

ACTUALITE FISCALE

RAPPEL - LIBERTE DE CHOIX FISCAL

Le Conseil d'Etat rappelle que le contribuable est en droit de choisir, parmi plusieurs schémas économiquement identiques, le plus avantageux financièrement et fiscalement (CE, 08/07/2015, n°365850).

Cet arrêt rappelle le droit des contribuables de choisir la voie la moins imposée alors que l'administration soutenait que le but était exclusivement fiscal car le contribuable n'avait pas utilisé un autre schéma économiquement identique mais fiscalement moins intéressant.

La société Peugeot, tête d'un groupe fiscalement intégré, détenait notamment deux filiales S1 et S2 à 100%. Elle a cédé sa participation dans S2 à la société S1, et a enregistré une moins-value à long terme et a repris une provision pour dépréciation des titres de S2. La moins-value et la reprise de la provision ont été neutralisées par l'intégration fiscale pour la détermination du résultat d'ensemble.

La société S1, acquéreur, a effectué une fusion simplifiée avec la société acquise S2. La fusion a ainsi entraîné une sortie du groupe fiscalement intégré de la société S2. Du fait de cette sortie, la société Peugeot, cédant, a pu déduire de son résultat la moins-value long terme auparavant neutralisée.

L'administration fiscale estimait qu'en cas d'absorption directe de S2 par la société Peugeot, la moins-value nette aurait été d'un montant inférieur, ce qui aurait généré plus d'impôt, et invoquait l'abus de droit.

Le Conseil d'Etat confirme la position de la Cour administrative d'Appel et juge que l'opération n'avait pas été exclusivement inspirée par le motif d'éluder ou d'atténuer l'impôt. Ainsi, l'administration fiscale n'était pas fondée à se prévaloir de l'existence d'un abus de droit.

MESURES CONCERNANT LES ENTREPRISES

- **La quote-part de frais et charge dans l'intégration fiscale (Arrêt STERIA)**

En conséquence de l'arrêt « Stéria » de la CJUE en date du 2 septembre 2015, aff. C-386/14, les dividendes versés par des filiales européennes détenues à au moins 95% devraient être totalement exonérés d'impôt sur les sociétés en France.

- ✓ Rappel des textes :

Régime mère-filles, art. 145 et 216 du CGI : évite la double imposition des dividendes distribués par une filiale à sa mère en exonérant d'IS la société mère bénéficiaire, sauf pour une quote-part de frais et charges (QPFC) de 5% réintégrée au résultat de la société mère française.

Ainsi la mère qui reçoit des dividendes de ses filiales, françaises ou européennes, est exonérée à hauteur de 95% des dividendes reçus.

Intégration fiscale : art. 223 B du CGI : la quote-part de frais et charges est déduite du résultat d'ensemble du groupe, d'où une exonération totale d'IS sur les dividendes.

Or ce régime est réservé aux sociétés françaises.

✓ Affaire en cause :

La société Stéria a remis en cause devant l'administration fiscale puis devant les juridictions administratives la compatibilité de l'article 223 B du CGI avec la liberté d'établissement :

Elle considère en substance que l'absence de neutralisation de la QPFC des distributions de dividendes effectuées par une filiale étrangère « intégrable » (satisfaisant toutes les conditions de l'intégration fiscale sauf celui de la résidence, i.e. détention à 95%, identité des dates de clôtures, imposition à un impôt équivalent à l'IS) est une discrimination contraire à la liberté d'établissement.

La CAA de Versailles a décidé d'interroger la CJUE par une décision en date du 29/09/2015 n°12VE03691.

CJUE : *L'article 49 TFUE (interdisant les restriction à la liberté d'établissement) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un Etat membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5% du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusées, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre Etat membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option.*

L'affaire est renvoyée devant la CAA de Versailles.

✓ Conséquences possibles :

- Les dividendes perçus par une société résidente de l'Union européenne « intégrable » devraient être totalement exonérés, sans réintégration de la QPFC. ⇨ Réclamations possibles.
- La neutralisation de la QPFC dans le régime de l'intégration fiscale pourrait être annulée/supprimée ; l'exonération de contribution de 3% dans l'intégration fiscale pourrait également être considérée comme discriminatoire et être annulée/supprimée.

