

1. FISCALITÉ DES ENTREPRISES

Une nouvelle QPC portant sur l'exclusion du régime mère-fille des produits de titres sans droit de vote a été transmise au Conseil constitutionnel

CE 18 mai 2016 n° 397316, Natixis

Le Conseil constitutionnel a récemment jugé contraire à la Constitution les dispositions en vigueur du 1^{er} janvier 1993 au 1^{er} janvier 2006 qui prévoyaient l'exclusion du régime mère-fille des produits de titres sans droit de vote (voir le bulletin d'information fiscale n° 14 de février 2016).

Il lui est maintenant transmise la question de la constitutionnalité des dispositions de l'article 145, 6-b ter du code général des impôts, dans leur rédaction issue de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005, au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen.

Ces dispositions prévoient que sont exclus du bénéfice du régime mère-fille les produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, « sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice ». C'est cette nouvelle rédaction de l'exclusion du régime mère-fille des titres sans droits de vote, d'une portée réduite, qui fait l'objet de la question prioritaire de constitutionnalité.

Le Conseil constitutionnel dispose d'un délai de 3 mois pour se prononcer sur cette question.

Ne sont pas soumis à la contribution de 3 % sur les revenus distribués, les sommes attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs titres

CE 20 avril 2016 n° 396578, BPCE et autres

Le Conseil d'État a jugé, compte-tenu de l'interprétation du Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014, que les sommes attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs titres ne peuvent être regardées, quelle que soit la procédure de rachat, comme entrant dans l'assiette de la contribution de 3 % sur les revenus distribués, prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts.

Le Conseil d'État a ainsi annulé pour illégalité la doctrine administrative litigieuse, dans sa version en vigueur au 14 octobre 2014, laquelle méconnaissait les dispositions de

l'article 112, 6° du code général des impôts telles qu'elles doivent être lues en vertu de la décision du Conseil constitutionnel précitée.

Par cette décision, la Haute Assemblée a également refusé de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article 235 ter ZCA, jugeant que la question n'était pas nouvelle car déjà tranchée pour l'article 112, 6° du même code.

L'inscription dans un compte de provisions d'une dette certaine est sans incidence fiscale

CE 17 mars 2016 n° 381427, Sogetra

Une cour d'appel avait jugé fondée la réintégration des sommes en litige, inscrites dans un compte de provisions, dans le résultat imposable de la société au motif qu'elles devaient être analysées, à raison de leur caractère liquide et exigible, comme des dettes certaines.

Saisi d'un pourvoi, le Conseil d'État a d'abord rappelé qu'il résulte des articles 38, 2 et 39, 1 du code général des impôts qu'une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice le montant des charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise.

Il a cependant jugé qu'une dette certaine dans son principe et dans son montant concourt à la réduction de l'actif net à la clôture de l'exercice et par là-même du résultat imposable. En reconnaissant fondé le rehaussement d'actif net alors que la requalification de provision en dette certaine figurant au passif du bilan de l'exercice était sans incidence sur le résultat imposable de la société, la cour a ainsi commis une erreur de droit.

À cette occasion, le rapporteur public a précisé qu'une erreur au seul regard du droit comptable mais qui n'a aucune incidence fiscale ne devrait jamais donner lieu à discussion devant le juge de l'impôt.

En effet, il n'appartient pas à l'administration fiscale de rectifier ce type d'erreurs dès lors qu'elles relèvent d'autres instances de contrôle (notamment de la juridiction pénale).

En matière de provisions, l'existence de créances douteuses ne peut être évaluée par une méthode statistique ne se rattachant à aucun événement en cours à la date de clôture de l'exercice

CE 17 février 2016 n° 377415, Éditions Atlas

Une société avait constitué des provisions pour créances douteuses au titre de l'exercice clos en 2008, correspondant au risque d'impayés sur des clients bénéficiant d'un système de paiements échelonnés sur des périodes de 18 à 36 mois. L'administration avait par la suite remis en cause ces provisions pour créances douteuses.

Les juges du fond avaient partiellement fait droit à la demande en décharge présentée par la société, celle-ci restant assujettie à raison de la remise en cause de la provision constituée pour les créances correspondant au risque d'impayés présenté par les clients n'ayant fait l'objet d'aucune relance au titre de l'exercice litigieux.

