel n'excédant pas 43 M€. Ces critères doivent être appréciés au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'investissement, en tenant compte des données relatives aux entreprises liées et aux entreprises partenaires
  - La PME doit être une « entreprise innovante » au sens de l'article L 214-30 du Code monétaire et financier (réalisation au cours de l'exercice précédant de dépenses de recherches représentant au moins 15% de leurs charges déductibles ou justifier de la création de produits, procédés ou techniques présentant un caractère innovant garanti par le label BPI FRANCE)
  - Les versements éligibles à l'amortissement exceptionnel sont les souscriptions en numéraire au capital desdites PME ou la souscription de parts ou actions de certains fonds tels que FCPR, FPCI ou SCR dont l'actif est composé au moins à hauteur de 60% de titres, parts ou actions de « PME innovantes » et au moins à hauteur de 40% par des titres reçus en contrepartie de souscription au capital ou d'obligations converties en actions de « PME innovantes »

# 7. Mesures diverses (suite)

## ■ Amortissement exceptionnel des titres de PME innovantes (suite)

- L'amortissement exceptionnel est réservé aux participations minoritaires et détenues pendant au moins deux ans :
  - Les PME et les fonds ne doivent pas être détenus à plus de 20% par la société souscriptrice et par les sociétés qui lui sont liées au sens de l'article 39,12 du CGI ; cette condition devant être respectée de manière continue pendant toute la période d'investissement
  - La valeur des titres détenus ne doit pas excéder 1% du total de l'actif de la société détentrice
  - Les titres doivent être détenus pendant au moins deux ans
- En cas de cession anticipée des titres avant le délai de détention minimum de deux ans ou de non-respect des conditions d'investissement, réintégration des amortissements déduits, majoré d'un intérêt de retard, au résultat imposable de la société souscriptrice
- En cas de cession des titres après le délai de détention minimum de deux ans, la plus-value (ou la moins-value) est imposable au taux de droit commun (i.e. régime du court-terme) à l'IS à hauteur des amortissements pratiqués et déduits au plan fiscal (et de l'excédent des sommes réparties par le fonds et des sommes versées par l'entreprise pour la souscription des parts de ce fonds)

## 7. Mesures diverses (suite)

### ■ Aménagements apportés à certains crédits d'impôts

#### Crédit d'impôt en faveur de la recherche (art. 244 quater B du CGI)

- Pour les dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, suppression de la condition de territorialité pour les dépenses afférentes à des opérations de recherche ou d'innovation portant sur les frais de prise et de maintenance de brevets
- A compter de la même date, condition liée au doublement de l'assiette pour l'embauche de jeunes docteurs, recentrée sur le maintien de l'effectif du personnel de recherche dans l'entreprise
- Possibilité, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, de céder la créance de CIR à des organismes de titrisation (et non plus seulement de mobiliser la créance dans le cadre des dispositions dites « Dailly »)

(LF 2014 et LFR 2013)

## 7. Mesures diverses (suite)

### ■ Aménagements apportés à certains crédits d'impôts (suite)

#### Crédit d'impôt apprentissage (art. 244 quater G du CGI)

- Recentrage, pour les CI calculés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, sur l'apprentissage des jeunes préparant un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+ 2
- Dispositif ainsi restreint à compter de cette date :
  - Au titre de la première année de cycle de formation des apprentis
  - Et aux seuls apprentis préparant un diplôme équivalant au plus à un BTS ou un diplôme d'IUT
- Mesures transitoires en faveur des entreprises ayant employé en 2013 des apprentis en 1<sup>ère</sup> année préparant des diplômes de niveau supérieur à BAC+2 ou se trouvant en deuxième ou troisième année de formation (CI réduit de moitié, soit à 800 € multiplié par le nombre moyen annuel d'apprentis concernés)
- Maintien du montant majoré (2 200 €) du CI quel que soit le diplôme préparé