• **Le mécénat de compétence favorisé**

L'administration fiscale a mis à jour sa doctrine (BOI-BIC-RICI-20-30-10) au cours de l'été concernant la réduction d'impôt relative aux dépenses de mécénat prévue à l'article 238 bis du CGI. Les opérations de mécénat ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60% de leur montant, pris dans la limite de 5% du chiffre d'affaires.

✓ Définition

Le mécénat est un soutien financier, humain ou matériel apporté sans contrepartie directe par une entreprise à une action ou activité d'intérêt général (solidarité, environnement, culture, recherche...).

L'administration distingue les opérations de mécénat du parrainage. Les opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image du « parraineur » dans un but commercial, et se distinguent essentiellement du mécénat par la nature et le montant des contreparties. Elles font l'objet d'un

versement de l'entreprise qui correspond à la rémunération de la prestation rendue par l'organisme.

✓ Modes de versement

A côté des dons en numéraire, l'entreprise peut notamment donner des biens, des moyens en personnel, des services, des compétences.

Les « abandons de recettes » constituent également une modalité particulière de don en numéraire par laquelle l'entreprise donatrice demande à son client de verser, pour son compte, directement à l'association caritative qu'elle lui aura désignée, tout ou partie du produit de sa vente ou de sa prestation.

✓ Valorisation des dons en nature

L'entreprise donatrice est responsable de la valeur du don du bien ou de la prestation de l'entreprise correspondant au coût que représente, pour l'entreprise, la perte de ce bien ou de cette prestation. En revanche la valorisation de ce don ne doit pas comprendre la marge qu'elle aurait pu réaliser en cas de vente du bien ou du service. L'organisme bénéficiaire n'a pas à justifier de la valeur des biens et services reçus.

Par exemple, une entreprise qui met gratuitement à disposition d'un organisme un de ses salariés quelques heures par semaine pour y exercer réellement et effectivement une activité consent un don en nature lui ouvrant droit au bénéfice de la réduction. Ce don est évalué à son coût de revient, à savoir les rémunérations et charges sociales y afférentes.

• **Suppression de l'imprimé fiscal unique (IFU) pour les distributions intragroupes**

A compter des distributions mises en paiement depuis le 1er janvier 2015, l'IFU est supprimé pour les distributions intra-groupes effectuées par des entreprises ayant opté pour le régime fiscal des groupes de sociétés.

• **La déduction de la TVA par les holdings animatrices**

La Cour de Justice de l'Union européenne, dans un arrêt du 16 juillet 2015 (Aff. C-108/14 et C-109/14), affirme clairement le principe d'une présomption selon laquelle les frais engagés par une société holding pour l'acquisition de filiales dans la gestion desquelles elle s'immisce en facturant des prestations de services font partie de ses frais généraux ouvrant droit à déduction de TVA.

Il n'est donc plus possible de mettre à la charge de la société holding « de direction » la preuve de la répercussion des frais dans ses opérations taxables pour conditionner son droit à déduction.

La question posée à la cour portait sur la ventilation de la TVA supportée en amont par une société holding, pour l'acquisition de capitaux destinés à acheter des parts dans des filiales, entre activités économiques et activités non économiques de ladite société. La juridiction allemande à l'origine des renvois préjudiciels postulait qu'une société holding, percevant des dividendes non-assujettis à la TVA et la rémunération de services taxables rendus aux filiales, se trouvait dans la situation où la déduction de la TVA acquittée en amont n'était admise que dans la mesure où les dépenses exposées par l'assujetti pouvaient être imputées à son activité économique.

La Cour a rappelé le principe selon lequel la TVA est déductible lorsque les opérations effectuées en amont présentent un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Elle a également affirmé que lorsqu'un tel lien direct n'est pas établi, un droit à déduction est également admis, lorsque les dépenses en cause font partie des frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services fournis par l'assujetti.

- **La mise à jour de la doctrine sur la déduction exceptionnelle en faveur de l'amortissement**

Suite à l'adoption de la loi Macron, l'administration a actualisé sa doctrine sur la mesure de déduction exceptionnelle le 2 septembre 2015 (BOI-BIC-BASE-100 et BOI-BA-BASE-20-10-10).