Relevant que les créances correspondant aux provisions restant en litige étaient rattachées à des clients ayant antérieurement connu des incidents de paiement mais n'ayant fait l'objet d'aucune relance et se trouvant à jour de leurs paiements à la clôture de l'exercice, le Conseil d'État en déduit qu'en l'absence de tout événement né au cours de l'exercice et rendant probable un impayé, les provisions correspondantes ne réunissent pas les conditions prévues par l'article 39 du code général des impôts pour être admises en déduction du résultat fiscal.

En effet, si la société pouvait recourir, eu égard au nombre de ses clients et aux modalités de paiement qu'elle leur consentait, à une méthode statistique reposant sur les données de l'entreprise pour évaluer le montant des provisions qu'elle entendait constituer, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'elle ne pouvait réputer l'existence de créances douteuses sur la base d'éléments statistiques ne se rattachant à aucun événement en cours à la date de clôture de l'exercice ; la seule circonstance que les clients concernés aient provoqué, pour certains d'entre eux, des incidents de paiement lors d'exercices antérieurs ne peut être regardée comme constituant un événement en cours pendant l'exercice susceptible de rendre probable la perte des créances.

Les titres de participation s'entendent des titres permettant un contrôle ou une influence sur la société émettrice, ce qui est le cas des titres permettant d'exercer son activité dans des conditions privilégiées

CE 20 mai 2016 n° 392527, SELARL Lemaire

Pour mémoire, les plus-values à long terme sur cessions de titres de participation sont exonérées d'impôt sur les sociétés sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12 % (article 219, I-a quinquies du code général des impôts).

Ces dispositions définissent les titres de participation comme les titres revêtant ce caractère sur le plan comptable, à savoir ceux dont la possession durable est

estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

Le Conseil d'État a en conséquence jugé que si l'utilité de l'acquisition des titres peut notamment être caractérisée lorsque les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence, elle peut aussi être caractérisée, en particulier s'agissant d'une société d'exercice libéral, lorsque les conditions d'acquisition des titres révèlent l'intention de la société acquéreuse de favoriser son activité par ce moyen, notamment par les prérogatives juridiques qu'une telle détention lui confère ou les avantages qu'elle lui procure pour l'exercice de cette activité.

En l'espèce, constituent des titres de participation, des titres détenus par la SELARL d'un médecin dans le capital d'une clinique qui lui permettent d'exercer son activité professionnelle au sein de cette clinique dans des conditions privilégiées alors même que sa quotité ne lui permettait pas d'exercer une influence sur la société émettrice.

2. TVA

La fourniture par voie électronique de logiciels en France par un prestataire établi hors de France relève des « services fournis par voie électronique »

CE 7 mars 2016 n° 390746, 3D Storm

La société française requérante assurait la distribution dans et hors UE des produits d'une société de droit américain concepteur de logiciels informatiques. Ces logiciels étaient fournis jusqu'en 2001 sur un support matériel, puis, à compter de l'année 2002, ont fait l'objet d'une transmission par voie électronique sécurisée. La société française a alors, pour distribuer ces logiciels, procédé en France à leur duplication, à leur matérialisation sur CD-Rom et à leur emballage. Aussi, pour chaque unité vendue par la société française, des clés informatiques étaient fournies et facturées par la société américaine selon un tarif variable en fonction des qualités de l'acheteur, utilisateur final et du nombre de postes d'utilisateurs.

Pour le Conseil d'État, la fourniture par voie électronique de logiciels en France par un prestataire établi hors de France relève des « services fournis par voie électronique » (pour l'application des dispositions combinées de l'article 259 B, 12° du code général des impôts et de l'article 98 C de l'annexe III à ce code). Dès lors, la TVA afférente à ces opérations était exigible lors de l'encaissement de la rémunération versée à la société américaine et aurait dû être mentionnée sur les déclarations (modèle n° 3310-CA3) souscrites par la société française. Faute d'avoir procédé à cette mention, l'administration pouvait lui réclamer l'amende prévue à l'article 1788 septies du code général des impôts, égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction.

