

1. FISCALITE DES ENTREPRISES

Possibilité de reporter des déficits antérieurs d'une société absorbée supérieurs au montant indiqué dans l'agrément délivré par l'administration

CE 4 février 2015 n° 365269

L'administration fiscale avait accordé à une société absorbante l'agrément prévu à l'article 209, II du code général des impôts afin de lui permettre d'imputer sur ses résultats les déficits reportables de la société absorbée. Cet agrément portait sur un déficit de 14.301 €. Pour autant, la société a déduit de son résultat imposable le déficit de la société absorbée pour un montant de 425.356 €.

L'administration a alors réintégré dans le résultat imposable de la société l'excédent de déficit de 411.055 €.

L'article 209, II du code général des impôts, qui pose les conditions à satisfaire pour les transferts de déficits, n'autorise pas l'administration fiscale à fixer par voie d'agrément une limite au montant des déficits reportables de la société absorbée pouvant être transférés à la société absorbante.

Le Conseil d'Etat censure donc la position de l'administration et juge que si elle est en droit de retirer un agrément délivré sur la base d'informations inexactes, elle n'est pas en droit de plafonner le droit à imputation aux seuls déficits mentionnés dans l'agrément.

Transfert des déficits d'une société holding absorbée provenant de l'application du régime mère-fille

CAA Paris 18 novembre 2014 n° 11PA00770, Sté Korian

Après l'absorption d'une société mère d'un groupe fiscal intégré, la société absorbante a opté pour la constitution d'un nouveau groupe. Celle-ci a déposé une demande d'agrément afin d'être autorisée à reporter les déficits d'ensemble de l'ancien groupe.

Le ministre du budget a autorisé le transfert des déficits à l'exception de ceux issus de l'activité de la société holding dès lors qu'ils ne résultaient pas de l'exercice d'une activité au sens de l'article 209, II-b du code général des impôts mais de l'application du régime mère-fille (le déficit rejeté correspondait à la contribution de la société holding au déficit d'ensemble).

La position du ministre du budget est censurée par la cour administrative d'appel de Paris au motif que les

dispositions du code général des impôts, dans leur rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2012, ne font pas obstacle au transfert des déficits enregistrés par une société holding absorbée à la société holding absorbante, sous réserve que cette dernière conserve les titres de participation pendant au moins trois ans et que les filiales poursuivent leurs activités pendant ce même délai.

Cet arrêt n'est pas transposable au nouveau régime, qui exclut du bénéfice de l'agrément les déficits provenant de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières.

Régime mère-fille : l'obligation de conservation des titres pendant deux ans ne porte que sur 5 % du capital de la filiale

CE 15 décembre 2014 n° 380942, SA Technicolor

Pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les dividendes qu'elle perçoit d'une filiale, une société mère est seulement tenue de conserver une participation minimum de 5 % pendant une période ininterrompue de deux ans. Ainsi, l'obligation de conservation ne s'étend pas aux titres détenus en plus de la participation minimum de 5 %, ces titres pouvant être librement cédés sans remise en cause du régime mère-fille.

Réaffirmation du principe de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise

CE 23 janvier 2015 n° 369214

Une société réalisant une activité de négoce de produits pharmaceutiques et parapharmaceutiques avait déduit de ses résultats des dépenses de promotion. L'administration, suivie par la cour administrative d'appel, avait réintégré ces dépenses de promotion au motif qu'elles étaient trop importantes par rapport au chiffre d'affaires (sur la base d'indicateurs sectoriels) et constituaient un acte anormal de gestion.

Le Conseil d'Etat censure cette position et rappelle qu'il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix arrêtés par une entreprise pour sa gestion, dès lors que les dépenses engagées le sont bien dans l'intérêt de l'exploitation.

Pas d'acte anormal de gestion en cas de renonciation à l'application d'une clause favorable mais illicite

CE 13 février 2015 n° 360339

Un contribuable a conclu avec une SARL, dont il est le gérant et l'associé à 90 %, un bail portant sur la location de sa clientèle en contrepartie du versement d'une redevance annuelle revalorisée selon la variation de l'indice national du coût de la construction.

Cette clause n'a pas été mise en oeuvre et l'administration a entendu redresser le contribuable sur le fondement de l'acte anormal de gestion en raison de la prétendue renonciation à recettes qui en résultait.