## 7. Mesures diverses (suite)

### ■ Aménagements apportés à certains crédits d'impôts (suite)

#### Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art (art. 244 quater O du CGI)

- Rappel : crédit d'impôt applicable jusqu'au 31 décembre 2016, dans la limite de 10% des sommes exposées pour la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série, plafonné à 30 000 € par an et par entreprise
- Modification : dispositif replacé dans le cadre de la réglementation communautaire des aides de minimis (plafonnement à 200 000 € des aides accordées à une même entreprise sur une période de 3 exercices)

(LF 2014)

# 7. Mesures diverses (suite)

## ■ Mesures diverses – Autres impôts et taxes

### ● Taxe sur les salaires

- Exclusion de l'assiette de la taxe des gains de levée d'option de souscription ou d'achat d'actions ou d'attribution d'actions gratuites
  - Mesure concernant les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 venant corriger une anomalie lors du vote de la loi de finance et de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013
- Généralisation du télé-règlement de la taxe sur les salaires pour les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015

### ● Aménagement du régime des Sociétés Immobilières d'Investissement Cotées

- Pérennisation de l'exonération de contribution de 3% pour les distributions effectuées par les SIIC
- Relèvement des taux de distribution obligatoire de leurs bénéfices provenant de la location et des plus-values de cession, portés respectivement à 95% et 60% de leurs résultats

### ● Relèvement du taux de la taxe de risque systémique de 0,5% à 0,539% à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014

## 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale

- **Contexte**
- **Principales mesures**
- **Aménagement des délais de réclamation (art. L 190 du LPF)**

# 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale

## ■ Contexte

- Adoption le 5 novembre par l'Assemblée Nationale et le Sénat de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. Censure partielle par le Conseil Constitutionnel le 4 décembre. Publication au JO le 7 décembre 2013.
- Pénalisation très importante du droit fiscal avec l'introduction de plusieurs mesures phares et le renforcement de dispositifs existants

## ■ Principales mesures

- **Délit de fraude fiscale : durcissement des sanctions**
  - Si faits commis en bande organisée
  - En cas de recours à des actes fictifs ou artificiels
  - Utilisation de comptes à l'étranger
- **Demande de justification possible par l'administration en matière de fraude carrousel**
  - Avant l'attribution d'un n° d'identification de TVA
  - Contrôles inopinés

## 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale (suite)

### ■ Principales mesures (suite)

- **Création d'un registre public des trusts**
- **Renforcement des moyens de lutte contre la commercialisation et l'utilisation de logiciels de comptabilité « permissifs »**
- **Autorisation pour l'administration fiscale et les douanes d'exploiter les informations reçues**
  - En cas d'origine illicite (ex: fichiers volés)
- **Possibilité pour l'administration fiscale d'obtenir la copie de tout document sans que l'entreprise ne puisse s'y opposer (amende égale à 1 500 € par document sans pouvoir excéder 10 000 €)**
- **Renforcement des sanctions applicables en cas de manquement à certaines obligations déclaratives**
  - Informations relatives à l'actionnariat et aux filiales et participations
  - Amendes de 15 € ou 150 € portées à 1 500 € ou 10% des droits rappelés

## 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale (suite)

### ■ Principales mesures (suite)

- **Allongement du délai de prescription pour délit de fraude fiscale**
  - De 3 à 6 ans
- **Modification concernant le régime des TUP (Code Civil article 1844-5 alinéa 3)**
  - Délai d'opposition des créanciers porté de 30 à 60 jours à compter de la date de promulgation de la loi

