

FISCALITE DES ENTREPRISES

Le siège de direction d'une société étrangère est le lieu où les décisions stratégiques sont prises

TA Montreuil 2 juillet 2018, n°1606094

Une société française n'est exonérée de retenue à la source sur les dividendes versés à une société luxembourgeoise que si cette dernière a son siège de direction effective au Luxembourg, en application de l'article 119 ter, 2-a du CGI.

Le siège de direction effective, qui se distingue le cas échéant du siège statutaire, s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle.

La société française ne produit à l'appui de ses allégations que des documents établis antérieurement à l'année de versement des dividendes en litige. Dans ces conditions, il n'est pas établi que son siège de direction effective se trouve au Luxembourg, lieu de son siège statutaire, en raison de l'absence de toute autre précision sur le lieu et la manière dont sont prises les décisions de la société luxembourgeoise.

Absence de neutralisation sur les dividendes de filiales européennes en l'absence d'intégration fiscale

TA Montreuil 16 juillet 2018, n°1708681

Une société détentrice d'une filiale française qui répond aux conditions de l'intégration fiscale mais qui n'a pas choisi d'opter pour ce régime, ne peut se prévaloir du principe de liberté d'établissement, garanti par l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), pour demander la déduction de son résultat de la quote-part de frais et charges correspondant aux dividendes qu'elle a perçus de ses filiales établies dans un Etat membre de l'Union européenne.

En effet, il n'existe dans ce cas aucune différence de traitement selon le lieu d'établissement de la filiale. La différence de traitement entre les dividendes versés par une filiale à sa société mère française intégrante, et ceux versés par une filiale à sa société mère française, qui n'a pas opté pour ce régime, alors même que les conditions objectives requises pour y opter étaient remplies, repose sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi fiscale.

Agrément pour le transfert de déficits d'une holding : la provenance des déficits doit être examinée

TA Paris 2 octobre 2018, n°1607635

Une société absorbée exerçait une activité de holding mixte consistant d'une part, en la fourniture de prestations relatives à la gestion des achats du groupe, à l'assistance juridique apportée aux filiales, ou encore à la gestion de leurs systèmes d'information et, d'autre part, en la détention de ses participations financières exclues du dispositif de report des déficits prévu par l'article 209, II-d du CGI.

Pour justifier son refus d'agrément, l'administration considérait que, par nature, les activités de holding étaient exclues du champ d'application du dispositif, sans qu'il soit besoin de procéder à la distinction entre les déficits qui provenaient des activités de holding pures et les déficits rattachables à l'activité opérationnelle. Selon l'administration, les prestations devant obligatoirement être refacturées aux filiales, elles ne pouvaient logiquement être la source des déficits dont il était demandé le transfert.

A l'opposé de cette position, le tribunal juge que la demande d'agrément sollicitée par une société, aux fins d'obtenir le transfert des déficits d'une société holding absorbée, ne peut être rejetée au seul motif que les différentes activités déployées par la société absorbée se rattachent toutes à son activité de gestion de ses participations financières, sans procéder à un examen de l'origine des déficits pour s'assurer qu'ils proviennent en tout ou partie des activités d'animation et des prestations de services effectivement rendues par la holding à ses filiales.

Les dispositions de l'article 209, II-d du CGI ne font pas obstacle à la délivrance de l'agrément lorsque les déficits trouvent leur origine dans l'exercice d'activités autres que la gestion de son patrimoine mobilier.

Impôt étranger prélevé en contrariété avec une convention fiscale internationale : l'interdiction conventionnelle de déduction est sans incidence

CE 12 octobre 2018, n°407903

Les conventions internationales conclues avec le Congo, le Cameroun et l'Algérie prévoient que l'interdiction de déduire l'impôt étranger pour le calcul du revenu imposable en France ne vise que les impôts prélevés conformément aux stipulations de ces conventions.

Pour autant, dans une affaire où ces Etats avaient prélevé à tort des retenues à la source en raison d'une qualification erronée aux flux payés à une société française (redevances au lieu de prestations), le Conseil d'Etat juge que la société française est en droit de déduire de son bénéfice imposable en France les impôts prélevés par les trois Etats concernés en contrariété avec les stipulations de la convention fiscale applicable.

La reprise d'une provision comptabilisée à tort n'a pas d'incidence fiscale

CAA Versailles 6 novembre 2018, n°17VE02050

La société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif doit prendre en charge l'intégralité du passif transmis en contrepartie de l'actif recueilli et le regarder, par suite, comme un élément du coût d'acquisition de cet actif. Lorsque des provisions ont été constituées par la société apporteuse en vue de couvrir des charges prises en compte dans l'évaluation de l'apport, elles constituent un élément du prix d'apport et ne peuvent être inscrites dans les comptes de la société bénéficiaire.

