

1. FISCALITE DES ENTREPRISES

Validation d'une intégration fiscale horizontale par une juridiction française

CAA Versailles 2 décembre 2014 n° 12VE03684

Une société française était pénalisée par l'impossibilité de constituer un groupe fiscal intégré avec sa société soeur, également établie en France et entièrement détenue comme elle par une société de droit italien.

Jugeant cette impossibilité non conforme au droit communautaire, elle a réclamé à l'administration fiscale la restitution d'une fraction de l'impôt dont elle s'était acquittée à défaut de pouvoir imputer les déficits de sa société soeur sur ses propres bénéfices fiscaux. Dans une décision en date du 2 décembre 2014, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'en n'autorisant pas deux sociétés soeurs françaises détenues par une société mère établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne à opter pour le régime de l'intégration fiscale, la législation française constituait une restriction à la liberté d'établissement.

Par conséquent, la cour a reconnu à la société bénéficiaire le droit d'obtenir la restitution de l'impôt qu'elle n'aurait pas acquitté si le régime français de l'intégration fiscale avait été conforme au droit communautaire. Comme rappelé ci-après, la loi de finances rectificative pour 2014 a ouvert la possibilité aux sociétés françaises de constituer une intégration fiscale horizontale.

Les sociétés françaises peuvent désormais constituer une intégration fiscale horizontale

Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014

La loi de finances rectificative pour 2014 permet la création d'une intégration fiscale horizontale sous réserve du respect des conditions suivantes :

- les sociétés soeurs françaises doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés et être détenues, directement ou indirectement, à plus de 95 % par la société mère non résidente établie dans un Etat de l'UE ou de l'EEE (Islande, Norvège, Liechtenstein) ;
- la société mère non résidente doit être soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés ;
- la société mère non résidente, ainsi que ses filiales françaises, doivent ouvrir et clore leurs exercices à la même date ;

- la société mère non résidente ne doit pas être détenue à plus de 95 % par une société soumise à l'impôt sur les sociétés en France (cas où la société mère non résidente est une société intermédiaire « Papillon ») ;
- la société intégrante ne doit pas être détenue, directement ou indirectement, à plus de 95 % par une société pouvant elle-même se constituer tête de groupe d'une intégration fiscale horizontale.

La notion de prise de risque excessif doit faire l'objet d'une appréciation restrictive dans les relations entre une société mère et sa filiale

CE 11 juin 2014 n° 363168, Société Fralsen Holding

Une société mère a consenti d'importantes avances en compte courant, assorties d'intérêts, à sa filiale en difficulté. Après la dissolution anticipée de sa filiale, la société mère a déduit de son bénéfice imposable une perte exceptionnelle d'un montant équivalent aux créances en compte courant qu'elle détenait. L'administration fiscale a remis en cause la déduction de la perte en considérant que la société mère avait commis un acte anormal de gestion en accordant ces avances à sa filiale.

La cour administrative d'appel de Nancy avait confirmé la position de l'administration et jugé que si les avances étaient accordées en contrepartie d'intérêts au taux du marché, l'intérêt commercial que pouvait tirer la société mère de la sauvegarde de sa filiale était minime et hors de proportion avec l'avantage que le bénéficiaire pouvait en tirer.

Le Conseil d'Etat censure la décision de la cour administrative d'appel dans la mesure où cette dernière n'a pas examiné si les avances ne faisaient pas courir à la société mère un risque excessif. En l'espèce, le risque auquel la société mère était soumise n'était pas excessif dès lors que pendant la période au cours de laquelle les avances ont été accordées, le chiffre d'affaires de la filiale avait fortement augmenté et qu'elle présentait une situation nette positive à la suite d'une recapitalisation.

Il résulte de l'arrêt commenté que, dans les relations entre une société mère et sa filiale, le Conseil d'Etat adopte une conception restrictive de la notion de risque excessif.

Intangibilité du bilan d'ouverture en cas de bénéfice arrêté d'office par l'administration

CE 26 novembre 2014 n° 36141

Lorsque le bénéfice imposable est calculé par différence entre l'actif net de clôture et l'actif net d'ouverture, les erreurs ou omissions ayant entraîné une sous-estimation ou

une surestimation du bénéfice d'un exercice prescrit peuvent être corrigées, à l'initiative du contribuable ou à celle de l'administration fiscale dans les bilans des exercices non couverts par la prescription, à l'exception du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, qui est intangible.