La TVA grevant les frais généraux des holdings qui s'immiscent dans la gestion de leurs filiales est entièrement déductible

CE 20 mai 2016 n° 371940, Ginger

Le Conseil d'État rappelle qu'il résulte de l'article 17 de la 6^{ème} directive du Conseil du 17 mai 1977 que si la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être regardées comme des activités économiques au sens de la directive, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti, il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés dans lesquelles des participations sont détenues.

Dans ce cas, la TVA est déductible, d'une part, lorsque les opérations effectuées en amont présentent un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction, d'autre part, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts en cause font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit.

Par un arrêt *Beteiligungsgesellschaft Larentia* du 16 juillet 2015, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les frais liés à la détention de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique, doivent être regardés comme affectés à l'activité économique de cette société et que la TVA acquittée sur ces frais ouvre droit à déduction intégrale. Elle a aussi précisé que ce n'est que dans l'hypothèse où ces frais ont été affectés pour partie à d'autres filiales à la gestion desquelles cette société holding ne participait pas, que la TVA acquittée sur ceux-ci ne pourrait être déduite que partiellement, selon une clef de répartition reflétant objectivement la part d'affectation réelle des dépenses en amont à chacune des deux activités, économique et non économique, de la société holding.

Il s'en déduit que la taxe grevant les frais généraux des holdings qui s'immiscent dans la gestion de leurs filiales est entièrement déductible.

En l'espèce, la société requérante, société intégrante d'un groupe de sociétés ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale, a conclu avec l'ensemble de ses filiales, dans lesquelles elle détient des participations, pour l'essentiel à hauteur de 100 %, des conventions de gestion et d'assistance administrative, technique et comptable à l'origine de prestations de services soumises à la TVA et fournit à ses clients des prestations d'ingénierie également soumises à cette taxe. Ainsi, elle doit être regardée comme s'immiscant dans la gestion de ses filiales et exerçant, en sa qualité de société holding, une activité économique entrant dans le champ d'application de la TVA, la circonstance que les dividendes qu'elle perçoit de ses filiales ne constituent pas des recettes soumises à la TVA étant à cet égard indifférente. Dans ces conditions, les dépenses exposées par

la société requérante et grevées de la TVA font partie de ses frais généraux et sont des éléments constitutifs du prix des services qu'elle fournit en qualité d'assujettie. La société requérante était dès lors fondée à déduire de la TVA qu'elle a collectée, l'intégralité de la somme dont l'administration a remis en cause la déduction.

3. FISCALITÉ INTERNATIONALE

La présomption de transfert indirect de bénéfices n'est pas établie tant que l'administration ne procède pas à des comparaisons pour établir que les prix facturés par l'entreprise française à l'entreprise étrangère sont anormalement bas

CE 16 mars 2016 n° 372372

Le Conseil d'État a apporté des précisions sur la charge de la preuve du transfert de bénéfices à l'étranger. Pour la mise en oeuvre des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, qui prévoient la réintégration dans le résultat fiscal des bénéfices indirectement transférés à une entreprise étrangère liée, l'administration est tenue de démontrer l'existence d'un avantage en établissant, notamment, que les prix facturés par l'entreprise française à une entreprise étrangère liée sont inférieurs à ceux pratiqués, soit par cette entreprise avec d'autres clients indépendants (comparables internes), soit par des entreprises similaires exploitées normalement avec leurs clients indépendants (comparables externes), sans que cet écart s'explique par la situation différente de ces clients. Pour combattre cette présomption de transfert de bénéfices, l'entreprise française peut cependant apporter la preuve que cet avantage a eu pour elle des contreparties au moins équivalentes.

En revanche, si l'administration n'a pas procédé à de telles comparaisons, elle n'est pas fondée à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.

Pour l'application des règles relatives au transfert indirect de bénéfices à l'étranger, l'existence du lien de dépendance entre les sociétés en cause peut résulter d'une dépendance de fait

CE 15 avril 2016 n° 372097, LSVD

L'application de l'article 57 du code général des impôts est subordonnée à deux conditions : une relation de dépendance ou de contrôle entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère et un transfert indirect de bénéfices au profit de l'entreprise étrangère.