Lorsque l'apport a été réalisé sous le régime de droit commun, la société bénéficiaire doit inscrire à son bilan la valeur nette de l'actif apporté et non, en application du régime spécial prévu aux articles 210 A et 210 B du CGI, la valeur brute de l'actif et les provisions correspondantes qui figuraient au bilan de la société apporteuse. L'inscription de ces provisions en comptabilité, qui ne traduit pas l'existence d'une faculté juridique d'option, doit être regardée comme une erreur comptable dont la société bénéficiaire peut demander la correction. Le fait que ces provisions ne pourraient être affectées à des actifs identifiés et venir impacter la valeur nette des actifs transférés n'a pas d'incidence, dès lors qu'elles ont été prises en compte dans l'évaluation de l'apport et constituent un élément du coût d'acquisition de l'apport.

QPC : Non-réintégration des charges financières liées à l'acquisition de participations réservées à certaines sociétés

Cons. constit. 30 novembre 2018, n°2018-748 QPC ; CE 19 septembre 2018, n°421688, Sté Zimmer Biomet France Holdings SAS

Toute entreprise peut déduire de son résultat imposable les intérêts qu'elle acquitte au titre d'un emprunt souscrit auprès d'un tiers, sous réserve que la dette soit réelle et qu'elle ait été contractée dans l'intérêt de l'exploitation, notamment lorsque cet emprunt finance l'acquisition d'actions ou de parts sociales. Pour lutter face à certains schémas d'optimisation, le législateur a prévu à l'article 209 IX du CGI un obstacle à la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation bénéficiant du régime de quasi-exonération des plus-values de cession prévu par les dispositions du a quinquies du I de l'article 219 du CGI, lorsque l'entreprise ayant acquis les titres :

- Ne peut apporter la preuve, par tous moyens, que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle-même ou sa mère ou une société soeur ;
- Ne peut davantage établir qu'elle exerce effectivement le contrôle ou une influence sur l'émettrice des titres ou que ce contrôle ou cette influence est exercé par sa mère ou une sœur établie en France.

Ce dispositif a été supprimé pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019. Par le passé, le Conseil constitutionnel a déclaré cette limitation conforme à la Constitution, avec réserve.

En effet, l'objectif du législateur, tel qu'il ressort des travaux préparatoires, est de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale consistant, pour une société établie à l'étranger, à rattacher indûment des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger. Cet objectif est d'intérêt général.

Toutefois, ces dispositions ne sauraient interdire la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation lorsqu'il est démontré que le pouvoir de décision sur ces titres et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle effectif sur la société acquise sont exercés par des sociétés établies en France autres que les sociétés mère ou soeur de la société détentrice des titres et appartenant au même groupe que cette dernière.

Coup d'accordéon : absence d'incidence d'une réduction de capital sur le prix d'acquisition des titres

CE 28 novembre 2018, n°417875

L'arrêt concerne une opération de réduction intégrale du capital social par annulation des actions détenues par les actionnaires après imputation des pertes constatées à la clôture de l'exercice, sous condition suspensive de la réalisation d'une augmentation de capital via l'émission d'actions nouvelles.

La question posée était de savoir si, pour le calcul de la plus-value afférente à la cession des nouvelles actions, le prix d'acquisition pouvait être majoré des sommes versées à l'occasion de la souscription des actions anciennes annulées.

Le Conseil d'Etat répond par la négative en jugeant qu'il résulte des articles 150-0 A et 150-0 D du CGI que la plus-value résultant d'une cession de titres est déterminée par la différence entre le prix de cession de ces titres et leur prix d'acquisition, sans qu'il y ait lieu d'ajouter à ce prix d'acquisition les sommes que l'intéressé avait acquittées pour acquérir les titres annulés.

La charge de la preuve de l'anormalité d'une cession à prix minoré d'un actif immobilisé est précisée

CE 21 décembre 2018, n°402006

Lorsque l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, soutient que la cession d'un élément d'actif immobilisé a été réalisée à un prix significativement inférieur à la valeur vénale qu'elle a retenue, et que le contribuable n'apporte aucun élément de nature à remettre en cause cette évaluation, elle doit être regardée comme apportant la preuve du caractère anormal de l'acte de cession si le contribuable ne justifie pas que l'appauvrissement qui en est résulté a été décidé dans l'intérêt de l'entreprise, soit que celle-ci se soit trouvée dans la nécessité de procéder à la cession à un tel prix, soit qu'elle en ait tiré une contrepartie.

En synthèse, le Conseil d'Etat, après avoir rappelé la définition de l'acte anormal de gestion, juge qu'en démontrant l'existence d'un écart significatif entre la valeur vénale d'un actif immobilisé et son prix de cession, l'administration établit le caractère anormal de la transaction, à charge pour le contribuable de justifier de l'existence d'un intérêt à consentir la vente à un tel prix.

Cette solution est favorable à l'administration. En effet, dans le cas d'une différence de prix significative, celle-ci bénéficie désormais d'une présomption d'anormalité, limitant la charge de la preuve lui incombant.

Une question reste cependant en suspens : celle de savoir à partir de quel écart une différence d'évaluation sera considérée comme étant « significative », en fonction des actifs concernés.

Imputation des plus-values à long terme sur le déficit de l'exercice : décision de gestion opposable à l'entreprise

CE 28 décembre 2018, n°406709

A la suite de l'annulation du déficit d'une société grâce auquel une plus-value à long terme avait été compensée, l'administration fiscale avait refusé à cette société le bénéfice de l'imposition au taux réduit de la plus-value et l'avait taxée au taux normal.

