



Loi de finances pour 2015
Lois de finances rectificatives pour 2014
Lois de financement de la sécurité sociale
Actualité fiscale

Mardi 13 janvier 2015

HOCHE
SOCIÉTÉ D'AVOCATS

SOMMAIRE

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2015, des lois de finances rectificatives pour 2014 et des lois de financement de la sécurité sociale

II – Actualité fiscale nationale et internationale

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2015, des lois de finances rectificatives pour 2014 et des lois de financement de la sécurité sociale

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2015, des lois de finances rectificatives pour 2014 et des lois de financement de la sécurité sociale

- 1. Prorogation de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 10,7% pour les grandes entreprises**
- 2. Modifications apportées au régime des sociétés mères et filiales**
- 3. Aménagements apportés au régime de groupe (intégration « horizontale »)**
- 4. Dispositions relatives aux prix de transfert et aux vérifications de comptabilité**
- 5. Aménagements apportés aux dispositifs du CIR et au CICE**
- 6. Mesures diverses**
- 7. Projet de loi « Macron » pour la croissance et pour l'activité**

1. Prorogation de la contribution exceptionnelle assise sur l'IS de 10,7% pour les grandes entreprises

- Prorogation de cette contribution pour une année supplémentaire
 - Rappel des principales caractéristiques de cette contribution temporaire : applicable désormais aux exercices clos jusqu'au 30 décembre 2016 (soit années 2014 et 2015 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 égale à 10,7% de l'IS brut déterminé avant imputation des réductions ou crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature
 - Paiement anticipé de la contribution exceptionnelle à la date du paiement du 4^{ème} 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 de crédits d'impôt ou des créances d'impôt sur les sociétés (CICE, CIR, etc...)

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

- Taux global d'imposition sur les bénéfices (hors PME communautaires) :

	Exercices clos jusqu'au 30 décembre 2013		Exercices clos entre le 31 décembre 2013 et le 30 décembre 2016	
	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%
Taux global d'IS	34,43%	36,10%	34,43%	38%
Contribution de 3% sur les revenus distribués (sur bénéfice net après impôt)	1,97%	1,92%	1,97%	1,86%
Taux global d'imposition sur bénéfices distribués	36,4%	38,02%	36,04%	39,86%

2. Modifications apportées au régime des sociétés mères et filiales

- **Transposition de la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014**
 - Exclusion du régime mère-filles des produits des titres d'une société « dans la proportion où les bénéfices distribués sont déductibles du résultat imposable » de la société distributrice (vise les « instruments hybrides »)
 - Restriction applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015
 - Le Conseil Constitutionnel a annulé, le 29 décembre 2014, la seconde restriction initialement prévue qui visait à exclure du bénéfice du régime mère-filles les produits prélevés sur les bénéfices d'une société afférents à une activité non soumise à l'IS ou à un impôt équivalent (ie, activités exonérées)

2. Modifications apportées au régime des sociétés mères et filiales (suite)

- **Maintien de l'application du régime mère-fille aux titres placés en fiducie**
 - Mesure destinée à assurer une neutralité fiscale aux transferts de titres dans une fiducie, et ce dès les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2014
 - Situations notamment visées : titres placés en fiducie-sûreté (Code Civil, art. 2011) afin de faciliter l'octroi de financements et la constitution de garanties
 - Mesure d'atténuation également prévue en matière d'intégration fiscale

3. Aménagements apportés au régime de groupe (intégration « horizontale »)

■ Pour mémoire :

- La CJUE a jugé, à propos du régime d'intégration fiscale néerlandais, que l'impossibilité de former un groupe entre sociétés sœurs détenues par une société mère commune établie dans un autre Etat de l'UE entraîne une restriction à la liberté d'établissement interdite par le droit de l'Union Européenne (CJUE, 12 juin 2014, C40/13, x.e.a)
- Principes repris récemment par la CAA de Versailles à propos du régime de l'intégration fiscale français (CAA Versailles, 2 décembre 2014, n° 12VE03694)

■ La LFR 2014 prévoit la possibilité de constituer une intégration fiscale « horizontale » entre sociétés sœurs françaises soumises à l'IS et détenues par une société mère commune établie dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat de l'EEE (en pratique en Norvège, Islande et Liechtenstein)

- Les sociétés sœurs intégrées horizontalement doivent être détenues de manière continue à 95% au moins directement par la société mère étrangère (entité mère non résidente) ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés établies dans l'UE ou l'EEE (sociétés étrangères)
- Le capital social de la société mère intégrante horizontalement ne doit pas être détenu par une société pouvant elle-même se constituer mère d'une intégration horizontale
- Le capital social de l'entité mère non résidente ne doit pas être détenu à plus de 95%, directement ou indirectement, par une personne morale soumise à l'IS en France ou un impôt équivalent dans l'Union Européenne

3. Aménagements apportés au régime de groupe (intégration « horizontale ») (suite)

- **Pour la détermination du résultat d'ensemble, certaines opérations réalisées avec l'entité mère non résidente ou avec les sociétés étrangères font l'objet de retraitements similaires à ceux prévus pour les opérations réalisées avec les sociétés intermédiaires « Papillon »**
 - Sont notamment visés, les subventions et les abandons de créances, les provisions et les plus ou moins-values de cession des éléments de l'actif immobilisé
 - Sont également aménagés les dispositifs dits de « l'amendement Charasse » et de « sous-capitalisation »
- **Les conséquences d'un certain nombre d'opérations de restructuration, telles que la fusion ou l'acquisition de la société mère du groupe intégré horizontalement ou de la société mère européenne sont aménagées pour permettre la continuité de l'application du régime de groupe et atténuer les conséquences de la cessation du groupe fiscal**
- **Dispositif applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2014**

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité

- **Sanctions pour défaut de présentation de la comptabilité analytique et des comptes consolidés**
 - La loi de finances pour 2014 a institué une obligation à la charge des grandes entreprises faisant l'objet d'une vérification de comptabilité de présenter leur comptabilité analytique (entreprises relevant de la compétence de la DVNI) et leurs comptes consolidés (entreprises tenues d'en établir en vertu des articles L 233-16 et suivants du Code de Commerce) s'agissant des contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 1^{er} janvier 2014
 - Le défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés est désormais passible d'une amende égale à 20 000 € (cumulative), et non plus de 1 500 €, s'agissant des contrôles pour lesquels un avis de vérification de comptabilité a été adressé à compter du 10 août 2014

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Sanctions pour défaut de présentation de la comptabilité analytique et des comptes consolidés (suite)**
 - Le défaut de présentation de la comptabilité sous forme dématérialisée, obligatoire pour les contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, est désormais sanctionné d'une amende égale à 5 000 € (et non plus 1 500 €) ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration égale à 10% des droits mis à la charge de l'entreprise
 - Sanction applicable aux contrôles pour lesquels un avis de vérification de comptabilité est adressé à compter du 10 août 2014
 - Amende susceptible de sanctionner tant le défaut de présentation du fichier des écritures comptables que la non-conformité dudit fichier aux prescriptions requises (BOI-CF-IOR-60-40-10-20141118 § 270 à 300)

