



HOICHE
A V O C A T S

RENCONTRES FISCALES 2020

9 JANVIER 2020

SOMMAIRE

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2020, de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2020 et des dispositions adoptées en cours d'année 2019

II – Actualité fiscale nationale et internationale

**I-PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES
POUR 2020, DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA
SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2020 ET DES DISPOSITIONS
ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2019**

I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2020, DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2020 ET DES DISPOSITIONS ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2019

1. **Modification de la trajectoire de la baisse du taux de l'IS pour les grandes entreprises**
2. **Lutte contre les dispositifs hybrides**
3. **Aménagements apportés aux crédits d'impôt (CIR, RIM)**
4. **Aménagements apportés au régime des fusions**
5. **Transposition de directives communautaires**
6. **Mesures diverses**
7. **Fiscalité des dirigeants : domiciliation fiscale des dirigeants, indemnités de départ en retraite, aménagement du dispositif d'apport-cession (150 0-B ter), retour sur la loi Pacte**

1. MODIFICATION DE LA TRAJECTOIRE DE LA BAISSSE DU TAUX NORMAL DE L'IS POUR LES GRANDES ENTREPRISES

- L'article 39 de la loi de finances pour 2020 modifie une nouvelle fois la trajectoire de la diminution du taux normal de l'IS pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires en France (éventuellement proratisé si l'exercice a une durée supérieure ou inférieure à 12 mois) supérieur à 250 M€ (« Grandes entreprises »)
- Appréciation du chiffre d'affaires au niveau du groupe fiscal s'il en existe un
- Pour mémoire, l'article 4 de la loi du 24 juillet 2019 avait déjà modifié cette trajectoire pour les exercices clos à compter du 6 mars 2019

Fraction de bénéfice imposable	2018	2019	2020	2021	2022
Jusqu'à 500 000 €	28 %	28 %	28 %		
Au-delà de 500 000 € Entreprises réalisant un CA égal ou supérieur à 250 M€*	33, ¹ / ₃ %	33, ¹ / ₃ %	31 %	27,5 %	25 %

* Hors contribution sociale sur les bénéfices au taux de 3,3 %, ce qui porte les taux de 33¹/₃ %, 31 %, 28 %, 27,5 % et 25 % à respectivement 34,43 %, 32,02 %, 28,92 %, 28,41 % et 25,83 %

- Incidences en matière d'impôts différés à appréhender pour l'établissement des comptes consolidés

(LF pour 2020)

1. MODIFICATION DE LA TRAJECTOIRE DE LA BAISSSE DU TAUX NORMAL DE L'IS POUR LES GRANDES ENTREPRISES

■ Tableau récapitulatif toutes entreprises confondues (hors contribution sociale sur les bénéfices)

Chiffre d'affaires	Fraction du bénéfice imposable (en €)	2019	2020	2021	2022
< 7,63 M€	0 à 38 120 €	15 % (1)	15 % (1)	15 % (1)	25 %
	38 120 à 500 000 €	28 %	28 %	26,5 %	
	> 500 000 €	31 %			
Compris entre 7,63 M€ et 250 M€	0 à 500 000 €	28 %	28 %	26,5 %	
	> 500 000 €	31 %			
≥ à 250 M€	0 à 500 000 €	28 %	28 %	27,5 %	
	> 500 000 €	33, 1/3 % (2)	31 %		

(1) Si conditions pour bénéficier du taux réduit respectées

(2) Exercices ouverts du 1^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2019 et clos à compter du 6 mars 2019 (cf. supra)

(LF pour 2020)

2. LUTTE CONTRE LES DISPOSITIFS HYBRIDES

■ Economie du dispositif

- Transposition de l'article 9 de la directive dite « ATAD » du 12 juillet 2016 complétée et modifiée le 29 mai 2017 (« ATAD 2 ») relative à la lutte contre les dispositifs dits « hybrides » pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 ou du 1^{er} janvier 2022 pour les dispositifs dits hybrides « inversés » (Action 2 du Plan BEPS)
- Parallèlement, abrogation, à compter de cette même date, du dispositif prévu à l'article 212, I, b du CGI (imposition du prêteur lié à l'emprunteur à un taux minimal), d'une portée plus restreinte

■ Définition

- « *Les dispositifs hybrides sont des mécanismes qui exploitent les différences de traitement fiscal d'un instrument ou d'une entité par les législations de deux juridictions fiscales ou plus, afin d'aboutir à des asymétries fiscales conduisant à une situation de double non-imposition, qui peut résulter d'une déduction d'un paiement sans inclusion du revenu correspondant ou d'une double déduction du paiement* » (Rapport AN n° 2272, Tome II, p.547)
- Intervenant entre « entités associées » (à l'exception des « dispositifs structurés »)
- Exemple : dividendes exonérés d'impôt en vertu du régime mère-fille dans un Etat (qui qualifie l'instrument de titre de participation) et intérêts déductibles dans l'Etat du débiteur (qui qualifie l'instrument de titre de dette)

(LF pour 2020)

2. LUTTE CONTRE LES DISPOSITIFS HYBRIDES

■ Catégories de dispositifs hybrides visées

- Déduction / Non-inclusion (i.e. absence de prise en compte dans le résultat imposable)
 - ✓ Dispositifs résultant de différence de qualification d'instruments financiers
 - ✓ Dispositifs résultant de différence d'attribution des paiements à une entité hybride ou à un établissement stable
 - ✓ Paiements effectués ou réputés effectués par une entité hybride
- Double déduction
- Hybrides inversés (ne concerneraient en France que les OPC « fermés » et les sociétés immobilières de copropriété – art 1655 ter du CGI)

■ Corrections envisagées

Dispositifs donnant lieu à une déduction / non-inclusion	Dispositifs donnant lieu à une double déduction
<ul style="list-style-type: none">- Paiement effectué depuis la France : non déduction- Paiement déduit dans un autre Etat : inclusion dans le résultat imposable en France	<ul style="list-style-type: none">- Investisseur établi en France (i.e. toute personne autre que le débiteur bénéficiant d'une déduction afférente à un dispositif hybride) : non déduction de ces revenus- Investisseur non établi en France : non déduction pour le débiteur établi en France

(LF pour 2020)

2. LUTTE CONTRE LES DISPOSITIFS HYBRIDES

■ Points d'attention :