Le Conseil d'Etat confirme la position de l'administration et juge que l'imputation de la plus-value sur le déficit de l'exercice est une décision de gestion opposable à l'entreprise qui ne lui permet pas de réclamer l'imposition de la plus-value au taux réduit lorsque le déficit est remis en cause par l'administration fiscale.

Intérêts versés à des entreprises liées et régime de la preuve permettant leur déduction

CAA Paris 31 décembre 2018, n°17PA03018

Dans le cadre d'un prêt avec intérêts consenti entre sociétés liées d'un même groupe, l'administration fiscale avait remis en cause le caractère déductible du montant des intérêts versés à la société prêteuse pour la partie excédant le taux légal prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du CGI (Art. 212 I, a du CGI).

Pour rappel, le taux d'intérêt applicable aux prêts souscrits par une société auprès d'une société du groupe auquel elle appartient est en principe limité à un taux maximal, publié périodiquement par les services fiscaux, égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Si les intérêts versés sont supérieurs à ceux calculés en application de ce taux, la société emprunteuse peut déduire le supplément d'intérêts si elle justifie que le taux pratiqué est celui qu'elle aurait pu obtenir d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues.

Dans le cas d'espèce, pour justifier le taux d'intérêts remis en cause par l'administration fiscale, la société avait fourni une étude réalisée par un cabinet d'audit retenant les principes et les méthodes préconisés par le guide des prix de transferts établi par l'OCDE et basée sur trois approches distinctes et complémentaires, à savoir :

- La comparaison avec le taux d'intérêt obtenu des banques en déterminant le profil du risque financier implicite lors du financement par les banques, le profil de risque du financement auprès de la société prêteuse en tenant compte de la note de crédit dont aurait pu bénéficier le prêt intragroupe et les ajustements ;
- La comparaison du taux avec le taux d'intérêt moyen du marché, à partir de l'utilisation des données Bloomberg recensant des prêts ayant des caractéristiques similaires à celui consenti à la société emprunteuse ;
- La comparaison des conditions financières du prêt intragroupe avec celles obtenues par des entreprises opérant dans le même secteur d'activité.

Les trois méthodes ont été écartées par l'administration au motif qu'elles ne permettraient pas d'établir une comparaison pertinente.

Pour la Cour administrative d'appel de Paris, la justification du taux utilisé par la société emprunteuse peut être apportée par tout moyen, même non contemporain, à la conclusion de prêt, puisqu'aucune condition de forme n'est prévue par la loi. En revanche, pour la Cour, la comparaison menée par l'entreprise pour démontrer que le taux pratiqué correspond à un taux de marché, ne répond

pas aux conditions légales qui obligeraient à mener cette comparaison qu'avec les seuls prêts qui auraient pu être obtenus d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

La Cour considère que même en parvenant à un prix de pleine concurrence, les méthodes mises en oeuvre par la société, qui se fondent sur des comparables de taux issus de marchés financiers obligataires, ne sont pas admissibles. La Cour refuse en effet de considérer un prêt obligataire comme une opération de prêt sur le marché libre.

L'affaire fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat.

FISCALITE INTERNATIONALE

Contrariété au droit de l'Union européenne de la non-application de l'exonération intégrale de plus-value de cession de la résidence principale par les non-résidents

TA Versailles 26 juin 2018, n°1503365

Les plus-values réalisées par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France lors de la cession de biens immobiliers sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu. Par exception, la plus-value nette réalisée lors de la cession d'un bien constituant la résidence principale du contribuable est intégralement exonérée en application du 1° du II de l'article 150 U du CGI.

Les plus-values immobilières réalisées par les non-résidents font l'objet d'un régime d'imposition différent et sont soumis à un prélèvement prévu au 1 du paragraphe I de l'article 244 bis du CGI.

Le tribunal administratif de Versailles juge que cet article, qui renvoie à l'article 150 U, II, 2° de ce code qui limite l'exonération à 150 000€, sans renvoyer au 1° du même II qui prévoit une exonération totale en cas de cession de la résidence principale, peut être de nature à dissuader un résident fiscal de France qui devient résident fiscal d'un pays tiers, de céder sa résidence principale et donc de restreindre la circulation du produit de cette vente à destination de son nouveau pays de résidence.

Les dispositions en cause constituent une restriction aux mouvements de capitaux en principe interdite par l'article 63 du TFUE.

Libre circulation des capitaux : cession de participation substantielle par une société non résidente

TA Montreuil 26 juin 2018, n°1700014

Le prélèvement prévu par l'article 244 bis B dans sa rédaction applicable au litige, combiné avec le mécanisme de restitution partielle de cette imposition dont bénéficient des sociétés européennes, porte atteinte au

principe de la libre circulation des capitaux prévu à l'article 63 du TFUE, dès lors qu'il conduit à appliquer des taux différents d'imposition à des plus-values de cession de titres conférant une participation significative au capital d'une société française, selon que la société est résidente ou non d'un Etat membre de l'Union européenne, ou d'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 ou l'évasion fiscale.