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

■ Relèvement des sanctions en matière de documentation des prix de transfert (art. 1735 ter du CGI modifié)

● Dispositif actuel :

- Article L 13 B du LPF : obligation des PME de présenter une documentation de prix de transfert, à la demande de l'administration, en cas de transfert présumé de bénéfices à l'étranger (CGI, art. 57)
- Sanction : en cas de défaut de réponse, amende égale à 10 000 € par exercice vérifié (CGI, art. 1735-II)

● Article 223 quinquies B du CGI :

- Obligation documentaire « allégée » pour les grandes entreprises, à déposer dans les 6 mois de la déclaration annuelle de résultats (déclaration n° 2257-SD)
- Sanction : 150 € en cas de défaut de déclaration ; 15 € par inexactitude ou omission avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 € (CGI, 1729 B)

● Article L 13 AA du LPF :

- Obligation pour les grandes entreprises de tenir à la disposition de l'administration une documentation prix de transfert (informations générales ; informations spécifiques) à la date d'engagement de la vérification de comptabilité

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Relèvement des sanctions en matière de documentation des prix de transfert (art. 1735 ter du CGI modifié) (suite)**
 - Rappel : sont considérées comme étant des « grandes entreprises » les 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
 - Sanction : en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à la mise en demeure de produire la documentation requise, l'amende pour chaque exercice vérifié :
 - Est égale à 10 000 € au minimum
 - **Ou peut atteindre, en fonction de la gravité des manquements, le plus élevé de ces deux montants :**
 - 0,5% des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à la disposition de l'administration fiscale après mise en demeure
 - 5% des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 du CGI (bénéfices transférés) et afférentes aux transactions visées par la mise en demeure (CGI, art. 1735 ter modifié)
 - Applicable aux avis de vérification adressés à compter du 1^{er} janvier 2015 (vise la documentation antérieure à cette date)

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- Relèvement des sanctions en matière de documentation des prix de transfert (art. 1735 ter du CGI modifié) (suite)
 - Pour mémoire : obligation de documentation existant (i) pour les industries extractives cotées en Europe ou dépassant un certain volume d'activité (directives comptable et transparence en 2013 – Volet fiscal introduisant un reporting à venir) (ii) par la loi du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires – informations financières agrégées par Etats ou territoires – Entrée en vigueur à compter de l'entrée en vigueur d'une disposition adoptée par l'UE et poursuivant le même objectif

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- **Possibilité de dégrèvement de retenue à la source (RAS) en cas de redressement en matière de prix de transfert (LFR 2014 ; LPF, art. L 62 A nouveau)**
 - Les revenus distribués au sens des articles 109, 1° et 2° et 111-c du CGI à raison des bénéficiaires transférés (CGI, art. 57) et des sommes payées à des personnes physiques ou morales situées dans un Etat à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI sont :
 - Réintégrés au bénéfice imposable
 - Et soumis à la RAS au taux de 30% (CGI, art. 119 bis 2), sous réserve des taux conventionnels – RAS de 75% pour les ETNC
 - La RAS peut être évitée, sur demande écrite du contribuable en cours de contrôle fiscal, si les conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :
 - La demande du redevable de la RAS intervient avant la mise en recouvrement des rappels de RAS
 - Le redevable accepte, dans sa demande, les rehaussements et pénalités y afférentes qui ont fait l'objet de la qualification de revenus distribués
 - Les sommes qualifiées de revenus distribués sont rapatriées au profit du redevable dans le délai de 60 jours de la demande
 - Le bénéficiaire des sommes n'est pas situé dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC) au sens de l'article 238 – OA du CGI

Disposition applicable aux contrôles en cours au 1^{er} janvier 2015

4. Dispositions relatives au prix de transfert et aux vérifications de comptabilité (suite)

- Possibilité de dégrèvement de retenue à la source (RAS) en cas de redressement en matière de prix de transfert (LFR 2014 ; LPF, art. L 62 A nouveau) (suite)
 - NB :
 - Dans le cas de vérifications de comptabilité et sous certaines conditions, la RAS peut être évitée par le biais de la cascade complète (LPF, art. L 77)
 - Dans le cadre de la procédure amiable, la RAS n'est pas maintenue si le désinvestissement est annulé par le reversement effectué sous forme d'une inscription en compte courant ou sous forme d'un paiement dans les 90 jours de la réception de la proposition d'accord amiable par le contribuable (BOI-INT-DG-20-30-10-20140218 § 630)

5. Aménagements apportés aux dispositifs du CIR et au CICE

■ Aménagements apportés au dispositif du CIR

- Taux majorés dans les DOM
 - Taux majoré du CIR porté de 30% à 50% pour les dépenses éligibles exposées à compter du 1^{er} janvier 2015 dans des exploitations situées dans les DOM
 - Taux du Crédit Impôt Innovation porté de 20% à 40% pour les dépenses éligibles exposées à compter de la même date
- Dépenses de doctorat
 - Précisions sur la notion de diplôme de doctorat (référence désormais à l'article L 612-7 du Code de l'éducation)

5. Aménagements apportés aux dispositifs du CIR et au CICE (suite)

■ Aménagements apportés au dispositif du CICE

- Majoration du taux du CICE pour les rémunérations éligibles versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM :
 - À 7,5% pour les rémunérations éligibles versées en 2015
 - À 9% pour les rémunérations éligibles versées en 2016 et les années suivantes
- Suivi de l'utilisation du CICE : nécessité, à compter de 2015, d'indiquer les informations relatives à l'utilisation du CICE « sous la forme d'une description littéraire, en annexe du bilan ou dans une note annexe jointe aux comptes »
- Possibilité à l'avenir d'imputer les créances de CICE sur les acomptes d'IS ?