**Disposition censurée par le Conseil Constitutionnel le 29 décembre**

## 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale (suite)

### ■ Aménagement des délais de réclamation (art. L 190 du LPF)

- Lorsque la non-conformité d'un texte avec une norme supérieure est révélée par une décision juridictionnelle ou un avis du Conseil d'Etat ou de la Cour de Cassation, le contribuable peut demander la restitution des impositions indues selon les règles de délais applicables aux réclamations fiscales soit, en principe, dans un délai expirant au 31 décembre de la 2<sup>ème</sup> année suivant celle :
  - de la mise en recouvrement de l'impôt,
  - du versement de l'impôt contesté,
  - de la naissance du droit à déduction.
- A relever que depuis le décret n° 2013-643 du 18 juillet 2013, une décision juridictionnelle ne constitue plus un évènement de nature à rouvrir un délai de réclamation

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

## 8. Mesures visant à lutter contre la fraude fiscale (suite)

- Aménagement des délais de réclamation (art. L 190 du LPF) (suite)
  - L'article 48 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale fixe un délai de prescription de deux ans à ces actions
  - L'introduction de cette prescription de deux ans de date à date, à compter, selon le cas, de la mise en recouvrement ou du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction a pour effet, dans certaines hypothèses, de raccourcir la période sur laquelle peut porter la réclamation par rapport à celle qui aurait résulté de l'application du régime de droit commun

(Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale publiée au JO du 7 décembre 2013)

## **II – Actualité fiscale nationale et internationale**

## **II – Actualité fiscale nationale et internationale**

- 1. Actualité en matière de BIC – IS**
- 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration**
- 3. Actualité en matière d'intégration fiscale**
- 4. Actualité en matière de TVA**
- 5. Actualité en matière de fiscalité internationale**

# 1. Actualité en matière de BIC – IS

## ■ Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE)

### Les principales dispositions (art. 244 quater du CGI)

- Entreprises concernées
  - Celles employant du personnel salarié, imposées selon leur bénéfice réel (IR ou IS)
  - Pour les sociétés de personnes et les groupements relevant de l'IR, le CICE est transféré aux associés au prorata de leurs droits
- Rémunérations concernées
  - Celles définies pour le calcul des cotisations de SS, déductibles des bases imposables et régulièrement déclarées
  - Calculées sur 1 an sur la base de la durée légale du travail augmentée des heures complémentaires ou supplémentaires
  - N'excédant pas 2,5 fois le SMIC
  - Temps ou présence partiels : le SMIC pris en compte correspond à la durée contractuelle ou à la période de présence
- Taux
  - 4% des rémunérations versées en 2013 et 6% ensuite

**Nota :** Une obligation de transparence sans valeur contraignante - Le CICE ne peut pas financer une augmentation de la part des bénéficiaires distribués ni contribuer à augmenter les rémunérations des dirigeants de l'entreprise

# 1. Actualité en matière de BIC – IS

## ■ Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE) (suite) Le fonctionnement

### ● Modalités de remboursement

- Immédiatement remboursable dès 2014 pour les PME « communautaires », les entreprises nouvelles, les JEI et les entreprises en difficulté,
- Imputable sur l'IS puis remboursable à l'issue d'un délai de 3 années suivant celle au titre de laquelle il est constaté pour les grandes entreprises
- Suppression de l'ordre d'imputation prévu initialement par l'administration (après tous les autres CI dont bénéficie l'entreprise)
- Préfinancement de la créance en germe possible dès 2013 (avec quatre cessions partielles possibles au sein du groupe fiscalement intégré (BOFIP 26 novembre 2013))

### ● Statut fiscal

- Produit non imposable à l'IS
- Droit de reprise de l'administration exerçable jusqu'à la fin de la 3<sup>ème</sup> année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale de CICE

# 1. Actualité en matière de BIC – IS

## ■ Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE) (suite)

### Suivi et contrôle

- Principe de « **retracer l'utilisation du CICE dans les comptes annuels** » prévu à l'article 244 quater C du CGI
- **Dépenses visées** : Définition très large et non limitative
- Précisions apportées par la Loi de sécurisation de l'emploi
  - **Droit d'information du CE** qui peut poser des questions à l'employeur, informer les organes d'administration ou les associés voire établir un rapport à destination du comité de suivi
- Mais **pas de remise en cause possible** des sommes attribuées en l'état actuel des différents textes
- Formalisme de l'obligation de suivi : **aucune précision attendue de l'ANC**