Sur la première condition, le Conseil d'État a jugé que l'existence d'un lien de dépendance entre deux sociétés n'est

pas subordonnée à celle d'un lien capitalistique ou à la présence de dirigeants de droit commun. Par suite, l'application de cet article peut être fondée sur l'existence d'une dépendance de fait entre deux sociétés résultant d'un faisceau d'indices.

Sur la deuxième condition, le Conseil d'État a jugé que la cour, n'ayant pas regardé comme entièrement dépourvue de contrepartie l'intervention de la société liée, devait rechercher si l'administration, soit s'était livrée à un exercice de comparaison établissant que le taux de commission de 25 % prévu par le contrat de distribution était supérieur à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement avec des fournisseurs dépourvus de liens de dépendance avec elles, faisant ainsi naître une présomption de transfert, soit, à défaut, avait démontré que la société requérante avait consenti à la société liée une libéralité en acquittant un prix excessif pour les prestations qu'elle avait reçues d'elle. La cour n'ayant pas respecté les règles de preuve édictées, l'arrêt a été annulé et l'affaire renvoyée.

Le régime de faveur des fusions, scissions, apports partiels d'actifs ne s'applique pas lorsqu'une des sociétés en cause a son siège dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative qui n'est pas encore applicable
CE 13 avril 2016 n° 377899, AuchanHyper

La société AuchanHyper a procédé, le 13 mai 2011, à deux opérations d'apport de titres au profit de sociétés dont les sièges sont situés à Hong-Kong et a dégagé une plus-value.

Afin de bénéficier du régime fiscal de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts, elle a sollicité l'agrément de ces opérations d'apport, en application de l'article 210 C, 2 du même code.

L'administration fiscale a refusé cet agrément et les juges du fond ont rejeté sa demande d'annulation, au motif que l'accord franco-hongkongais, bien que conclu et entré en vigueur en 2011, prévoyait que la clause d'assistance administrative n'était applicable, pour l'impôt sur les sociétés, qu'aux revenus correspondant aux exercices postérieurs à l'année 2011.

En effet, l'article 210-0 A, II du code général des impôts prévoit que sont exclues du régime fiscal de faveur les opérations avec une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, qui a son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le Conseil d'État a jugé que l'exclusion prévue par cet article trouve à s'appliquer, bien que la convention fiscale ait été conclue, dans l'hypothèse où elle n'est pas encore entrée en vigueur et dans les cas où la clause d'assistance administrative qu'elle comporte n'est pas applicable, comme en l'espèce.

Le nouvel accord franco-suisse en matière d'assistance administrative facilite les échanges d'informations sur demande

Cet accord, entré en vigueur le 30 mars 2016, permettra d'identifier les contribuables faisant l'objet d'une demande d'assistance administrative individuelle de la part de la France par d'autres éléments que leur nom ou leur adresse, pour les périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier 2010.

Cet accord permettra aussi à la Suisse de donner suite à des demandes groupées formulées par la France, pour les faits survenus après le 1^{er} février 2013.

4. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

Les écritures comptables frauduleuses passées par un salarié ne s'apparentent pas à une erreur comptable délibérée de la société

CE 9 mars 2016 n° 380808, Arjohuntleigh

Le directeur financier de la société requérante avait comptabilisé de nombreuses factures fictives, conduisant à majorer artificiellement les résultats imposables de la société, ce salarié ayant eu intérêt à surestimer les résultats de la société dont dépendaient son propre salaire et ses bonus annuels.

L'administration et les juges du fond avaient considéré que ces manipulations constituaient une erreur comptable délibérée, dont la société ne pouvait, par suite, demander la rectification.

Au contraire, pour le Conseil d'État, les carences de la société dans son contrôle interne, ne peuvent s'analyser comme une erreur comptable délibérée opposable au contribuable, la négligence ne pouvant s'assimiler à la manifestation d'une volonté.

