



Journées annuelles du Club Fiscal

Mercredi 20 et Jeudi 21 novembre 2019



En partenariat avec la Revue Fiduciaire  Groupe Revue Fiduciaire



Propos introductifs

BRUNO JOTRAU

Président du Club Fiscal

Président de la Commission fiscale du CSOEC



 Groupe Revue Fiduciaire



Ateliers du Jeudi 21 novembre 2019

- **1/ Les plus-values de cession de valeurs mobilières**
 - Hervé Kruger et Nicolas Sussan
- **2/ La prescription fiscale (assiette et recouvrement)**
 - Jean-Pierre Casimir et Jean-Pierre Cossin
- **3/ La TVA immobilière : état des lieux et difficultés**
 - Tania Fournaise et Laurent Godret
- **4/ CIMR : les bonnes décisions à prendre avant le 31/12**
 - Vital Saint-Marc et Denis Van Strien
- **5/ La piste d'audit fiable pour les TPE/PME**
 - Delphine Cabon et Marc Lamort de Gail
- **6/ La fiscalité du départ à la retraite : de la réalité au rêve**
 - Jean-François Pestureau et Philippe Réigné



Propos introductifs

CHARLES-RENÉ TANDÉ
Président du CSOEC





Intervention du Directeur général des finances publiques (vidéo)

JÉRÔME FOURNEL

Directeur général
DGFIP



Actualité jurisprudentielle en matière d'impôts directs

Journées annuelles du Club Fiscal
20 novembre 2019



En partenariat avec la Revue Fiduciaire





INTERVENANTS



Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON

Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Hervé KRUGER

Expert-comptable, Commissaire au comptes



ACTE ANORMAL DE GESTION – Cession d'immobilisations à prix minoré

- Cession par la société de son unique actif, le château de la Croë, pour un prix minoré, selon l'administration, de 40 millions d'euros par rapport à sa valeur vénale
- Décision de Plénière qui précise les règles de la preuve de l'anormalité d'une cession d'immobilisation à prix minoré (*CE, 21 décembre 2018, n° 402006, Sté Croë Suisse*) :
 - Définition générique de l'acte anormal de gestion qui implique de prouver que l'entreprise s'est volontairement appauvrie
 - Par dérogation, nouvelle présomption d'anormalité par nature en cas d'écart de prix significatif : l'administration est dispensée de prouver l'élément intentionnel de l'acte anormal de gestion (*cf aussi CE, 6 février 2019, n° 410248, Société Alternance*)
 - Cette présomption d'anormalité est réfragable : l'entreprise cédante peut apporter la preuve contraire de deux manières :
 - En démontrant l'existence pour elle d'une contrepartie à l'écart de prix consenti
 - En prouvant qu'elle était contrainte de céder le bien
- En contrepoint de cette simplification des règles de preuve pour l'administration :
 - Réaffirmation du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises
 - Et exigence forte dans la démonstration par l'administration de l'écart de prix. En l'espèce, censure de l'arrêt de la cour pour avoir refusé d'appliquer une décote pour illiquidité



ACTE ANORMAL DE GESTION – Cession d’actifs circulants à prix minoré

- Présomption d’anormalité de la décision *Société Croë Suisse* cantonnée à la cession d’actifs immobilisés : en cas de **cession d’actifs circulants à prix minoré**, au contraire, nécessité de prouver le caractère intentionnel pour la société ➔ application des **règles de preuve générales** (CE, 4 juin 2019, n°418357, *Sté d’investissements maritimes et fonciers*)
- Cas de la cession, par un marchand de biens, d’immeubles acquis en vue de leur revente : ces actifs ayant la nature de stocks, l’administration doit établir que le marchand de biens s’est délibérément appauvri (c’est-à-dire l’existence d’une libéralité)



ACTE ANORMAL DE GESTION – Détournements de fonds

- Cas d’une grande surface ayant subi des **vols de billets** de banque livrés par un transporteur de fonds
- L’Administration avait considéré que la lenteur de l’entreprise à mettre en place des mesures correctrices était à l’origine des pertes et refusé la déduction, et la jurisprudence lui avait donné raison, jugeant l’acte anormal caractérisé si le comportement délibéré des dirigeants ou associés, ou leur **carence manifeste dans l’organisation de la société** et la mise en œuvre des **dispositifs de contrôle**, contraires à l’intérêt de l’entreprise, sont à l’origine directe ou indirecte des détournements (CAA Marseille 23 février 2017 n°15MA03323)
- Le Conseil d’Etat censure cet décision, considérant que les détournements de fonds commis **par des tiers** sont, en principe, déductibles (CE 12 avril 2019 n°410042 *Sté de distribution Saint-Maximoise*)
 - Donc pas d’extension de la jurisprudence « Alcatel » (CE 5 octobre 2007 n°291049), qui concerne les détournements de salariés ou dirigeants, aux détournements commis par des tiers



IMMOBILISATIONS – Preuve de la valeur d'un actif et erreur comptable

- Cas d'une société étrangère qui avait procédé à la **réévaluation libre** de trois immeubles d'habitation parisiens avant de les affecter à l'actif de son établissement stable français, le tout pour une **valeur surévaluée** conduisant à la déduction d'amortissements élevés, puis à l'imposition d'une plus-value réduite
- Un vérificateur avait contesté cette valorisation, au départ sur le fondement de l'acte anormal de gestion
- A qui appartient la **charge de la preuve** en la matière ?
- Pour le Conseil d'Etat, l'anomalie s'analyse plutôt comme une **erreur comptable** que l'Administration a la **faculté de corriger** (CE 26 novembre 2018 n° 413404 min. c/ Sté 8, avenue d'Eylau -7/11, avenue Raymond-Poincaré)
 - La charge de la preuve est alors dépendante de la procédure, ici elle appartenait au contribuable puisque ce dernier s'était abstenu de répondre à la proposition de rectification dans les 30 jours



IMMOBILISATIONS – Amortissement d'un droit d'usufruit viager

- Une personne physique, loueur en meublé, titulaire de l'**usufruit** (viager) d'une villa sur la Côte d'Azur, avait inscrit ses **droits d'usufruit** à l'actif de son bilan professionnel, et les avaient **amorti** sur une durée de 20 ans
- Approche contestée par l'Administration pour laquelle, tant que la personne reste en vie, l'usufruit ne subit aucune dépréciation
- Thèse infirmée par le Conseil d'Etat, d'après lequel :
 - L'usufruit viager est limité dans le temps, et, en tant que droit réel, est **cessible** ;
 - Ses effets bénéfiques **diminuent chaque année** ;
 - Dès lors qu'en vertu de l'**article 669 du CGI**, la valeur de l'usufruit est déterminée, sur le plan fiscal, en fonction de **l'âge de l'usufruitier et de son espérance de vie** telle qu'elle ressort des tables de mortalité établies par l'Insee, il est possible de déterminer la **durée prévisible des effets bénéfiques** d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire estimée à partir de ces tables de mortalité : L'amortissement sur 20 ans était donc admissible en l'espèce (CE 24 avril 2019 n° 419912 & 419913 min. v/B)



IMMOBILISATIONS – Evaluation de l'usufruit de parts sociales

- « L'évaluation du revenu futur attendu par un usufruitier de parts sociales ne peut avoir pour objet que de déterminer le montant des **distributions prévisionnelles** qui peut être fonction notamment des annuités prévisionnelles de remboursement d'emprunts ou des éventuelles mises en réserves pour le financement d'investissements futurs, lorsqu'elles sont justifiées par la société »
- Dès lors, l'Administration ne peut pas évaluer l'usufruit de parts de SCI en se fondant sur la **capitalisation des résultats** nets de cette société (CE 30-9-2019 n° 419855 Luccotel ; CE 30-9-2019 n° 419860 VP Santé)



IMMOBILISATIONS – Effet d'une renonciation à usufruit

- Une société qui détenait la nue-proprété d'actions avait bénéficié de l'**abandon de son usufruit** consenti par la personne physique qui en était titulaire, devenant ainsi plein-proprétaire desdites actions
- La Cour administrative d'appel de Lyon avait considéré que la société avait ainsi bénéficié d'une **donation**, imposable (CAA Lyon 7 novembre 2017 n° 16LY000366 Techmeta Participations)
- Arrêt cassé par le Conseil d'Etat, car la renonciation à usufruit ne constitue pas nécessairement une donation ; Cependant, cette opération se traduit en tout état de cause pour la société par l'acquisition de droit nouveaux, et donc par un **accroissement d'actif net** imposable en vertu de l'article 38-2 du CGI (CE 14-10-2019 n° 417095 Sté Techmeta Participations)



TITRES DE PARTICIPATION – Contrôle fiscal et plus-values à long terme

- Deux décisions sur les conséquences du contrôle fiscal sur le bénéfice du régime des PVLT
- Rehaussement du bénéfice imposable résultant de la correction par l'administration d'une minoration délibérée du prix de cession de titres de participation : celle-ci constituant une libéralité, la plus-value reconstituée à l'issue du contrôle est imposée selon le régime de droit commun et non selon le régime de faveur des PV professionnelles *(CE 26 décembre 2018 n° 424570 Sté JPC-DS)*
 - Jurisprudence antérieure toujours valable en dépit de la fin, depuis la loi du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, de la condition d'inscription de la PV au sein de la réserve spéciale des PVLT jusqu'alors mise au bénéfice du régime de faveur
 - Doctrine administrative validée et QPC non transmise : pas de méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques ni de la liberté d'entreprendre
- Une société opte pour l'imputation d'une PVLT sur son déficit de l'exercice. Le déficit est remis en cause à l'issue d'un contrôle fiscal. Le choix d'éviter l'imposition de la PV par imputation sur un déficit étant une décision de gestion opposable à la société, la PV est en ce cas imposable à l'IS au taux normal *(CE 28 décembre 2018 n° 406709 Sté ADC)*



TITRES DE PARTICIPATION – Acomptes sur dividendes

- Acomptes sur dividendes versés en cours d'exercice par une filiale britannique à sa société mère française
- Ces « **produits de participation** » au sens de l'article 216 du CGI peuvent bénéficier dans leur **totalité** du régime des sociétés mères, même si leur montant excède finalement celui du résultat constaté après la clôture de l'exercice et des réserves distribuables de la filiale *(CE 12 avril 2019 n° 410315 Sté Compagnie Saint-Gobain)*