# 1. Actualité en matière de BIC – IS

## ■ Rachat par une société de ses propres titres

- Le gain net réalisé par l'associé personne morale passible de l'IS ne constitue pas un gain en capital (plus-value) mais un produit net de participation pour la différence entre le prix de rachat et la valeur d'acquisition des titres inscrite à son bilan d'ouverture
- Lorsque les titres en cause ont été reçus dans le cadre d'un apport placé sous le régime spécial des fusions (sursis d'imposition) la valeur d'acquisition à retenir est celle qui figurait dans les écritures de l'apporteuse
- Le gain en question est ainsi susceptible de bénéficier du régime des sociétés mères (art. 145 et 216 du CGI) si les conditions d'application de ce régime sont réunies

CE, 20 mars 2013, Société Générale, n°349669

Décision rendue en cas d'opération de rachat effectuée en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes

# 1. Actualité en matière de BIC – IS (suite)

## ■ Mise en œuvre des clauses de garantie de passif

- Le Conseil d'Etat considère que l'indemnisation reçue par le cessionnaire constitue nécessairement un produit imposable
  - La terminologie contractuelle détermine l'objet de la garantie et le traitement fiscal applicable et seules les sommes encaissées par le cessionnaire dans l'exécution d'une garantie de type « révision de prix » peuvent s'analyser comme un remboursement partiel du prix d'acquisition venant en diminution du prix de revient des titres acquis

Garantie de passif			Révision de prix	
	Cédant	Bénéficiaire	Cédant	Bénéficiaire
Bénéficiaire = cessionnaire	Charge déductible	Produit imposable	Diminution de la plus-value ou majoration de la moins-value de cession	Non taxable (diminution du prix de revient des titres)
Bénéficiaire = société cédée	Charge déductible	Produit imposable si couvre une charge déductible / non imposable si couvre une charge non déductible (IS)	N/A	N/A

[CE, 24 juin 2013, n° 350451, Caron](#)

# 1. Actualité en matière de BIC – IS (suite)

## ■ Provision comptabilisée et déduction fiscale

- Les sociétés sont-elles libres de déduire fiscalement une provision régulièrement comptabilisée ?
  - La déduction fiscale d'une provision comptable est une faculté que l'entreprise peut ne pas exercer, même si les conditions requises par la législation fiscale pour sa déduction sont réunies

CAA Paris, 18 novembre 2010, n° 09-4821, Foncière du Rond Point

- La comptabilisation d'une provision procède d'une décision de gestion opposable à la société
- Si les conditions posées par l'article 39-1-5° sont remplies, la provision comptabilisée doit être déduite
- Le principe de la correction symétrique du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit n'est pas applicable dès lors que la réintégration d'une provision déductible au cours d'un exercice prescrit présente un caractère délibérément irrégulier (affaire Dalkia – imposition établie avant l'entrée en vigueur de l'article 38,4 bis du CGI)
- La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit n'est pas applicable dès lors que la rectification (imposition de la reprise de provision) n'a pas porté sur une écriture de bilan (affaire France Telecom – imposition établie sous l'empire de l'article 38,4 bis du CGI)