Toutefois, la faculté de corriger les erreurs ou omissions relatives à des exercices prescrits n'est pas ouverte lorsque les bénéfices imposables de ces exercices ont été arrêtés d'office par l'administration (en se fondant sur les conditions de fonctionnement de l'entreprise ou sur un chiffre d'affaires théorique) et soumis à une imposition devenue définitive.

Les dépenses engagées en vue d'obtenir une autorisation commerciale ne sont pas déductibles

CAA Versailles 12 juin 2014 n° 12VE02135

Une société a versé des honoraires à des cabinets de conseil pour réaliser des études de marché ou d'impact en vue de l'ouverture de nouveaux points de vente.

La cour administrative d'appel de Versailles a considéré que les honoraires versés constituaient la contrepartie de l'autorisation d'exploitation commerciale délivrée sur le fondement de l'article L. 752-1 du code de commerce, dans la mesure où ces études de marché sont indispensables pour constituer les dossiers soumis à la commission départementale d'aménagement commercial compétente. Cette autorisation confère donc à son bénéficiaire des droits dotés d'une pérennité suffisante, puisque l'autorisation consentie sans limitation de durée, constitue une source régulière de profits.

Il s'agit donc, selon la cour, d'un actif incorporel devant être immobilisé, alors même que l'autorisation est nominative, ne retenant ainsi pas la condition de cessibilité posée par l'arrêt Sife du Conseil d'Etat (CE 21 août 1996 n° 154488).

La cour en déduit que les honoraires en cause ne sont pas des charges déductibles du résultat mais doivent être intégrés à la valeur comptable de l'autorisation, dont ils grèvent le prix de revient devant être inscrit au bilan.

Un accord entre sociétés d'un groupe intégré peut valablement déroger à la convention d'intégration fiscale

CAA Versailles 30 décembre 2014 n° 13VE02872

En application de la convention fiscale du groupe, une filiale était tenue de s'acquitter auprès de la société mère de l'impôt dont elle aurait été redevable en l'absence d'intégration. Dans un courrier intitulé « Note intérieure groupe », la société mère a toutefois autorisé cette filiale à déduire de cette contribution d'impôt la charge fiscale afférente à la reprise de certaines provisions.

L'administration fiscale a considéré que la répartition de la charge de l'impôt devait nécessairement être établie selon les modalités définies par la convention d'intégration fiscale, afin d'emprunter un formalisme suffisant lui

permettant d'exercer son contrôle. A défaut, l'administration considère qu'il s'agit de subventions indirectes.

Dans son arrêt du 30 décembre 2014, la cour d'appel de Versailles juge que la note, qui a été transmise aux responsables exécutifs des deux sociétés et dont les dispositions ont été effectivement appliquées au cours des exercices en cause, traduit l'existence d'un accord entre deux sociétés en vue de déroger ponctuellement à la convention d'intégration. Par suite, l'administration n'est pas fondée à soutenir que cet accord lui est inopposable

Non-conformité au droit de l'Union européenne de l'obligation de nommer un représentant fiscal en cas de situation transfrontalière

CJUE 11 décembre 2014, aff. 678/11

A la suite d'un recours en manquement introduit par la Commission européenne contre l'Espagne, la CJUE a jugé qu'en imposant une obligation de désigner un représentant fiscal aux fonds de pension établis dans d'autres Etats membres, l'Espagne a méconnu le principe de libre prestation de services garanti par l'article 56 TFUE.

La France a supprimé, dans la loi de finances rectificative pour 2014, les différents régimes qui imposaient la désignation d'un représentant fiscal dans les situations transfrontalières.

2. TVA

Possibilité de ne pas respecter les obligations formelles du régime d'auto-liquidation de la TVA

CJUE 11 décembre 2014 aff. 590/13

Le principe fondamental de la neutralité de la TVA impose que la déduction de taxe payée en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, quand bien même les obligations formelles auraient été omises par l'assujetti.