- Un dispositif complexe nécessitant l'analyse du traitement fiscal appliqué dans l'autre Etat (membre de l'UE ou tiers) à raison de l'instrument hybride mis en place
- Le dispositif ne fait pas référence à un montant minimum d'impôt à payer lorsqu'un revenu est inclus dans le résultat imposable d'un Etat (même si à un taux très inférieur au taux de l'IS français) (Rapport AN, n° 2272, Tome II, p.605)
- Identification des « dispositifs structurés », dans le secteur financier, lesquels concernent tous les instruments, pas seulement ceux intragroupe qui valorisent l'effet d'asymétrie fiscale (inventaire des structures de financement à effectuer)
- Quid des abandons de créances déduits en France et non imposés à l'étranger (apport en capital) (cf. CE, 13 avril 2018, n° 398271, Sté LVMH) : asymétrie fiscale visée par le dispositif ? (Rapport Sénat n° 140, Tome II, p.553-554)

■ Abrogation, parallèlement, du dispositif minimal d'imposition du prêteur prévu à l'article 212, I, b du CGI pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020

- Pour mémoire, non déduction des intérêts versés à des entités liées situées dans un autre Etat pour lesquels ces intérêts ont été assujettis à un impôt inférieur à 25 % de l'impôt français (soit 7,^{3/4} % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019)
- L'exposé des motifs du PLF 2020 indique que cette disposition est « susceptible d'être regardée comme une restriction disproportionnée aux libertés de circulations européennes », source de contentieux

(LF pour 2020)

3. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AUX CRÉDITS D'IMPÔT (CIR, RIM)

Crédit Impôt Recherche (CIR)

- Taux de prise en compte des dépenses de personnel abaissé de 50 % à 43 % pour les forfaits des dépenses de fonctionnement en matière de CIR et de crédit d'impôt innovation (CII) pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020
- Rétablissement du seuil d'assujettissement à l'obligation documentaire complémentaire à 100 M€ de dépenses de recherche éligibles, et introduction en parallèle d'une obligation déclarative allégée pour les entreprises exposant des dépenses de R&D comprises entre 10 et 100 M€ portant spécifiquement sur les titulaires d'un doctorat
- Mesure anti-abus en cas de sous-traitance « en cascade » pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020 :
 - La prise en compte des dépenses engagées par le donneur d'ordre est limitée aux seules opérations réalisées directement par des organismes publics ou privés agréés, sauf dérogation limitée
 - Le bénéfice du doublement de l'assiette de la sous-traitance à un organisme public ou assimilé est réservé à la seule part des opérations effectivement réalisées par l'organisme public sous-traitant
- Prise en compte jusqu'au 31 décembre 2022 des dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections (entreprises du secteur du textile-habillement-cuir) et des dépenses d'innovation exposées par les PME au titre de la conception de prototypes de nouveaux produits

(LF pour 2020)

3. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AUX CRÉDITS D'IMPÔT (CIR, RIM)

Réduction d'Impôt Mécénat (RIM)

- Abaissement de 60 % à 40 % du taux de la réduction d'impôt pour les versements supérieurs à 2 M€
 - Par mesure de tempérament, les dons effectués au profit d'organismes sans but lucratif d'aide aux personnes en difficulté sont retenus pour l'intégralité de leur montant (dans la limite du plafond général de 5 ‰) et continuent à ouvrir droit à la réduction d'impôt de 60 %
- Limitation de la prise en compte des rémunérations des salariés de l'entreprise mis à disposition dans le cadre du mécénat de compétences à 3 fois le montant du plafond mensuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L 241-3 du Code de la sécurité sociale (soit 10 284€ au 1er janvier 2020)
- Plafond alternatif pour les versements effectués par les PME porté de 10 000 € à 20 000 €
- Mesures applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2020

(LF pour 2020)

4. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU RÉGIME DES FUSIONS

Aménagements apportés au régime des fusions simplifiées entre sociétés sœurs

- Extension du régime des fusions simplifiées (procédure simplifiée d'approbation de l'opération, dispense de commissaire aux apports et absence d'augmentation de capital et d'échange de titres) aux opérations suivantes :
 - Fusion réalisée entre deux sociétés civiles si l'une détient au moins 90 % des parts de l'autre
 - Apport partiel d'actif d'une société mère à une filiale détenue à 100 % et inversement
 - Fusion-absorption entre deux sociétés sœurs détenues à 100 % ou à au moins 90 % des droits de vote par une société mère
 - Scission d'une société au bénéfice de plusieurs sociétés sœurs toutes filiales à 100 % d'une même société mère
- Règlement ANC n° 2019-06 du 8 novembre 2019 (homologué par un arrêté du 26 décembre 2019 publié au JO du 29) prévoyant le traitement comptable applicable aux opérations de fusion ou de scission simplifiée entre sociétés sœurs détenues par une même société mère
- Extension du régime fiscal de faveur des fusions (en matière d'impôt sur les sociétés mais pas en matière de droits d'enregistrement) à ces opérations et aménagements corrélatifs apportés au régime des plus ou moins values de cession des titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport par la société mère et du régime dit « mères et filiales »
 - Aménagements applicables aux opérations réalisées à compter du 21 juillet 2019 (date d'entrée en vigueur de la loi « Soilihi »)

(Loi n° 2019-744 du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés dite loi « Soilihi »)

(LF pour 2020)

4. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU RÉGIME DES FUSIONS

Aménagement apporté aux transferts de déficits sans agrément

- Transfert de plein droit sans agrément fiscal des déficits, charges financières nettes non déduites et capacités de déduction inemployées en cas de fusion ou TUP réalisée à compter du 1^{er} janvier 2020 sous réserve des conditions suivantes :
 - ✓ Montant cumulé inférieur à 200 000 €
 - ✓ Absence de cession ou cessation du fonds de commerce ou d'établissement au cours de la période déficitaire
 - ✓ Déficit ne provenant pas de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier
 - ✓ Opération placée sous le régime fiscal de faveur des fusions
- Cet aménagement ne s'applique pas en cas de scission ou d'apport partiel d'actif d'une ou plusieurs branches complètes d'activité

(LF pour 2020)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « quick fixes »