TA Montreuil, 6 décembre 2012, n°1109486, Dalkia

TA Montreuil, 4 juillet 2013, n°1110039, France Télécom

# 1. Actualité en matière de BIC – IS (suite)

## ■ Provision comptabilisée et déduction fiscale (suite)

### ● Selon le Conseil d'Etat :

- *« lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes de l'exercice, et sauf si les règles propres au droit fiscal y font obstacle, notamment les dispositions particulières de 5° du 1 de cet article limitant la déductibilité fiscale de certaines provisions, le résultat fiscal de ce même exercice doit, en principe, être diminué du montant de cette provision (...) »*
- Pour les exercices clos avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 (les dispositions de l'article 38,4 bis ayant rétabli la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit étant entrées en vigueur à compter de cette date) et pour l'application des dispositions de l'article 38,2 du CGI (définissant le bénéfice imposable égal à la variation de l'actif net fiscal de l'exercice), l'administration fiscale est en droit de corriger, au titre de la provision déductible, la surestimation de l'actif net fiscal à l'ouverture de l'exercice de reprise de la provision en vue d'imposer cette dernière
- Sauf si l'omission de déduire la provision présente un caractère délibéré, les corrections liées à cette surestimation de l'actif net fiscal doivent être effectuées jusqu'au bilan de clôture de l'exercice de dotation de la provision par le jeu des corrections symétriques ... sans pour autant que ces corrections aient une incidence sur le bien fondé du rehaussement lors de l'exercice de reprise de la provision lorsque l'exercice de dotation de la provision est prescrit

CE, 23 décembre 2013, n° 346018, Foncière du Rond-Point

# 1. Actualité en matière de BIC – IS (suite)

## ■ Crédit d'impôt recherche : Dépenses de personnel

- Pour mémoire :
  - L'article 244 quater B-II du CGI prévoit que les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont « *les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et aux techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations* »
  - L'article 49 septies I b de l'annexe III au CGI définit les dépenses de personnel *comme « les rémunérations et leurs accessoires ainsi que les charges sociales dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires »*
- Sont considérées comme « dépenses de personnel » au sens de ces dispositions, les sommes versées au titre de l'intéressement et de la participation aux résultats de l'entreprise. En revanche, ne constituent pas de telles dépenses, les subventions versées pour le fonctionnement d'un comité d'entreprise.

CAA Nantes, 20 décembre 2012, n° 12NT01641, SAS Diana Ingrédients

# 1. Actualité en matière de BIC – IS (suite)

## ■ Crédit d'impôt recherche : Dépenses de personnel (suite)

- Sont considérées comme « dépenses de personnel » les cotisations sociales obligatoires ouvrant droit au bénéfice d'une prestation au profit des salariés concernés mais pas les impositions de toute nature et les cotisations qui ne bénéficient pas directement aux salariés
  - Grille de lecture proposée par le Tribunal en opérant une distinction entre les cotisations sociales / contributions et autres impôts et taxes.
  - Au cas d'espèce, ont été qualifiées de cotisations sociales obligatoires pouvant être prises en compte dans l'assiette du CIR en tant que dépenses de personnel :
    - Les versements effectués au titre de la prévoyance en application de la convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres ;
    - Les versements effectués à l'association pour la gestion de la garantie des créances des salariés (AGS)
  - En revanche, n'ont pas la nature de cotisations sociales obligatoires, soit parce qu'ils ont la nature d'une imposition ou qu'ils ne profitent pas directement aux salariés ou qu'ils ne correspondent pas à un versement obligatoire à un régime de sécurité sociale :
    - Les versements effectués au titre de la contribution additionnelle à la contribution sociale de solidarité ;
    - Les cotisations au fonds national d'aide au logement (FNAL)
    - La subvention de fonctionnement versée au Comité d'entreprise

TA Montreuil, 11 avril 2013, n° 1203780, Sté Microelectronics

## 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration

### ■ Réorganisation intragroupe et convention de successeur

- Pour mémoire, les conventions de successeur visées à l'article 720 du CGI sont soumises aux droits de mutation à titre onéreux lorsque les quatre conditions suivantes sont réunies (en l'absence même de cession de clientèle) :
  - Accord contractuel entre l'ancien et le nouveau titulaire de l'activité
  - Activité identique
  - Convention conclue à titre onéreux
  - Convention n'entrant pas dans les prévisions d'une autre disposition fiscale
- La réorganisation interne d'un groupe n'est pas de nature à enlever à celle-ci son caractère onéreux en cas de paiement d'un prix (en l'espèce, il s'agissait de la cession de matériel industriel lié à une activité de production de certains sous-ensembles)
- Validation de la doctrine administrative (BOI-ENR-DMTOM-10-10-30, n°70)