En l'espèce, une société italienne avait effectué des acquisitions intracommunautaires auprès d'une société française et d'une société hollandaise et n'avait pas respecté les obligations formelles requises par le droit national. La société italienne avait notamment omis d'inscrire certaines factures du registre TVA ou les avait enregistrées avec l'indication « hors TVA ».

Selon la CJUE, le droit à déduction de la TVA naissant au moment de la réalisation de l'opération de livraison de biens ou de prestation de services et n'est pas conditionné à l'accomplissement de formalités prévues par le droit national, la société italienne était donc en droit de déduire la TVA.

Les déductions, exonérations et remboursement de TVA doivent être refusés en cas de fraude, même en l'absence de dispositions nationales le prévoyant

CJUE 18 décembre 2014 aff. 131/13, Schoenimport
"Italmoda" Mariano Previtì

Les autorités nationales sont tenues de refuser à un assujetti le bénéfice des droits à déduction, exonération et remboursement de la TVA, même en l'absence de dispositions nationales prévoyant un tel refus, dès lors qu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder le droit concerné, il participait à une fraude à la TVA commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons.

La CJUE précise que cette solution est applicable même si la fraude a été commise dans un autre Etat membre.

Télécommunications et services électroniques : les modalités d'utilisation du mini-guichet unique sont précisées

Décret n° 2014-1692 du 30 décembre 2014 et arrêté du 30 décembre 2014

A compter du 1^{er} janvier 2015, dans les relations BtoC, les prestations de services de télécommunication, radiodiffusion, télévision et autres services électroniques sont soumises à la TVA dans l'Etat où est situé le preneur non assujetti. Les prestataires doivent donc en principe s'enregistrer à la TVA dans l'ensemble des Etats où sont situés leurs clients. Toutefois, les prestataires peuvent opter pour le régime du mini-guichet unique et déclarer les prestations de services électroniques sur le portail web de l'Etat où ils sont établis.

Le décret et l'arrêté du 30 décembre précisent les modalités d'utilisation de ce mini-guichet unique en France, notamment les mentions obligatoires devant figurer sur le registre des opérations taxables, les modalités de souscription de la déclaration trimestrielle, de paiement de la TVA correspondante, ainsi que les modalités de remboursement éventuel.

3. FISCALITE INTERNATIONALE

Censure des mesures anti-hybrides contenues dans la loi de finances rectificative pour 2014

Cons. const. 29 décembre 2014 n° 2014-708 DC

Afin de prévenir les cas de double-exonération provenant de l'utilisation d'instruments hybrides (instruments dont le traitement juridique et fiscal diffère entre l'Etat de résidence de la société bénéficiaire et celui de l'Etat de la source), la seconde loi de finances rectificative pour 2014 prévoyait d'exclure l'application du régime mère-fille lorsque les produits distribués provenaient de bénéficiaires afférents à une activité non soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent.

Cette exclusion a été censurée par le Conseil constitutionnel en raison de son imprécision quant à la détermination des activités concernées.

Directive mère-fille : introduction d'une clause générale anti-abus

Directive 2015/121 du 27 janvier 2015, JOUE n° L21, 28 janvier 2015

Les Etats membres doivent transposer la clause anti-abus dans leurs législations nationales respectives avant le 31 décembre 2015. Une telle mesure existe déjà en France à l'article 119 ter 3 du code général des impôts, même si certains aménagements pourraient être nécessaires.

Les stipulations d'une convention internationale doivent être interprétées à la lumière de leur objet et de leur but

CE 24 novembre 2014 n° 368935, Sté Lufthansa AG

Les stipulations de la convention fiscale franco-allemande ne prévoient pas expressément l'exonération de taxe d'habitation au profit des sociétés en cas d'exemption de la patente (devenue la taxe professionnelle puis la CFE).

Toutefois, si l'article 6 de la convention prévoit seulement que les sociétés de transport international par voies maritime et aérienne bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés et de patente, ces dispositions doivent être interprétées à la lumière de leur objet et de leur but. Ainsi, il convient d'analyser la nature de la taxe d'habitation pour déterminer si l'exonération visée à l'article 6 de la convention doit lui être étendue.