■ Les aides accordées aux entreprises exploitées dans les DOM (CIR et CICE) sont toutefois conditionnées à un accord de la Commission Européenne

6. Mesures diverses

- **Suppression de la déductibilité de certaines taxes à compter du 1^{er} janvier 2015**
 - Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015, deviennent, notamment, non déductibles du résultat imposable au taux de droit commun les taxes, cotisations et contributions suivantes :
 - La taxe annuelle sur les bureaux en Ile de France
 - La taxe sur les excédents de provision des entreprises d'assurances et de dommages
 - La taxe bancaire de risque systémique
 - La taxe pour le financement du fonds de soutien aux collectivités territoriales ayant souscrit un emprunt toxique, créée à compter du 1^{er} janvier 2015

6. Mesures diverses (suite)

- **Modification de l'assiette de calcul des DE pour les cessions de titres de société à prépondérance immobilière (SPI)**
 - Régime applicable depuis le 1^{er} janvier 2012
 - L'assiette des droits d'enregistrement au taux de 5% lors de la cession de titres de SPI est égale à la différence entre :
 - La valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus
 - Et le seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers
 - Compte tenu des difficultés relatives à la détermination de cette notion de passif afférent à l'acquisition des biens et droits immobiliers, le législateur supprime purement et simplement cette disposition (dispositif applicable aux cessions réalisées à compter du 31 décembre 2014)
 - On revient donc au dispositif antérieur au 1^{er} janvier 2012
 - L'assiette des droits d'enregistrement au taux de 5% est à nouveau désormais égale au prix de cession des titres, à savoir principalement :
 - Valeur vénale du (ou des) bien(s) ou droit(s) immobilier(s) diminuée
 - Des dettes de toute nature (emprunts liés à l'acquisition du (ou des) immeubles, au financement de travaux, dettes fournisseurs, distribution de dividendes inscrits en compte courant, etc.)

6. Mesures diverses (suite)

■ Suppression progressive de la C3S

- Les sociétés assujetties à la C3S au taux de 0,16% (C3S de 0,13% augmentée de 0,03% pour sa contribution exceptionnelle) sont celles qui :
 - Exercent une activité économique dans le secteur concurrentiel
 - Et dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 760 000 euros HT
- La C3S est allégée dès 2015
 - À compter du 1^{er} janvier 2015, (cotisation exigible en mai 2015 sur la base du chiffre d'affaires 2014), l'assiette de la C3S est désormais déterminée après application d'un abattement de 3 250 000 euros HT, soit un gain maximum par entreprise de 5 200 euros
- Cette première étape serait poursuivie en 2016 par l'application d'un abattement supplémentaire, avant la suppression définitive de la C3S au titre de l'année 2017 (dispositif non voté à ce jour)

6. Mesures diverses (suite)

■ Suppression de la prime de partage des profits

- La LFR de la sécurité sociale pour 2011 a institué une prime de partage des profits au bénéfice des salariés dès 2011 lorsque les conditions suivantes étaient réunies :
 - Entreprise de plus 50 salariés
 - Entreprise dont les dividendes distribués sont en hausse par rapport à la moyenne des dividendes distribués au titre des deux années précédentes, étant précisé que pour les entreprises appartenant à un groupe l'augmentation des dividendes est appréciée au niveau de l'entreprise dominante du groupe

Cette prime bénéficiait d'exonérations sociales à hauteur de 1 200 euros par an et par salarié

- Cette prime de partage est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2015
 - Les primes versées en 2015, sur la base d'un accord conclu en 2014, ne devraient pas être concernées par ce dispositif et devraient de ce fait être versées aux salariés concernés
 - Nous attendrons toutefois les commentaires de l'administration sur ce point

6. Mesures diverses (suite)

- **Suppression de la procédure de livraison à soi même (LASM) en cas de coefficient de déduction égal à 1**
 - Rappel de l'ancien régime
 - La LASM est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant
 - Etaient notamment susceptibles de faire l'objet d'une LASM :
 - Les biens fabriqués par l'entreprise (produits, construits, extraits ou transformés). Selon la doctrine administrative, la taxation de la LASM était toujours exigible pour les biens constituants des immobilisations, tandis que pour les autres biens, la taxation ne devait être opérée que lorsque le droit à déduction y afférent faisait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation
 - Les biens qui à l'origine avaient été acquis pour une activité taxable et affectés par la suite à des opérations hors du champ d'application de la TVA
 - Les immeubles non revendus par le constructeur dans les 2 ans de leur achèvement
 - La taxe due au titre de la LASM était déductible selon les conditions de droit commun (l'opération était donc neutre au plan financier pour un assujetti dont le coefficient de déduction était égal à 1)
 - A défaut de constater une LASM, et sauf régularisation spontanée, l'assujetti était redevable d'une amende égale à 5% du montant de la TVA déductible alors même qu'il n'y avait aucun préjudice pour le Trésor dans le cas d'un coefficient de déduction égal à 1

6. Mesures diverses (suite)

- **Suppression de la procédure de livraison à soi même (LASM) en cas de coefficient de déduction égal à 1 (suite)**
 - La loi de simplification de la vie des entreprises supprime certains cas de LASM (applicable pour celles dont le fait générateur intervient à compter du 22 décembre 2014)
 - L'obligation de constater une LASM taxable à la TVA est désormais supprimée lorsque l'assujetti aurait pu déduire l'intégralité de la TVA s'il avait acquis le même bien (immobilisation) auprès d'un autre assujetti
 - Par ailleurs sont également supprimées :
 - L'obligation de constater une LASM en cas d'affectation de biens (stocks ou immobilisations) à des opérations « hors champ »
 - L'imposition à la TVA immobilière de la LASM des immeubles construits par un redevable en l'absence de revente dans les 2 ans de l'achèvement lorsque l'assujetti à un coefficient de déduction égal à 1
 - S'agissant du délai de régularisation relatif aux immobilisations qui ne relèvent plus désormais de la LASM :
 - Le point de départ devrait être la date d'inscription du bien à l'actif du bilan
 - La base de régularisation devrait être constituée par les seules dépenses ayant réellement supporté de la TVA (et non plus, comme précédemment, par le prix de revient global du bien) ; dans la mesure où, selon une jurisprudence récente, la LASM soumise à TVA doit être prise en compte dans le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, il en résultera mécaniquement une augmentation de cette dernière

6. Mesures diverses (suite)

- **Création de nouvelles taxes ou relèvement de taxes existantes à compter du 1^{er} janvier 2015**
 - Création d'une taxe annuelle sur les surfaces de stationnement en Ile-de-France annexées à des locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux ou de stockage
 - Tarif au m² allant de 1,22€ à 4,22€
 - Création d'une taxe additionnelle à la taxe foncière et à la CFE en Ile-de-France
 - Tarif devant être fixé par le Conseil Régional avant le 27 février 2015
 - Majoration de 50% de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) pour les établissements commerciaux dont la surface de vente excède 2 500m²