- L'article 34 de la loi de finances pour 2020 transpose la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 (dite « quick fixes ») qui vise à apporter une solution rapide à des difficultés particulières. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux livraisons de biens pour lesquelles le fait générateur de la TVA intervient à compter du 1^{er} janvier 2020
- Instauration de deux nouvelles conditions de fond pour bénéficier de l'exonération applicable aux livraisons intracommunautaires (LIC)
 - Communication par le client au fournisseur de son numéro d'identification à la TVA dans un Etat membre autre que celui du départ ou de l'expédition des biens. Jusqu'alors, la CJUE jugeait que cette communication n'était pas une condition de fond (CJUE 6 septembre 2002, aff. C-273/11, Mecsek-Gabona)
 - Inscription par le fournisseur de l'opération dans l'état récapitulatif (la DEB) prévu par l'article 289 B du CGI. Ainsi, la DEB, simple outil statistique, devient le support d'une condition de fond (réconciliation à suivre avec les CA 3)
 - A défaut de remplir ces conditions, l'assujetti pourra se voir refuser, par l'Etat membre depuis lequel il transporte ou expédie les biens, le bénéfice de l'exonération de TVA au titre de la LIC
 - Ces conditions, ajoutées à l'article 138 de la Directive « TVA » (2006/112/CE) par la directive 2018/1910, sont transposées à l'article 262 ter du CGI - En attente du nouveau régime de « livraison intra-Union » en 2022

(LF pour 2020)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « quick fixes » (suite)

- Harmonisation du régime de TVA pour les opérations en chaîne impliquant plusieurs opérateurs assujettis et un transport unique ou une seule expédition communautaire à destination du client final
 - L'objectif est de déterminer de manière harmonisée l'opération qui, dans la chaîne, est susceptible de bénéficier de l'exonération de TVA au titre de la LIC, afin de simplifier l'état du droit, complexe, qui résultait de la jurisprudence (CJUE 26 juillet 2017, aff. C-386/16, Toridas ; 21 février 2018, aff. C-628/16, Kreuzmayr GmbH)
 - Par principe, il s'agit de la première livraison effectuée par le premier fournisseur à l'opérateur intermédiaire
 - Par dérogation, il s'agit de la livraison effectuée par l'opérateur intermédiaire au client, si l'intermédiaire fournit le numéro de TVA qui lui a été attribué par l'Etat à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés (i.e. Etat du premier fournisseur)
 - Ces règles, insérées dans un nouvel article 36 bis de la directive TVA par la directive 2018/1910, sont transposées à l'article 262 ter du CGI

(LF pour 2020)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « quick fixes » (suite)

- Harmonisation du régime de TVA pour les ventes en consignation et les transferts de stock – nouvelles règles
 - L'objectif est de simplifier les démarches des fournisseurs qui réalisent des ventes en consignation et ventes sous contrat de dépôt au sein de l'UE
 - L'opération par laquelle un assujetti transfère des biens dans un autre Etat membre sans transfert de propriété en vue de leur stockage et de leur livraison ultérieure au client n'est pas considérée comme un transfert assimilé à une LIC
 - Le fournisseur étranger n'est pas tenu de s'immatriculer à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée pour les besoins de la CA 3 ou de la DEB au titre du transfert si le transfert de propriété à l'acquéreur des biens intervient dans les 12 mois suivant leur arrivée dans l'Etat membre de stockage (jusqu'à présent le régime français prévoyait un délai de 3 mois) – Autoliquidation effectuée directement par le client assujetti
 - Ce régime simplifié est subordonné au respect de plusieurs conditions : principalement existence d'un contrat de stockage ; l'acquéreur est identifié à la TVA dans l'Etat d'expédition des biens ; tenue par le fournisseur et l'acquéreur d'un registre spécial des biens placés sous contrat de dépôt
 - Ce nouveau régime s'impose à tous les Etats membres
 - Ces règles, insérées dans un nouvel article 17 bis de la directive TVA par la directive 2018/1910, sont transposées aux articles 256 et 256 bis du CGI

(LF pour 2020)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

TVA et commerce électronique - Transposition de la directive « ventes à distance »

- L'article 147 de la loi de finances pour 2020 transpose les dispositions de l'article 2 de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017. Ces nouvelles règles n'entreront en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2021
- Aménagement du régime des ventes à distance de biens (B to C)
 - Obligation pour le fournisseur étranger de s'immatriculer à la TVA et de la collecter dans l'Etat membre de consommation des biens dès lors qu'un seuil global de chiffre d'affaires de 10 000 € par an sera atteint au niveau de l'ensemble des Etats membres
- Extension du guichet unique
 - Actuellement réservé aux opérateurs de services fournis par voie électronique et radiodiffusion à des non assujettis, le guichet unique (one-stop-shop dit « OSS ») sera étendu aux services et ventes à distance de biens provenant de l'étranger par des opérateurs étrangers
- Les plateformes en ligne facilitant les ventes à distance deviendront redevables de la TVA à l'importation, quelle que soit la valeur des biens, le destinataire réel demeurant solidaire
- Pour mémoire, à compter du 1^{er} janvier 2020, ces plateformes en ligne sont solidairement redevables de la TVA en cas d'absence de paiement par l'opérateur qui réalise des importations ou des ventes à distance en France (loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à lutte contre la fraude)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

- La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 dite « DAC 6 » modifie la directive (UE) 2011/16 du Conseil du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, qui prévoit l'échange automatique d'informations entre Etats membres concernant plusieurs catégories de revenus
- La directive « DAC 6 » transposée par l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 étend la coopération administrative dans le domaine fiscal aux « dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »
- Entrent dans le champ de la directive tous les impôts à l'exception de la TVA, des droits de douane et des droits d'accises (art. 2 directive 2011/16/UE). Les cotisations sociales sont également exclues du champ de la directive

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 - articles 1649 AD à 1649 AH et 1729 C ter nouveaux du CGI)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

- Un « dispositif transfrontière » est un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
 - Tous les participants au dispositif ne sont pas résidents fiscaux du même Etat
 - Un ou des participants sont résidents fiscaux dans plusieurs Etats simultanément
 - Un ou des participants ont un établissement stable dans un autre Etat
 - Un ou des participants exercent une activité dans un autre Etat sans y être résident ou y avoir un établissement stable
 - Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs
- Doit faire l'objet d'une déclaration tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs mentionnés au II de l'article 1649 AH, c'est-à-dire une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale. Le contenu de cette déclaration doit être précisé par décret (en attente)

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

■ 5 catégories de marqueurs (art. 1649 AH II du CGI) :