Grâce à cette mesure, les entreprises, soumises à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition, qui acquièrent ou fabriquent certains biens d'équipement entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016 pourront bénéficier d'une déduction exceptionnelle de 40% de la valeur d'origine de ces biens.

MESURES CONCERNANT LES PARTICULIERS

- **Apport-cession et report d'imposition**

La doctrine administrative du 2 juillet 2015 (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20150702) apporte de nombreuses précisions quant à l'application du dispositif de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI, applicable depuis le 14 novembre 2012.

Remarque préliminaire : Cette doctrine administrative parue le 2 Juillet 2015 était en consultation publique jusqu'au 24 juillet 2015. Des modifications de la part de l'administration fiscale sont attendues à la suite de cette consultation publique. A ce jour aucune modification n'a encore été réalisée par l'administration, celles-ci devraient intervenir avant la fin de l'année 2015.

- ✓ Champ d'application

Le dispositif du report d'imposition s'applique aux plus-values d'apport de titres de sociétés.

L'administration précise que :

- les moins-values en sont exclues ;
- les fusions et scissions relèvent du régime du sursis de l'article 150-0 B du CGI.

Par ailleurs, le report d'imposition s'applique lorsque l'apport des titres est rémunéré par des obligations convertibles (OCA), échangeables (OEA) ou remboursables (ORA) en action.

- ✓ Versement d'une soulte

Le versement d'une soulte peut présenter un caractère abusif au sens de l'article L. 64 du PLF lorsque l'opération ne présente pas un intérêt économique pour la société bénéficiaire.

- ✓ Réinvestissement économique

Trois méthodes de réinvestissement autorisent la prorogation du report d'imposition en cas de cession, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés dans un délai de trois ans suivant l'apport :

- Le financement d'une activité éligible ;
- L'acquisition d'une fraction du capital conférant le contrôle d'une société exerçant une activité économique éligible ;
- La souscription en numéraire au capital de sociétés exerçant une activité éligible (ou ayant pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant une telle activité).

Précisions apportées par la doctrine administrative :

- Ces hypothèses de réinvestissement s'apprécient de manière cumulative et le emploi peut être effectué dans plusieurs investissements éligibles.

- Le réinvestissement doit être effectué « dans une perspective d'investissement de long terme ». Cette condition est présumée satisfaite lorsque les biens et titres objet du réinvestissement économique sont conservés pendant au moins deux ans. Cela exclu de facto par exemple le financement d'activités d'achat-revente, dont la durée de rotation des stocks peut être plus rapide.
- Sur le financement d'une activité économique :
Il s'entend de l'acquisition de moyens permanents affectés à l'exploitation propre de la société. Cette condition n'est pas satisfaite lorsque la société acquiert un actif qu'elle immobilise mais qu'elle n'affecte pas aux besoins de son exploitation. Sont par ailleurs exclues du champ des activités éligibles au remploi les activités de nature civile ou de gestion patrimoniale (notamment gestion de patrimoine immobilier ou gestion de portefeuille de valeurs mobilières). Il est précisé que « l'acquisition de biens immobiliers destinés à la location immobilière, qu'elle soit nue ou meublée, revêtant un caractère civil ou patrimonial, n'est pas éligible au remploi. »
- Sur l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une activité éligible:
Il est possible d'acquérir le capital de plusieurs sociétés, à condition d'obtenir le contrôle de chacune d'entre elles.
« Le report d'imposition n'est prorogé que si la société qui réinvestit obtient le contrôle de cette autre société à l'issue de l'investissement, ce qui implique qu'elle n'en disposait pas antérieurement à cette opération ».
Le maintien du report d'imposition est exclu en cas de réinvestissement dans une société qui exercerait une activité autre que commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière. Ainsi sont notamment exclues les sociétés holdings.
De plus, à la lecture à la lettre de cette doctrine, les investissements dans des sociétés exerçant, outre une activité éligible prépondérante, une activité civile accessoire, ne semblent pas permettre de remplir la condition de remploi économique.

✓ Opérations d'échange ou d'apport successives

Le report d'imposition est maintenu lorsque la société émettrice des titres apportés est absorbée par la société bénéficiaire de l'apport.