TITRES DE PARTICIPATION – Cession de parts de sociétés de personnes

- La jurisprudence *Quemener* (16 février 2000 n° 133296) : une règle prétorienne de calcul de la plus-value de cession de parts d'une sociétés de personnes réalisée par son associé, visant à assurer la **neutralité de l'application de la loi fiscale au regard de la transparence de ces sociétés**, valable aussi en cas de dissolution avec transmission universelle de patrimoine
- Des décisions *Lupa* du 6 juillet 2016 avaient restreint l'application des correctifs Quemener à l'existence d'une double imposition effective de l'associé (n° 377904 et 377906)
- La décision de Plénière *Sté Fra SCI* abandonne cette condition. Les correctifs Quemener **s'appliquent, même en l'absence de double imposition de l'associé**, pour fixer le prix de revient des parts d'une SCI acquises pour une valeur supérieure à leur valeur comptable, en anticipation d'une réévaluation de l'immeuble détenu par cette SCI : au moment de la dissolution de la SCI avec TUP à son profit, la société FRA SCI porteuse des parts peut majorer leur valeur d'acquisition de la plus-value liée à la réévaluation. (CE 24 avril 2019 n° 412503 *Sté Fra SCI*)
- Cette plus-value, née de l'ajustement comptable, vient rééquilibrer le coût d'acquisition à la valeur réelle, qui l'incluait déjà. Il comble ainsi le décalage initial entre la situation de la SCI (valeur comptable de l'immeuble) et celle de son associée (valeur vénale de l'immeuble). Le correctif n'élimine pas de double imposition ici, mais est néanmoins pleinement justifié car il neutralise une imposition induite de l'associée, en l'absence d'enrichissement lié à la détention des parts sociales



TITRES DE PARTICIPATION – Notion de titres de participation : c'est l'intention qui compte

- La SARL Montisembert acquiert 5,17 % du capital social de la société Sarenza en 2007. L'administration conteste la **qualification de titres de participation** et l'application du taux d'imposition de 0 % prévu au 1^{er} alinéa de l'art. 219 du CGI à la PV de cession de ces parts
- La cour se fonde sur deux motifs erronés pour refuser la qualification de titres de participation :
 - Dès lors que l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice s'apprécie **au moment de l'achat des titres**, il ne peut être tenu compte de la manière dont le gérant et associé unique de la SARL Montisembert siégeait ensuite au conseil de surveillance de la société Sarenza, en recherchant s'il y exerçait une influence effective
 - Il n'est pas davantage pertinent de rechercher si l'intéressé y siégeait en qualité de représentant de la SARL Montisembert ou à un autre titre
- Rappel de **l'importance d'étayer par tout moyen** (PV d'AG, pacte d'actionnaire...) **l'intention de l'acquéreur** d'exercer une influence sur la cible **au moment de l'acquisition** (CE 29 mai 2019 n° 411209 *SARL Montisembert*)



PROVISIONS – Non-conformité à la réglementation comptable

Provisions statistiques constituées par un organisme de crédit à la consommation sur ses créances douteuses ou appelées à le devenir

- Les dispositions de l'article 14 du règlement du comité de la réglementation comptable, qui autorisent le recours à la **méthode d'évaluation statistique**, portent seulement sur les modalités de calcul du montant des dépréciations, sans déroger aux règles définies à l'article 3 du même règlement CRC, qui définit les **encours douteux**
- Par suite, les provisions en cause ont été constituées en méconnaissance des articles 3 et 14 du règlement 2002-03 du comité de la réglementation comptable. Dès lors qu'aucune disposition fiscale n'impose la déduction de ces provisions, par dérogation aux règles comptables, la société n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration fiscale a refusé d'admettre la déduction de ses résultats fiscaux des provisions pour dépréciation de créances détenues sur la clientèle (*CAA Versailles 12 février 2019 n° 16VE03657 SA BNP Paribas Personal Finance*)



PROVISIONS – Classement comptable erroné

Provision dont le classement comptable était erroné, la société indiquant en appel qu'il ne s'agissait pas d'une dépréciation mais d'une provision pour risque :

- Il s'agissait du cas d'un marchand de biens détenant un immeuble en stock et qui avait déduit une **dépréciation** à hauteur de l'indemnité contractuelle à payer du fait de la libération tardive des locaux
- L'Administration puis le TA avaient refusé cette déduction au motif que la société n'avait pas justifié à la clôture que la valeur vénale de l'immeuble était inférieure à son coût de revient
- La société avait invoqué pour la première fois en appel une simple erreur de **classement comptable** ayant consisté à constater une provision pour dépréciation au lieu d'une **provision pour risque**
- La Cour administrative d'appel refuse ce point de vue, au motif qu'il tend à **modifier l'objet** de la provision (*CAA Paris 23 janvier 2019 n° 17PA03871 SAS Realease Villages d'Entreprises*)



RESTRUCTURATIONS – Preuve de l'absence de versement d'une soulte

- Les contribuables entendent placer la PV née de l'apport de titres en sursis d'imposition, ce que l'administration refuse au motif que l'apport a donné lieu non seulement à échange de titres mais aussi au versement d'une soulte supérieure à 10 % de la valeur des titres reçus lors de l'échange
- Deux PV d'AG contradictoires du même jour, l'un, enregistré le 18 janvier 2008, prévoyant cette soulte, l'autre, enregistré le 10 mars 2008, revenant sur le principe d'une telle soulte
- Se fondant sur l'**article 1328 (aujourd'hui 1377) du code civil**, selon lequel les actes sous seing privé n'ont date certaine contre les tiers que du jour où ils ont été enregistrés, la cour juge que les délibérations des organes d'une société ne sont opposables à l'administration fiscale qu'à compter de leur date d'enregistrement et écarte la seconde délibération enregistrée plus tardivement
- Le CE censure ce raisonnement : **l'administration fiscale n'est pas un tiers au sens de ces dispositions** qui visent à protéger des intérêts privés. L'opposabilité à l'administration d'un PV d'AG n'est par conséquent pas subordonnée à son enregistrement
- Le contribuable demeure ainsi **libre d'apporter par tout moyen la preuve de l'existence et de la date de la décision de l'AG** actant l'absence de versement de la soulte, même si elle n'a pas été enregistrée (*CE 28 janvier 2019 n°407305 M. et Mme Masset*)



RESTRUCTURATIONS – Coup d'accordéon

- Le contribuable acquiert en 2000 des actions de la société Numilog.com, annulées en 2003 lors d'un « coup d'accordéon », puis acquiert de nouvelles actions émises après la réduction du capital à zéro
- Le **prix de revient des titres initiaux**, qui ont disparu lors du « coup d'accordéon », ne doit **pas être pris en compte** pour le calcul de la plus-value dégagée par une **personne physique** lors de la cession des actions souscrites depuis cette opération (*CE 28 novembre 2018 n°417875 Min. c/M. Zwirn*)
- **Pas d'extension aux PV des particuliers de la jurisprudence Prédica** admettant la prise en compte du coût d'acquisition des titres détenus avant le coup d'accordéon pour déterminer les PV de cession des titres acquis lors de l'augmentation de capital consécutive à l'opération, imposables dans la catégorie des BIC ou à l'IS (*CE 22 janvier 2010 n°311339 Sté Prédica*)



RESTRUCTURATIONS – Réduction de capital portant sur des titres reçus lors d'une opération d'échange ayant généré une plus-value placée en sursis d'imposition

- Le contribuable apporte à la société Jennifer, qu'il contrôle, ses actions de la SA Berthold Marx, acquises pour un prix initial de 40 775 euros. Il reçoit en échange des actions de la société Jennifer d'une valeur de plus d'1 600 000 euros et place la PV d'échange en sursis d'imposition. En N+8, la société Jennifer réduit son capital de 613 000 euros par diminution de la valeur nominale des titres. La somme de 613 000 euros, portée au crédit du compte courant d'associé du contribuable, est-elle un revenu distribué imposable à l'IR sur le fondement de l'article 109 1 2° du CGI, ou bien un remboursement de son apport, qui ne l'est pas en vertu du 1° de son article 112 ?
- Le Conseil d'Etat fait usage du principe de neutralité fiscale visant à encourager les restructurations, pour regarder l'échange de titres, assorti du sursis d'imposition de la PV correspondante, comme une opération intercalaire, à l'instar d'une fusion placée sous le régime de faveur des articles 210 A et B
- Il en découle que le montant de l'apport du contribuable à la société Jennifer n'est pas égal à la valeur des titres de la SA Berthold Marx retenue lors de l'échange, mais à leur coût initial d'acquisition, soit 40 775 euros
- La répartition de 613 000 euros au profit de l'associé consécutive à la réduction de capital de la société Jennifer ne peut dès lors être regardée comme un remboursement d'apport qu'à hauteur de la somme de 40 775 euros *(CE 7 mars 2019 n° 420094 Min. c/Elkaim)*



FRAIS FINANCIERS – Amendement Charasse

- L'article 223 B, al. 6 du CGI (« amendement Charasse ») prévoit une réintégration forfaitaire de **frais financiers** en cas d'achat à un **actionnaire contrôlant** des titres d'une société qui rejoint un groupe intégré
- Dans une opération de LBO, la holding de reprise était détenue par, outre le fondateur de la société cible (45,3 %), deux FCP (47,6 %) et quatre cadres dirigeants de la société (7,1 %), et ces personnes étaient liées par un **pacte d'actionnaires**
- Le dispositif de réintégration est bien applicable au cas particulier *(CE 15 mars 2019 n° 412155 SAS Mi Développement 2)*, en présence d'une « **action de concert** », dont les trois caractéristiques, indique le code de Commerce *(art. L 233-10)* sont :
 - L'existence d'un accord contraignant
 - La coordination dans l'acquisition ou la cession ou l'exercice des droits de vote
 - Et la mise en œuvre d'une politique commune vis-à-vis de la société
- Ici le pacte d'actionnaire prévoyait des interdictions de cession pendant 3 ans, il traduisait la volonté des parties de conduire une politique commune, et l'analyse des conditions de majorité prévues par les statuts conduisaient à l'accord des associés pour la prise de décisions en AG





FRAIS FINANCIERS – Preuve du caractère normal du taux d'intérêt

- La limite maximum fixée par l'article 39.1.3° du CGI s'applique non seulement aux avances des « associés » mais également (*CGI art. 212*) aux « sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une **entreprise liée** »
- Pour ces dernières, possibilité d'une « **preuve contraire** » : déductibilité éventuellement admise (*CGI art. 212.I*) d'après le taux que l'entreprise emprunteuse « **aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues** »
 - Pour l'Administration, cette preuve est apportée si l'on justifie par exemple d'une offre de prêt à la date où l'emprunt a été contracté (*BOI-IS-BASE-35-20 § 80 ; 31/07/2019*)
- Le Conseil d'Etat se prononce pour la première fois preuve du caractère normal des taux d'intérêt servis entre sociétés liées (*CE 18 mars 2019 n° 411189 SNC Sibilu*)

.../...