Marqueurs de catégorie A	Marqueurs de catégorie B	Marqueurs de catégorie C	Marqueurs de catégorie D	Marqueurs de catégorie E
<p>Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal :</p> <ul style="list-style-type: none">• Critères assez larges visant tout produit de défiscalisation	<p>Marqueurs plus spécifiques de l'avantage principal :</p> <ul style="list-style-type: none">• Schéma d'utilisation des pertes fiscales• Transformation de revenus• Transactions circulaires ayant pour effet un « carrousel » de fonds	<p>Marqueurs propres aux opérations transfrontières entre entreprises associées :</p> <ul style="list-style-type: none">• Revenu exonéré chez le bénéficiaire• Double déduction des amortissements• Transferts d'actifs insuffisamment rémunérés	<p>Marqueurs concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs :</p> <ul style="list-style-type: none">• Recours à des entités / structures sans substance et dépourvues de transparence	<p>Marqueurs propres aux prix de transfert :</p> <ul style="list-style-type: none">• Transfert d'incorporels difficiles à évaluer• Réorganisation de fonctions et/ou de risques générant une baisse significative (+ 50%) du bénéfice du cédant

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

- Les personnes tenues à l'obligation déclarative (art. 1649 AE du CGI)
 - Les intermédiaires :
 - ✓ Toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre
 - ✓ Toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

- Les personnes tenues à l'obligation déclarative (art. 1649 AE du CGI) (suite)
 - ✓ Un avocat ne peut souscrire une déclaration qu'avec l'accord de son client (art. 1649 AE, I, 4° du CGI)
 - A défaut d'accord, l'avocat notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe
 - Le contribuable concerné est tenu de souscrire la déclaration, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que celui-ci est dispensé de l'obligation déclarative pour cause de secret professionnel
 - Des règles sont prévues pour les intermédiaires ou contribuables soumis à une obligation déclarative dans plusieurs Etats membres (art. 1649 AF du CGI)
 - Quid lorsque plusieurs intermédiaires sont impliqués (ex : un notaire, un banquier, un agent immobilier etc.) ?
 - Quid en l'absence de prestataires extérieurs, lorsque seules des sociétés d'un même groupe sont concernées ?

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

■ Le calendrier de mise en œuvre

- Les dispositions des articles 1649 AD à 1649 AH du CGI sont applicables à compter du 1^{er} juillet 2020 (art. 2 de l'ordonnance n° 2019-1068)
- Par exception, les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020 sont déclarés de manière rétroactive au plus tard le 31 août 2020 par les contribuables et intermédiaires concernés (art. 2 de l'ordonnance n° 2019-1068)

■ La périodicité de l'obligation déclarative

- Les dispositifs transfrontières doivent être déclarés par les intermédiaires dans le mois suivant un fait générateur déterminé. L'intermédiaire doit mettre à jour ces informations tous les 3 mois pour ce qui concerne certains schémas (art. 1649 AG du CGI)
- Chaque contribuable concerné par un dispositif soumis à déclaration doit déclarer chaque année l'utilisation qu'il en a faite (art. 1649 AG du CGI)

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019)

5. TRANSPOSITION DE DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Transposition de la directive « DAC 6 » - dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (suite)

- Les précisions administratives attendues : deux BOFIP sur la procédure déclarative et sur les marqueurs
- Les sanctions (art. 1729 C ter du CGI)
 - Les manquements à l'obligation déclarative ou à l'obligation de notification de cette obligation (par un intermédiaire à un autre intermédiaire ou au contribuable concerné) sont sanctionnés par une amende
 - L'amende ne peut pas excéder 10 000 € ou 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes
 - Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 € par année civile

(Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 - articles 1649 AD à 1649 AH et 1729 C ter nouveaux du CGI)

6. MESURES DIVERSES

Suppression de certaines formalités d'enregistrement et de taxes à faible rendement

- Pour les actes établis à compter du 1^{er} janvier 2020, la formalité obligatoire d'enregistrement de certains actes est supprimée (cf. liste détaillée en annexe)
- Le droit fixe de 125 € applicable à certains actes ainsi qu'à certaines taxes à faible rendement est également supprimé (cf. liste détaillée en annexe)

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Taxe sur les bureaux en Ile-de-France – Création d'une zone « premium » avec un tarif majoré

- L'article 18 de la loi de finances pour 2020 instaure, à compter du 1^{er} janvier 2020, une nouvelle circonscription tarifaire en Ile-de-France au sein de laquelle les locaux à usage de bureaux sont soumis à la taxe annuelle sur les bureaux à un tarif majoré
- Création d'une zone dite « premium » (zone 1) avec un tarif majoré de 20 % qui comprend les 1^{er}, 2^{ème}, 3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème}, 10^{ème}, 15^{ème}, 16^{ème} et 17^{ème} arrondissements de Paris ainsi que les communes de Boulogne-Billancourt, Courbevoie, Issy-les-Moulineaux, Levallois-Perret, Neuilly-sur-Seine et Puteaux. Pour 2020, les tarifs par m² sont fixés comme suit :

Lieu de situation des immeubles	Zone 1	Zone 2	Zone 3	Zone 4
<u>Locaux à usage de bureaux</u>				
Tarif normal	23,18 €	19,50 €	10,66 €	5,13 €
Tarif réduit	11,51 €	9,69 €	6,40 €	4,64 €
<u>Locaux commerciaux</u>	7,94 €		4,10 €	2,07 €
<u>Locaux de stockage</u>	4,11 €		2,07€	1,06€
<u>Surfaces de stationnement</u>				
Taxe annuelle	2,61 €		1,39 €	0,72 €
Taxe additionnelle (prévue à l'art. 1599 quater C du CGI)	4,46 €		2,58 €	1,30 €
Total	7,07 €		3,97 €	2,02 €

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Retenue à la source et sociétés déficitaires

- L'article 42 de la loi de finances pour 2020 vient tirer les conséquences de l'arrêt Sofina de la CJUE du 22 novembre 2018 rendu sur questions préjudicielles du Conseil d'État (CJUE, 22 novembre 2018, aff. 575/17) en prévoyant la possibilité pour les sociétés étrangères en situation déficitaire d'obtenir la restitution des retenues à la source :
 - Peuvent demander la restitution les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège (ou l'établissement stable dans le résultat duquel les revenus et profits sont inclus) est situé :
 - ✓ Pour les retenues et prélèvements à la source mentionnés aux articles 119 bis, 182 A bis, 182 B, 244 bis, 244 bis A et 244 bis B du CGI⁽¹⁾, dans un État membre de l'UE, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement
 - ✓ Pour les retenues à la source mentionnées à l'article 119 bis du CGI (revenus distribués), le siège peut également être situé dans un Etat tiers à l'UE ou à l'EEE, qui n'est pas un ETNC et sous réserve du respect de certaines conditions