6. Mesures diverses (suite)

- **Sommes perçues par un associé à la suite du rachat par une société de ses propres titres**
 - Rappel du régime antérieur (CGI, art. 112)
 - En cas de rachat effectué en vue d'une **réduction de capital non motivée par des pertes** (L.225-207 Code de Commerce, ci-après « CdC »), le gain réalisé par l'actionnaire ou associé est soumis au régime de droit commun (régime hybride combinant régime des revenus distribués et régime des plus-values de cession de valeurs mobilières) :
 - Est imposée selon le régime des revenus de capitaux mobiliers : la différence entre le prix de rachat des droits sociaux annulés et le montant des apports compris dans les titres rachetés
 - Est soumise au régime des plus-values de cession de titres : la différence entre le prix de rachat et le prix (ou valeur) d'acquisition (ou de souscription) des titres rachetés, diminuée du montant du revenu distribué (avant application des abattements)
 - Concrètement, le régime applicable semble complexe ; pour autant, la quasi-totalité des gains de rachat est soumise à l'impôt sur les revenus distribués (imposition comme plus-value essentiellement limitée aux cas de titres acquis pour un prix inférieur à leur valeur nominale)
 - En cas de rachat effectué en vue d'une **attribution aux salariés** (CdC, art. L.225-208) ou d'un rachat par des sociétés cotées ou non cotées dans le cadre d'un **plan de rachat d'actions** (CdC, art. L.225-209 à L.225-12), les gains réalisés par l'actionnaire ou associé sont soumis exclusivement au régime dérogatoire des plus-values de cession de valeurs mobilières (CGI, art. 112,6°)

NB : Le fait générateur intervient au moment de la date de transfert de propriété des titres rachetés

6. Mesures diverses (suite)

- **Sommes perçues par un associé à la suite du rachat par une société de ses propres titres (suite)**
 - **Décision du Conseil Constitutionnel du 20 juin 2014 n°2014-404 QPC** : la différence de traitement fiscal en fonction du cadre juridique de l'opération de rachat méconnaît les principes d'égalité devant la loi
 - Le Conseil Constitutionnel constate que dans le cas d'un rachat d'actions ou de parts sociales effectué en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, les gains réalisés par l'actionnaire sont soumis au régime fiscal de droit commun, alors qu'un rachat effectué dans le cadre d'un plan de rachat d'actions, pouvant aboutir à une réduction du capital non motivée par des pertes, ouvrirait le droit au bénéfice du régime de plus-values de cession de valeurs mobilières, plus avantageux
 - Or, « cette différence de traitement entre les actionnaires ou associés personnes physiques cédants pour l'imposition des sommes (...) ne repose ni sur une différence de situation entre les procédures de rachat ni sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi »
 - Il en résulte que les dispositions de l'article 112,6° du CGI sont donc contraires à la Constitution

6. Mesures diverses (suite)

- **Sommes perçues par un associé à la suite du rachat par une société de ses propres titres (suite)**
 - Le Conseil Constitutionnel a laissé au législateur le choix entre :
 - Prévoir un dispositif nouveau de taxation des gains réalisés par les actionnaires à la suite d'un rachat de titres
 - Conserver le régime de taxation hybride à condition de le généraliser à l'ensemble des rachats d'actions
 - Instaurer des régimes fiscaux distincts, à condition toutefois de fixer des critères de taxation objectifs et rationnels en lien avec l'objectif poursuivi

6. Mesures diverses (suite)

- **Sommes perçues par un associé à la suite du rachat par une société de ses propres titres (suite)**
 - Conséquences pratiques de la DC n°2014-404 :
 - Gains réalisés **avant le 1^{er} janvier 2014** : application du régime fiscal le plus avantageux i.e, régime des plus-values de cession de valeurs mobilières (DC n°2014-404)
 - Possibilité d'introduire une réclamation sous réserve de respecter le délai imparti (jusqu'au 31 décembre 2015 pour les gains réalisés en 2012)
 - Gains réalisés entre le **1^{er} janvier 2014 et le 31 décembre 2014** : application du régime fiscal le plus avantageux i.e, régime des plus-values de cession de valeurs mobilières (DC n°2014-404)
 - Les contribuables pourront-ils soumettre de facto les gains réalisés au régime des plus-values ou devront-ils déposer une réclamation le cas échéant ?
 - Les gains réalisés par les associés à l'occasion d'un rachat **à compter du 1^{er} janvier 2015** seront taxés exclusivement selon le régime des plus-values de cession de titres (LF rectificative pour 2014)
 - A NOTER :
 - Ce régime concerne tant les rachats effectués auprès d'associés personnes physiques que ceux effectués auprès d'associés personnes morales
 - Les rachats de titres n'entraînent plus la constatation d'un revenu distribué, même lorsque le rachat est effectué en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes ;
 - Conséquence : pas de contribution de 3% sur les revenus distribués
 - Le gain imposable peut être réduit des abattements pour durée de détention de droit commun (50% ou 65%) ou renforcé (50%, 65% ou 85%)

7. Projet de loi « Macron » pour la croissance et pour l'activité

- **Attributions gratuites d'actions: modifications envisagées**
 - Régime fiscal pour les salariés : taxation du gain d'acquisition selon le régime des **plus-values mobilières** (et non plus en traitements et salaires), afin d'assurer une unification avec le gain de cession
 - Régime social pour les salariés : **Suppression** de la contribution salariale spécifique de 10% due lors de l'acquisition (et recouvrée lors de la cession) ; en contrepartie, assujettissement du gain d'acquisition aux **prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine** (15,5%), et non plus seulement à la CSG/CRDS
 - Régime social pour les entreprises : **Abaissement** à 20% (et non plus 30%) du taux de contribution patronale due à la date d'acquisition des titres par le salarié ; mise en place d'une **franchise de cotisation** par salarié pour les PME n'ayant jamais versé de dividendes
 - Conditions de détention : réduction à 1 an au minimum (et non plus 2 ans) de la **période d'acquisition**. Suppression de la durée minimale de la **période de détention** (actuellement de 2 ans au minimum), mais mise en place d'un cumul « durée d'acquisition + durée de détention » de deux ans au minimum
 - *Exemple* : si la période d'acquisition est de 1 an, la période de détention doit être d'au moins 1 an ; si la période d'acquisition est de 1,5 ans, la période de détention doit être d'au moins 6 mois

II – Actualité fiscale nationale et internationale

II – Actualité fiscale nationale et internationale

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

1. Actualité en matière de BIC – IS

■ Régime des sociétés mères et filiales

Portée de la condition d'engagement de conservation des titres pendant 2 ans

- Refusant la transmission d'une QPC au Conseil Constitutionnel, le Conseil d'Etat considère – à la lumière de la directive 90/435/CEE du 27 juillet 1990 – que l'obligation de conservation des titres concerne les seuls titres de participation donnant droit à la qualité de société mère (participation « qualifiante »), et non l'ensemble des titres pour lesquels l'exonération des dividendes est sollicitée

(CE, 15 décembre 2014, n° 380 942, Technicolor)

- Le Conseil d'Etat censure ainsi la position de la CAA de Versailles qui avait considéré, en cas d'acquisition de l'intégralité des titres d'une société suivie, moins de 2 ans après, de la cession d'une fraction de cette participation, que seuls les produits afférents à des titres effectivement conservés pendant au moins 2 ans ouvraient droit au régime des sociétés mères (imposition limitée à la quote-part de frais et charges de 5%), et ce même si la société avait conservé pendant 2 ans une participation au moins égale à 5% du capital de sa filiale