[Cass. Com., 3 avril 2013, n°12-10-042-353, Sté Valéo Sécurité Habitable](#)

## 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration (suite)

- **Apport partiel d'actif : théorie du prix d'acquisition en cas d'opération placée sous le régime de droit commun**
  - Provisions pour restructuration et pour risques, non déduites par l'apporteuse, comprises dans l'apport, reprises ensuite par la société bénéficiaire (au fur et à mesure de la constatation des charges) et déduites extra-comptablement par cette dernière
  - Selon l'administration et le CE, dès lors que ces provisions ont été comprises dans l'apport et ont été inscrites au passif de la société bénéficiaire, elles ont été prises en compte dans l'évaluation de l'apport (théorie du « prix d'acquisition » concernant les dettes ou charges nées ou prévisibles à la date d'effet de l'opération)
  - Cette théorie concerne également les provisions dotées pendant la période intercalaire dès lors que ces provisions ont été prises en compte dans le calcul de la valeur de l'actif net apporté
  - Dès lors, la reprise de ces provisions ne peut être effectuée en franchise d'impôt par la société bénéficiaire des apports
  - Dans le cadre du régime de faveur, l'administration admet que la reprise de provisions non déductibles par nature (et non par pure convenance) au niveau de la société apporteuse puisse être déduite par la société bénéficiaire des apports (BOI-IS-FUS-10-20-40-10 n° 220)

## 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration (suite)

- **Notion de branche complète d'activité**
  - Le régime fiscal de faveur des fusions n'est pas applicable de plein droit à une opération de scission de société aux termes de laquelle une des sociétés bénéficiaires de l'apport reçoit exclusivement des titres de participation, lesquels ne constituent pas une branche complète d'activité au sens de l'article 210 B du CGI
  - Au regard de la directive communautaire sur les « fusions », le juge ne peut pas donner de l'article 210 B du CGI une interprétation contraire à sa lettre lorsque la loi interne est claire
  - S'agissant d'une opération concernant uniquement des sociétés françaises, il ne peut être fait référence à la directive précitée relative au régime des fusions intéressant des sociétés d'Etats membres différents

[CE, 30 janvier 2013, n° 346683, Sté Ambulances de France](#)

## 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration (suite)

### ■ Notion de branche complète d'activité (suite)

- Le régime de faveur des fusions n'est pas applicable de plein droit à une opération d'apport partiel d'actif lorsque les créances indispensables à l'activité ne sont pas transmises
  - A contrario, il ne serait donc pas nécessaire d'apporter les créances non indispensables à l'activité transmise pour bénéficier de plein droit du régime fiscal de faveur
  - Si l'équilibre financier de la branche est possible sans l'apport de certaines créances, elles ne constituent pas des éléments nécessaires au fonctionnement autonome et durable de la branche d'activité (ex : créances ayant un caractère exceptionnel)

[CE, 10 juin 2013, n° 337137, Sté Fresenius Medical Care Groupe France](#)

## 2. Actualité en matière d'opérations de restructuration (suite)

### ■ Moins-value d'annulation de titres reçus lors d'un apport partiel

- Contexte : Une société reçoit des titres d'une société à l'occasion d'un apport partiel d'actif placé sous le régime fiscal de faveur des fusions (CGI article 210 A) et les annule moins de deux ans après, à l'occasion de la dissolution sans liquidation de la filiale dont les titres lui ont été apportés
- La Cour Administrative d'Appel de Versailles avait considéré que cette moins-value relevait du régime du court terme puisque l'annulation des titres était intervenue moins de deux ans après l'entrée des titres dans le patrimoine de la société bénéficiaire de l'apport
- En cassation, le Conseil d'Etat annule l'arrêt de la CAA et considère, au contraire, que la durée de détention des titres ainsi annulés doit être décomptée à partir de la date à laquelle les titres apportés sont initialement entrés dans le patrimoine de la société apporteuse, eu égard au caractère intercalaire des opérations de fusion et assimilées placées sous le régime fiscal de faveur des fusions