⁽¹⁾ 182 A bis (revenus des artistes), 182 B (certains revenus non salariaux), 244 bis (profits immobiliers habituels), 244 bis A (profits immobiliers occasionnels) et 244 bis B (plus-values de cession de certaines participations) du CGI

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Retenue à la source et sociétés déficitaires (suite)

- Le résultat fiscal de la société, calculé selon les règles applicables dans l'Etat ou territoire où est situé son siège, doit être déficitaire au titre de l'exercice de perception ou de réalisation des revenus et profits concernés. Le résultat déficitaire est calculé en tenant compte des revenus ou profits dont l'imposition fait l'objet d'une demande de restitution au titre de cet exercice
- Corrélativement, la restitution des retenues à la source donne lieu à une imposition de la société ou de l'organisme sur les revenus et profits concernés, cette imposition étant reportée jusqu'à ce que, notamment, la société redevienne bénéficiaire :
 - L'imposition est calculée en appliquant aux revenus ou profits concernés les retenues à la source selon les règles d'assiette et de taux en vigueur à la date du fait générateur des retenues restituées
 - L'imposition est établie et recouvrée sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur les sociétés

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Retenue à la source et sociétés déficitaires (suite)

- Pour obtenir la restitution et le report, la société doit déposer une déclaration auprès du service des impôts des non-résidents dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel le fait générateur de la retenue intervient
- L'imposition et le report prennent effet à la date de dépôt de la déclaration et sont maintenus au titre des exercices suivants, sous réserve que la société dépose dans les 3 mois de la clôture de l'exercice une déclaration faisant apparaître un résultat déficitaire
- Le report d'imposition prend fin dans les 3 cas suivants :
 - La société devient bénéficiaire
 - Elle ne respecte pas ses obligations déclaratives
 - Lorsque la société est dissoute sans liquidation, sauf si les déficits sont transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports (cette dernière doit alors, dans les 3 mois de la clôture de l'exercice, respecter les obligations déclaratives)
- La fin du report rend l'imposition en report immédiatement exigible (lorsque la société devient bénéficiaire, le montant des revenus et profits au titre desquels il sera mis fin au report n'est retenu que dans la limite du bénéfice)

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Retenue à la source et sociétés déficitaires (suite)

- L'article 42 vient, en outre :
 - Offrir la possibilité pour les sociétés non-résidentes, dont le siège est situé dans un Etat membre de l'UE ou partie à l'accord sur l'EEE, de demander que la « branch tax » de l'article 115 quinquies du CGI fasse l'objet d'une nouvelle liquidation si elles sont en mesure de démontrer que les sommes auxquelles la retenue à la source a été appliquée n'ont pas été désinvesties hors de France
 - Etendre le dispositif d'exonération de retenue à la source prévu à l'article 119 quinquies du CGI pour les dividendes distribués aux sociétés étrangères en liquidation à l'ensemble des autres retenues et prélèvements à la source visés par le mécanisme de restitution
- Dispositions applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Mesures concernant les véhicules de sociétés : amortissement des véhicules de tourisme déductible des résultats des entreprises (achat, crédit-bail et location de plus de 3 mois)

- La fraction d'amortissement déductible des véhicules de tourisme qui relèvent du nouveau dispositif d'immatriculation est fixée à :

Taux d'émission de de CO ₂ (en g/km) ^(en)	Fraction d'amortissement déductible	Comparaison avec les autres véhicules de tourisme
T<20	30 000 €	Inchangé
20≤T<50	20 300 €	Inchangé
50≤T<60	18 300 €	Amortissement complémentaire déductible: (2 000 €)
60≤T≤135 ⁽¹⁾	18 300 €	Inchangé
135<T≤165 ⁽¹⁾	18 300 €	Amortissement complémentaire déductible: + 8 400 €
T>165	9 900 €	Inchangé

(1) Applicable aux véhicules acquis entre le 1er janvier et le 31 décembre 2020

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Mesures concernant les véhicules de sociétés : amortissement des véhicules de tourisme déductible des résultats des entreprises (suite)

- Pour les véhicules acquis à compter du 1^{er} janvier 2021 les 3 dernières tranches du barème seront modifiées comme suit:
 - $60 \leq T \leq 130$
 - $130 < T \leq 160$
 - $T > 160$
- Ces dispositions entreront en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} juillet 2020

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Mesures concernant les véhicules de sociétés : taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

- Le barème de la première composante de la TVS, déterminé en fonction de la consommation, est allégé pour les véhicules de tourisme relevant du nouveau dispositif d'immatriculation

Taux d'émission de CO ₂ (en g/ km)	Tarif applicable par g de CO ₂
≤ 20	0 €
> 20 et ≤ 50	1 €
> 50 et ≤ 120	2 €
> 120 et ≤ 150	4,5 €
> 150 et ≤ 170	6,5 €
> 170 et ≤ 190	13 €
> 190 et ≤ 230	19,5 €
> 230 et ≤ 270	23,5 €
> 270	29 €

(LF pour 2020)

6. MESURES DIVERSES

Mesures concernant les véhicules de sociétés : taxe sur les véhicules de sociétés (TVS) (suite)

- La mesure d'exonération temporaire de TVS pour les véhicules hybrides pour la première composante de la TVS est maintenue avec un assouplissement sur le taux d'émission de CO₂ pour les véhicules relevant de la nouvelle immatriculation
- Ces dispositions entreront en vigueur à une date fixée par décret au plus tard le 1er juillet 2020
- Au 1^{er} janvier 2021, il sera procédé à une refonte des différentes taxes sur les véhicules

6. MESURES DIVERSES

Prime en faveur du pouvoir d'achat

- La LFSS pour 2020 reconduit le dispositif de faveur relatif à la prime exceptionnelle de pouvoir d'achat mais le soumet à l'existence ou à la conclusion d'un accord d'intéressement, y compris pour les entreprises de moins de 50 salariés
 - A défaut, la prime ne pourra pas bénéficier du régime fiscal et social de faveur
- Pour mémoire, les entreprises peuvent verser à leurs salariés une prime exceptionnelle de pouvoir d'achat exonérée, dans la limite de 1 000 € par bénéficiaire :
 - D'impôt sur le revenu
 - De toutes les cotisations et contributions sociales (patronales comme salariales) d'origine légale ou conventionnelle : cotisations sociales, CSG/CRDS, Agirc-Arrco, assurance chômage, etc...
 - De la participation-construction et de l'ensemble des contributions dues au titre de la formation professionnelle
- Pour pouvoir bénéficier de ces exonérations, la prime doit être versée entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 2020 par les employeurs qui ont conclu ou mis en œuvre un accord d'intéressement à la date de versement de cette prime
- Par dérogation à l'article L 3312-5 du Code du travail, les accords d'intéressement conclus entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 2020 pourront porter sur une durée comprise entre 1 et 3 ans