Absence de neutralisation sur les dividendes de filiales européennes sans intégration fiscale

TA Montreuil 16 juillet 2018, n°1708681, Sté Manitou

La CJUE a déjà jugé que le principe de liberté d'établissement s'oppose à une législation permettant à une société mère intégrante de neutraliser la réintégration d'une quote-part de frais et charges à raison du montant net des dividendes perçus de ses filiales intégrées, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée pour les dividendes reçus de ses filiales situées dans un autre Etat membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option (CJUE 2-9-2015 aff. 386/14, Groupe Steria).

Le tribunal administratif de Montreuil juge que cette jurisprudence n'est pas applicable dans la situation où la société mère française détient des filiales dans des Etats membres répondant aux conditions objectives d'intégration mais qui n'avaient pas effectivement opté pour ce régime.

Il considère en effet qu'il n'existe aucune différence de traitement entre les dividendes perçus de filiales françaises et ceux perçus de filiales européennes, la neutralisation de la quote-part de frais et charges n'étant pas possible dans les deux cas.

Il juge par ailleurs que la différence de traitement entre les groupes ayant opté pour l'intégration fiscale et ceux qui, remplissant les conditions objectives pour en bénéficier, n'ont pas opté, repose sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi.

La société a interjeté appel de la décision.

Les opérations de « lease and lease back » ne sont pas des opérations immobilières mais financières

CE 7 décembre 2018, n°409229

Une société française avait conclu deux séries de contrats avec des sociétés établies aux Pays-Bas dans le cadre d'une opération de « lease and lease-back ». En vertu de la première série de contrats, la société française prenait à bail des immeubles situés aux Pays-Bas dont les sociétés néerlandaises cocontractantes étaient propriétaires. En vertu de la seconde série de contrats, la société française sous-louait ces immeubles à ces mêmes sociétés. La société française avait exclu de ses résultats imposables en France

le produit net résultant de ces opérations, estimant qu'il n'était imposable qu'aux Pays-Bas en vertu des dispositions de la convention fiscale dès lors qu'il se rattachait à des immeubles situés dans cet Etat.

Pour le Conseil d'Etat, les opérations réalisées entre la société française et les sociétés néerlandaises devaient être analysées comme une opération unique de financement dépourvue de lien avec l'exploitation effective de biens immobiliers.

En conséquence, les revenus tirés de ces opérations ne relevaient pas de ceux qui entrent dans le champ d'application de l'article 6 de la convention fiscale franco-néerlandaise et ne pouvaient donc pas être regardés comme des revenus immobiliers imposables aux Pays-Bas.

La prime perçue par un salarié résident fiscal français en mission temporaire en Allemagne est imposable en France

CE 19 décembre 2018, n°413033

Dès lors que le joueur de football professionnel salarié d'un club français satisfaisait aux trois conditions prévues au 4 de l'article 13 de la convention fiscale franco-allemande, les sommes qui lui ont été versées par la Fédération française de football, au titre de sa participation à la Coupe du monde de 2006 en Allemagne, étaient exclusivement imposables en France. En jugeant ainsi, la Cour a implicitement mais nécessairement exclu qu'elles soient imposables en Allemagne conformément aux stipulations de cette convention et que les sommes puissent, par suite, donner lieu à l'application des stipulations du 2 de son article 20, qui ne prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt que lorsque les revenus imposables en France sont également imposables en Allemagne conformément à la convention.

Au demeurant, la méconnaissance des stipulations du 2 de l'article 20, qui ne sont pas susceptibles de faire obstacle à l'application de la loi fiscale française mais seulement de modifier le calcul de l'impôt dû, n'avait pas à être soulevée d'office par la Cour, alors même que les sommes en litige avaient fait l'objet d'une retenue à la source en Allemagne.

Conditions de mise en oeuvre de la théorie de l'abus de droit et de la notion de bénéficiaire effectif

CJUE 26 février 2019, aff. C-116/16, C-117/16, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16

La CJUE était saisie de litiges portant sur le régime d'exonération des retenues à la source sur les dividendes et sur le régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

En matière d'abus de droit, la Cour rappelle sa jurisprudence selon laquelle les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes

du droit de l'Union. En présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, le bénéfice de ces dispositifs doit être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales et ce, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

La Cour indique ensuite que la preuve d'une pratique abusive est subordonnée à la réunion de circonstances objectives et d'un élément subjectif. Un ensemble de circonstances objectives doit être établi pour démontrer que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. L'élément subjectif à démontrer réside dans la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention.

La Cour admet que la réunion d'un certain nombre d'indices puisse attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices soient objectifs et concordants.

Dans une affaire concernant les dividendes, elle ajoute que pour refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif de dividendes ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces dividendes. Dans le litige relatif aux intérêts, la Cour énonce que la circonstance dans laquelle l'Etat membre d'où proviennent les intérêts a conclu une convention avec l'Etat tiers dans lequel réside la société qui en est le bénéficiaire effectif est sans incidence sur la constatation éventuelle d'un abus de droit.