En vertu de l'article 1407 du CGI dans sa version applicable au litige, la taxe d'habitation est due à raison des immeubles qu'une entreprise exonérée de taxe professionnelle occupe pour l'exercice de son activité économique et s'analyse en un impôt de substitution à cette imposition. Dès lors, l'article 6 de la convention doit être interprété comme ayant pour objet et pour effet de faire obstacle à l'imposition de la taxe d'habitation pour les sociétés exemptées en France de la patente et des impôts qui lui ont succédé (taxe professionnelle et CFE).

Rescrits fiscaux : la Commission européenne élargit son enquête à l'ensemble des Etats membres

Commission européenne, communiqué n° IP/14/2742, 17 décembre 2014

La Commission européenne examine actuellement la compatibilité des mécanismes de rescrits (prises de position de l'administration fiscale sur la situation d'un contribuable) de certains pays avec le droit communautaire en matière d'aides d'Etat.

Elle a ainsi demandé des renseignements relatifs en juin 2013 à certains pays suspectés d'accorder, au travers des rescrits, des traitements fiscaux dérogatoires aux multinationales, notamment en matière de propriété intellectuelle (Belgique, Chypre, Espagne, France, Hongrie, Irlande, Luxembourg, Malte, Portugal et Royaume-Uni).

La Commission a ensuite élargi à l'ensemble des Etats membres la collecte de renseignements sur les pratiques en matière de rescrits fiscaux. Le 11 juin 2014, la Commission a ouvert des enquêtes formelles contre quatre multinationales : Apple, Amazon, Starbucks, ainsi que Fiat Finance & Trade. Le 3 février 2015, la Commission Européenne a ouvert une enquête officielle sur le système des rescrits en Belgique permettant aux multinationales de déduire certaines dépenses, réduisant ainsi significativement leurs profits imposables en Belgique.

Conformité à la Constitution, avec réserves, du régime d'imposition des plus-values de cession de titres et de dividendes de sociétés implantées dans des ETNC

Cons. const. 20 janvier 2015, n° 2014-437 QPC

Le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions du code général des impôts excluant les dividendes provenant d'Etats et territoires non coopératifs (ETNC) du régime mère-fille et excluant les plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans ces Etats du régime des plus-values à long terme.

Le Conseil constitutionnel juge que ces dispositions poursuivent un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les ETNC et que le niveau d'imposition susceptible de résulter de ces dispositions n'est pas confiscatoire (on rappelle que le Conseil constitutionnel avait censuré la loi de finances rectificative pour 2014 qui prévoyait de porter le taux de cette imposition à 90,5 %).

Toutefois, les dispositions du code général des impôts ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un ETNC correspond à des opérations réelles et n'a pas pour objet ni pour effet de permettre la fraude fiscale.

4. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

L'administration ne peut simplement se référer à un avis d'expert pour motiver sa proposition de rectification

CE 19 novembre 2014 n° 361267

Une société commercialisait des alicaments et collectait la TVA au taux réduit de 5,5 %. L'administration fiscale a remis en cause l'application du taux réduit en considérant que les produits commercialisés par la société consistaient en des médicaments, lesquels ne pouvaient pas relever du taux de 5,5 % à défaut d'autorisation de mise sur le marché préalable.

La société soutenait, au contraire, que les produits qu'elle commercialisait présentaient la nature d'aliments et

relevaient donc bien du taux réduit de TVA de 5,5 %. Pour motiver sa proposition de rectification, l'administration fiscale s'est référée à l'avis d'un expert pharmacien qu'elle avait sollicité, lequel a considéré que les alicaments commercialisés par la société devaient être qualifiés de médicaments.

Le Conseil d'Etat juge que l'avis émis par un technicien a pour seul objet d'éclairer l'administration lorsque ses missions de contrôle requièrent des connaissances ou des compétences particulières. Un tel avis ne saurait s'imposer à l'administration ni la dispenser d'exercer elle-même l'ensemble de ses pouvoirs de contrôle et, notamment, de justifier elle-même les rectifications qu'elle envisage.

Ainsi, en se bornant à se référer au rapport établi par l'expert pharmacien, sans procéder elle-même aux investigations requises, l'administration n'a pas suffisamment motivé sa proposition de rectification.