FRAIS FINANCIERS – Preuve du caractère normal du taux d'intérêt (suite)

- Dans le cas d'un schéma de LBO, la société cible ne peut apporter la preuve demandée en se contentant d'extraits d'articles de journaux et d'ouvrages financiers, sans lien avec la situation propre de la société, ni en arguant que le taux d'intérêt qui lui a été appliqué était, par effet miroir, le reflet exact de celui dont sa société mère a bénéficié
- Pour autant, l'entreprise peut apporter cette preuve par tous moyens, y compris en tenant compte des rendements obligataires « lorsqu'ils constituent une alternative réaliste à un prêt intragroupe » (*CE avis 10 juillet 2019 n° 429426 SAS Wheelabrator Group, qui infirme sur ce point CAA Paris 31 décembre 2018 n° 17PA03018 SAS WB Ambassador*)



MELI MELO – Intérêts moratoires

- Les intérêts moratoires dont est assorti le remboursement au contribuable d'impositions dégrévées **l'indemnisent du prix du temps** pendant lequel il a été privé des sommes correspondantes
- Qu'ils soient fixés par référence à l'intérêt légal (jusqu'en 2005) ou à l'intérêt de retard (depuis le 1^{er} janvier 2006), les intérêts moratoires ne sont **que l'accessoire** des sommes restituées. Ils **suivent** par conséquent **le sort fiscal des impôts dégrévés**
- Le supplément de taxe sur les conventions d'assurance était une charge déductible ; symétriquement, sa restitution après dégrèvement constitue une recette s'ajoutant au bénéfice imposable. Les intérêts moratoires correspondants sont donc eux aussi passibles de l'impôt (*CE 28 janvier 2018 n° 406722 Min. c. Sté Macif*)



MELI MELO – Plus-values sur titres des particuliers

- Pour le calcul des **plus-values sur titres des particuliers**, les frais de justice liés au recouvrement d'un complément de prix de cession peuvent-ils venir en déduction de l'assiette imposable ?
- Réponse négative du Conseil d'Etat, car les seuls frais de justice susceptibles d'être admis en déduction sont les frais engagés pour la **détermination du prix** de cession (au travers notamment d'un complément de prix), et non les frais de justice engagés en vue d'obtenir le **recouvrement** d'un complément de prix (*CE 29 mai 2019 n° 414617 K. c/min.*)





MELI MELO – Apports-cessions de titres et vente à soi-même

- Dans le cas d'une opération d'**apport-cession** de titres placée en sursis d'imposition avant le 14 novembre 2012, on sait que le **caractère abusif** de l'opération est examiné notamment au regard du **réinvestissement économique** réalisé par la société bénéficiaire de l'apport
- Cas d'une holding qui avait, postérieurement à la cession, acquis des **participations appartenant au contribuable** ayant réalisé l'apport, holding qui par ailleurs avait favorisé les projets des sociétés concernées par l'octroi de prêts à ces sociétés conjointement avec des établissements bancaires ; Le surplus du produit de la cession avait été investi dans un **contrat de capitalisation** qui avait servi de **garantie** à certains de ces concours bancaires
- Le Conseil d'Etat (*CE 10 juillet 2019 n°411474*) censure l'arrêt (*CAA Marseille 13 avril 2017 n°15MA02553*) qui avait considéré l'opération comme abusive :
 - Le CE indique que « *l'acquisition par la société de biens appartenant au contribuable ne peut pas être regardée comme un réinvestissement à caractère économique* », la CAA n'a donc commis aucune erreur de droit sur ce point
 - Mais la cour a commis une erreur « *en jugeant que, en l'absence de circonstances particulières de nature à lui retirer son caractère patrimonial, un prêt ne peut, par principe, constituer un investissement économique. Un prêt peut, au regard de la qualité de l'emprunteur, de son objet et de ses modalités, s'analyser comme un investissement à caractère économique* »



FISCAL



Actualité jurisprudentielle de la TVA

Journées annuelles du Club Fiscal
20 novembre 2019





INTERVENANT



Jean-Pierre CASIMIR

Professeur émérite de l'Université de Bourgogne



Maintien de la qualité d'assujetti à la TVA au regard du principe de neutralité fiscale

- Les faits
 - La SCI Pastel Capital a acquis en 2006 des biens immobiliers qu'elle a donnés en location en soumettant cette prestation à la TVA. Les baux commerciaux consentis à son locataire ont été résiliés en 2008 à la suite d'une procédure de redressement judiciaire ouverte à l'encontre de ce dernier. La SCI Pastel Capital a été en mesure de relouer ses immeubles à un nouveau locataire en 2011 à la suite de l'expulsion de l'ancien en 2010
- La position de l'administration
 - L'administration a considéré que les immeubles avaient cessé d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction à la suite de la résiliation du bail commercial. Elle a en conséquence procédé à la régularisation du droit à déduction de la SCI à compter de 2008, date à laquelle le coefficient de taxation de la SCI était devenu nul





Maintien de la qualité d'assujetti à la TVA au regard du principe de neutralité fiscale

- La réponse du juge
 - La Cour administrative d'appel de Bordeaux relève que la résiliation du bail était indépendante de la volonté de la société, celle-ci ayant reloué les immeubles dès l'instant où elle avait été en mesure de le faire. Dans ces conditions, ceux-ci n'avaient pas cessé d'être utilisés pour une activité imposable
 - Selon les termes de l'arrêt, « Il résulte du principe de neutralité fiscale de la TVA et du principe de sécurité juridique que lorsque l'administration a admis la qualité d'assujetti d'un contribuable qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, elle ne peut rétroactivement lui retirer cette qualité d'assujetti au vu d'éléments postérieurs à la reconnaissance de cette qualité »
- CAA Bordeaux, 25 juin 2019, req 17 BX 02526, SCI Pastel Capital



Exonération des soins infirmiers dispensés par une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (Selarl)

- Les faits
 - La société Ulis a pour activité la fourniture de prestations de soins à domicile. Ces prestations sont fournies par des infirmiers travaillant au sein de la société. Ces derniers sont inscrits individuellement au tableau de l'ordre
 - La société Ulis a considéré que son activité était exonérée de TVA
- La position de l'administration
 - L'administration a remis en cause l'exonération de TVA au motif que les infirmiers n'exerçaient pas leur activité en toute indépendance contrairement aux obligations professionnelles auxquelles ils sont astreints, ainsi que l'a reconnu l'ordre national des infirmiers dans sa décision de refus d'inscription de la société Ulis au tableau de l'ordre



Exonération des soins infirmiers dispensés par une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (Selarl)

- La réponse du juge
 - Le tribunal administratif de Lyon s'appuie sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne pour donner raison à la société Ulis
 - Selon la Cour de Luxembourg, pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue pour les soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales, il suffit qu'il soit satisfait à deux conditions, à savoir qu'il s'agisse de prestations médicales ou paramédicales et que celles-ci soit fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises, sans que l'exonération ne dépende de la forme juridique de l'assujetti qui fournit lesdites prestations
 - L'administration a fait appel du jugement
- TA Lyon, 25 septembre 2018, req 1605386, Selarl Ulis



Opérations complexes uniques : prestation d'affranchissement proposée en complément de prestations de gestion documentaire

- Rappel :
 - Chaque prestation ou livraison doit en principe être regardée comme distincte et indépendante. Toutefois, la directive TVA requiert de ne pas décomposer artificiellement des éléments formant objectivement une seule opération économique indissociable
 - Tel est le cas lorsque certains éléments constituent la prestation principale, tandis que les autres, dès lors qu'ils ne constituent pas pour les clients une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la prestation principale, doivent être regardés comme des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale
 - Tel est le cas, également, lorsque plusieurs éléments fournis par l'assujetti au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule opération économique indissociable, le sort fiscal de celle-ci étant alors déterminé par celui de la prestation prédominante au sein de cette opération



Opérations complexes uniques : prestation d'affranchissement proposée en complément de prestations de gestion documentaire

■ Les faits

- La société Xerox General Services fournit à ses clients des prestations de gestion documentaire auxquelles peuvent s'ajouter, sur option, des prestations complémentaires consistant en la mise sous pli des documents édités et leur affranchissement postal
- Les frais d'affranchissement ont été exclus de la base d'imposition à la TVA en raison de leur exonération

■ La position de l'administration

- L'administration a remis en cause cette exonération en estimant que les frais d'affranchissement postal devaient être inclus dans les bases d'imposition à la TVA au motif que ceux-ci revêtaient un caractère accessoire par rapport à la prestation principale. La Cour administrative d'appel de Versailles avait approuvé la position de l'administration



Opérations complexes uniques : prestation d'affranchissement proposée en complément de prestations de gestion documentaire

■ La position du Conseil d'Etat

- Le Conseil d'État casse l'arrêt de la cour administrative d'appel
 - Tout en soulignant que l'intégration en toute circonstance des frais d'affranchissement priverait de portée l'exonération dont bénéficient ces prestations, la Haute Assemblée souligne, qu'en l'espèce, la prestation d'affranchissement était facultative et faisait l'objet d'une facturation séparée. Cette prestation constitue ainsi pour les clients une fin en soi et non le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation de gestion documentaire
 - Par voie de conséquence, celle-ci constitue une opération distincte devant suivre son régime propre, à savoir bénéficier de l'exonération de TVA
 - L'affaire est renvoyée devant la Cour administrative d'appel de Versailles
- CE, 9eme et 10eme ch , 24 avril 2019 , req 411 007 , Société Xerox



Opérations complexes uniques : Services de restauration rendus dans le cadre de prestations de transport maritime

■ Les faits

- La société Corsica Ferries France fournit des prestations de restauration aux passagers effectuant la liaison entre la France continentale et la Corse
- Celle-ci avait considéré que les services de restauration devaient, en tant que prestations accessoires, bénéficier du régime d'exonération prévu en faveur de la prestation principale de transport entre la France continentale et la Corse pour la partie du trajet située en dehors du territoire continental

■ La position de l'administration

- L'administration a remis en cause cette exonération et soumis à la TVA les prestations de restauration à bord



Opérations complexes uniques : Services de restauration rendus dans le cadre de prestations de transport maritime

■ La réponse du juge

- Le Conseil d'État approuve la position de l'administration
- La Haute Assemblée constate qu'en l'espèce, le coût des services de restauration n'est jamais compris dans le prix de la prestation de transport, mais fait l'objet d'une facturation distincte à raison des choix de chaque client parmi les offres proposées
- Par ailleurs les passagers ne sont pas soumis à une obligation d'achat des services de restauration et peuvent se dispenser d'y recourir, compte-tenu de la durée du trajet entre le continent et la Corse
- Dès lors, ces prestations de restauration à bord, qui constituent pour les clients une fin en soi, ne peuvent en l'espèce être regardées comme des prestations accessoires susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue en faveur de l'opération de transport

- CE, 9eme et 10eme ch, 24 avril 2019, req 418 912, Société Corsica Ferries France



Champ d'application de la TVA : le droit d'entrée demandé lors de la conclusion d'un bail commercial constitue-t-il la contrepartie, avec le loyer, d'une opération unique de location ?