[CE 11 février 2013, n° 356519, Sté Heineken France](#)

### 3. Actualité en matière d'intégration fiscale

#### ■ Modalités de répartition de la charge d'impôt au sein d'un groupe intégré

- Consécration du principe liberté de répartition de la charge d'impôt au sein d'un groupe intégré sous réserve qu'il ne soit pas porté atteinte à l'intérêt social des sociétés concernées, ni aux droits des associés ou actionnaires minoritaires (jurisprudence Wolseley Centers du 12 mars 2010)
- Application au cas des conventions d'intégration de type IV où la société mère conserve tous les produits et supporte toutes les charges liées à l'application du régime de groupe dès lors que ces conventions prévoient le principe de l'indemnisation des sociétés sortantes et qu'en cas de charge « nette » pour la société mère, celle-ci a pour effet de valoriser ses participations dans ses filiales à due concurrence du capital détenu

CE, 5 juillet 2013, n° 351874, Kingfisher International

- Parallèlement, l'administration a indiqué que la répartition au sein d'un groupe de la charge supplémentaire d'impôt liée au dispositif de limitation de la déduction des charges financières pouvait s'effectuer selon les principes définis ci-dessus.

## 4. Actualité en matière de TVA

### ■ Droits à déduction : mentions sur les factures d'achat

- En l'espèce, les salariés de l'entreprise réalisaient des déplacements professionnels et bénéficiaient à ce titre d'une prise en charge de leurs frais de restaurant
  - Sur la base des justificatifs produits par les salariés, la société remboursait à ces derniers les sommes ainsi acquittées, dans la limite toutefois d'un certain plafond
- Le Conseil d'Etat a fait droit aux prétentions de l'administration, qui avait considéré que la TVA ayant grevé ces dépenses n'était pas déductible, aux motifs:
  - D'une part, que les reçus, tickets ou notes de restaurant étaient établies au nom des salariés et non de l'entreprise
  - Et que, d'autre part, les remboursements de frais étaient soumis à un plafond fixé par repas au delà duquel les sommes effectivement payées demeuraient à la charge du salarié
- Cette décision est pour le moins contestable dans la mesure où:
  - Elle fait supporter in fine à la société requérante une charge de TVA qui économiquement concerne des dépenses engagées pour le compte de son exploitation (et ce, à hauteur du plafond des frais remboursés)

## 4. Actualité en matière de TVA (suite)

### ■ Droits à déduction : mentions sur les factures d'achat (suite)

- Il ressort de cette décision, ainsi que des conclusions du rapporteur public:
  - Que la TVA ne devrait pas être non plus déductible dans l'hypothèse où la société aurait remboursé l'intégralité des frais engagés par ses salariés
  
  - A l'inverse, si les factures en cause sont établies au nom de l'entreprise:
    - La TVA y afférente devrait pouvoir être déduite si l'entreprise procède au remboursement de la dépense réelle
    - En cas de remboursement plafonné, et sur la base de la jurisprudence CERP Lorraine, l'entreprise pourrait tenter de prétendre à récupérer la TVA en cause, étant précisé que cette dernière devrait être limitée au montant correspondant à la dépense plafonnée
  
  - Pour mémoire, il est rappelé que la déduction de la TVA figurant sur des factures d'un montant HT inférieur ou égal à 150 € est admise par la doctrine administrative, même en l'absence des mentions afférentes au client, dès lors que ce dernier porte lui même ces indications sur lesdites factures

[CE, 17 avril 2013, n° 334423, SARL Laboratoires Vitarmony](#)