Le Conseil d'Etat juge que l'administration n'établit pas l'intérêt du contribuable à faire appliquer cette clause d'indexation dès lors qu'elle était illégale car contraire aux dispositions de l'article L. 112-2 du code monétaire et financier. En conséquence, il ne pouvait être considéré que l'administration apportait la preuve d'une renonciation anormale à percevoir des recettes.

La créance de CICE peut être imputée sur les acomptes d'impôt sur les sociétés

BOI-BIC-RICI-10-150-30-10 n° 10 du 4 février 2015

L'administration complète sa doctrine en précisant que les créances de CICE, qui n'ont pas pu être imputées en totalité sur le solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice, peuvent s'imputer sur les acomptes d'impôt sur les sociétés dus au titre de l'exercice suivant. Les entreprises peuvent se prévaloir de cette faculté depuis le 15 mars 2015.

Mise en ligne d'une liste de montages considérés comme abusifs par l'administration

L'administration dresse une [liste des montages fiscaux abusifs](#) les plus courants afin de dissuader les contribuables d'y recourir.

Si certains montages analysés paraissent rudimentaires (retrait d'espèces des comptes bancaires le 31 décembre pour minorer l'assiette de l'ISF), d'autres présentent une certaine complexité (montages internationaux permettant une double déduction des intérêts d'emprunt).

La liste présentée par l'administration comprend des schémas classiques tels que les sociétés écrans masquant l'identité réelle d'un prestataire de services (notamment utilisées par certains artistes et sportifs) ou le contournement des règles de territorialité en matière de droits de donation et de succession (cession des titres d'une société établie à l'étranger et détenant des actifs situés en France).

Appréciation des seuils d'exonération des plus-values des petites entreprises et sociétés de personnes

CE 17 février 2015 n° 371410

Conformément à l'article 151 septies du code général des impôts, les plus-values réalisées dans le cadre d'une

activité artisanale, commerciale ou libérale dont les recettes n'excèdent pas un certain montant sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

Lorsque l'activité est exercée par l'intermédiaire d'une société de personnes translucide fiscalement, les seuils d'exonération des plus-values s'apprécient au niveau de la société de personnes et non au niveau de chaque associé (application du principe de transparence selon lequel le sujet fiscal est la société de personnes et non ses associés).

2. TVA

Condamnation de la France par la Cour de justice de l'Union européenne pour application du taux réduit de TVA aux livres numériques

CJUE 5 mars 2015 aff. 479/13

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les livres fournis par téléchargement bénéficient, en France, d'un taux réduit de TVA.

La Commission européenne considérait que cette extension du champ d'application du taux réduit de la TVA aux livres numériques était contraire à la directive TVA (directive 2006/112/CE) au motif que le taux réduit ne peut s'appliquer qu'aux livraisons de biens et aux prestations de services visées à l'annexe III de ladite directive, qui ne comprend pas la fourniture de livres électroniques et, plus généralement, les services fournis par voie électronique.

Le France, soutenue par la Belgique, estimait que le législateur souhaitait, par la directive 2009/47 qui indique « la fourniture de livres, sur tout type de support physique », adapter la notion de livre aux évolutions technologiques.

La Cour de justice de l'Union européenne valide la position de la Commission européenne en jugeant que la fourniture de livres électroniques doit être qualifiée de services fournis par voie électronique et doit, de ce fait, être exclue du taux réduit de TVA.

La France a pris acte de cette décision dans un communiqué de presse interministériel le 5 mars 2015.

La demande de restitution de TVA perçue par les douanes doit être présentée avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du paiement

Décret n° 2014-1395 du 24 novembre 2014

Le décret n° 2014-1395 du 24 novembre 2014 précise que les demandes en restitution de droits et taxes perçus par le service des douanes (notamment la TVA payée en douane) doivent être introduites avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle du paiement de la taxe.

Les demandes doivent mentionner la taxe concernée et contenir l'exposé des moyens et les conclusions du

demandeur. Les demandes doivent être signées par le demandeur ou son mandataire et être accompagnées des pièces justifiant le montant réclamé.

L'administration des douanes doit statuer sur la demande dans un délai de quatre mois à compter de la date de l'accusé de réception de la demande complète. Ce délai ne court pas en cas de demande incomplète.

