

Sommaire

- 2 La créance d'IS née de l'exercice de l'option de report en arrière d'un déficit, **carry-back, doit être remboursée automatiquement** par l'Administration au terme d'un délai de 5 ans. Et, si celle-ci ne s'exécute pas, les sociétés peuvent alors exercer valablement les voies de recours habituelles en matière de recouvrement de créances sur l'Etat.

- 4 Titres de participation : le Conseil d'Etat élargit le régime favorable des plus-values à long terme aux **titres réputés utiles par les effets qu'ils confèrent**.

- 5 Dans le prolongement d'une jurisprudence de la CJUE, le Conseil d'Etat revient sur la sienne et juge désormais que la **TVA ayant grevé les dépenses des sociétés holdings** ouvrent droit à déduction dès lors qu'elles s'immiscent dans la gestion de leurs filiales.

- 7 Le lieu où se tiennent les réunions des conseils d'administration d'une société ne peut à lui seul déterminer son **siège de direction**, si elle développe ses activités dans un autre pays où elle est réputée avoir un établissement stable.

- 9 Pour attirer ou conserver sur leurs territoires les bénéficiaires des multinationales certains Etats Membres adoptent des régimes fiscaux préférentiels ou accordent des décisions individuelles anormalement favorables. Ces avantages sélectifs ont conduit l'UE à adopter un « **paquet** » **de lutte contre l'évasion fiscale** et d'uniformisation des règles européennes.

Le remboursement d'une créance d'IS née du report en arrière des déficits doit être automatique

Comme on le sait, le I de l'article 220 quinquies du CGI prévoit la possibilité sur option pour une société soumise à l'impôt sur les sociétés d'imputer, sous certaines conditions, le déficit constaté au titre d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent.

Ce texte prévoit aussi que la créance née de l'exercice de cette option est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été formulée (sauf bien entendu si cette société l'a déjà imputée pour le calcul de l'impôt de ces cinq exercices).

Pratiquement, l'entreprise qui exerce l'option doit joindre au relevé de solde de l'exercice au titre duquel cette option est exercée, une déclaration conforme au modèle fixé par l'administration (Art. 46 quater-0W de l'annexe III au CGI).

Les commentaires publiés par l'Administration précisent que les entreprises qui désirent bénéficier de l'option doivent déposer, auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont elles relèvent, et en même temps que leur relevé de solde No. **2572-SD**, la déclaration de report en arrière des déficits No. **2039-SD** sur laquelle l'option carry-back est exercée et qui permet de déterminer les conditions et les modalités de ce report.

Soutenue par les juges du fond, l'Administration a considéré que la demande de remboursement de cette créance à l'issue de la période de cinq ans constituait une réclamation contentieuse, devant être présentée avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle les créances sont devenues restituables. Ceci au motif que cette demande consisterait pour la société à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire (en ce sens Art. L 190 du LPF).

Dans son arrêt du 9 mars 2016 (CE 9-3-2016 No.385244), le Conseil d'État a jugé au contraire que cette demande de remboursement d'une créance de carry-back doit être spontanément et automatiquement remboursée par l'Administration à l'issue de ce délai de 5 ans.

Dans le cas où l'Administration ne s'acquiesce pas spontanément de cette obligation de remboursement automatique de droit commun, le Conseil d'Etat précise qu'il appartient alors au contribuable de demander ce remboursement dans les conditions de l'article 1er de loi No.68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics.

Cet article prévoit que sont prescrites toutes ces créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à

partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

En cas de rejet de sa demande de remboursement dans ce délai quadriennal, la société peut saisir le juge, l'Administration n'ayant in fine pas rempli ses obligations.

Notre avis

Les sociétés peuvent donc **déposer des demandes de remboursement jusqu'au 31 décembre 2017** pour toutes les créances de carry-back non imputées qui n'auront pas été remboursées spontanément depuis le 1er janvier 2014.

Les titres réputés utiles par les effets qu'ils confèrent constituent des titres de participation au plan fiscal

Cas d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés détenant une participation dans une autre société **ne relevant pas du régime des sociétés mères** à savoir, notamment, une détention de 5 % du capital (Art. 145 et 216 du CGI).

Cette société avait cédé sa participation de 0,88 % en appliquant néanmoins le régime favorable des plus-values nettes à long terme au motif que les titres cédés revêtaient le caractère de titres de participation au plan comptable au sens du § a quinquies du I de l'article 219 du CGI qui dispose : « les titres de participation [...] sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable ».