Le Conseil d'État renvoie une QPC portant sur la constitutionnalité de l'amende pour défaut de déclaration de comptes à l'étranger

CE 18 mai 2016 n° 397826, M. B. QPC n° 2016-554

Le requérant, détenteur de plusieurs comptes bancaires en Suisse non déclarés à l'administration fiscale française, s'est vu appliquer, au titre des années 2008 à 2011, l'amende fiscale prévue en cas de non déclaration de comptes ouverts à l'étranger. Outre sa demande en décharge, le requérant a soulevé une question portant sur la constitutionnalité de ces dispositions.

Il estime qu'il existe un décalage entre les dispositions du code général des impôts et celles de l'article L. 152-5 du code monétaire et financier, conduisant à ce qu'une personne soit exposée à une sanction de sévérité différente selon le fondement retenu par l'administration pour infliger l'amende. En effet, tandis que les premières dispositions, plus sévères, prévoient une amende proportionnelle au

solde créditeur du compte non déclaré lorsque celui-ci dépasse un certain seuil (5 % du solde s'il est supérieur à 50.000 €), les secondes prévoient une amende forfaitaire de 750 € par compte non déclaré.

Jugeant que la question présente un caractère sérieux, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la constitutionnalité du 2nd alinéa de l'article 1736, IV du code général des impôts, issu de la loi du 14 mars 2012, fondée sur le fait que ces dispositions prévoient une sanction différente de celle prévue, pour les mêmes faits, à l'article L. 152-5 du code monétaire et financier, et méconnaîtraient, par suite, le principe d'égalité devant la loi pénale.

L'entreprise qui ne dispose plus de locaux en France a l'obligation de proposer un lieu, en principe en France, pour procéder à la vérification de comptabilité CE 16 mars 2016 n° 379626, Europinvestissement

L'article L. 13 du livre des procédures fiscales a pour conséquence que toute vérification de comptabilité doit, en principe, se dérouler dans les locaux de l'entreprise vérifiée, en présence de personnes habilitées à la représenter, sauf dans le cas où l'administration, à la demande du contribuable, procède à cette vérification dans un lieu extérieur à l'entreprise.

Dans l'hypothèse où l'entreprise vérifiée ne dispose plus de locaux en France, le Conseil d'État a jugé qu'il appartient aux représentants de l'entreprise de proposer au vérificateur le lieu, en principe situé en France, où la vérification de la comptabilité pourra se dérouler et de désigner la personne habilitée à la représenter lors des opérations de contrôle, laquelle sera tenue, comme le prévoit l'article 54 du code général des impôts, « *de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration* ».

La créance de report en arrière du déficit subsistant à l'expiration du délai de 5 ans doit faire l'objet d'un remboursement spontané par l'administration CE 9 mars 2016 n° 385265, Fimipar

Le Conseil d'État a jugé que la créance née du report en arrière d'un déficit doit être spontanément remboursée par l'administration, pour la fraction non utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés, au terme des 5 années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. Le remboursement d'une telle créance n'est donc pas subordonné à la présentation d'une réclamation contentieuse distincte de la déclaration d'option effectuée par le contribuable.

Aussi, dans l'hypothèse où l'administration ne s'acquitte

pas de cette obligation, il appartient au contribuable, dans le délai de prescription quadriennale prévu par l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics, de lui présenter une demande tendant à ce remboursement et, en cas de rejet de cette demande, de porter devant le juge de plein contentieux le litige né de ce rejet.

Le Conseil constitutionnel doit se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions prévoyant le monopole de l'administration fiscale sur le déclenchement des poursuites pour fraude fiscale et infractions assimilées, dit « verrou de Bercy »

Cass. crim. 19 mai 2016 n° 16-81.857, n° 2016-555 QPC

La Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de savoir si les dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, subordonnant les poursuites pour fraude fiscale et délits assimilés à une plainte préalable de l'administration fiscale, déposée sur avis conforme de la commission des infractions fiscales, portent une atteinte injustifiée aux principes d'indépendance de l'autorité judiciaire et de séparation des pouvoirs, en privant le ministère public de la plénitude de son pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites au bénéfice du ministre chargé du budget. Le Conseil constitutionnel dispose de 3 mois pour y répondre.