Ce dispositif est entré en vigueur depuis le 1^{er} avril 2015.

3. FISCALITE INTERNATIONALE

Signature d'un nouvel avenant à la convention franco-allemande

Avenant du 31 mars 2015

L'Allemagne et la France ont signé, le 31 mars 2015, un nouvel avenant à leur convention fiscale bilatérale de 1959 qui modifie les règles d'imposition des entreprises et des particuliers.

L'avenant rend notamment imposables en France les profits perçus par une société à prépondérance immobilière allemande dont les actifs immobiliers sont principalement situés en France. Cet accord rend également imposables en France les pensions de retraites perçues par des résidents fiscaux français.

L'avenant devrait entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2016, sous réserve de ratification par les deux Etats en 2015.

Nécessité d'être effectivement assujetti à l'impôt pour bénéficiaire d'une convention fiscale

TA Poitiers 5 février 2015 n° 1200893

Le tribunal administratif de Poitiers juge que les contribuables effectivement soumis à l'impôt sont les seuls qui peuvent se prévaloir de la qualité de résident fiscal au sens des conventions fiscales.

Ainsi, une société tunisienne soumise en Tunisie à un régime d'exonération d'impôt pendant 10 ans ne pourrait pas être considérée comme résidente fiscale de ce pays au sens de la convention fiscale franco-tunisienne.

Par ce jugement, le tribunal considère que les conventions fiscales ont pour seul but d'éliminer les risques de doubles impositions et que les contribuables exonérés d'impôt ne peuvent donc pas s'en prévaloir, faute d'être soumis à un risque de double imposition. Cette position devra être confirmée en appel.

CJUE : censure du régime allemand d'exonération des plus-values sous condition de réinvestissement en Allemagne

CJUE 16 avril 2015 aff. 591/13, Commission c/ Allemagne

Le régime allemand permet un report d'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de certains biens

d'investissement à condition que ces actifs soient remplacés par de nouveaux biens d'investissement affectés à un établissement stable en Allemagne. En revanche, le report d'imposition n'est pas applicable lorsque les biens sont affectés à un établissement stable situé dans un autre Etat membre de l'Union Européenne.

La Cour de justice juge que cette différence de traitement porte une atteinte injustifiée au principe de la liberté d'établissement. Comme dans sa décision National Grid Indus du 29 novembre 2011, la Cour retient en effet que, pour assurer la préservation du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, il existe des mesures moins restrictives de la liberté d'établissement que l'imposition immédiate des plus-values.

Les prélèvements sociaux de 15,5 % sur les revenus immobiliers des non-résidents sont contraires au droit de l'Union

CJUE 26 février 2015, aff 623/13, Gérard de Ruyter [Voir Alerte fiscale du 26 février 2015 n° 14]

Depuis la deuxième loi de finances rectificative pour 2012, les revenus immobiliers des non-résidents sont assujettis aux prélèvements sociaux de 15,5 %. Cet assujettissement fait l'objet de contestations au motif que les non-résidents, qui ne bénéficient pas du système de sécurité sociale français, n'ont pas vocation à en assurer le financement.

Le Conseil constitutionnel a néanmoins validé cet assujettissement au motif que les prélèvements sociaux ne constituent pas des cotisations ouvrant droit au bénéfice des prestations sociales et relèvent donc de la catégorie d'imposition de toute nature à vocation universelle.

L'affaire a été portée devant la Cour de justice de l'Union européenne sur le fondement du règlement n° 1408/71/CE qui prévoit qu'un résident de l'Union ne peut être soumis à des cotisations sociales dans plusieurs Etats membres.

La Cour de justice de l'Union européenne juge que les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine présentent un lien direct et pertinent avec le système de sécurité sociale dès lors qu'ils participent au financement de régimes obligatoires français de sécurité sociale. Par suite, ces prélèvements sociaux relèvent du champ d'application du règlement n° 1408/71/CE, lequel prévoit un assujettissement aux cotisations sociales que dans un seul Etat membre, qui est, sauf cas particulier, celui dans lequel une personne exerce son activité professionnelle.