(CAA Versailles, 18 mars 2014, n° 13VE00873, Technicolor et dans le même sens, CAA Paris, 20 décembre 2013, n° 10PA04752, Sté Rueil Sports)

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

■ Régime des sociétés mères et filiales (suite)

Portée de la condition d'engagement de conservation des titres pendant 2 ans (suite)

- Le prêt de titres de la filiale dans les 2 ans suivant l'acquisition des titres par la société mère interrompt le délai de conservation prévu à l'article 145 du CGI et entraîne la remise en cause du régime fiscal des sociétés mères appliqué aux dividendes versés par la filiale et ce alors même que :
 - Les titres en cause ne font pas l'objet du détachement d'un droit à dividende pendant la période d'exécution de la convention de prêt (COMEFI, art. L 211-22)
 - La rupture de l'engagement de conservation des titres n'a pas eu d'effet sur le contrôle de la société qui a émis ces titres

(CE, 26 septembre 2014, n° 363 555, Sté Artémis Conseil)

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

■ Régime des sociétés mères et filiales (suite)

- Impossibilité de bénéficier du régime des sociétés mères et filiales lorsque les titres de la société distributrice sont détenus par l'intermédiaire d'une société de personnes étrangère
 - Décision rendue à propos d'une participation dans une société américaine détenue via un « general partnership » américain assimilé par le Conseil d'Etat à une société de personnes régie par l'article 8 du CGI
 - Nécessité d'une détention directe dans la société distributrice pour bénéficier du régime des sociétés mères

(CE, 24 novembre 2014, n° 363556, Sté Artémis SA)

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

■ Régime des sociétés mères et filiales (suite)

- Infirmant la position restrictive de l'administration, le Conseil d'Etat a considéré qu'une société peut bénéficier du régime des sociétés mères si elle détient une participation au moins égale à 5% du capital de la société émettrice, quel que soit le pourcentage de droits de vote attachés à cette participation (au cas particulier inférieur à 5%)

(CE, 5 novembre 2014, n° 370650, Sté Sofina)

En cas de détention des droits de vote inférieure à 5%, l'exonération ne bénéficie alors qu'aux seuls dividendes correspondant aux titres auxquels sont attachés des droits de vote

- Pour mémoire, en cas de détention d'au moins 5% du capital et des droits de vote, la totalité des dividendes ouvre droit à l'exonération (y compris pour la fraction des produits de titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché)

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

■ Régime des sociétés mères et filiales (suite)

Objectif du régime des sociétés mères et filiales

- Il résulte de l'examen des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1920 que l'objectif du législateur, en cherchant à supprimer ou limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans leurs filiales, a été de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de celles-ci
- Par suite, ce régime doit être refusé aux schémas présentant un but exclusivement fiscal et non économique (à propos des montages dits « coquillards », c'est-à-dire en cas d'acquisition de titres d'une société ayant cessé son activité et liquidé ses actifs, suivie de la distribution des dividendes exonérés d'IS afin de permettre à l'acquéreur de récupérer ses liquidités sans qu'il ait eu l'intention de s'impliquer dans le développement de la filiale avant ou après la distribution)

(CE, 23 juin 2014, n° 360 708, Sté Groupement Charbonnier Montdiderien et n° 360 709, Sté Kerry, dans le sens de n° 352 989, SARL Garnier Choiseul Holding)

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 »
- Le Conseil d'Etat consacre le fait que les « dépenses de personnel » intègrent, au sens de ces dispositions, les sommes versées au titre de l'intéressement et de la participation aux résultats de l'entreprise en tant qu'éléments accessoires de la rémunération

(CE, 12 mars 2014, n° 365 875 et n° 365 877, Sté Diana Naturals et société Diana)

L'administration s'est ralliée à la position du Conseil d'Etat

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

■ Crédit d'Impôt Recherche : Dépenses de personnel (suite) Gratifications versées aux stagiaires

- Les gratifications versées aux stagiaires, comptabilisées en charges de personnel, ouvrent droit au crédit d'impôt, alors même que les stagiaires ne sont pas salariés de l'entreprise, si ces stagiaires travaillent en étroite collaboration avec les chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux projets de recherche éligibles au CIR

(CAA Versailles, 6 novembre 2014, n° 13VE01479, SAS Cooper Standard Automotive)

(TA Montreuil, 18 novembre 2013, n° 120 6938, SA GDF SUEZ)

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

■ Crédit d'Impôt Recherche : Dépenses de personnel (suite)

- En l'absence de définition légale ou réglementaire précise du caractère obligatoire des cotisations sociales, sont considérées comme des « 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
- A ce titre les dépenses obligatoires de complémentaire santé prises en charge par les entreprises en application d'un accord d'entreprise sont réputées constituer des cotisations sociales obligatoires à prendre en compte dans l'assiette du CIR

(TA Paris, 6 mars 2014, n° 130 1796, Sté Lectra)

- Attente d'une clarification administrative quant aux charges sociales obligatoires à prendre en compte dans l'assiette des dépenses de personnel (annonce du Conseil de la Simplification du 30 octobre dernier)

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

■ Crédit d'Impôt Recherche :

Sous-traitance agréée : « Clarification » de la doctrine administrative le 4 avril dernier

- **Rappel** : Plafond de dépenses externalisées de 10 M€ ramené à 2 M€ en cas d'existence d'un lien de dépendance entre le donneur d'ordre et l'organisme prestataire et à 3 fois le montant total des autres dépenses ouvrant droit au CIR
- En cas de sous-traitance au profit d'un organisme privé agréé confiée par un donneur d'ordre privé, le sous-traitant ne peut pas prendre en compte dans son assiette de CIR les dépenses facturées au donneur d'ordre même si celui-ci déclare ne pas les avoir prises en compte dans son assiette de CIR ou si elles excèdent les plafonds susvisés (l'organisme agréé doit donc les déduire de son propre CIR)

(BOI-BIC-RICI-10-10-20-30-20140404 § 220 et 225)

- Position contrastée de la jurisprudence (jugements du TA de Montreuil du 29 novembre 2013, n°1207416 et du 1^{er} juillet 2014, n°1307130, Altran Technologies SA, frappés d'appel)