Aussi, a été transmise le même jour la question de savoir si les articles 1729 (prévoyant la majoration de 40 % pour manquement délibéré) et 1741 (définissant la fraude fiscale et édictant les sanctions encourues) du code général des impôts, en ce qu'ils permettent, à l'encontre d'une même personne et en raison des mêmes faits, le cumul des poursuites ou de sanctions pénales et fiscales, portent atteinte aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen (n° 2016-556 QPC)

5. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Précisions sur la notion de détention indirecte des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent au PEA

CE 17 mars 2016 n° 390861, Mme B

Pour rappel, le bénéfice de l'exonération des produits et plus-values procurés par les placements effectués dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (PEA) est subordonné à la condition que le titulaire du plan, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent au PEA, ou

au cours des 5 années précédant l'inscription des titres dans le plan .

Le Conseil d'État a jugé, pour le calcul du seuil de 25 %, que les participations indirectes ne sont prises en compte que si le groupe familial détient la majorité du capital social des sociétés interposées. Cette position, plus favorable pour le contribuable, s'oppose ainsi au calcul arithmétique du pourcentage de détention retenu par la doctrine administrative (BOI-RPPM-RCM-40-50-20-20 n° 570).

Les plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 ne peuvent bénéficier de l'abattement pour durée de détention mais se voient appliquer un coefficient d'érosion monétaire

Cons. const. 22 avril 2016 n° 2016-538 QPC

Pour rappel, le Conseil d'État avait renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des dispositions de l'article 150-0 D, 1^{er} ter et 1^{er} quater du code général des impôts, dans leur rédaction issue de la réforme du régime d'imposition des plus-values, opérée par la loi de finances pour 2014, qui prévoient que l'abattement pour durée de détention ne s'applique pas aux plus-values réalisées et placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 et dont le report expire postérieurement à cette date (CE 10 février 2016 n° 394596, M. et Mme B, commentée dans le bulletin d'information fiscale n° 15 d'avril 2016).

Le Conseil constitutionnel a jugé les dispositions critiquées conformes à la Constitution en formulant toutefois deux réserves d'interprétation.

Ainsi, les plus-values placées en report d'imposition avant 2013 et dont le report d'imposition expire après le 31 décembre 2012 doivent se voir appliquer un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition.

Quant aux plus-values obligatoirement placées en report d'imposition avant 2013, elles doivent se voir appliquer les règles d'assiette et de taux qui étaient en vigueur lors du fait générateur de l'imposition.

6. À VENIR

Les députés socialistes (frondeurs) envisagent de remettre en cause le régime fiscal des attributions gratuites d'actions

Amendements retirés du projet de loi « Sapin 2 », n° 160, 1286 et 1398

Des députés, dénonçant l'allègement de la fiscalité sur les attributions gratuites d'actions (« AGA ») opéré par la « loi Macron » du 6 août 2015 qui profiterait, selon eux,

essentiellement aux cadres et aux dirigeants de grandes entreprises, envisagent de réformer le régime fiscal des AGA. Ils proposent notamment de porter à 50 % la contribution patronale due sur les actions attribuées, au lieu des 20 % actuellement prévus et de soumettre à nouveau le gain d'acquisition au régime des traitements et salaires.

Ces amendements intervenant moins d'un an après la mise en place de la « loi Macron », de sorte qu'aucun bilan provisoire ne peut être sérieusement établi, Michel Sapin, tout en manifestant un certain intérêt à ces modifications, a proposé de les réexaminer dans le cadre du projet de loi de finances pour 2017.

En cas d'adoption, cette réforme éventuelle pourrait entrer en vigueur rétroactivement à la date de présentation du projet de loi de finances, en septembre 2016. L'accélération de la mise en place des plans d'AGA pendant l'été devrait être sérieusement envisagée.

Le Parlement européen et le Conseil proposent d'imposer aux multinationales de déclarer publiquement la répartition pays par pays de leurs activités et de leurs impôts

Proposition de directive COM(2016)198 du 12 avril 2016

La proposition présentée par la Commission européenne prévoit d'imposer aux entreprises multinationales de divulguer publiquement, dans une déclaration spécifique, les impôts sur les bénéfices qu'elles paient, ainsi que certaines informations fiscales. En application de cette proposition, qu'elles aient ou non leur siège dans l'Union européenne, les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 M€ devraient satisfaire à ces exigences supplémentaires de transparence. Ainsi et pour la première fois, les mêmes obligations de déclaration seraient imposées non seulement aux entreprises européennes, mais également aux entreprises multinationales non européennes actives en Europe.