- Les faits
 - La société Land River a conclu un bail commercial avec la Société du Centre Commercial de la Défense
 - En vertu de ce bail, celle-ci était redevable d'un loyer annuel de 154 000 € ainsi que d'un droit d'entrée de 600 000 €. L'ensemble a été soumis à la TVA
 - La société Land River a déduit cette TVA
- La position de l'administration
 - L'administration a remis en cause cette déduction en faisant valoir que la remise du droit d'entrée était une opération exonérée
 - Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise et la Cour administrative d'appel de Versailles ont approuvé la position de l'administration



Champ d'application de la TVA : le droit d'entrée demandé lors de la conclusion d'un bail commercial constitue-t-il la contrepartie, avec le loyer, d'une opération unique de location ?

- La réponse du Conseil d'Etat
 - Le Conseil d'État casse l'arrêt de la Cour administrative d'appel en considérant que le droit d'entrée en litige est un supplément de loyer qui constitue avec le loyer lui-même la contrepartie d'une opération unique de location
 - Pour la Haute Assemblée, le droit d'entrée ne peut être regardé en l'espèce comme constituant la contrepartie de la cession d'un élément de fonds de commerce qui serait distinct, au plan économique, du droit au renouvellement du bail, ni comme une indemnité destinée à dédommager le bailleur d'un préjudice résultant de la dépréciation de son patrimoine
 - Par application de la grille de lecture applicable aux opérations complexes, le droit d'entrée constitue avec le loyer lui-même, la contrepartie d'une opération unique de location et est soumis à la TVA au même titre que celui-ci
 - Par ailleurs, le droit d'entrée ne saurait bénéficier de la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du CGI en cas d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens
- CE, 3eme et 8eme ch, 15 février 2019, req 410 796, SARL Land River





L'application de la TVA sur la marge lors de la revente de terrains à bâtir

▪ Les faits

- La société Le Rochefort, qui exerce une activité de marchand de biens, a fait l'acquisition de terrains auprès de particuliers afin de réaliser un lotissement. Ces acquisitions n'ayant ouvert aucun droit à déduction, la société a revendu ces terrains à bâtir après les avoir lotis sous le régime de la TVA sur la marge. Afin de pouvoir réaliser cette opération, la société a cédé à la commune d'implantation pour un euro symbolique une partie des terrains en vue de réaliser un élargissement de la voirie communale et en a tenu compte dans le calcul de la marge lors de la vente de chaque terrain

▪ La position de l'administration

- L'administration considère que la TVA ne peut être assise sur la marge en l'absence d'identité entre le bien acquis et le bien revendu. Il en va de même en cas de division parcellaire intervenue entre l'acquisition et la cession
- Les services fiscaux ont par ailleurs contesté le calcul de la marge en soutenant que les parcelles cédées en vue de la réalisation d'aménagements de voirie devaient être exclues du prix d'achat global des terrains



L'application de la TVA sur la marge lors de la revente de terrains à bâtir

▪ La réponse du juge

- La Cour administrative d'appel de Lyon contredit une nouvelle fois l'administration en rappelant que, selon l'article 268 du CGI, l'application de la TVA sur la marge aux livraisons de terrains à bâtir est conditionnée au seul fait que l'acquisition chez le cédant n'a pas ouvert de droit à déduction de la TVA
- Concernant le calcul de la marge, les juges administratifs considèrent que la cession de terrains à un prix symbolique à la commune d'implantation est une condition de réalisation de l'opération de lotissement et constitue ainsi un élément du prix d'achat global des terrains qui se retrouvera dans la détermination du prix de cession des lots et du calcul de la marge correspondante

▪ CAA Lyon, 25 juin 2019, req 18 LY 00671



Réalisation d'affaires passibles de la TVA selon des taux différents : Un rappel des principes applicables

■ Les faits

- La société Nouvelles Résidences de France a pris à bail un immeuble destiné à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme et d'un restaurant
- À la suite d'un litige avec son bailleur portant sur l'application du taux réduit de TVA à la partie des loyers relative aux surfaces affectées à la fourniture de prestations d'hébergement, le juge judiciaire a saisi le juge administratif en vue de trancher cette question



Réalisation d'affaires passibles de la TVA selon des taux différents : Un rappel des principes applicables

■ La réponse du juge

- Le Conseil d'État, après avoir rappelé que les prestations relatives à la fourniture de logements dans les établissements d'hébergement sont imposables à la TVA au taux réduit et donné raison sur le plan des principes à la société Nouvelles Résidences de France, a constaté que le mode de facturation du loyer retenu par le bailleur ne permettait pas de ventiler celui-ci entre les prestations de location relevant respectivement du taux réduit et du taux normal
 - En conséquence, la Haute Assemblée rappelle que lorsqu'un redevable réalise des affaires passibles de la TVA selon des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, celui-ci est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des affaires
- CE, 8eme et 3eme ch, 28 novembre 2018, req 413 526, SAS Nouvelles Résidences de France



Déduction de la TVA sur les frais engagés pour la transmission d'une universalité de biens

■ Les faits

- La société Aberdeen Asset Management Deutschland exerce une activité d'administrateur de biens immobiliers et a procédé à la cession de quatre immeubles qui faisaient l'objet d'une exploitation locative assujettie à la TVA. Les acquéreurs ont déclaré dans l'acte de vente leur intention de poursuivre cette activité. Cette cession n'a pas été soumise à la TVA
- La TVA sur les émoluments du notaire et les frais d'assistance engagés pour réaliser ces cessions a été déduite

■ La position de l'administration

- L'administration a considéré que la TVA relative aux frais engagés pour réaliser ces cessions n'était pas déductible dans la mesure où l'acte de vente mentionnait que les cessions étaient exonérées de TVA, les immeubles en cause étant achevés depuis plus de cinq ans



Déduction de la TVA sur les frais engagés pour la transmission d'une universalité de biens

■ La réponse du juge

- La Cour administrative d'appel de Paris constate que cette opération correspond à la transmission d'une universalité de biens au sens de l'article 257 bis du CGI qui la dispense d'une collecte de TVA
- Ainsi, le fait que la cession des immeubles en cause soit exonérée de TVA n'a pas d'incidence, l'opération n'aboutissant pas à une exonération de TVA, mais à sa dispense
- Par voie de conséquence, la TVA sur les frais exposés pour réaliser cette transmission d'universalité de biens est déductible au titre des frais généraux

■ CAA Paris, 21 mars 2019, req 18 PA 2009, Société Aberdeen Asset Management Deutschland AG



Le calcul du coefficient de taxation : la clé ne peut être que financière

Les faits

- À la suite d'un incendie, la société d'exploitation du casino de Salins- les- Bains a entrepris la construction d'un nouveau bâtiment, destiné à accueillir à la fois ses activités de casino et de restaurant. Pour calculer le montant de TVA déductible au titre des travaux de construction du nouvel immeuble, la société a distingué trois catégories de travaux en fonction des catégories de surfaces concernées
- La TVA grevant les travaux de construction concourant exclusivement à la partie « jeux » n'a pas été déduite, l'activité de casino étant exonérée de TVA. Pour les travaux concourant exclusivement à la partie « restaurant », la TVA a été intégralement déduite, puisque cette activité est soumise à la TVA. Enfin, pour les travaux concernant les parties communes, la société a fait application d'un prorata basé sur les superficies respectives du restaurant et du casino qui conduisait à déduire 61 % de la TVA

La position de l'administration

- L'administration a remis en cause le calcul de ce prorata en appliquant le coefficient de taxation prévu par l'article 206-III de l'annexe II du CGI fondé sur un ratio de chiffre d'affaires. Cette approche conduisait à ne déduire que 5 % de la TVA



Le calcul du coefficient de taxation : la clé ne peut être que financière

La réponse du juge

- Le Conseil d'État rappelle que la directive du 20 novembre 2006 pose comme principe qu'en ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujéti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations qui n'y ouvrent pas droit, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations
 - Les États membres ont toutefois la possibilité de prévoir des clés plus précises au regard du principe de neutralité, mais il s'agit d'une possibilité et non d'une obligation
 - La France n'ayant pas prévu cette possibilité, le coefficient de taxation doit obligatoirement être calculé en fonction du chiffre d'affaires
- CE, 3eme et 8eme ch, 8 février 2019, req 410 807, Société d'exploitation du casino de Salins- les Bains



Déduction de la TVA : dépenses effectuées par une succursale au profit de son siège à l'étranger (suite ... et presque fin)

- Les faits
 - La succursale française d'une société étrangère rend des services à la fois à des tiers et à son siège. Elle déduit intégralement la TVA ayant grevé ses dépenses
- La position de l'administration
 - L'administration fiscale n'a admis la déduction que d'une fraction de la TVA ayant grevé les dépenses engagées par la succursale en vue de réaliser des services au profit de son siège, en appliquant le prorata de déduction du siège



Déduction de la TVA : dépenses effectuées par une succursale au profit de son siège à l'étranger (suite ... et presque fin)