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

■ Théorie du risque manifestement excessif dans les relations intragroupe

- Selon le Conseil d'Etat, le risque manifestement excessif pris par le chef d'entreprise peut, par dérogation au principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises, caractériser un acte anormal de gestion (CE, 17 octobre 1990, Loiseau ; CE, 27 avril 2011, Legeps)
- Pour la première fois, la Haute Assemblée a eu l'occasion de se pencher sur ce concept dans le cadre des relations intragroupe
 - Rappel des faits :
 - En l'espèce, la société Fralsen avait, dans les années 1990, consenti à sa filiale Timex France des avances de trésorerie régulières dûment rémunérées
 - En 1997, lesdites avances avaient été incorporées au capital ce qui avait permis à la filiale de retrouver une situation nette positive
 - La situation financière de ladite filiale n'ayant cessé toutefois de se dégrader, la société Fralsen a, à nouveau, consenti à cette dernière des avances complémentaires rémunérées
 - En 2001, la filiale a fait l'objet d'une dissolution sans liquidation, ce qui a généré une perte exceptionnelle pour la société Fralsen
 - L'administration avait remis en cause la déductibilité de cette perte sur le fondement de l'acte anormal de gestion

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

- **Théorie du risque manifestement excessif dans les relations intragroupe (suite)**
 - Le Conseil d'Etat, fait droit aux prétentions de la société Fralsen en se fondant sur les éléments suivants :
 - La filiale avait presque doublé son chiffre d'affaires entre 1997 et 2000
 - A la suite de l'opération de recapitalisation opérée en 1997, la filiale avait retrouvé une situation nette largement positive
 - Les avances avaient été rémunérées dans des conditions normales
 - Et qu'en conséquence, les éléments avancés par l'administration ne suffisaient pas à établir que l'octroi des avances litigieuses ait excédé manifestement les risques que la société Fralsen pouvait prendre dans l'intérêt de sa propre gestion
 - Cette décision, bien que favorable au contribuable, est toutefois ambiguë dans la mesure où la Haute Assemblée valide, implicitement, le concept du risque manifestement excessif dans le cadre de relations intragroupe

(CE, 11 juin 2014, n° 363168, Fralsen Holding)

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

■ Crédit d'impôts et Participation des salariés (BOI-BIC-PTP-2014)

- La formule légale de la réserve spéciale participation (RSP) est la suivante :
 - $RSP = \frac{1}{2} [B - 5\% \text{ des capitaux propres}] \times [\text{salaires/valeur ajoutée}]$
 - B représente le bénéfice fiscal imposable au taux de droit commun, majoré des bénéfices exonérés et diminué de l'impôt correspondant
- La problématique, s'agissant de la détermination de B, était de savoir si l'impôt correspondant s'entendait de l'impôt avant ou après imputation des crédits et réductions d'impôt (CI)
 - Selon l'administration, l'impôt devait être déterminé après déduction des CI, ce qui avait pour conséquence d'augmenter mécaniquement le montant de B et donc la RSP
 - Dans un arrêt du 20 mars 2013 (CE, 20 mars 2013, n° 347633 SA Etudes et Productions Schlumberger), la Haute Assemblée a infirmé la doctrine administrative :
 - Seul l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun doit être retranché du bénéfice fiscal. Il n'y a pas lieu, par conséquent, de tenir compte des CI
- Dans le cadre de la mise à jour de sa doctrine du 5 septembre 2014, l'administration s'est alignée, en définitive, sur la position du CE (BOI-BIC-PTP-10-10-20-10 n° 200)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale

■ Subventions indirectes et amende de 5%

- Pour mémoire :
 - Les subventions et abandons de créances intragroupe doivent être déclarés par la société mère intégrante sur le tableau 2058 SG (CGI, art. 223 Q)
 - A défaut, ou en cas de renseignements inexacts ou incomplets, la société mère encourt une amende de 5% ou 1% des sommes omises si celles-ci sont déductibles au titre « du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence » (CGI, art. 1763,I)
- Dans une affaire où la société mère avait pris en charge des dépenses incombant à ses filiales, le Conseil d'Etat a précisé les modalités de mise en œuvre de l'amende fiscale prévue à l'article 1734 bis du CGI devenu l'article 1763,I du CGI :
 - La mention du « *seul exercice* » prévue par l'article 1734 bis du CGI a pour objet d'éviter qu'une même omission déclarative soit sanctionnée également au titre des exercices suivants en cas de réitération de l'omission
 - En revanche, cette mention ne fait pas obstacle à ce que l'amende soit appliquée plusieurs fois lorsque l'infraction s'est reproduite sur plusieurs exercices
 - Au cas particulier, la prise en charge par la société mère de dépenses incombant à ses filiales au cours de plusieurs exercices, constitutive de subventions non déclarées sur le tableau 2058 SG, s'analyse comme des infractions distinctes qui doivent être sanctionnées chacune par l'amende fiscale

(CE, 20 décembre 2013, n° 357884, SA Diser)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale (suite)

■ Subventions indirectes et amende de 5% (suite)

- L'amende fiscale de 5% ou de 1% est exigible même si les abandons de créances ou les subventions devant être déclarés sur le tableau n°2058 SG sont sans incidence tant sur les résultats individuels des filiales concernées que sur le résultat d'ensemble du groupe
 - Selon le Conseil d'Etat, cette obligation déclarative a pour objet de permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur d'un groupe intégré, quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur les résultats individuels des filiales que sur le résultat d'ensemble du groupe
- Cette amende fiscale pour défaut de déclaration d'une subvention indirecte est due même si la procédure d'imposition à l'origine du rehaussement du résultat d'ensemble a été annulée

(CE, 10 février 2014, n° 357117, Bayi Finances et n° 356125, Sté PPR)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale (suite)

■ Provisions réintégrées à l'intérieur d'un groupe

- Dans cette affaire :
 - Une société mère avait réintégré à son résultat individuel des provisions pour dépréciation de titres et de compte-courant détenus sur une filiale intégrée ayant fait l'objet d'une fusion-absorption au cours de l'exercice suivant. La société mère avait constaté à l'occasion de cette opération un mali de fusion déduit de son résultat imposable
 - L'administration fiscale a considéré pour sa part que ces provisions étaient déductibles au plan fiscal et devaient ainsi être neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble ; la reprise de ces provisions devant ainsi minorer le montant du mali de fusion déductible
- La CAA de Versailles fait une application des principes posés par le Conseil d'Etat dans sa décision du 23 décembre 2013 « Foncière du Rond Point » et considère au cas particulier que :
 - Les provisions litigieuses remplissaient les conditions de déduction fiscale prévues à l'article 39-1-5° du CGI et que celles-ci devaient être déduites puis neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble ; le traitement fiscal retenu par la société étant qualifié de « *décision de gestion irrégulière* »

2. Actualité en matière d'intégration fiscale (suite)

■ Provisions réintégrées à l'intérieur d'un groupe (suite)

- En s'abstenant d'imposer ces reprises de provisions, la société mère a déduit au titre de l'exercice de fusion les pertes de sa filiale qui font double emploi avec celles constatées dans le mali de fusion déduit
- Le rehaussement de l'administration est ainsi confirmé aux motifs d'une méconnaissance des dispositions de l'article 39-1-5° du CGI et de celles des articles 223 C et D propres au régime de l'intégration fiscale