Ce que l'Administration avait contesté, considérant que le caractère de titres de participation ne pouvait pas leur être attribué en raison de cette quotité acquise de 0,88 %, qui ne pouvait pas permettre à cette société d'exercer une influence sur la société émettrice ou d'en assurer le contrôle.

Dans son arrêt du 20 mai 2016 (CE 20-5-2016 No.392527), le Conseil d'Etat a rappelé que les titres de participation revêtant ce caractère au plan comptable sont ceux dont la possession **durable** est estimée **utile** à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Et il a jugé que l'utilité peut être caractérisée lorsque les conditions

d'acquisition des titres révèlent l'intention de la société acquéreuse de favoriser son activité par ce moyen, notamment par les **prérogatives juridiques** qu'une telle détention lui confère ou les **avantages** qu'elle lui procure pour l'exercice de son activité, quelle que soit la quotité détenue dans le capital de la société émettrice.

Notre avis

Cet arrêt de principe qui a été rendu en chambres réunies fait désormais prévaloir, pour la qualification de titres de participation, la notion d'utilité sur celle du contrôle et/ou de l'influence.

Sur le fondement de cette jurisprudence, il existe une opportunité d'obtenir par voie de réclamation contentieuse la restitution de l'impôt perçu sur l'imposition des plus-values n'ayant pu bénéficier du régime des plus-values à long terme, lorsque le critère de l'utilité de la détention est caractérisé par des **prérogatives juridiques** ou des **avantages** pour l'exercice d'une activité.

Concrètement, ces demandes de restitutions devront être déposées avant le 1er janvier 2018 et elles concerneront, pour les sociétés clôturant leur exercice au 31 décembre, les plus-values sur cessions de titres imposées en 2015 et 2016 au titre des exercices 2014 et 2015.

Les holdings animatrices peuvent exercer leur droit à déduction en matière de TVA

Une société holding « Groupe Ingénierie Europe », dite Ginger, reçoit des recettes qui proviennent d'une part d'une activité opérationnelle (prestations de services d'ingénierie rendues à des clients externes et prestations de services d'assistance rendues à ses filiales) et, d'autre part, de son activité patrimoniale (perception de dividendes de ses filiales), permettant de la qualifier de holding mixte.

Ayant estimé que l'ensemble de ces activités étaient dans le champ d'application de la TVA (Art. 256 et suivants du CGI), cette société n'a pas segmenté ses recettes en deux secteurs d'activité distincts, déduisant ainsi l'intégralité de la taxe ayant grevé ses dépenses.

L'Administration a considéré au contraire qu'il était nécessaire de ventiler les activités entre celles dans le champ de la TVA et celles hors champ ; ce qui aboutit à un coefficient de déduction de la taxe inférieur à 100 % : Analyse confirmée par Tribunal Administratif de Paris.

Interjetant appel de cette décision et venant sur le terrain des **dépenses**, la société a souligné que celles-ci constituaient des **frais généraux ouvrant droit à la déduction intégrale de la TVA les ayant grevées**, et elle a obtenu gain de cause devant la CAA de Paris (CAA Paris 3-5-2011 No.09PA06657).

Cette décision sera infirmée par le Conseil d'Etat qui a jugé, dans un arrêt du 27 juin 2012 (CE 27-6-2012 No.350526), que les dépenses se rapportant à une simple activité de perception de dividendes, qui n'a pas le caractère d'activité économique entrant dans le champ de la TVA, n'ouvrent pas droit à déduction de TVA.

Mais la société va persévérer dans ses convictions et, après que la CJUE ait jugé, au contraire, le 16 juillet 2015 (affaires C-108/14 et C-109/14) que la TVA ayant grevé les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales par une holding s'immisçant dans leur gestion est intégralement déductible, elle saisira le Conseil d'Etat d'un pourvoi en cassation.

Le Conseil d'Etat jugera alors, conformément à la jurisprudence de la CJUE et contrairement à sa propre jurisprudence, que la TVA grevant les frais généraux des holdings qui s'immiscent dans la gestion de leurs filiales est intégralement déductible, sans qu'il faille tenir compte pour le calcul des droits à déduction des dividendes perçus des filiales (CE 20-5-2016 No.371940).