(LFSS pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Domiciliation fiscale en France des dirigeants des grandes entreprises françaises

- A moins de rapporter la preuve contraire, les dirigeants des grandes entreprises dont le siège est situé en France sont présumés exercer leur activité professionnelle à titre principal en France (nonobstant le lieu d'exercice ou l'importance de l'activité) et donc être domiciliés fiscalement en France selon l'article 4 B du CGI, dès lors que :
 - La société a son siège en France et qu'elle y réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 M€. Pour les sociétés membres d'un groupe, le critère du chiffre d'affaires est déterminé en faisant la somme du chiffre d'affaires de la société et de celui des sociétés contrôlées au sens de l'article L 233-16 du Code de commerce
 - Le dirigeant exerce une fonction exécutive (président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale, directeur général, directeurs généraux délégués, président et membres du directoire, gérant ou autre dirigeant ayant des fonctions analogues)
- Dispositions applicables, sous réserve des conventions fiscales internationales, aux revenus perçus ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2019, au titre de l'IFI 2020 et aux donations consenties ou successions ouvertes à partir du 1^{er} janvier 2020

(LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Régime de l'apport-cession de titres (article 150-0 B ter du CGI)

- Deux modifications sont apportées par rapport au régime antérieurement applicable :
 - Durée de conservation par le donataire des titres reçus en contrepartie de l'apport : pour mémoire, lorsque les titres reçus en contrepartie de l'apport font l'objet d'une donation, le donataire qui contrôle la société bénéficiaire de l'apport devient redevable de l'imposition due à l'expiration du report en cas de cession, apport, remboursement ou annulation des titres reçus dans un délai de 18 mois
 - Cette durée passe désormais à 5 ans pour les donations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020
- Réaménagement des conditions de emploi du produit de cession des titres dans la souscription de parts ou actions de FCPR, FCPI, sociétés de libre partenariat ou sociétés de capital-risque :
 - Le réinvestissement est matérialisé par un engagement de souscription des parts ou actions par la société bénéficiaire de l'apport, sous réserve que le versement effectif des fonds intervienne dans un délai de 5 ans suivant la signature de celui-ci
 - L'actif des sociétés de libre partenariat doit respecter, à l'issue du délai de 5 ans, les quotas prévus aux articles L 214-28 et L 214-160 du CoMoFi pour les fonds professionnels de capital-investissement
 - Dans cette hypothèse de réinvestissement, la durée de conservation minimale des titres par le donataire est portée de 5 à 10 ans

(LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Étalement des indemnités de départ en retraite et compensatrice de préavis

- Suppression du régime d'étalement vers l'avant des indemnités de départ en retraite (art. 163 A du CGI) ainsi que celui de fractionnement de l'indemnité compensatrice de préavis lorsque le préavis est réparti sur plus d'une année civile (art. 163 quinquies du CGI)
- Suppression, à compter des revenus de l'année 2020, du dispositif de l'article 163 A du CGI permettant d'étaler sur 4 ans l'imposition de la fraction taxable :
 - Des indemnités de départ volontaire en retraite, de mise à la retraite et des indemnités de départ en pré-retraite
 - Des droits inscrits à un compte épargne temps utilisés pour alimenter un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) ou un plan d'épargne d'entreprise (PEE)
- En revanche, l'application du quotient demeure toujours possible sur option
- Suppression, à compter des revenus de l'année 2020, du dispositif de l'article 163 quinquies du CGI qui permet d'étaler l'indemnité compensatrice de délai-congé (préavis) en plusieurs fractions lorsque celui-ci est réparti sur plus d'une année civile

(LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Collecte et exploitation automatisée des données personnelles par l'administration fiscale

- Possibilité pour les administrations fiscale et douanière de collecter et d'exploiter de manière automatisée les données rendues publiques sur les réseaux sociaux et les « places de marché »
- Cette possibilité est ouverte à titre expérimental pour une durée de trois ans pour rechercher certains manquements spécifiquement désignés par la loi, dont, en matière fiscale :
 - Le défaut ou retard de production d'une déclaration en cas de découverte d'une activité occulte (art. 1728,1, c du CGI)
 - L'insuffisance déclarative découlant d'un manquement aux règles de la résidence fiscale (art. 1729 et 4 B du CGI)

(LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Collecte et exploitation automatisée des données personnelles par l'administration fiscale (suite)

- La possibilité d'exploitation et la durée de conservation des données dépend de leur nature :
 - Données sensibles (origines, opinions politiques, convictions religieuses, orientation sexuelle...) ou manifestement sans lien avec les manquements susmentionnés : destruction dans un délai de 5 jours sans possibilité d'exploitation dans ce délai
 - Données insusceptibles de concourir à la constatation des manquements susvisés : destruction dans un délai de 30 jours
 - Données de nature à concourir à la constatation des manquements susvisés mais non utilisées : destruction dans un délai de 1 an
 - Données de nature à concourir à la constatation des manquements susvisés utilisées dans le cadre d'une procédure pénale, fiscale ou douanière : conservation jusqu'au terme de la procédure
- Le Conseil constitutionnel a censuré le recours à ces moyens pour la recherche du défaut ou du retard de production d'une déclaration fiscale dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure (article 1728, 1, b du CGI)

(CC, 27 décembre 2019, n° 2019-796 DC – LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Autres mesures :

■ Fonds de pérennité

- Afin d'encourager la création des fonds de pérennité, la loi « Pacte » a prévu que la transmission de titres à un fonds de pérennité puisse bénéficier du régime favorable du pacte Dutreil. Ainsi, lors de l'apport, des DMTG sont dus mais sont calculés sur une base imposable réduite à 25 % de leur valeur. La loi de finances pour 2020 organise la neutralité fiscale de cette transmission en matière d'impôts directs (art. 38,7 quater nouveau du CGI)