(CAA Versailles, 15 mai 2014, n° 11VE03381, Sté Becton Dickinson)

2. Actualité en matière d'intégration fiscale (suite)

■ QPFC et liberté d'établissement

- Pour mémoire :
 - Les produits nets des participations éligibles au régime « mère-filles » sont exonérés d'impôt sur les sociétés sous réserve d'une quote-part de frais et charges égale à 5% du montant de ces produits (CGI, art. 216)
 - Cette quote-part de frais et charges de 5% est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble lorsque la distribution intervient entre sociétés membres d'un groupe intégré, sauf s'il s'agit de distributions versées par une société intégrée au cours de son premier exercice d'intégration (CGI, art. 223 B, alinéa 2)
- La CAA de Versailles a posé une question préjudicielle à la CJUE afin de savoir si la neutralisation de la quote-part de frais et charges aux seuls dividendes distribués par les sociétés intégrées résidentes, à l'exclusion de ceux distribués par des sociétés non résidentes établies dans l'UE placées dans une situation identique, porte atteinte au principe de la liberté d'établissement prévu par le droit communautaire ?

(CAA Versailles, 29 juillet 2014, n° 12VE03691, Stéria)

3. Actualité en matière d'opérations de restructuration

■ Changement d'activité – Transfert de déficits

Pour mémoire :

- Définition extensive du « changement d'activité réelle », caractérisant la perte des déficits, introduite par l'article 15 de la loi de finances rectificative du 16 août 2012 (CGI, art. 221-5) pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012
- Objectifs du législateur : faire échec à une jurisprudence considérée comme trop « libérale » et propice au marché des déficits (cf. pour un exemple récent, CAA Versailles, 15 mai 2014, n° 12VE01354, SAS Cosworld)
- Caractères objectifs du changement d'activité réelle défini par la loi, notamment, en cas :
- D'adjonction, abandon ou transfert (même partiel) d'activité(s) entraînant au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant une augmentation ou une diminution de plus de 50% :
 - Soit du chiffre d'affaires
 - Soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé
 - Sauf agrément si l'opération est indispensable à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois

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

■ Changement d'activité – Transfert de déficits (suite)

L'administration vient de commenter définitivement ce dispositif (BOI-IS-CESS-10-20130710 mis à jour le 12 septembre 2014)

- Elle confirme que la mise en location-gérance ne s'analyse pas comme un transfert d'activité (à la différence d'une mise à disposition ou d'une location des moyens de production)
- Elle précise ce qu'il faut entendre par adjonction, abandon ou transfert d'activité significatif
 - Adjonction : fusion, réception d'une branche d'activité, acquisition, création d'une activité nouvelle (même en interne) sauf lorsqu'il s'agit d'une activité strictement identique à celle exercée initialement (moyens d'exploitation nouvellement mis en œuvre et clientèle cible identiques)
 - Abandon ou transfert d'activité : peut résulter d'une scission, d'un apport, d'une filialisation, d'une cession ou de la cessation d'activité(s) ou encore de l'externalisation d'une activité
 - Une simple augmentation ou diminution de volume de l'activité existante ne caractérise pas un changement d'activité

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

■ Changement d'activité – Transfert de déficits (suite) Transfert de déficits sur agrément

- Lorsque la société absorbée exerce une seule activité en exploitant plusieurs établissements, la seule circonstance que certains établissements aient été cédés avant la fusion ne peut autoriser l'administration fiscale à refuser le transfert de la fraction des déficits afférente aux établissements cédés dès lors que ces établissements ne constituaient pas des activités distinctes

(CE 19 septembre 2014, n° 370 522, Société AA.R.A et n° 370 553, Sté 3AB Optique Expansion)

- Peuvent être transférés sur agrément les déficits enregistrés par une société holding absorbée à raison des déficits subis par les SNC qu'elle détenait à la condition que la société absorbante continue à détenir les titres de participation dans les sociétés dont l'activité est à l'origine des déficits pendant un délai minimum de 3 ans, d'une part, et que ces sociétés (les SNC) poursuivent leur activité pendant ce même délai, d'autre part, (décisions rendues pour la période antérieure au 4 juillet 2012 - cf. supra)

(CE, 19 septembre 2014, n° 349 084, SAS Numéricable ; n° 370 163, SAS Estivin Groupe Holding Finance et n° 362 345, SNC Prisma Media)

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

- **Changement d'activité – Transfert de déficits (suite)**
Transfert de déficits sur agrément (suite)

- Le Conseil Constitutionnel juge conformes à la Constitution les anciennes dispositions édictées à l'article 209-II du CGI relatives à l'agrément préalable au transfert des déficits en cas de fusion sous réserve que l'administration ne refuse pas l'agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi

(Conseil Constitutionnel, 28 novembre 2014, n° 2014-431 QPC, Sté ING Direct NV et ING Bank NV)

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

■ Notion de branche complète d'activité (APA, scissions de sociétés)

- La circonstance que la société cessionnaire (bénéficiaire) se trouve sous la dépendance économique de la société cédante (apporteuse) ne constitue pas un obstacle à la qualification de branche complète d'activité

Il convient de distinguer « autonomie » et « indépendance »

(CAA Versailles, 1^{er} avril 2014, n° 12VE04118, SAS Ardeco)

- Ne fait pas obstacle au caractère autonome d'une branche d'activité l'absence de reprise du personnel dès lors que la cession portait sur les éléments essentiels à la poursuite de l'exploitation (utilisation de la marque, locaux, aménagements commerciaux)

(CAA Douai, 18 septembre 2014, n° 13DA01806)

- Une cession de clientèle et des contrats qui y sont attachés ne caractérise pas une branche complète d'activité en l'absence de cession des matériels correspondants et du transfert du personnel nécessaire à l'exercice de l'activité

(CE 9 avril 2014, n° 366 200 et n° 366 226, Tenet)

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

■ Caractère intercalaire des fusions

- Lorsque des titres de participation ont été reçus à l'occasion d'une opération de fusion placée sous le régime fiscal de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, ces titres sont réputés entrés dans le patrimoine de la société absorbante depuis la date de leur acquisition ou de leur création par la société absorbée
- Confirmation de la jurisprudence Heineken
(CE, 4 juillet 2014, n° 357 264, Sté Bolloré SA)

■ Engagements à prendre dans les actes de fusion ou d'apport

- Le régime de faveur est subordonné à la prise d'engagements formels (CGI, art. 210-A-3) dans le traité de fusion, dans l'acte de TUP ou le traité d'apport et ce même, si dans les faits, ces engagements ont été respectés
- La régularisation par un acte postérieur n'est pas admise
(CAA Versailles, 28 janvier 2014, n° 13VE00293, SARL EBS)