5. DIVERS

Avoirs à l'étranger non déclarés : l'administration fiscale fixe des délais impératifs pour déposer et compléter les déclarations rectificatives

DGFIP, questions-réponses STDR, 10 décembre 2014

Dans une mise à jour du service des questions-réponses sur le service de régularisation des avoirs à l'étranger non déclarés, l'administration fiscale a soumis les procédures à certains délais pour déposer l'ensemble des déclarations rectificatives après l'envoi de la lettre manifestant l'intention du contribuable de se mettre en conformité et pour répondre aux demandes de justification de l'administration.

Ainsi, si la lettre de prise de contact a été transmise avant le 1^{er} juillet 2014, la date limite de dépôt des déclarations rectificatives est fixée au 31 mars 2015.

La date limite est fixée au 31 mai 2015 si la lettre de prise de contact a été adressée à l'administration entre le 1^{er} juillet et le 9 décembre 2014.

Enfin, pour toute prise de contact à compter du 10 décembre 2014, le contribuable dispose d'un délai de six mois à compter de cette prise de contact pour déposer ses déclarations rectificatives complètes.

S'agissant des demandes de justificatifs complémentaires, le contribuable dispose d'un délai de 60 jours pour répondre à l'administration fiscale.

Non application des pénalités fiscales en cas d'acquiescement au pénal pour les mêmes faits

CEDH 27 novembre 2014 n° 7356/10, Lucky Dev c/ Suède

La Cour européenne des droits de l'Homme juge à l'unanimité que le principe de pas être jugé ou puni deux

fois pour les mêmes faits (non bis in idem) se trouve méconnu lorsqu'une personne est jugée à nouveau pour une infraction fiscale pour laquelle elle a été relaxée par une décision pénale définitive.

En l'espèce, il n'avait pas été mis un terme à la procédure fiscale dirigée contre la requérante et les pénalités fiscales qui lui avaient été infligées n'ont pas été annulées, alors même que la procédure pénale ouverte contre elle pour infraction fiscale connexe avait abouti à une décision définitive de relaxe.

Une clause suspensive peut retarder le fait générateur d'une plus-value de cession de biens immobiliers

CAA Bordeaux 10 juillet 2014 n°13BX00494, SCI Airborne Hermitage

Par un compromis de vente signé le 3 septembre 2010, une SCI transparente fiscalement a convenu de céder une villa à une SCP. Cette vente a fait l'objet d'un acte notarié le 20 janvier 2011, la SCI déclarant alors la plus-value correspondante. L'administration a imposé la plus-value au taux de 19 % applicable en 2011, alors que la SCI se prévalait du taux d'imposition de 16 % applicable en 2010 (article 200 B du CGI).

La cour d'appel de Bordeaux donne droit à l'administration fiscale en jugeant que la vente d'un bien immobilier est parfaite lorsque l'acte sous seing privé constate l'accord des parties, sauf stipulation contraire. Ainsi, lorsque le compromis de vente précise que le transfert de propriété est réalisé lors de la vente par acte authentique, c'est à cette date qu'intervient le fait générateur de la plus-value et, par conséquent, qu'est fixé le taux d'imposition applicable.

6. A VENIR

L'OCDE publie un projet de rapport sur des lignes directrices en matière de TVA

OCDE, Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles, 18 décembre 2014

Le projet de rapport propose des lignes directrices sur le lieu d'assujettissement à la TVA des prestations de services réalisées au profit de consommateurs.

Il recommande l'introduction de régimes simplifiés d'enregistrement et de déclaration pour les prestations de services transfrontalières. Ainsi, les prestataires de services seraient tenus de s'enregistrer à la TVA dans l'Etat où le consommateur est situé et de collecter la TVA au profit de cet Etat.

Le projet suggère également de renforcer la coopération administrative internationale afin d'assurer la collecte effective de la TVA au titre des opérations de prestations de services transfrontalières.

Enfin, le projet de rapport détaille les mesures d'application pouvant être introduites dans le droit national de chaque Etat afin d'assurer une application uniforme des régimes de TVA et d'éviter les risques de doubles impositions.

Les commentaires sur ce projet pouvaient être adressés à l'OCDE jusqu'au 25 février 2015.

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

Marie Tomaka
Avocat

T: 01 53 53 44 44
E: tomaka@rmt.fr