La Cour précise enfin, dans ses deux arrêts, les conséquences de la caractérisation d'un abus ou d'une fraude sur la mise en oeuvre des régimes d'exonération de retenue à la source sur les dividendes ou sur les intérêts. Dans les deux cas, l'application des libertés consacrées par le TFUE, notamment la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux, ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier Etat membre régissant l'imposition de ces dividendes ou intérêts.

TVA

L'octroi par une holding d'un prêt à sa filiale ne constitue pas, du fait de son caractère unique, une activité économique

CAA Versailles 6 novembre 2018, n°16VE02824

La Cour administrative d'appel de Versailles s'écarte de la solution dégagée par l'arrêt EDM de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 avril 2004 (aff. C-77/01) qu'elle cite pourtant expressément, en se fondant sur le caractère unique de l'opération en litige pour refuser la caractérisation d'une activité économique exercée par une

holding. Ce faisant, la Cour semble se référer à la solution retenue antérieurement par la Cour de justice dans son arrêt Floridienne du 14 novembre 2000 (aff. C-142/99), non reprise postérieurement dans son arrêt EDM précité.

La solution, qui n'est pas non plus en phase avec la doctrine administrative, devra être confirmée.

L'absence de facture n'interdit pas la déduction si les conditions de fond sont satisfaites

CJUE 21 novembre 2018, aff. C-664/16

Le principe de neutralité de la TVA impose que la déduction de la TVA d'amont soit possible dès lors que les conditions matérielles requises à cette fin sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ne sont pas remplies. En vertu de l'article 178 de la directive TVA, la détention d'une facture établie conformément aux articles 220 à 236 est une condition de forme permettant à un assujetti d'exercer le droit à déduction de la TVA. Dans son arrêt, la Cour rappelle que la détention d'une facture constitue une condition formelle, dont il ne saurait être argué qu'elle n'est pas remplie pour faire échec à l'exercice du droit à déduction de la TVA. Il en résulte qu'un assujetti peut se prévaloir, le cas échéant, d'autres éléments de preuve pour établir l'existence et l'étendue de son droit à déduction.

Droits à déduction dans une relation siège/succursale

CJUE 24 janvier 2019, aff. C-165/17, Morgan Stanley

Par principe, le siège et sa succursale forment un seul et même assujetti, et les opérations réalisées entre l'un et l'autre constituent des flux internes non taxables qui ne peuvent pas être pris en compte pour la détermination des droits à déduction et, en particulier, pour le calcul du coefficient de déduction qui ne tient compte que des opérations réalisées avec des tiers.

La CJUE considérait jusqu'alors (aff. C-388/13, arrêt du 12 septembre 2013) qu'un seul prorata de déduction pouvait être appliqué aux dépenses mixtes supportées par un assujetti dans un Etat membre de l'Union européenne, et que ce prorata ne pouvait pas tenir compte du chiffre d'affaires réalisé par des succursales établies dans d'autres Etats membres ou en dehors de l'Union.

Dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, la CJUE revient sur cette jurisprudence et distingue deux catégories de dépenses mixtes supportées par la succursale française :

- La première catégorie couvre les dépenses qui sont supportées en France mais qui ne concourent qu'à la réalisation d'opérations réalisées à partir du siège britannique. Pour ces dépenses, le droit à déduction doit être déterminé en appliquant un coefficient comprenant au numérateur, les opérations taxables réalisées par le siège à la condition qu'elles ouvriraient également droit à déduction si elles

étaient réalisées dans l'Etat membre d'immatriculation de la succursale et, au dénominateur, l'ensemble des opérations auxquelles sont affectées lesdites dépenses. La CJUE précise que ce prorata n'est pas nécessairement le prorata du siège puisqu'il n'est constitué que des seules opérations auxquelles concourent les dépenses.

- La deuxième catégorie couvre les dépenses qui concourent à la réalisation de l'ensemble des opérations économiques réalisées par l'assujetti, c'est-à-dire celles réalisées à partir du siège et à partir de la succursale établie dans un autre Etat membre. Pour ces dépenses mixtes (qualifiées de "frais généraux"), le prorata de déduction tient compte de l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par l'assujetti. Toutefois, les opérations taxées à partir du siège ne peuvent figurer au numérateur de ce prorata mondial que si elles ouvrent également droit à déduction dans l'Etat de la succursale, dans l'hypothèse où elles y seraient réalisées.

En résumé, La CJUE considère désormais que le coefficient de déduction doit être calculé différemment pour les dépenses mixtes engagées par la succursale pour réaliser des opérations taxées et exonérées suivant qu'il s'agisse de dépenses affectées exclusivement aux opérations réalisées par son siège ou de frais généraux concourant à la réalisation à la fois de ses propres opérations et de celles réalisées par son siège.

Récupération de la TVA ayant grevé l'acquisition d'un immeuble à la revente

CAA Paris 6 février 2019, n°18PA01278 et 18PA01279

L'administration fiscale considère qu'une société qui acquiert un immeuble achevé depuis plus de cinq ans et l'inscrit en stock, ne peut pas déduire et/ou obtenir le remboursement de la TVA ayant grevé les coûts de l'opération avant que cet immeuble ne soit revendu avec TVA, sur option exercée par le marchand de biens dans l'acte de revente.