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

■ Transposition de la jurisprudence Quemener aux TUP

- Quelles sont les modalités de calcul par une société soumise à l'IS de la plus ou moins-value d'annulation des titres d'une société de personnes n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'IS dans le cadre d'une TUP ?
- La CAA de Paris considère, contrairement à la position de l'administration fiscale au cas d'un rehaussement portant sur l'exercice 2006 notifié en 2009, que la plus ou moins-value d'annulation des titres doit être calculée selon les modalités dégagées par la jurisprudence « Quémener » pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale
- En conséquence, le prix de revient des titres de la société de personnes chez son associé soumis à l'IS doit être :
 - Majoré de la quote-part des bénéfices fiscaux imposés chez l'associé et des pertes comptables comblées par ce dernier ;
 - Minoré de la quote-part des déficits fiscaux déduits chez l'associé et des bénéfices distribués au profit de ce dernier

(CAA Paris, 18 février 2014, n° 12PA03962, Sté Lupa Patrimoine France)

- NB : Depuis un rescrit du 11 décembre 2007 n° 2007/54 (FE) repris au BOFIP BOI-BIC-PVMV-40-30-20 n° 90, l'administration admet que la jurisprudence « Quémener » s'applique aux opérations de TUP de sociétés de personnes soumises à l'IR

4. Actualité en matière de fiscalité internationale

■ Mise à jour de la liste des ETNC au 1^{er} janvier 2014

- Retrait des Bermudes et de Jersey (à compter du 1^{er} janvier 2014)
- Au 1^{er} janvier 2014, la liste des ETNC est la suivante (Arrêté du 17 janvier 2014 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI) :

Botswana	Iles Vierges britanniques
Brunei	Montserrat
Guatemala	Nauru
Iles Marshall	Niue

- Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignements en vigueur au 31 décembre 2014 (cf. annexes)

4. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

■ Déduction des crédits d'impôt en période déficitaire

- Le Conseil d'Etat s'oppose à la déduction des résultats imposables d'une société déficitaire des impôts acquittés à l'étranger (formant crédit d'impôt en France) lorsque la convention fiscale bilatérale interdit expressément cette déduction
- La déduction n'est possible que lorsque la convention fiscale ne l'interdit pas expressément (nombre de cas limité, cf. en ce sens CAA Versailles, 18 juillet 2013, n° 12VE00572, Egis SAS à propos de la convention franco-grecque)
- Conventions n'excluant pas la déduction : Grèce – Brésil – Indonésie – Pologne – Portugal – Thaïlande – Turquie – Liban – US (possible discussion)
- Selon le Conseil d'Etat le principe de subsidiarité ne permet pas de faire obstacle à ce principe

(CE, 12 mars 2014, n° 362 528, Sté Céline SA)

4. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

- Travaux de l'OCDE et du G20 relatifs au BEPS

Approbation le 21 septembre 2014 de la nouvelle norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (« Common Reporting standard » - CRS) – Directive 2014/107/UE – 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

4. Actualité en matière de fiscalité internationale (suite)

- **Constitutionnalité de certains dispositifs relatifs aux ETNC (CGI, art. 238-OA)**
 - Saisine par le Conseil d'Etat, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir formulé par l'AFEP et 6 grandes entreprises, du Conseil Constitutionnel d'une QPC relative à la conformité à la Constitution des mesures interdisant le bénéfice du régime des sociétés mère et filiales aux dividendes distribués par des filiales établies dans un ENTNC, d'une part, et excluant du régime des plus-values à long terme les cessions de titres de participation de sociétés établies dans un ETNC, d'autre part
 - QPC fondée sur l'absence de clause de sauvegarde dans ces dispositifs

(CE, 20 octobre 2014, n° 383259, AFEP, Total SA, Air Liquide SA, Lafarge SA, etc...)

5. Actualité en matière de taxe sur les salaires

■ Point de départ du délai de réclamation

- Conformément aux dispositions de l'article R* 196-1 du LPF, les réclamations en matière de taxe sur les salaires doivent intervenir :
 - Au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement
- La problématique qui se posait en l'espèce était de déterminer quelle était la date de versement à retenir :
 - Celle du versement des acomptes périodiques
 - Ou celle de la liquidation de la taxe
- Le Conseil d'Etat a considéré que :
 - Les versements effectués au cours d'une année présentent le caractère d'acomptes
 - Et que le fait générateur de la taxe intervient à la fin de la période annuelle au cours de laquelle ont été versées les rémunérations imposables
 - En d'autres termes, le délai de réclamation du contribuable court à compter, non pas à partir des versements périodiques effectués au cours d'une année N, mais à partir de la liquidation de la taxe en janvier N+1 opérée sur le formulaire 2502

(CE, 19 septembre 2014, n° 370173, Banque Courtois)

5. Actualité en matière de taxe sur les salaires (suite)

■ Rémunérations des dirigeants

- S'agissant de la rémunération des dirigeants de sociétés qui ont la qualité de mandataires sociaux trois analyses sont possibles
 - La première est de considérer que seuls les salaires versés à des salariés au sens du droit du travail entrent dans l'assiette de la taxe, ce qui exclut de facto lesdits dirigeants qui n'ont pas de lien de subordination avec les sociétés qui les rémunèrent
 - La seconde est de faire entrer dans l'assiette de la taxe les rémunérations versées aux dirigeants affiliés au régime général de la sécurité sociale (cf. dirigeants de SA, gérants minoritaires de SARL, etc...) nonobstant l'absence de tout lien de subordination
 - La dernière est de retenir la notion fiscale de salarié : sont soumises à la taxe sur les salaires toutes les rémunérations qui entrent dans la catégorie des traitements et salaires pour l'établissement de l'IR (cf. dirigeants de SA, gérants majoritaires et minoritaires de SARL, etc...)
- La CAA de Nancy retient la première analyse et privilégie ainsi la notion de salarié au sens du droit du travail :
 - La rémunération des dirigeants de sociétés qui ont la qualité de mandataires sociaux est donc exclue de l'assiette de la taxe sur les salaires

(CAA Nancy, 25 juillet 2014, n° 13NC00833, Sté AFP)

5. Actualité en matière de taxe sur les salaires (suite)

■ Rémunérations des dirigeants (suite)

- La loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 a remplacé à compter du 1^{er} janvier 2013 la rédaction précédente de l'article 231 du CGI :
 - La phrase « *les sommes versées à titre de rémunérations* » a été remplacée par « *les sommes payées à titre de rémunération aux salariés* »
- Il serait logique de considérer que cette nouvelle rédaction vient confirmer l'analyse de la CAA de Nancy :
 - L'administration fait toutefois une interprétation différente dans la mesure où elle considère que « *les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés désignés à l'article 80 du CGI entrent dans l'assiette de la CSG et donc de la taxe sur les salaires* »
 - On attendra donc avec intérêt la prise de position du Conseil d'Etat sur cette problématique

Coordonnées de l'intervenant

Eric Quentin

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