■ BSPCE

- Extension du dispositif des BSPCE aux employés en France de sociétés étrangères situées dans l'UE ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative (bons attribués à compter du 1^{er} janvier 2020)

(LF pour 2020)

7. FISCALITÉ DES DIRIGEANTS

Autres mesures (suite) :

■ Partage de plus-values

- Aménagement du mécanisme de partage de plus-value entre un associé cédant ses titres et les salariés de la société cédée (art. L 23-11-1 à L 23-11-4 du Code de commerce) par la loi « Pacte » : le cédant n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu sur la part des plus-values rétrocédées aux salariés (i.e. déduction de cette part du montant des plus-values taxables, art. 150-0 A III du CGI)
- Un contrat de partage doit être conclu entre le détenteur de titres et la société, d'une durée minimum de :
 - ✓ 3 ans entre sa conclusion et la date de cession effective des titres
 - ✓ Réduit à 12 mois lorsque le détenteur détient les titres concernés depuis au moins deux ans pour les contrats de partage conclus jusqu'au 23 mai 2021 (réduction du délai applicable à compter du 1^{er} janvier 2021 par la LF pour 2020)

(LF pour 2020)

II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

1. **Actualité en matière de BIC – IS**
2. **Actualité en matière d'opérations de restructuration**
3. **Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale**
4. **Actualité en matière patrimoniale**
5. **Actualité en matière de contrôle et de contentieux (confiance et défiance)**

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Modifications et commentaires apportés au dispositif de limitation de la déductibilité des charges financières

Modifications apportées par la loi de finances pour 2020

- Confirmation que le résultat fiscal (ou le résultat d'ensemble pour un groupe intégré) servant de base de calcul de l'EBITDA fiscal s'entend avant application du dispositif de plafonnement des charges financières nettes
- Dans les groupes intégrés, les retraitements à opérer pour l'EBITDA fiscal sont ceux qui ne donnent pas lieu aux retraitements intragroupe pour la détermination du résultat d'ensemble
- Pour les sociétés qui n'appartiennent pas à un groupe consolidé et qui ne disposent d'aucun établissement hors de France et d'aucune entreprise associée au sens de la directive ATAD 1 (entreprises dites « autonomes ») possibilité de déduire 75% des charges financières non déductibles en application des règles de droit commun de plafonnement (mais absence de report possible des charges financières non déduites et des capacités de déduction inemployées)
- Mesures applicables dès les exercices clos à compter du 31 décembre 2019

(LF pour 2020)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Modifications et commentaires apportés au dispositif de limitation de la déductibilité des charges financières (suite)

Principaux commentaires apportés par l'administration à ce jour

- Périmètre des charges financières nettes détaillé avec précision :
 - Prise en compte des intérêts versés ou reçus dans le cadre de contrats de swaps de taux ou de devises, gains et pertes de change latents afférents aux opérations de financement, frais de dossier et de garantie liés aux opérations de financement, tous les versements économiquement assimilables à des intérêts
 - Prise en compte différée des primes d'émission, de remboursement et de non-conversion prévues dans le cadre d'emprunts obligataires
 - Mais absence de prise en compte des produits ou charges correspondant à des escomptes commerciaux, des pénalités et intérêts de retards pour paiement tardif, des intérêts moratoires, des charges ou gains nets sur cession de VMP, des pénalités pour remboursement anticipé d'emprunts obligataires et des frais dus aux avocats ou courtiers dans le cadre d'opérations de financement
- Clause de sauvegarde et référence aux comptes consolidés : possibilité de produire des comptes consolidés, même non publiés, s'ils ont été validés par le CAC dans le cadre d'une mission d'audit légal (certification) ou contractuel, que ces comptes consolidés soient tenus en application des normes françaises ou IFRS voire encore dans un autre référentiel (US GAAP, ASBE, K-IFRS, normes canadiennes ou japonaises) équivalent aux IFRS

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Modifications et commentaires apportés au dispositif de limitation de la déductibilité des charges financières (suite)

Principaux commentaires apportés par l'administration à ce jour (suite)

- Dispositif de sous-capitalisation :
 - Les fonds propres correspondent aux capitaux propres et autres fonds propres, selon le Plan Comptable Général, à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice. Absence de tolérance permettant de substituer le capital social aux fonds propres s'il est supérieur
 - Pour la prise en compte des dettes envers des entreprises liées, absence de reprise des tolérances applicables sous l'ancien dispositif de sous-capitalisation (avances sans intérêts aux sociétés de personnes / sommes mises à disposition des sociétés titulaires d'un PPP)
- Confirmation que les charges financières nettes non déductibles ne constituent pas des revenus distribués
- Groupes intégrés :
 - L'EBITDA fiscal groupe est déterminé avant imputation des déficits d'ensemble et des déficits pré-intégration des filiales intégrées (y compris ceux imputables sur une base élargie)
 - Pour le calcul de la RSP, chaque société doit déterminer son résultat fiscal individuel en application du nouveau dispositif (tableau 2058 A bis)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Modifications et commentaires apportés au dispositif de limitation de la déductibilité des charges financières (suite)

Principaux commentaires apportés par l'administration à ce jour (suite)

■ Groupes intégrés (suite) :

- Principe de libre répartition de la charge d'IS entre les sociétés membres du groupe
- Pour l'application des clauses de sauvegarde (cf. supra) nécessité de créer un sous-groupe de consolidation aux bornes de l'intégration fiscale
- Application du dispositif dit de l'amendement « Charasse » après la nouvelle règle de limitation de déduction des charges financières nettes

(Projet de BOFIP mise en ligne le 31 juillet 2019 soumis à consultation publique jusqu'au 30 septembre 2019)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagements apportés au régime de l'intégration fiscale

Mesures applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

- Suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges au taux de 12 % liée aux plus-values à long terme de cessions de titres de participation imposées au taux de 0% réalisées au sein d'un groupe intégré
 - Les quotes-parts de frais et charges neutralisées au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 devront être déneutralisées lors de la première cession des titres dans ou hors du groupe fiscal au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 ou lorsque, à compter de cet exercice, la société propriétaire des titres sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente (sauf en cas de fusion placée sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI)
 - La sortie du groupe de la société cédante ou de la société (membre du groupe) dont les titres ont été cédés à l'intérieur du groupe n'entraîne pas de réintégration au résultat d'ensemble
 - Etat de suivi des QPFC neutralisées avant le 1^{er} janvier 2019 sur l'état 2058 PV