En pratique, un marchand de biens qui acquiert avec TVA (due sur option du vendeur) un immeuble à usage professionnel (bureaux, commerces, locaux d'activité) achevé depuis plus de cinq ans, doit donc attendre, selon l'administration fiscale, la revente de l'immeuble soumise à la TVA (due sur option exercée par le marchand de biens) pour pouvoir « récupérer » la TVA d'acquisition. Cette récupération s'effectue par imputation de la TVA d'acquisition sur la TVA collectée au titre de la revente, le solde éventuel faisant l'objet d'une demande de remboursement.

Cette position de l'administration génère évidemment des coûts financiers pour le marchand de biens qui doit porter cette TVA tout au long de l'opération.

La CAA de Paris vient de préciser, dans deux décisions du 6 février 2019, qu'un marchand de biens n'est pas en droit de récupérer la TVA grevant l'acquisition d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans au moment de l'acquisition, mais doit attendre la revente de l'immeuble, soumise à la TVA sur option.

CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

La retenue à la source prélevée sur des revenus versés à une société étrangère déficitaire peut faire l'objet d'une demande de restitution

CJUE 22 novembre 2018, aff. C-575/17, Sofina SA. Rebelco Sa, Sidro SA ; CE 27 février 2019, n° 398662, Sofina

A la suite de sa saisie par le Conseil d'Etat (CE 20 septembre 2017 n°398662), la CJUE juge que la France méconnaît la libre circulation des capitaux en assujettissant à la retenue à la source des dividendes versés à des sociétés belges déficitaires au motif que, dans la même situation, une société actionnaire résidente n'aurait supporté aucune imposition au titre de l'année de distribution du dividende.

La CJUE constate que les dividendes versés à une société non-résidente donnent lieu à une imposition immédiate et définitive, par voie de retenue à la source dans les conditions prévues par le droit interne et par la convention fiscale bilatérale applicable en l'espèce, quel que soit le résultat fiscal, bénéficiaire ou déficitaire, de la société non-résidente. Or, une société résidente qui perçoit des dividendes n'est immédiatement imposable sur ces revenus que si son résultat fiscal est bénéficiaire. Si son résultat est déficitaire, la société française ne sera imposée qu'ultérieurement, lorsqu'elle redeviendra bénéficiaire, voire bénéficiera en pratique d'une exonération si elle est indéfiniment déficitaire ou cesse son activité avant d'être redevenue bénéficiaire.

Il en résulte que le dispositif de retenue à la source actuellement prévu par le droit français, qui ne permet pas aux sociétés non résidentes de bénéficier d'un tel report d'imposition, instaure une différence de traitement contraire à la liberté de circulation des capitaux entre sociétés déficitaires percevant des dividendes selon qu'elles sont ou non résidentes (Art. 63 et 65 du TFUE).

En conséquence, toutes les sociétés étrangères, qu'elles soient résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne ou, sous certaines conditions, résidentes d'un Etat tiers, qui ont supporté une retenue à la source sur les dividendes versés par leur filiale française alors qu'elles sont déficitaires, peuvent demander la restitution de la retenue à la source qu'elles ont supportée.

Le Conseil d'Etat a tiré les conséquences de l'arrêt de la CJUE dans sa décision du 27 février 2019, et apporte une précision sur la manière dont le caractère déficitaire de la société non-résidente doit être apprécié.

Le choix opéré par le Conseil d'Etat d'apprécier la situation déficitaire de la société étrangère au regard de la législation de son Etat de résidence, plutôt que des dispositions nationales, mérite d'être salué. Il présente en effet l'avantage d'éviter à une société non-résidente de devoir procéder à un calcul, éminemment complexe pour elle, de son impôt selon les règles du code général des impôts.

En outre, il est cohérent avec le constat, en amont, de l'existence d'une différence de traitement, dès lors que l'impossibilité d'imputer une retenue à la source résulte de la situation déficitaire dans le pays de résidence. Enfin, il pose une règle qui coïncide avec celle qui figure depuis 2015 au 2° de l'article 119 quinquies du CGI.

La jurisprudence Sofina constitue une réelle opportunité contentieuse pour les sociétés non-résidentes déficitaires (situées dans l'Union européenne ou dans un Etat tiers) qui ont perçu des dividendes de sociétés françaises ayant fait l'objet d'une retenue à la source.

Lorsqu'elles sont établies dans l'Union européenne, leur taux de participation dans la filiale française doit être inférieur à 5 % si les conditions du régime mère-fille sont remplies, ou inférieur à 10 % dans le cas contraire. Lorsqu'elles sont établies dans un pays tiers à l'Union européenne, le caractère minoritaire de la participation dans la société française doit être apprécié au cas par cas.

Des réclamations peuvent être présentées tant par la filiale française (au plus tard le 31/12/2019 pour les retenues à la source payées en 2017) que par la société non-résidente qui a perçu les dividendes (au plus tard le 31/12/2019 pour les dividendes reçus en 2017).