Lors de l'examen à l'Assemblée nationale du projet de loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dit « Sapin 2 »), les députés ont prévu d'obliger certaines entreprises à publier un rapport d'activité et d'imposition pays par pays. Cette obligation entrerait en vigueur en France, le lendemain de celle d'une directive européenne instituant un tel rapport public communautaire, et au plus tard le 1^{er} juillet 2017 (article 45 bis du projet de loi).

Le champ de ce dispositif serait élargi progressivement : au bout de 2 ans, le seuil de 750 M€ serait abaissé à 500 M€, tandis qu'au bout de 4 ans, ce seuil passerait à 250 M€. Il est aussi prévu par le projet actuel que le Gouvernement présenterait au Parlement, avant le 31 décembre 2020, un rapport d'évaluation des effets de ce dispositif.

En outre, les députés envisagent d'étendre l'obligation de rapport de prix de transfert pays par pays, prévue à

l'article 223 quinquies C du code général des impôts, aux entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 50M€ (contre 750 M€ aujourd'hui). Cet article entrerait en vigueur le 1^{er} juillet 2020 (article 45 ter du projet).

Le Panama fait son retour dans la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC)

Arrêté du 8 avril 2016

Suite à l'affaire des « Panama Papers », la France a mis à jour la liste des ETNC afin d'y inclure à nouveau le Panama. L'application des mesures dissuasives découlant de cette inscription ne sera toutefois effective qu'à compter du 1^{er} janvier 2017.

Pour rappel, sept États ou territoires sont identifiés comme des ETNC : le Botswana, Brunei, le Guatemala, les îles Marshall, Nauru, Niue et désormais le Panama.

Adhésion de Bahreïn, du Liban, de Nauru, du Panama et du Vanuatu à la norme internationale d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers

OCDE, communiqué du 11 mai 2016

L'OCDE et le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ont annoncé que Bahreïn, le Liban, Nauru, le Panama et Vanuatu ont pris l'engagement d'échanger automatiquement avec les autres pays adhérant à la norme des renseignements relatifs aux comptes financiers.

Cette annonce porte à 101 le nombre de pays et territoires qui se sont engagés à mettre en œuvre l'échange de renseignements conformément à la Norme commune de déclaration élaborée par les pays de l'OCDE et du G20 et approuvée par le Forum mondial en 2014.

Les engagements qui viennent d'être pris prévoient que les échanges débiteront en septembre 2018.

Six nouveaux pays ont signé l'accord multilatéral d'échange des déclarations pays par pays

OCDE, communiqué du 12 mai 2016

Le Canada, l'Islande, l'Inde, Israël, la Nouvelle-Zélande et la République populaire de Chine ont signé l'accord multilatéral à Pékin, portant le nombre de signataires à 39.

Pour rappel, les informations échangées concernent entre autres la répartition mondiale du chiffre d'affaires réalisé et les impôts payés par un groupe multinational, afin de permettre aux administrations d'identifier et de localiser leurs activités.

Les premiers échanges commenceront en principe en 2017 sur les informations concernant l'année 2016.

Vos interlocuteurs :

Olivier Goldstein
Avocat, associé
T: 01 53 53 44 27
M: 06 25 18 44 34
E: Goldstein@rmt.fr

Philippe de Guyenro
Avocat, associé
T: 01 53 53 45 95
M: 06 09 18 40 26
E: pdeguyenro@rmt.fr

Romain Desmonts
Avocat
T: 01 53 53 44 44
E: desmonts@rmt.fr

Guilhem Calzas
Avocat
T: 01 53 53 44 44
E: calzas@rmt.fr

Bahor Azadeh
Avocat
T: 01 53 53 44 44
E: azadeh@rmt.fr

Virginie Truyens
Avocat
T: 01 53 53 44 44
E: truyens@rmt.fr