- La réponse du juge
 - Le Conseil d'État avait décidé de saisir la Cour de justice de deux questions préjudicielles
- À la suite des questions posées par le Conseil d'État à la Cour de justice de l'Union européenne, celle-ci, dans un arrêt du 24 janvier 2019, a apporté les réponses suivantes :
 - Premier point : Une succursale immatriculée dans un État membre est en droit de déduire, dans cet État, la TVA grevant les biens et les services acquis qui présentent un lien direct et immédiat avec la réalisation d'opérations taxées, y compris celles de son siège établi dans un autre État membre, avec lequel cette succursale forme un seul assujéti, à condition que ces dernières opérations ouvrent également droit à déduction si elles ont été effectuées dans l'État d'immatriculation de la succursale
 - Deuxième point : Lorsque les dépenses sont affectées exclusivement à des opérations réalisées par le siège mais que celles-ci peuvent être à la fois des opérations soumises à la TVA et des opérations exonérées, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction dont le numérateur est constitué par le chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations soumises à la TVA réalisées par le siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État membre d'immatriculation de la succursale. Le dénominateur est, quant à lui, formé par le chiffre d'affaires total, hors TVA, du siège





Déduction de la TVA : dépenses effectuées par une succursale au profit de son siège à l'étranger (suite ... et presque fin)

- La réponse du juge
 - Troisième point : Lorsque les dépenses concourent à la réalisation d'opérations taxées et exonérées de TVA aussi bien dans l'État membre de la succursale que dans celui du siège, le numérateur du prorata est formé par le chiffre d'affaires, hors TVA, constitué par les opérations soumises à la TVA réalisées par la succursale et par celles effectuées par le siège qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État d'immatriculation de la succursale. Le dénominateur est, quant à lui, formé par le chiffre d'affaires, hors TVA, afférent à l'ensemble des opérations réalisées à la fois par la succursale et le siège
 - À la lumière de cette interprétation, le Conseil d'État a annulé l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles et a renvoyé l'affaire devant cette même Cour. On attendra avec intérêt le résultat des calculs qui devront être effectués pour clore définitivement cette affaire
- CJUE, 24 janvier 2019, aff 165 / 17 et CE, 3eme et 8eme ch, 5 avril 2019, req 389 105 , Société Morgan Stanley International



FISCAL



Impôts directs – actualité communautaire et internationale

Journées annuelles du Club Fiscal
20 novembre 2019





INTERVENANT



Guy GEST

Professeur émérite de l'Université Panthéon-Assas Paris II



La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- L'objectif : intégrer dans les conventions bilatérales les clauses anti-évasion issues des travaux du projet BEPS
 - Combler certaines failles des conventions fiscales
 - Utilisation des différences de traitement fiscal entre les deux États (dispositifs hybrides)
 - Utilisation abusive des conventions (montages divers)
 - Stratégies d'évitement du statut d'établissement stable
 - En contrepartie, renforcer l'efficacité des mécanismes de règlement des différends entre les deux États
- La méthode traditionnelle : négocier ou réviser les conventions sur la base du modèle OCDE – version novembre 2017, qui intègre ces clauses
 - 3 000 conventions à modifier ou remplacer !
- Une méthode inédite : la greffe des clauses anti-évasion de la convention multilatérale (CML) sur les conventions existantes
 - Objectif : une mise à jour rapide, efficace et harmonisée
 - Le résultat : une greffe à géométrie variable en fonction des choix faits par les États contractants





La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- Les conventions bilatérales françaises impactées :
 - Un raisonnement en 3 temps
 - 1er temps : les conventions « couvertes » par la CML
 - Celles déclarées couvertes par la France
 - 91 sur 130
 - Moins celles dont l'autre État contractant n'a pas signé la CML
 - Etats-Unis, Brésil, Liban etc.
 - Moins celles que l'autre État, signataire de la CML, n'a pas souhaité déclarer couvertes
 - Suisse, Norvège, Suède
 - Résultat : une soixantaine de conventions susceptibles d'être impactées



La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- 2e temps : les conventions couvertes pour lesquelles la CML est entrée en vigueur
 - Après signature, ratification et dépôt à l'OCDE de l'instrument de ratification par chaque État
 - Instrument précisant la position prise par l'État concerné sur chaque article de la CML
 - L'entrée en vigueur pour la France et l'autre État contractant
 - Entrée en vigueur différente pour chaque État contractant ; le 1er janvier 2019 pour la France
 - 29 conventions françaises pour lesquelles la CML est entrée en vigueur dans les deux États au 1er décembre 2019
- 3e temps : une prise d'effet différenciée de la CML sur chaque convention susceptible d'être affectée
 - Le critère déterminant : la prise d'effet
 - Délais de prise d'effet
 - Différents selon le type d'imposition (retenue à la source ou autre)
 - Avec possibilité de dérogation par accord mutuel ou unilatéralement
 - Conséquence : de possibles asymétries dans la prise d'effet et des prises d'effet partielles (temporaires) pour un seul type d'imposition et/ou un seul des deux États contractants





La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- Les clauses de la CML susceptibles d'être ajoutées à chaque convention impactée
 - Les clauses édictant des normes minimales (obligatoires)
 - Exemple : l'insertion dans le préambule de l'objectif de lutte contre la double non-imposition
 - Exemple : une clause anti-abus
 - Les clauses facultatives (en général)
 - Celles pour lesquelles ni la France ni l'autre État contractant n'ont émis de réserve
 - Les clauses facultatives laissant le choix entre deux ou plusieurs options
 - Absence de réserve
 - Identité de choix pour la France et l'autre État contractant



La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- Consolidation ou juxtaposition ? Le choix de la France
- Début de mise en ligne sur www.impots.gouv.fr
- La consolidation du texte initial de la convention et des clauses CML qui s'y ajoutent
 - Facilite la lecture
 - Mais le texte consolidé est dépourvu de valeur juridique
 - Seuls les deux textes juxtaposés (considérés séparément) ont valeur juridique
- Un processus évolutif
 - De possibles modifications par les États de leurs choix initiaux
 - La possibilité de retirer les réserves ou de modifier les choix
 - La possibilité de sortir de la CML
 - De possibles futurs avenants à la CML avec liberté des États d'en devenir ou non parties





La convention multilatérale de l'OCDE : Quel impact sur les conventions fiscales françaises ?

- Forces et faiblesses de la méthode
 - Lenteur moindre que celle de la renégociation des conventions
 - Complexité / jeu à combinaisons multiples / insécurité juridique
 - Une efficacité limitée
 - Risques de conséquences négatives pour l'économie française
 - Enthousiasme de la France, à la pointe de la lutte contre l'évasion fiscale
 - Rareté des réserves de la France
 - Mais nombreuses réserves des autres pays industrialisés et non-signature des Etats-Unis
 - D'où risque de ne pouvoir appliquer les mesures anti-évasion aux investissements de ces pays en France
 - A l'inverse, peu ou pas de réserves des pays moins développés ou en cours de développement
 - Risque pour les investissements français dans ces pays de se voir appliquer ces mesures



Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 1

- Les failles du système d'imposition des revenus actifs des entreprises non-résidentes
 - L'établissement stable = critère d'imposition impliquant la présence dans l'État de la source sous l'une des deux formes suivantes :
 - Directe : l'installation fixe d'affaires,
 - Indirecte via un agent dépendant disposant du pouvoir d'engager l'entreprise étrangère
 - Conséquence = l'absence d'imposition dans l'État de la source si :
 - Aucune présence directe ou indirecte
 - Présence indirecte via un agent indépendant (ex : un commissionnaire)
 - Présence indirecte via un agent dépendant ne disposant pas du pouvoir d'engager
 - Système obsolète à l'heure de la globalisation et de la numérisation de l'économie, et qui donne prise à l'évitement de l'impôt
 - Aucune présence
 - Agents faussement indépendants
 - Agents dépendants ayant de facto le pouvoir d'engager l'entreprise étrangère





Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 2

- Illustration récente d'une faille du système : L'approche étroitement juridique de la notion d'agent dépendant doté du pouvoir d'engager
 - CAA Paris 25-04-2019, min. c/ Sté Google Ireland Ltd
 - Google France : établissement stable de G. Ireland ?
 - Google France chargée par G. Ireland (société sœur) de commercialiser en France les annonces publicitaires en ligne
 - Dépendance reconnue
 - Juridique (au sein du groupe) et économique (remboursement intégral des dépenses par G Ireland avec en sus marge de 8 %)
 - Absence de pouvoir d'engager
 - Aux termes du contrat : formellement absence de pouvoir de signer les contrats au nom de G. Ireland
 - Malgré l'implication dans les négociations, la prise de commandes, l'après-vente, l'assistance commerciale aux annonceurs, la gestion de la facturation et du recouvrement
 - Et malgré le caractère souvent purement formel de la validation par G Ireland des contrats négociés par G France
 - Jugement dans la ligne de la jurisprudence Zimmer (CE 2010)
 - Absence d'imposition de Google Ireland en France - Imposition faible de Google France - Imposition très faible de G. Ireland en Irlande



Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 3

- Un remède de portée très limitée : l'élargissement de la notion d'établissement stable par le biais de la Convention multilatérale (CML)
 - L'élargissement de la notion de pouvoir d'engager de l'agent dépendant
 - Au-delà de la signature pour le compte et au nom de l'entreprise étrangère, une approche économique et factuelle
 - Agents exerçant de manière habituelle le rôle principal menant à la conclusion de contrats conclus de façon routinière sans modification importante par l'entreprise étrangère et pour le compte de celle-ci (pas nécessairement en son nom)
 - Conséquence : inclusion dans la notion d'ES des structures de type Google France
 - Le rétrécissement de la notion d'indépendance de l'agent ayant pouvoir d'engager
 - Rappel : l'agent indépendant n'est pas un ES
 - Ne seront plus considérés comme indépendants les agents qui agissent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises
 - À laquelle ou auxquelles ils sont étroitement liés (notion très large englobant toutes configurations au sein d'un groupe)
 - Une portée limitée
 - Les limites de l'efficacité de la CML
 - L'absence de portée dans le cadre de l'économie numérique





Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 4

- Une réponse unilatérale et partielle aux défis de l'économie numérique : la taxe française sur les services numériques (TSN) – loi du 24 juillet 2019
 - Sur les produits de certaines activités numériques
 - **Applicable aux seuls produits générés par des activités où les utilisateurs (internautes) jouent un rôle majeur dans la création de valeur**
 - Services aux annonceurs visant à placer des messages publicitaires
 - Services d'intermédiation permettant aux utilisateurs d'interagir entre eux
 - Vente des données générées à partir des informations fournies par les utilisateurs
 - **Non applicable aux ventes directes de biens ou de services en ligne**
 - Sur les seuls services réputés fournis en France
 - **C'est-à-dire reposant sur l'activité d'internautes localisés en France**
 - **Base = le montant hors TVA de la fraction des encaissements annuels mondiaux représentatifs de la part des services rattachés à la France**
 - Taux 3 %
 - Applicable aux seuls entreprises ou groupes dont les recettes encaissées au titre de services taxables fournis excèdent les deux seuils suivants :
 - **750 M€ au niveau mondial**
 - **Et 25 M€ en France**



Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 5

- L'amorce d'une réforme globale
 - Les insuffisances de l'approche unilatérale
 - **Propres à la TSN française**
 - La TSN se situe-t-elle bien hors du champ des conventions fiscales françaises ?
 - Taxe frappant le chiffre d'affaires ou substitut de l'IS ?
 - Un caractère discriminatoire au regard du droit de l'UE ?
 - La TSN ne concernerait qu'une seule entreprise française
 - **Communes aux taxes nationales de type TSN**
 - Concurrence et stratégies d'évitement
 - Une portée limitée aux géants du numérique
 - Les négociations en cours au niveau mondial
 - Menées par l'OCDE dans le « Cadre inclusif du BEPS » (134 États)
 - **Pour une « approche unifiée » de l'imposition**
 - Des géants du Web et
 - Des groupes multinationaux engagés dans des activités à destination des consommateurs finaux (B to C) via Internet ou du fait d'une présence locale
 - Exclusion a priori notamment des groupes industriels ou miniers (B to B)





Vers une réforme globale de la fiscalité internationale des entreprises - 6

- Une nouvelle répartition du droit d'imposer
 - Les bénéficiaires
 - (Et non le CA)
 - Au profit des pays dits « de marché »
 - Là où se trouvent les clients ou utilisateurs
 - Sur la base de nouveaux critères d'attribution de la matière imposable
 - En fonction de la nature du lien entre les entreprises et les consommateurs finaux (Internet et/ou présence taxable)
 - Projet finalisé courant 2020
 - Objectif réaliste ?
- A plus long terme, création d'un taux minimum d'imposition à l'échelle mondiale
 - La fin des paradis fiscaux ?



Retenues sur dividendes versés à des sociétés d'ETATS TIERS et libre circulation des capitaux - 1

- Rappel : la spécificité de la libre circulation des capitaux (art. 63 et 64 du TFUE)
 - Seule liberté applicable aux relations entre États membres de l'UE/EEE et les États tiers
 - Sous réserve de la « clause de gel » : le maintien des restrictions existant le 31 12 1993 aux mouvements de capitaux concernant des « investissements directs »
- Quid de la retenue de l'art. 119 bis 2 CGI sur distributions à résidents d' États tiers ?
 - Retenue 15 % sur dividende versé à une société suisse détenant 8 % du capital
 - CE 30 sept. 2019, Sté Findim Investments
 - Existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux
 - Différence de traitement
 - Retenue définitivement supportée par la société suisse, dans l'incapacité d'imputer sur l'impôt suisse la retenue pratiquée
 - Là où une société française associée aurait bénéficié de l'exonération des sociétés mères
 - Mais restriction justifiée par la clause de gel





Retenues sur dividendes versés à des sociétés d'Etats tiers et libre circulation des capitaux - 2

- Application de la clause de gel en présence d'un « investissement direct »
 - Application par le CE de la définition de « l'investissement direct » donnée par la CJUE
 - Un investissement qui crée ou qui maintient des relations durables et directes entre l'investisseur et l'entreprise, c'est-à-dire permettant à l'associé de participer effectivement à la gestion ou au contrôle de la société
 - Au cas d'espèce, au regard des pièces du dossier, la participation de 8 % a été déclarée constitutive d'un investissement direct
 - La retenue était donc justifiée
- Conclusion : une nouvelle source de complexité et d'insécurité juridique
 - Nécessité de raisonner au cas par cas
 - Quid si la société suisse avait été en mesure d'imputer la retenue sur l'impôt suisse ?
 - Appréciation délicate des circonstances permettent de qualifier ou non la participation d'investissement direct au sens de l'article 64.1 du TFUE



Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères DÉFICITAIRES et libertés de circulation - 1

- Le contexte
 - La position initiale du Conseil d'État : une absence d'atteinte à la libre circulation des capitaux
 - Retenue (art. 119 bis, 2 CGI) sur dividendes distribués à sociétés UE déficitaires non éligibles à l'exonération prévue par la directive UE mères-filiales – un simple désavantage de trésorerie lié à des modalités différentes d'imposition
 - CE plén. fisc. 9 mai 2012, Sté GBL Energy
 - La mise en demeure par la Commission européenne, et sa prise en compte partielle à l'article 119 quinquies CGI
 - Exonération, sous conditions, de retenue pour les sociétés étrangères en liquidation judiciaire ou en cessation de paiement sans possibilité de redressement
 - Les doutes du Conseil d'État
 - La jurisprudence de la CJUE relative à la période de référence à retenir pour comparer les charges définitives des résidents et des non-résidents
 - La question préjudicielle posée à la CJUE



Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères déficitaires et libertés de circulation - 2

- CJUE, Sofina SA (22/11/2018) : une atteinte à la libre circulation des capitaux
 - Les faits
 - Retenue à la source (art.119 bis, 2 CGI) réduite à 15 % du fait de la convention
 - Sur dividendes de source française versés à des sociétés belges déficitaires
 - Détenant des participations minoritaires exclues du champ de la directive Mères-filles
 - Des sociétés dans une situation comparable à celle de sociétés françaises déficitaires
 - Même si les techniques d'imposition diffèrent, retenue à la source d'une part, inclusion dans la base de l'IS d'autre part
 - Mais subissant une différence de traitement doublement défavorable et insusceptible de justification
 - Un avantage de trésorerie pour les sociétés françaises déficitaires
 - Imposition des dividendes immédiate (retenue pour les sociétés non-résidentes)
 - Imposition reportée sur un éventuel exercice bénéficiaire ultérieur (IS pour les sociétés françaises)
 - Une possibilité d'exonération définitive des sociétés françaises
 - En cas de cessation d'activité avant un retour à une situation bénéficiaire



Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères déficitaires et libertés de circulation - 3

- La jurisprudence Sofina : quelle portée ?
 - Pas de remise en cause de la technique de la retenue à la source dans son principe, mais dans certaines de ses conséquences
 - Un nouveau rétrécissement du champ de la retenue à la source sur les distributions
 - Une jurisprudence invocable par les sociétés déficitaires d'États tiers lorsque la libre circulation des capitaux est en cause, sous réserve de la clause de gel (cf. CE Sté Findim supra)
 - Une jurisprudence transposable sur le fondement de toutes les libertés européennes de circulation à d'autres revenus de source française donnant lieu à retenues (ou autres prélèvements anticipés)
 - Une jurisprudence extensible au-delà des retenues (et prélèvements assimilés) ? le cas de l'établissement stable d'une société non-résidente déficitaire
 - Une atteinte au principe de territorialité fiscale : l'obligation pour l'État de la source de prendre en compte la situation du contribuable dans l'État de résidence
 - Par symétrie, possibilité pour une société française déficitaire de contester les retenues ou autres prélèvements appliqués dans un autre État





Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères déficitaires et libertés de circulation - 4

- L'intégration de la jurisprudence Sofina dans le CGI (PLF pour 2020)
 - Les retenues et autres prélèvements susceptibles d'exonération ou de restitution
 - Art. 119 bis : revenus de créances et distributions
 - Art. 182 B ; redevances, rémunérations de prestations de sv, autres revenus « non salariaux »
 - Art, 182 A bis : rémunérations des prestations artistiques
 - Art. 244 bis : profits immobiliers habituels
 - Art. 244 bis A : plus-values immobilières occasionnelles
 - Art. 244 bis B : plus-values de cession de participations > 25 %
 - Remarque : le taux de tous ces prélèvements sera aligné sur celui de l'IS
 - Autre disposition du PLF 2020
 - Les sociétés déficitaires éligibles
 - En déficit selon les règles applicables dans l'État de résidence – pas de retraitement
 - Au titre de l'exercice dans lequel les revenus de source française sont inclus



Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères déficitaires et libertés de circulation - 5

- La localisation du siège des sociétés déficitaires éligibles
 - L'UE
 - Un Etat de l'EEE lié à la France par des conventions d'assistance à l'assiette et au recouvrement
 - Pour la seule retenue sur dividendes (119 bis 2), un Etat tiers ayant conclu lesdites conventions
 - Lorsque la participation détenue dans la société française ne permet pas de participer de manière effective à sa gestion ou son contrôle (libre circulation des capitaux – cf CE 2019 Sté Findim, supra)
 - C'est-à-dire ne constitue pas un « investissement direct » entrant dans le champ de la clause de gel
- Un mécanisme d'exonération
 - Sociétés en liquidation ou en cessation de paiement sans redressement possible
 - Extension du champ de l'article 119 quinquies





Retenues sur les revenus de source française de sociétés étrangères déficitaires et libertés de circulation - 6

- Un mécanisme de restitution avec établissement d'une imposition en report
 - Art. 235 quater nouveau CGI
 - Sociétés étrangères simplement déficitaires
 - Déclaration dans les 3 mois de la clôture de l'exercice du fait générateur de la retenue
- Restitution
- Imposition en report
 - Égale à la retenue restituée (même assiette, même taux)
 - Déclaration annuelle et état de suivi
- Fin du report (imposition immédiatement exigible)
 - Jusqu'au retour à une situation bénéficiaire, au fil de la réalisation de bénéfices
 - Question : la société résidente pourra-t-elle alors encore imputer cet impôt, équivalent à la retenue, en tant que crédit d'impôt conventionnel dans son Etat de résidence ?
 - Restriction à une liberté de circulation ?
- Un nouveau pas dans le sens de la complexification de la fiscalité internationale ...