L'utilisation par l'administration fiscale des correspondances entre un avocat et son client est strictement encadrée

CE 12 décembre 2018, n°414088

Il ressort des dispositions de l'article 66-5 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971, dans leur rédaction issue de la loi 97-308 du 7 avril 1997, que les correspondances échangées entre un avocat et son client, et notamment les consultations juridiques rédigées par l'avocat à son intention, sont couvertes par le secret professionnel. Toutefois, la confidentialité de ces correspondances ne s'impose qu'au premier et non au second qui, n'étant pas tenu au secret professionnel, peut décider de lever ce secret, sans y être contraint.

Ainsi, la circonstance que l'administration ait pris connaissance du contenu d'une correspondance échangée entre un contribuable et son avocat est sans incidence sur

la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de ce contribuable dès lors que celui-ci a préalablement donné son accord en ce sens.

En revanche, la révélation du contenu d'une correspondance échangée entre un contribuable et son avocat vicie la procédure d'imposition menée à l'égard du contribuable et entraîne la décharge de l'imposition lorsque, à défaut de l'accord préalable de ce dernier, le contenu de cette correspondance fonde tout ou partie de la rectification.

Précisions sur l'objectif de réalisation par une société de deux opérations concomitantes d'un montant proche

CE 3 décembre 2018, n°406617

Le Conseil d'Etat juge que la réalisation par une société de deux opérations concomitantes, d'un montant proche, l'une consistant en une distribution exceptionnelle de dividendes au profit de son actionnaire, l'autre en l'émission d'obligations remboursables en actions (ORA) auxquelles a souscrit ce même actionnaire, peut poursuivre un but exclusivement fiscal.

En l'espèce, une société américaine avait cédé l'ensemble des titres de sa filiale française à sa filiale danoise. La société française réalisait alors deux opérations d'un montant proche, l'une de distribution exceptionnelle de dividendes au profit de son nouvel actionnaire danois, l'autre d'émission d'obligations remboursables en actions (ORA) auxquelles a souscrit ce même actionnaire, avant de les céder à la société-mère américaine pour se libérer de la dette correspondant à l'acquisition des titres de la société française.

La Cour administrative d'appel qui avait estimé que ces deux opérations synchrones, qui ne s'étaient traduites par aucun flux financier et n'affectaient pas la structure du bilan, révélaient l'intention du contribuable d'atténuer ses charges fiscales normales, en déduisant artificiellement de son résultat les intérêts afférents aux ORA émises.

Le Conseil d'Etat a confirmé la position de la Cour administrative d'appel.

Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine

CAA Paris 20 décembre 2018, n°17PA00747

La Cour administrative d'appel de Paris juge que la recherche, par le biais d'un montage artificiel, d'une application littérale de la doctrine administrative peut constituer un abus de droit.

Le litige portait sur l'instruction du 22 janvier 2007 commentant l'ancien dispositif de faveur prévu en cas de cession de titres d'une société par son dirigeant partant à la retraite, qui permettait de diminuer la plus-value

imposable en appliquant un abattement d'un tiers par année de détention à compter de la cinquième. Ce régime était subordonné à l'absence de détention de droits de vote ou de droits financiers par le dirigeant dans la société cessionnaire mais l'administration avait admis que l'abattement s'appliquait lorsque le dirigeant détenait des droits dans la société cessionnaire à la date de la cession et pendant les trois années suivantes.

Au cas d'espèce, le contribuable avait, préalablement à la cession soumise au régime de faveur, cédé à une société une partie des titres qu'il détenait dans la société cessionnaire afin de respecter le seuil de 1% et de bénéficier de la tolérance administrative, puis avait racheté peu de temps après l'expiration du délai de trois ans prévu par l'instruction, la totalité des actions de la société cessionnaire.

Il est intéressant de relever comment la Cour contourne l'argument selon lequel il serait impossible de caractériser le second critère de l'abus de droit pour fraude à la loi à savoir la contrariété aux objectifs poursuivis par la doctrine administrative qui n'a pas d'esprit selon la formule consacrée. En effet, si le requérant soutient qu'il n'a pas méconnu les objectifs poursuivis par l'auteur de cette instruction, ce dernier ne peut toutefois être regardé comme ayant entendu faire bénéficier de l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D bis du CGI, les contribuables qui se sont placés volontairement dans les prévisions de l'instruction en ayant recours à un montage artificiel.

Cet arrêt contredit la jurisprudence du Conseil d'Etat (avis du 8 avril 1998 n°192539) et les avis du Comité d'abus de droit fiscal du 6 novembre 2015 (n°2015-07 à 2015-09).

Les réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel ne rouvrent pas le délai de réclamation

Avis du CE du 6 février 2019, n°425511 et 425509

Dans un avis du 11 janvier 2019 (n°424819 et 424821), le Conseil d'Etat pose le principe qu'une déclaration d'inconstitutionnalité d'une disposition législative intervenue à la suite d'une QPC ne constituait pas, en elle-même, un événement susceptible d'ouvrir un nouveau délai de réclamation.

Par un nouvel avis du 6 février 2019, le Conseil d'Etat juge qu'il en va de même d'une décision du Conseil Constitutionnel déclarant une disposition législative conforme à la constitution sous une réserve d'interprétation.