Notre avis

La réforme des droits à déduction opérée en 2008 repose sur trois variables : le coefficient d'assujettissement (opérations dans le champ ou hors champ) ; le coefficient de taxation (opérations taxées ou exonérées) et le coefficient d'admission (déduction ou non) permettant par leur produit de calculer le coefficient de déduction applicable à chaque opération.

Au cas d'espèce, son application selon les principes dégagés par la nouvelle jurisprudence du Conseil d'Etat conduit à considérer que les dépenses d'une holding qui s'immisce dans la gestion de ses filiales bénéficient d'un coefficient de déduction de 1, composé de coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de 1.

L'arrêt du Conseil d'Etat de 2016 ouvre la possibilité aux sociétés holdings qui se sont immiscées dans la gestion de leurs filiales, en leur rendant des prestations de services d'assistance à titre onéreux, d'opérer une comparaison entre la TVA qu'elles ont déduites et celle qu'elles auraient pu déduire en application de cette jurisprudence et de demander le cas échéant la restitution de la taxe versée à tort par voie de **réclamation contentieuse**.

Ces réclamations sont à présenter au plus tard le 31 décembre 2017.

Lieu de réunion des conseils d'administration et qualification de siège de direction d'un établissement stable

Cas d'une société dont le siège social est situé en Belgique, où elle développe des activités opérationnelles et des activités de holding. Elle dispose en France, pour l'exploitation des mêmes activités opérationnelles, d'une succursale constituant un établissement stable.

À l'issue de contrôles fiscaux de la succursale française portant sur la période 1998-2003, l'Administration a considéré que l'ensemble des résultats, y compris ceux de l'activité de holding, devaient être imposés en France dès lors que s'y trouvait son siège de direction, constitutif d'un établissement stable au sens des dispositions de l'article 4 de la convention fiscale entre la France et la Belgique du 10 mars 1964.

En effet, le § I de l'article 209 du CGI (i) et l'article 4 de la convention fiscale franco-belge de 1964 (ii) disposent dans leur rédaction en vigueur à l'époque des faits, respectivement :

- (i) « Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés [...] en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » ;
- (ii) « 3. Le terme " établissement stable " désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. [...]

4. Constituent notamment des établissements stables : a) Un **siège de direction** ».

La Cour Administrative d'Appel de Versailles, saisie des litiges, a jugé que l'Administration était en droit de procéder aux rectifications qu'elle a proposées.

Dans l'arrêt du 7 mars 2016 (CE 7-3-2016 No.371435), le Conseil d'État a jugé que pour l'application de la convention fiscale franco-belge, le **siège de direction** s'entend du lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de cette entreprise dans son ensemble.

Il en a conclu que si le lieu où se tiennent les conseils d'administration d'une société peut constituer un indice pour l'identification d'un siège de direction, ce seul élément ne saurait, confronté aux autres éléments du dossier, suffire à le déterminer.

En l'espèce, les critères retenus par le Conseil d'Etat, afin de déterminer la localisation du siège de direction, constitutif d'un établissement stable, de l'activité de holding en France ont été les suivants :

- Les services nécessaires à l'activité de holding, propres ou mis à disposition de la société par l'effet d'une convention d'assistance administrative, étaient tous situés en France ;
- Le conseil d'administration avait décidé, au cours de l'exercice 2003

en litige, de vendre l'immeuble abritant la société à Bruxelles sans prévoir de relogement en Belgique ;

- Les décisions stratégiques intervenues au cours de l'année 2003 avaient, en réalité, été préparées et décidées dans leur principe à l'occasion de réunions antérieures du conseil d'administration, tenues à Paris.

Notre avis

On retiendra que la qualification en « **siège de direction** », constitutif d'un établissement stable, soumet à l'impôt les bénéfices qu'il réalise dans l'Etat où il est situé.

Il ne faut pas la confondre avec la qualification en « **siège de direction effective** » qui sert à déterminer la résidence fiscale d'une personne morale et permet de soumettre l'ensemble de ses résultats à l'impôt.

A ce propos, les commentaires de l'OCDE précisent : « une entité peut ainsi avoir plus d'un siège de direction mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective ». Un siège de direction effective constitue donc nécessairement un siège de direction, mais la réciproque n'est pas vraie.

En pratique, la décision du Conseil d'Etat pourra être opposée en cas de contrôle fiscal lors d'une tentative de rattachement d'une activité à un établissement stable, via la qualification de siège de direction, basée sur le seul critère des lieux de tenue des conseils d'administration.