Ainsi, l'assujettissement aux prélèvements sociaux de revenus immobiliers de source française, perçus par des personnes résidentes d'un autre Etat membre de l'Union européenne et n'exerçant aucune activité professionnelle en France, est contraire au droit de l'Union.

Un salarié doit disposer du pouvoir de conclure des contrats pour être qualifié d'établissement stable

CE 12 décembre 2014 n° 356870

Conformément à la convention franco-luxembourgeoise, pour être considérée comme ayant un établissement stable en France, une entreprise ressortissante du Luxembourg doit y disposer d'une installation fixe d'affaires ou avoir recours à une personne dépendante ayant le pouvoir d'y conclure des contrats.

Pour établir qu'il y a constitution d'un établissement stable, le Conseil d'Etat rappelle l'exigence de vérifier que l'unique salarié de la société disposait bien des pouvoirs de négocier et de conclure des contrats au nom et pour le compte de cette dernière.

4. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

Plus-values des dirigeants de PME prenant leur retraite : les conditions d'exercice et de cessation des fonctions s'apprécient individuellement pour chaque conjoint

CE 10 décembre 2014 n° 371437

Pour bénéficier de l'abattement sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de l'entreprise, chaque conjoint doit satisfaire les conditions d'exercice effectif et de cessation des fonctions.

Seule la condition relative à la détention de manière continue d'au moins 25 % des droits aux bénéfices ou des droits de vote de la société pendant les cinq années précédant la cession est appréciée en faisant masse des titres détenus par le cédant et ceux détenus par les autres membres de son groupe familial.

En l'espèce, un couple avait placé leur plus-value sous le régime des dirigeants retraités mais seule l'épouse avait pris l'engagement de mettre fin à ses fonctions de dirigeante et de faire valoir ses droits à la retraite. L'époux n'exerçait plus aucune activité au sein de la société cédée depuis quatre ans.

Le Conseil d'Etat confirme le redressement opéré par l'administration fiscale entraînant la remise en cause du régime des retraités pour l'époux ne remplissant pas personnellement les conditions posées par les textes fiscaux. Le fait que les époux soient soumis à imposition commune n'a aucune incidence à cet égard.

Le régime des dirigeants partant à la retraite se distingue ainsi du régime d'exonération d'ISF des biens professionnels. En effet, en matière d'ISF, si l'un des époux remplit l'ensemble des conditions posées par les textes fiscaux, son conjoint peut bénéficier de l'exonération d'ISF sur les droits sociaux qu'il détient.

Exonération d'ISF : une holding animatrice ne peut se voir imposer d'animer l'ensemble de ses filiales

TGI Paris 11 décembre 2014 n° 13/06937 et n° 13/06939

Les titres de société holding animatrice peuvent être exonérés d'ISF en tant que biens professionnels. Depuis plusieurs années, l'administration fait une interprétation restrictive de cette notion en exigeant de la holding une animation effective de toutes ses filiales.

Le TGI de Paris juge qu'une société qui définit et contrôle effectivement la politique de l'essentiel de ses filiales a la qualité de holding animatrice, même si elle n'anime pas une participation minoritaire qu'elle détient dans une société.

Le tribunal censure ainsi la position de l'administration fiscale, qui considère que la notion de holding animatrice est une simple tolérance devant être interprétée restrictivement.

Cette décision, qui assouplit la notion de holding animatrice, devra être confirmée.

La perte subie dans le cadre d'une opération exonérée est imputable sur les plus-values taxables

CE 4 février 2015 n° 364197

La cession de participations substantielles à l'intérieur d'un groupe familial a conduit à une moins-value qui a été imputée sur les plus-values réalisées au titre des mêmes années.

L'administration a entendu remettre en cause l'imputation de ces moins-values sur les plus-values réalisées au titre des mêmes années au motif que les opérations en cause étaient constitutives d'un abus de droit.

Cette position est censurée par le Conseil d'Etat, qui considère comme de même nature les plus-values et les moins-values afférentes à l'ensemble des cessions de titres (article 150-0 A du code général des impôts), y compris celles pour lesquelles cet article prévoit une exonération des plus-values.

Ainsi, une moins-value constatée lors de la cession d'une participation substantielle à l'intérieur du groupe familial, opération relevant du régime d'exonération en vigueur avant 2014, est imputable sur les plus-values taxables constatées la même année ou les dix années suivantes.