Le Conseil d'Etat précise aussi qu'en cas de déclaration d'inconstitutionnalité applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la décision, cette déclaration peut être invoquée devant toute procédure en cours et quelle que soit la période d'imposition. Elle peut l'être aussi dans toute réclamation susceptible d'être formée.

Dans les deux cas, le Conseil d'Etat vient justifier sa position en indiquant que la décision du Conseil constitutionnel doit prévoir les conditions d'application de ses décisions.

FISCALITE DES DIRIGEANTS

Plafonnement de l'IFI : Constitutionnalité de la prise en compte du montant brut des plus-values

Cons. constit. 15 janvier 2019, n°2018-755

Le Conseil Constitutionnel considère que le fait de prendre en considération les plus-values réalisées par le contribuable, sans prendre en compte l'érosion monétaire entre la date d'acquisition des biens ou droits et celle de leur cession, ne méconnaît pas l'exigence de prise en compte des facultés contributives résultant de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

Plus-values réalisées dans le cadre d'une convention de partage de plus-value en contrepartie de l'exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié

CE 15 février 2019, n°408867

La fraction d'une plus-value de cession de titres rétrocédée par un actionnaire à un autre actionnaire dirigeant au titre d'une convention de partage de plus-value, en contrepartie de l'exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié, constitue un avantage imposable en traitements et salaires.

Dans cette affaire, les associés d'une société avaient convenu avec un autre associé ayant des fonctions de direction que la plus-value qu'ils réaliseraient en cas cession concomitante de leurs actions avec celles de cet associé serait partagée selon des critères de performance préalablement définis.

Le Conseil d'Etat juge que la fraction de cette plus-value qui revient à l'associé dirigeant ne constitue pas pour lui un gain de cession de valeurs mobilières. Cette somme trouvant essentiellement sa source dans l'exercice par l'intéressé de fonctions de dirigeant ou de salarié, elle constitue un avantage imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

Il confirme ainsi la décision de la Cour administrative d'appel.

DIVERS

QPC portant sur la proportionnalité de la sanction pour défaut de déclaration de transfert de fonds à l'étranger

Cons. constit. 23 novembre 2018, n°2018-746, QPC

Le Conseil constitutionnel avait été saisi afin d'apprécier si l'amende de 50 % encourue en cas de défaut de déclaration de transferts de fonds vers ou en provenance de l'étranger est proportionnée à la gravité de l'infraction.

Les personnes physiques qui transfèrent vers un État membre de l'Union européenne ou en provenance de celui-ci des sommes, titres, valeurs ou de l'or, sans l'intermédiaire d'un organisme financier, sont tenues de déclarer à l'administration des douanes chaque transfert d'un montant égal ou supérieur à 10 000 € (C. mon. fin. art. L 152-1). La méconnaissance de cette obligation déclarative est punie d'une amende égale, depuis l'intervention de la loi 2016-731 du 3 juin 2016, à 50 % de la somme sur laquelle a porté l'infraction ou la tentative d'infraction (C. mon. fin. art. L 152-4).

La chambre criminelle de la Cour de cassation avait renvoyé au Conseil constitutionnel la question de savoir si cette sanction est hors de proportion avec la gravité du manquement réprimé, s'agissant d'un manquement à une obligation déclarative, et non d'éventuelles activités frauduleuses ou illicites.

Le Conseil constitutionnel déclare conforme à la Constitution l'obligation déclarative de transferts de fonds vers ou venant de l'étranger répondant à un objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Le Conseil constitutionnel considère la sanction proportionnée par rapport à l'infraction donc conforme à la Constitution.

Abus de droit et démembrement : impact de la nouvelle définition de l'article L. 64 A du LPF

Communiqué de presse n°568 du 19 janvier 2019 du ministère de l'action et des comptes publics

La nouvelle définition de l'abus de droit ne remet pas en cause les transmissions anticipées de patrimoine, notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve que les transmissions concernées ne soient pas fictives.

QPC portant sur l'assiette de la retenue à la source pour les services rémunérés à l'étranger

CE 25 février 2019, n°412497

En application de l'article 182 B du CGI, les sommes payées par un débiteur exerçant une activité en France à des sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente, en rémunération de prestations fournies ou utilisées en France, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source. La retenue s'applique sur la totalité des sommes payées, sans déduction de charges. Elle s'impute sur l'impôt sur les sociétés dû par la société bénéficiaire des paiements lorsque celle-ci est imposable en France sur les revenus qui ont supporté la retenue à la source.

Le Conseil constitutionnel est saisi de la question de savoir si l'application de la retenue à la source sur le montant brut des rémunérations servies à une société étrangère, alors même que cette société serait déficitaire, méconnaîtrait le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par la DDHC.

Vos interlocuteurs :

Olivier Goldstein

Associé

T: 01 53 53 44 27

M: 06 25 18 44 34

E: goldstein@rmt.fr

Philippe de Guyenro

Associé

T: 01 53 53 45 95

M : 06 09 18 40 26

E: pdeguyenro@rmt.fr