Harmonisation européenne de la fiscalité des entreprises et lutte contre l'évasion internationale

La directive No.2011/16/CE sur l'**échange d'informations entre administrations fiscales**, amendée en décembre 2015, élargit son champ d'application à compter du 1er janvier 2017 à l'échange automatique des décisions fiscales transfrontalières (rulings et rescrits, y compris les accords préalables relatifs aux prix de transfert).

Dans le prolongement, la Commission européenne a annoncé le 28 janvier 2016 la mise en œuvre d'un **plan de lutte contre l'évasion fiscale des grandes entreprises**. Il s'inscrit dans le prolongement des quinze actions élaborées par l'OCDE du modèle anti-« BEPS » (Base Erosion and Profit Shifting).

Au niveau communautaire l'objectif est d'harmoniser les législations fiscales des vingt-huit Etats Membres afin (i) de lutter de manière efficace et efficiente contre les pratiques fiscales agressives mises en œuvre par les grandes entreprises, (ii) d'accroître la transparence entre États Membres et (iii) d'assurer une concurrence plus loyale sur le Marché Unique.

Deux principes de base gouvernent ce plan :

- Les Etats Membres devront adopter des **mesures juridiques contraignantes, uniformes et communes**, pour lutter contre l'évasion ;
- Les entreprises devront payer l'impôt dans le **pays où leurs bénéfices sont générés**.

À cet effet seront adoptées :

- Des mesures contraignantes tendant à éliminer les méthodes les plus couramment utilisées par les entreprises pour éluder l'impôt ;
- Une recommandation aux États Membres sur la manière de prévenir toute utilisation abusive des conventions fiscales ;
- Une proposition de directive destinée à permettre aux États Membres d'échanger des informations fiscales sur les multinationales présentes dans l'UE ;
- Des actions de promotion de bonne gouvernance fiscale à l'échelle internationale (Forum conjoint sur les prix de transfert, code de conduite sur la fiscalité des entreprises, groupe « Plateforme » sur la bonne gouvernance dans le domaine fiscal) ;

- La mise en ligne des 28 listes des ETNC élaborées par chacun des États Membres ; ceci avant la publication d'une liste commune prévue avant fin 2017.

S'agissant des dispositions tendant à lutter contre l'évasion fiscale, une norme au niveau de l'UE a été mise en place afin de garantir une pratique commune.

Ainsi, d'une part, le Conseil a adopté l'Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) le 17 juin 2016.

Cette directive concerne :

- La limitation de la déductibilité des intérêts d'emprunts ;
- L'élimination de l'incidence négative des dispositifs hybrides (élimination des doubles non-impositions) ;
- Le renforcement des règles sur les sociétés contrôlées ;
- Le renforcement des règles d'imposition des actifs sortants ;
- Le refus de l'exonération de certaines recettes transfrontalières en l'absence d'imposition effective dans l'autre État Membre ;
- L'élaboration d'une règle générale anti-abus ;

- La définition de l'établissement stable.

D'autre part, la Commission a relancé le projet d'Assiette consolidée commune de l'impôt sur les sociétés (ACCIS).

Enfin, le plan européen de lutte contre l'évasion fiscale des grandes entreprises prévoit aussi la révision de la directive sur la coopération administrative, afin d'intégrer pour les très grandes entreprises la déclaration pays par pays prévue par la treizième action du modèle anti-BEPS de l'OCDE.

Notre avis

Ce plan complète le modèle anti-BEPS de l'OCDE et il vise à inscrire certaines de ses actions dans le droit de l'UE.

Cela étant, la mise en œuvre de tous ces dispositifs, gouvernés par des directives, n'entrera en vigueur qu'après leur transposition dans le droit interne de chaque État Membre et, au sein de l'UE, elle permettra de mieux encadrer les bonnes pratiques fiscales des entreprises et elle assurera entre elles une concurrence plus loyale.

CLC

65 AVENUE MARCEAU
F-75116 PARIS
TÉL. +33 1 47 20 72 72
WWW.CLC-AVOCATS.COM

Cette newsletter ne constitue pas un avis ou une opinion juridique concernant des faits ou des circonstances précis. Le contenu de la newsletter a pour seul but d'apporter des informations générales.
© CLC.avocats. Tous droits réservés.