En cas de report d'imposition suivant une première opération d'échange soumise au régime du sursis, la durée de détention prise en compte pour le calcul de l'abattement est celle commençant dès l'acquisition des titres initiaux (avant l'opération d'échange mise en sursis d'imposition).

Seules deux opérations successives d'apport ou d'échange, placées sous le régime du report ou du sursis d'imposition, peuvent être combinées. Une troisième opération entraîne l'expiration du report initiale, bien que le contribuable n'appréhende pas les liquidités nécessaires au paiement de l'impôt. De ce fait, les opérations de restructurations pourraient être limitées.

• **La mise à jour de la doctrine sur la cession à titre onéreux d'usufruits « temporaire »**

La doctrine administrative (BOI-IR-BASE-10-10-30) est venue préciser le régime des cessions à titre onéreux d'usufruit temporaire (article 13, 5 du CGI), modifié par la troisième loi de Finances rectificative pour 2012.

Le législateur a voulu faire échec à des opérations par lesquelles, plutôt que de percevoir des revenus fonciers sur plusieurs années et taxés à l'impôt sur le revenu, le propriétaire d'un bien cédait temporairement l'usufruit lui appartenant à une société ou à une personne physique. Ainsi le cédant percevait en une seule fois le prix de vente, soumis au régime des plus-values des particuliers et bénéficiant d'abattements et/ou de taux d'imposition avantageux, sans se dessaisir définitivement du bien (l'usufruit temporaire revenant au nu-propriétaire).

La doctrine administrative précise que :

- ✓ Concernant les non-résidents français : si la convention fiscale applicable donne à la France le droit d'imposer le revenu issu de la cession de l'usufruit temporaire, l'imposition suivra le régime des revenus immobiliers ou des revenus de capitaux mobiliers ;
- ✓ En cas de cession du bien et de démembrement à deux personnes distinctes : le revenu perçu par le cédant sera soumis au régime des revenus fonciers ;
- ✓ En cas d'apport ou d'échange à une société : le revenu perçu par l'apporteur sera soumis au régime des revenus fonciers, alors même que la contrepartie consiste en des titres émis par la société bénéficiaire de l'apport (le cédant ne perçoit pas de numéraire).

• Pension de retraite et domicile fiscal

Un contribuable retraité ayant transféré sa résidence fiscale hors de France, mais percevant une pension de retraite en France, est considéré comme ayant le centre de ses intérêts économiques en France si cette pension est sa source de revenus principale, et donc est imposable en France pour ce revenu. CE 17 juin 2015 n°371412.

Sous réserve des conventions fiscales internationales, un contribuable est fiscalement domicilié en France lorsqu'il remplit l'un des trois critères alternatifs de l'article 4 B du CGI, c'est-à-dire lorsqu'il a en France soit son foyer ou son lieu de séjour principal, soit son activité professionnelle (principale), soit le centre de ses intérêts économiques.

Le centre des intérêts économiques est généralement défini comme le lieu où le contribuable effectue ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens, ou encore d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

En l'espèce, M. B était retraité, vivant au Cambodge avec sa famille où il exerçait des activités bénévoles auprès d'ONG. Il percevait une pension de retraite versée par un organisme français sur un compte bancaire ouvert en France.

Il est évident que M. B n'a en France ni son foyer ni son lieu de séjour principal, et n'y exerce pas d'activité professionnelle.

La Cour administrative d'appel avait jugé que M. B n'a pas non plus le centre de ses intérêts économique en France estimant que, bien que la pension soit versée par un organisme français et perçue sur un compte bancaire ouvert en France, le versement de sa pension sur un compte bancaire français ne constituait qu'une modalité de versement, et que M. B faisait d'ailleurs virer une partie au Cambodge pour ses besoins et ceux de sa famille, qu'il administrait ses différents comptes depuis le Cambodge et que cette pension ne présentait pas le caractère d'une rémunération résultant de l'exploitation d'une activité économique en France.

Cependant le Conseil d'Etat annule l'arrêt de la Cour d'appel, estimant que les faits relevés ne sont pas de nature à établir que M. B avait cessé d'avoir en France le centre de ses intérêts économiques, alors que les revenus qu'il percevait étaient exclusivement de source française.