## 5. Actualité en matière de fiscalité internationale

- **Mise à jour de la liste des ETNC au 1<sup>er</sup> janvier 2013**
  - Retrait des Philippines (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013)
  - Ajout des Bermudes – Iles Vierges Britanniques – Jersey (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014)
- **Mise a jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignements en vigueur au 31 décembre 2013**
- **Entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2013 de la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 sur la coopération et l'échange d'informations au sein de l'UE dans le domaine des impôts directs (LFR, article 72)**
- **Point sur les travaux de l'OCDE, notamment:**
  - Plan d'action présenté le 19 juillet 2013 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) : définit les mesures (15) à mettre en oeuvre, fixe le délai de mise en oeuvre (échelonné sur 2 ans) et détermine les ressources et la méthodologie pour ce plan:
    - Actions :
      - 1) Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique
      - 2) Neutraliser les effets des montages hybrides

# 5. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

## ■ Point sur les travaux de l'OCDE (suite):

### ➤ Actions (suite):

- 3) Renforcer les règles relatives aux SEC (Sociétés Etrangères Contrôlées)
  - 4) Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers
  - 5) Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance
  - 6) Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales
  - 7) Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable
  - 8) À 10) Modification des principes applicables en matière de prix de transfert pour les rendre conformes à la création de valeur
  - 11) Mise au point de méthodes distinctes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier
  - 12) Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive
  - 13) Réexaminer la documentation des prix de transfert
  - 14) Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends
  - 15) Elaborer un instrument multilatéral permettant aux pays de prendre des mesures et de modifier les conventions fiscales bilatérales
- **En lien avec l'action 13 du plan d'action BEPS** : publication du Livre Blanc en vue d'harmoniser la documentation inspirée d'approches existantes et de proposer une approche coordonnée fondée sur une structure à deux niveaux (fichier principal – fichier local)

## 5. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

### ■ Déduction des crédits d'impôt en période déficitaire selon la rédaction des conventions

- **Déductibilité refusée** : Les conventions en cause (France-Italie et France-Japon) prévoient que la RAS étrangère n'est pas déductible car elle forme un CI imputable sur l'IS en France, dans la base duquel ces revenus sont compris

CAA Versailles, 16 juillet 2012, n° 11 VE 01877, Sté Céline SA

- **Déductibilité acceptée**: La convention en cause (Grèce) ne prévoit pas la non-déduction de la RAS (elle prévoit juste « qu'un CI correspondant au montant de l'impôt grec est imputable sur l'IS dont le bénéficiaire est redevable sur le revenu »).
- Dans la deuxième espèce, la convention fiscale n'exclut pas la faculté de déduire la RAS étrangère

CAA Versailles, 18 juillet 2013, n° 12VE00572, Egis SAS (devenue définitive)

## 5. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

- **Déduction des crédits d'impôt en période déficitaire selon la rédaction des conventions (suite)**
  - En attente d'une position de principe du Conseil d'Etat car :
    - Quelle que soit la rédaction des conventions, celles-ci ne concernent que des cas de situations bénéficiaires dont le but est d'éviter la double imposition
    - Il convient de reconnaître le principe de non aggravation de la situation du contribuable, par application du principe de subsidiarité : en période déficitaire, la convention ne peut aboutir à prélever un impôt que la loi interne ne permet pas de prélever
    - Or, le droit interne (art. 39-1, 4 du CGI) n'exclut des charges déductibles que l'IS français et non les impôts et taxes étrangers

# Coordonnées de l'intervenant

**Eric Quentin**  
**Avocat associé**

**Hoche Société d'Avocats**  
**106, rue La Boétie**  
**75008 PARIS**  
**Tél. : 01 53 93 22 00**  
**Fax : 01 53 93 21 00**

**Adresse email: [quentin@hocheavocats.com](mailto:quentin@hocheavocats.com)**