5. DIVERS

Présomption de transfert de sommes non déclarées à l'étranger : charge de la preuve pour le contribuable

CE 4 février 2015 n° 365180

L'administration fiscale, ayant constaté qu'un contribuable avait déposé deux chèques sur un compte bancaire non déclaré ouvert à son nom en Suisse, lui a notifié un rehaussement de ses bases d'imposition sur le

fondement des articles 1649 A et 1649 quater A du code général des impôts.

Pour faire échec aux présomptions de transfert de sommes non déclarées à l'étranger, quelle que soit la qualification juridique ou comptable dudit transfert, le contribuable doit établir que les ressources ayant contribué à constituer la somme transférée ont déjà été imposées, ou ne devaient, ou ne pouvaient pas l'être, non seulement au titre de l'année du transfert, mais aussi, le cas échéant, au titre d'années antérieures.

La proposition de rectification doit indiquer la possibilité de proroger le délai de réponse

CAA Paris 27 novembre 2014 n° 12PA04961

Un contribuable qui reçoit une proposition de rectification dispose de trente jours pour présenter ses observations. Toutefois, conformément à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, il peut demander à bénéficier de trente jours supplémentaires pour répondre.

La proposition de rectification qui ne mentionne pas la possibilité pour le contribuable de bénéficier de trente jours supplémentaires est irrégulière. Cette irrégularité peut entraîner la décharge des impositions si elle prive le contribuable d'une garantie.

Les documents obtenus illégalement ne permettent pas de fonder un redressement fiscal

CE 15 avril 2015 n° 373269

Le principe de garantie des droits de la défense s'oppose à l'utilisation par l'administration fiscale de documents obtenus de manière illicite pour fonder un redressement fiscal.

Notamment, l'administration fiscale française ne peut utiliser des pièces et des documents obtenus par une autorité étrangère dans des conditions ultérieurement déclarées illégales par un juge.

En l'espèce, la procédure d'imposition ne peut être jugée irrégulière dès lors que le société requérante ne démontre pas que les documents litigieux ont été obtenues dans des conditions illégales.

Cette décision pourrait avoir des conséquences sur les redressements opérés par l'administration fiscale française en se fondant sur des fichiers dérobés aux établissements bancaires, ces établissements ayant engagé des poursuites à l'encontre des lanceurs d'alerte.

6. A VENIR

Rapport sur la fiscalité du numérique

Rapport France stratégie du 9 mars 2015

L'étude réalisée par France Stratégie propose d'instaurer une taxe sur les revenus perçus par les entreprises du numérique à raison de leurs activités publicitaires et de la collecte de données des internautes.

Cette étude se rapproche ainsi du rapport Colin et Collin, qui préconisait la mise en place d'une taxe sur la collecte de données personnelles dont le taux pourrait varier en fonction de l'utilisation qui en est faite par les entreprises du numérique.

Toutefois, ces propositions ne sont que des solutions provisoires dans l'attente d'une redéfinition des règles de localisation des activités et de partage de l'imposition des bénéfices entre Etats. La nouvelle notion d'« établissement stable » qui sera incluse dans les conventions fiscales internationales devra notamment s'appuyer sur le nombre d'utilisateurs présents sur chaque territoire.

Projet de loi Macron : Création de la société de libre partenariat

Projet de loi pour la croissance et l'activité n° 2447, déposé le 11 décembre 2014

Le projet de loi Macron adopté par l'Assemblée Nationale en première lecture le 19 février 2015 propose l'instauration de la société de libre partenariat qui a pour objectif de doter le droit français d'une structure de capital-investissement conforme aux standards internationaux (comparable au *limited partnership* de droit anglo-saxon).

Cette société de libre participation prendrait la forme d'une société en commandite simple tout en laissant aux associés une plus grande liberté contractuelle. Des catégories distinctes de droits sur les actifs et les revenus de la société, notamment des titres de *carried interest*, pourraient être constituées.

La société de libre partenariat bénéficierait enfin d'un régime de transparence fiscale, sur le modèle du régime applicable aux sociétés immobilière de copropriété. Les associés soumis à l'IS seraient ainsi imposables sur leur quote-part des revenus et des plus-values réalisées par la société de libre participation.

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