Le report d'imposition : une technique fiscale en sursis - 1

- Le régime fiscal des plus-values d'échange de titres selon la directive fusions
 - Le principe de neutralité fiscale des opérations de restructuration (art. 8)
 - Son application, non seulement aux restructurations transfrontalières, mais aussi aux restructurations purement internes, de par la volonté du législateur français
 - La compétence de la CJUE étendue en conséquence aux restructurations internes
 - Jurisprudence Leur Bloem (CJCE 1997)
 - Exemple de report d'imposition des plus-values d'échange : l'article 150-0 B ter CGI
 - Apport de titres au profit d'une société contrôlée par l'apporteur, exclus du sursis
- Le traitement fiscal des plus-values en report d'imposition (arrêts du CE)
 - La plus-value d'échange des titres ne peut être taxée que lors de la cession des titres reçus en échange, au taux en vigueur lors de cette cession
 - Mais elle est cristallisée au jour de l'échange





Le report d'imposition : une technique fiscale en sursis - 2

- La plus-value cristallisée au jour de l'échange ne peut être affectée par des mesures législatives ultérieures
 - Elle ne pourra bénéficier d'une exonération ou d'un régime d'abattements pour durée de détention institués postérieurement à l'échange
 - Contrairement à la plus-value constatée lors de la cession
- Le principe de neutralité appliqué aux plus-values en report par la CJUE
 - CJUE, 18 sept. 2019, AQ et DN
 - Le principe de neutralité interdit de considérer l'échange comme étant le fait générateur de l'impôt
 - L'élément déterminant est la cession, non l'échange
 - Le gain global, constitué par les deux plus-values (échange et cession) doit être taxé selon les règles fiscales, et notamment le taux et les abattements, en vigueur lors de la cession, y compris celles qui n'auraient été adoptées qu'après l'échange



Le report d'imposition : une technique fiscale en sursis - 3

- Sur le fondement de la Directive fusions, vers une absorption du report par le sursis
 - Pour le sursis, l'échange de titres est un non-événement fiscal
 - La remise en cause de la distinction entre report et sursis
- Enfin une simplification ... bienvenue ?





La réforme de la retenue à la source sur traitements, salaires et pensions et son report

- La réforme par la LF 2019
 - Une manifestation de la tendance à un alignement de l'imposition des non-résidents sur celle des résidents
 - Base alignée sur celle du PAS : montant imposable avant frais professionnels (et non après les 10 %)
 - Application du taux du PAS (au lieu d'un barème spécifique à 3 tranches)
 - Imputabilité totale sur l'R avec restitution de l'excédent (au lieu de partiellement libératoire)
 - Applicabilité aux revenus réalisés à compter de 2020
- Le report de la réforme par le projet de LF pour 2020
 - Amendements parlementaires avec accord du Gouvernement
 - Crainte de l'alourdissement de la charge fiscale des salariés non-résidents
 - Report et application étalée de 2021 à 2023



Le contrôle fiscal

De la loi confiance à la loi contre la fraude...une nouvelle donne





INTERVENANTS



Jean-Pierre CASIMIR

Professeur émérite de l'Université de Bourgogne

Jean-Pierre COSSIN

Conseiller maître honoraire à la Cour des comptes

Frédéric IANNUCCI

Directeur du service de contrôle fiscal de la DGFIP

Bruno JOTRAU

Président du Club Fiscal, Président de la Commission fiscale du Conseil supérieur



La loi confiance



Des mesures diverses et utiles...



Les principales mesures de la loi confiance

- Le recours hiérarchique possible pour les contrôles sur pièces.... Une nouvelle garantie utile ?
- La prise de position du vérificateur lors du contrôle de comptabilité... comment s'en assurer ?
- L'absence de redressement est opposable à l'administration dans quelles conditions ?
- Le droit à l'erreur.... comment et dans quel délai réparer ?



Réduction de l'intérêt de retard en cas de rectification spontanée d'une erreur de déclaration

- Conditions de la réduction de moitié de l'intérêt de retard : erreurs commises de bonne foi dans une déclaration souscrite dans les délais
 - Le défaut ou le retard de déclaration et le défaut ou le retard de paiement ne sont pas susceptibles d'être régularisés
 - Les infractions exclusives de bonne foi ne peuvent être régularisées
- Obligations à remplir pour bénéficier de la réduction de moitié de l'intérêt de retard
 - Dépôt spontané d'une déclaration rectificative, c'est-à-dire en l'absence de tout contrôle fiscal ou de toute demande expresse ou mise en demeure de l'administration
 - La déclaration doit intervenir avant l'expiration du délai de reprise
 - Le paiement des droits simples dus par le contribuable (hors intérêt de retard, par conséquent)
 - Le paiement doit être effectué en même temps que la déclaration rectificative, s'il s'agit d'impôts non recouverts par voie de rôle, et au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, s'il s'agit d'impôts recouverts par voie de rôle





Comment assurer le débat oral et contradictoire en cas de vérification de comptabilité ?



Une « présence » de moins en moins visible

- La quasi-absence de contrôle dans les TPE avec l'intervention des organismes de gestion agréés
- La remise du F.E.C à l'inspecteur limite sensiblement sa présence sur place
- La création de l'examen de comptabilité à distance confirme l'évolution constatée



Une « présence » de moins en moins visible

- Comment assurer le débat oral et contradictoire ?
- Dans quelles conditions s'exerce l'examen de comptabilité à distance ?



La loi sur la fraude

Une pénalisation accrue...



Les principales mesures

- Les sanctions pour fraude fiscale sont aggravées
- La publicité des sanctions pénales est en principe automatique
- Nouvelles procédures de transaction pénale
 - La procédure de reconnaissance préalable de culpabilité
 - La convention judiciaire d'intérêt public
- La suppression du « verrou de Bercy » et le maintien de la possibilité pour l'administration de déposer plainte



La suppression du « verrou de Bercy »

- Plainte pour fraude fiscale : obligation de dénoncer au Parquet
 - Obligation pour l'administration fiscale de dénoncer au parquet les fraudes les plus graves, transférant à celui-ci l'opportunité des poursuites
 - L'administration fiscale est tenue de transmettre au procureur de la République tous les faits qui ont abouti, sur des droits dépassant un seuil de 100 000 €, à l'application des pénalités fiscales suivantes :
 - 100 % en cas d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal
 - 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses, de dissimulation de prix ou d'activité illicite
 - 80 % en cas de non-déclaration des avoirs étrangers
 - 40 % lorsque la déclaration ou l'acte comportant les éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt n'a pas été déposé dans le délai de trente jours suivant la réception d'une mise en demeure





Maintien pour l'administration de la possibilité de déposer directement plainte pour fraude fiscale

- L'administration reste libre (dans les autres cas) d'apprécier l'opportunité des poursuites et pourra déposer plainte, après avis conforme de la commission des infractions fiscales
- La commission des infractions fiscales est saisie par le ministre chargé du budget
- L'avis de la commission n'est plus obligatoire lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise et qu'il existe un risque de dépérissement des preuves résultant :
 - Soit de l'utilisation de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger
 - Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger
 - Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification
 - Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger
 - Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration



L'abus de droit fiscal

GILLES BACHELIER

Président du Comité de l'abus de droit fiscal

Conseiller d'Etat





FISCAL

Les redressements fiscaux

De grands classiques...



INTERVENANTS



Jean Pierre COSSIN

Conseiller maître (h) à la Cour des comptes

Hervé KRUGER

Expert-comptable et commissaire aux comptes





La remise en cause des valeurs d'inscription à l'actif des entreprises

Des incompréhensions qui demeurent...



L'acquisition d'actif a un prix minoré

- Un principe qui découle de la **jurisprudence Raffypack** (CE 5 janvier 2005 n° 254556) et qui est souvent invoqué
 - « *La **minoration délibérée** du prix de vente d'un élément de l'actif immobilisé consentie par une société cédante imposable à l'impôt sur les sociétés constitue une **libéralité** et un revenu distribué imposable entre les mains de l'acquéreur* »
 - Cette décision concernait des cessions d'immobilisations entre sociétés liées et soumises à l'impôt sur les sociétés
 - Un acte **anormal de gestion** chez le cédant et un **revenu mobilier** chez le cessionnaire
- Ce principe a par ailleurs été étendu plus récemment au cas des **apports** d'éléments d'actif immobilisés (CE 9 mai 2018 n° 387071 Sté Cérès)





Les principes confirmés et précisés par le Conseil d'Etat

- Lorsque l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, soutient que la cession d'un élément d'actif immobilisé a été réalisée à un prix significativement inférieur à la valeur vénale qu'elle a retenue et que le contribuable n'apporte aucun élément de nature à remettre en cause cette évaluation, elle doit être regardée comme apportant la preuve du caractère anormal de l'acte de cession
- Si le contribuable ne justifie pas que l'appauvrissement qui en résulte a été décidé dans l'intérêt de l'entreprise,
 - Soit que celle-ci se soit trouvée dans la nécessité de procéder à la cession à un tel prix
 - Soit qu'elle en ait tiré une contrepartie
- Pour confirmer l'évaluation de titres d'une société dont le siège est en France qui ont été cédés par une société résidente fiscale suisse à un résident fiscal russe, les juges du fond ne peuvent pas exclure de tenir compte de l'illiquidité des titres cédés au seul motif que la cession a porté sur la totalité de ces titres dont l'unique actif est un château qu'elle gère sans l'exploiter (*CE 21-12-2018 n° 402006 Sté Croë Suisse*)



Acquisition de titres à un prix minoré (ou majoré)

- **La difficulté de déterminer la valeur de titres de sociétés non cotées**
- Que dit la jurisprudence ?
 - L'administration a le droit de remettre en cause les valeurs si la valeur vénale diffère de trop du prix
 - Comment retenir la valeur vénale des titres ?
 - **La méthode de comparaison** : « En cas de comparaison possible seule cette évaluation doit être retenue et ce n'est qu'en cas d'absence de transaction équivalente que d'autres méthodes peuvent être utilisées » (CE du 21 octobre 2016, 10^é et 9^è ch. n° 39042)
 - **A défaut application de la combinaison de méthodes**





Acquisition de titres à un prix minoré (ou majoré)

- **La difficulté de déterminer la valeur de titres de sociétés non cotées** (suite)
- Quelques exemples de **sujets de discussion ou de désaccord** avec l'Administration en matière d'évaluation :
 - Application des « **décotes** » éventuellement applicables (pour illiquidité, minorité, décote « de holding », prise en compte des aspects fiscaux, etc.)
 - **Date de prise en compte** des éléments comptables retenus pour l'évaluation
 - Dans les PME, difficulté pour l'Administration de retenir l'impact sur l'évaluation de la présence d'un « **homme clé** », cadre ou dirigeant
 - Une jurisprudence a admis une **décote de 40 %** pour risques liés à la forte dépendance de la société à un cadre salarié, qui occupait en son sein une position d'homme clé (*CAA Bordeaux 22 novembre 2016 n° 14BX03020*)



Acquisition de titres à un prix minoré (ou majoré)

- **La nécessité de la double intention libérale :**
- « **Intention libérale de consentir et d'accepter une libéralité** » par les cédants et les cessionnaires
 - **La double intention libérale est constatée lorsqu'il existe :**
 - Une différence substantielle entre le prix et la valeur vénale
 - Et
 - Des liens d'intérêt entre cédants et cessionnaires



Acquisition de titres à un prix minoré (ou majoré)

■ Les cas d'application : des différences essentielles

- Le cas des opérations réalisées entre sociétés soumises à l'I.S.
- Le cas d'opérations réalisées entre personnes physiques et sociétés soumises à l'IS
- Le cas de l'apport de titres



Acquisition de titres à un prix minoré (ou majoré)

■ Un exemple pratique : Apports et cessions dans le cadre d'une opération d'OBO (*owners buy-out*)

- Les associés (personnes physiques et personnes morales) **apportent ET cèdent TOUS** leurs participations à une société holding créée à cet effet, de sorte que personne ne se trouve « dilué » : Chacun se retrouve, après l'opération, détenteur dans la holding (détenant 100 % de la société d'exploitation) d'un **pourcentage de participation identique** au pourcentage qu'il détenait directement dans la société d'exploitation
- Il s'agit d'une opération bancaire de **refinancement** (un peu comme dans le cas d'un « lease-back », où l'on se sépare d'un immeuble pour se procurer des liquidités)
- L'Administration **conteste les valeurs** retenues (les banques n'ayant évidemment accepté de financer l'opération qu'à condition que l'évaluation des titres soit « très raisonnable »)
- S'il y a **acte anormal de gestion**, comme le prétend l'Administration, **quel est l'appauvrissement** de la société actionnaire ?
 - Caractère **catastrophique** d'un tel redressement : IS au taux plein pour la société cédante/apporteuse (sans application des PVLTT) + manquements délibérés 40 % + IS au taux plein pour la société bénéficiaire de la « libéralité » + manquements délibérés 40 % = Total (avec un IS à 33 1/3 %) : **93 % d'imposition !**





La facturation des dirigeants communs de la holding à la filiale

Une vieille histoire qui dure....et se précise



La facturation de services ou le double emploi avec des fonctions de direction

- **Un encadrement de la Cour de cassation très contraignant**
 - **MECASONIC** pose des limites à la délégation de fonction mais ne se prononce pas sur les prestations de nature technique (*Cass.com. 23 octobre 2012 n° 11-23376*)
 - **SAMO GESTION** précise que dans une société anonyme l'interdiction de la délégation de fonction par un mandataire social doit concerner un ensemble de prestations avec un objet très étendu qui de ce fait correspondrait au mandat social (*Cass. Com. 14 septembre 2010 n° 09-16084*)





La facturation de services ou le double emploi avec des fonctions de direction

- **La facturation de « fonctions » dans une SAS que dit la Cour de cassation ?**
 - La Cour de cassation a indiqué que les statuts ne font pas obstacle à ce que la société confie sa direction générale à une tierce société par voie d'une convention de prestations de services (*Cass. com. 24 novembre 2015 n° 19.685 TER c/Regards*)
 - La Cour de cassation a confirmé « **une société ayant le même dirigeant personne physique que la société prestataire peut conclure une convention de gestion dès lors que les missions de la société prestataire ne se confondent pas avec celles du dirigeant au titre de sa fonction de dirigeant** ». (*Cass. Com 12 décembre 2018 n° 16615.217*)
 - À noter par ailleurs que la nomination d'un président de SAS ne constitue pas une convention avec ce dernier mais une décision prise par un organe de la société, et qu'elle échappe de ce fait à la procédure des **conventions réglementées** : *Cass. com. 4 novembre 2014, n° 13-24889, Sté Casadelmar*



La jurisprudence administrative

- **GAMLOR** (*CAA de Nancy 9 octobre 2003 n° 98-2182*)
 - La société a versé à sa société mère au cours des années d'imposition litigieuses à titre de **rémunération forfaitaire des frais de présidence de M. X**, qui assurait les **fonctions de président-directeur général de la société GAM et de la société GAMLOR**
 - La société n'a pas fourni de prestation de services distincte des activités que M. X a déployées dans le cadre normal de ses fonctions de président-directeur général de la société GAMLOR (les versements ont été regardés comme ne relevant pas d'une gestion normale de l'entreprise)
 - NB : la société avait fait valoir que M. X ne percevait aucun salaire de la société GAMLOR mais la CAA de Nancy a considéré ce moyen comme inopérant dès lors que la décision de la société de ne pas le rémunérer était mentionnée dans la convention



La jurisprudence administrative

- **La décision du TA de Nancy (30 novembre 2017 n° 1602742 et 1602743)**
 - **La jurisprudence administrative ne conclut pas qu'en toutes circonstances les contrats de prestations conclues par des sociétés ayant des mandataires communs sont « nuls pour défaut de cause »**
 - Le tribunal rappelle, que les sommes versées par une société à sa société mère, en application d'une convention de frais administratifs et de direction, **ne sont pas déductibles en tant que charges dans la mesure où les prestations ainsi facturées correspondent à l'activité déployée par le dirigeant commun des deux sociétés pour l'exercice des fonctions inhérentes à son mandat social**
 - Le tribunal affirme « qu'en revanche sont **déductibles les sommes versées au titre des prestations qui ne relèvent pas des tâches inhérentes aux fonctions de dirigeant mais des fonctions de directeur commercial** »



Le mot de la fin

- **Attention**, contrairement à d'autres redressements en « acte anormal de gestion », ceux relatifs aux « prestations de direction » sont susceptibles d'avoir également un **impact en matière de TVA**, puisqu'en l'occurrence les prestations ne sont pas « trop facturées », mais assimilées à des prestations en quelque sorte « fictives » qui n'auraient tout simplement dû ne pas être facturées !
 - D'ailleurs l'arrêt *Gamlor* comportait aussi un aspect de TVA
- **Attention** encore, le régime de **l'intégration fiscale**, qui procurait une certaine sécurité, ne permet plus la neutralisation des subventions indirectes depuis le 1^{er} janvier 2019





La remise en cause des déductions de frais financiers

Un grand classique dont on ne se lasse pas...



Contestations de la déduction des frais financiers

- Il existe comme chacun sait un certain nombre de dispositifs de réintégration des frais financiers, qui viennent d'ailleurs d'être refondus par la loi de finances pour 2019, mais ces dispositifs ne concernent que très peu les PME, soit qu'ils concernent des situations particulières (ex. amendement Charasse en intégration fiscale), soit qu'ils comportent des seuils de déclenchement élevés (cf. dispositif de réintégration en fonction de l'EBITDA fiscal, qui a remplacé l'ancien système du « rabet »)
- Les PME sont en revanche susceptibles d'être confrontées à de contestations en ce qui concerne les **taux d'intérêt** pratiqués
- Dans certaines opérations, l'Administration peut aussi se considérer comme fondée à contester les frais financiers déduits car elle considère que l'opération financée relève de l'**acte anormal de gestion**...



Les contestations de déduction des frais financiers – Les taux d'intérêt

- Pour la **société prêteuse** (exemple : la société mère), nécessité de prêter au minimum au **taux de marché** (*mais quel est-il ?*)
- Pour la **société emprunteuse**, application de la limite maximum fixée par l'**article 39.1.3° du CGI** : « *moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans* » (ce « taux fiscal » était de 1,47 % pour l'exercice 12/2018)
 - Limite applicable non seulement aux avances des « associés » mais également (**CGI art. 212**) aux « *sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une **entreprise liée** directement ou indirectement* »
 - Pour ces dernières, possibilité d'une « **preuve contraire** » : déductibilité éventuellement admise (**CGI art. 212.I**) d'après le taux que l'entreprise emprunteuse « *aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues* »
 - Pour l'Administration, cette preuve est apportée si l'on justifie par exemple d'une offre de prêt à la date où l'emprunt a été contracté (**BOI-IS-BASE-35-20 § 80 ; 31/07/2019**)
 - La jurisprudence montre qu'il est très difficile d'apporter cette preuve (**CE 18 mars 2019 n°411189 SNC Siblu**) ; Il est donc généralement plus prudent de **s'en tenir au « taux fiscal »**



Contestations de la déduction des frais financiers – Le motif même de l'endettement

- Risque de redressement également si l'Administration en vient à considérer que les charges financières ne sont pas exposées **dans l'intérêt de l'entreprise** :
 - Ce peut être le cas des opérations en **capital bénéficiant aux actionnaires** : Exemple de **distributions massive** ou **rachats d'actions** propres financés par emprunts...
 - La CAA de Versailles a accepté la déductibilité des intérêts d'emprunts contractés pour financer une telle opération, en insistant sur son intérêt économique, à savoir la réorganisation complète du groupe concerné (**CAA Versailles 24 janvier 2012 n° 10VE03601 SAS Yoplait**)
 - Le Conseil d'État a rendu une décision analogue (**CE 15 février 2016 n° 376739 SNC Pharmacie Saint-Gaudinoise**), invalidant un arrêt (**CAA Bordeaux 30 janvier 2014, n° 12BX01887**) qui avait admis la réintégration des charges financières supplémentaires générées par les emprunts contractés par la société pour financer le rachat de ses parts en vue de leur annulation : Il aurait fallu vérifier si l'opération en cause avait été réalisée **dans l'intérêt de la société**. L'arrêt de renvoi a **confirmé le rejet des charges financières** faute d'avoir pu étayer la situation de blocage entre les associés (**CAA Bordeaux 5 juillet 2016 n° 16BX0062**)
 - Autre cas (sur le terrain de l'abus de droit) : Est abusive la décision, prise de manière concomitante par une société française à actionnaires étrangers, de procéder à une **distribution de dividendes** et d'émettre, pour un montant proche, des **obligations remboursables en actions (ORA)** souscrites précisément par l'actionnaire bénéficiaire de la distribution (**CE 13 janvier 2017, n° 391196, SAS Ingram Micro**)