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagements apportés au régime de l'intégration fiscale (suite)

Mesures applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 (suite)

- Suppression de la neutralisation du résultat d'ensemble des subventions directes et indirectes et des abandons de créances consentis entre les sociétés membres d'un groupe, mais légalisation de la qualification d'absence de subvention indirecte concernant les livraisons de biens autres que ceux de l'actif immobilisé et les prestations de services réalisées pour un prix compris entre le prix de revient et la valeur réelle du bien ou du service⁽¹⁾
- Possibilité d'imputer les déficits antérieurs à l'intégration sur les profits correspondants
- Maintien de l'état de suivi uniquement pour les subventions et abandons de créances neutralisés au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019
- Les prêts et avances intragroupe sont assimilés par l'administration à des prestations de services (difficulté de détermination du « prix de revient » de ces prestations)

⁽¹⁾ L'écart de prix compris dans cette limite ne constituant pas un revenu distribué

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagements apportés au régime de l'intégration fiscale (suite)

Mesures applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 (suite) :

- Suppression de la neutralisation totale des dividendes n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et alignement sur le régime des dividendes ouvrant droit à ce régime (déduction du dividende limitée à 99 % de son montant à compter du deuxième exercice d'intégration)
- Extension du bénéfice de la quote-part de frais et charges au taux de 1 % aux dividendes relevant du régime mère-fille distribués par une filiale européenne qui remplit les conditions pour être intégrée autre que celle d'être soumise à l'IS en France lorsque l'appartenance de la société française à un groupe intégré n'est pas possible et ne résulte pas d'un défaut d'option ou d'accord pour le régime de groupe
- BOFIP prochainement attendu commentant l'ensemble de ces mesures
- Parallèlement, l'administration a admis que les dividendes perçus d'une filiale implantée au Royaume-Uni, remplissant les conditions pour être membre du groupe fiscal si elle avait été française, seraient soumis à une QPFC de 1 % (et non 5 %) au titre de l'exercice de retrait du Royaume-Uni de l'UE (BOI-RES-000035-20190306)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Qualification des titres souscrits en cas de recapitalisation d'une filiale en vue de sa cession

- Pour mémoire, selon la Cour administrative d'appel de Versailles, en cas d'augmentation de capital d'une filiale détenue à 100%, il convient de se placer à la date de cette opération et non à celle de la souscription des titres initiaux (inscrits à l'origine en titres de participation) pour apprécier leur qualification (titres de participation ou titres de placement) et le régime de la provision comptabilisée à la clôture de l'exercice par la société détentrice (CAA Versailles, 17 mai 2018, n°15VE04052)
- Si, à la date de l'augmentation de capital, l'intention de la société était de céder les titres (recapitalisation avant cession), le critère de possession durable et d'utilité n'est pas satisfait, de telle sorte que les titres nouvellement acquis doivent être comptabilisés en titres de placement
- La société était ainsi fondée à corriger l'erreur comptable ayant consisté à classer à tort les titres issus de la recapitalisation dans un compte de « titres de participation », comme les titres initiaux
 - Solution contraire à la doctrine administrative, confirmée par le Conseil d'Etat, après avis de l'ANC et qui aboutit ainsi à priver d'effet utile les dispositions anti-abus prévues à l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI
 - Solution particulière rendue eu égard à la réglementation comptable propre aux entreprises du secteur bancaire (qui prescrit expressément de dissocier les opérations sur titres, même si elles concernent une même société émettrice) ou extension possible aux entreprises industrielles ou commerciales, relevant du Plan Comptable Général ?

(CE Plénière, 8 novembre 2019, n°422 377, SA Crédit Agricole)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Qualification de titres de participation

- Le Conseil d'Etat rappelle que c'est à la date d'acquisition ou de souscription des titres qu'il convient de se placer pour déterminer si leur détention est utile à leur possesseur (critère de l'intention ab initio), l'utilité ne se confondant pas nécessairement avec l'influence ou le contrôle sur la société émettrice
- L'administration ne peut retenir des éléments postérieurs à la date d'acquisition des titres pour considérer que la société détentrice des titres n'avait qu'un rôle « d'investisseur passif ». Au cas particulier, le Gérant et associé unique de celle-ci avait un siège au Conseil de Surveillance de la société émettrice
- La société détenait 5,17% du capital social de la société émettrice (pourcentage réduit à 4,34% après une augmentation de capital à laquelle elle n'avait pas participé)

(CE, 29 mai 2019, n° 411 209, SARL Montisambert)

- Pour mémoire, la modification de la situation de la société émettrice n'est pas susceptible de remettre en cause la qualification initiale – par exemple sa mise en liquidation judiciaire (CE, 12 mars 2012, n°342 295, Eurl Alci)
- Dans le cadre d'une opération à effet de levier, type LBO, le critère d'utilité a été reconnu à deux sociétés holdings qui avaient cédé leurs participations respectives de 12,19% et de 35% dans le capital d'une ManCo détenant elle-même 3,74% du capital de la holding d'acquisition (NewCo), eu égard à l'objet social de la ManCo (détention exclusive des titres NewCo), aux stipulations du pacte d'actionnaires et à l'existence de dirigeants communs au sein des holdings cédantes et des sociétés du Groupe détenues par NewCo (TA Toulouse, 12 février 2019, n°1603673 et 1603341, SARL Kequetcorp)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Cession d'éléments de l'actif immobilisé pour un prix significativement inférieur à la valeur vénale et acte anormal de gestion

- Constitue un acte anormal de gestion le fait pour une entreprise de décider de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt
- Lorsqu'un écart de prix significatif par rapport à la valeur vénale est caractérisé par l'administration (élément objectif), celle-ci n'a pas besoin d'établir l'intention du cédant – fût-elle un tiers à la société – d'accorder une libéralité au cessionnaire (élément intentionnel)
- Cette présomption peut être combattue par l'entreprise cédante si celle-ci justifie que l'appauvrissement qui en a résulté pour elle a été effectué dans son intérêt, soit que celle-ci se soit trouvée dans la nécessité de procéder à la cession à un prix inférieur à la valeur vénale, soit qu'elle en ait tiré une contrepartie

(CE, 21 décembre 2018, n° 402 006, Sté Croë Suisse ; CAA Lyon, 11 avril 2019, n°17LY02335, Sté FRT pour une application négative)

- La renonciation à recettes correspondant pour la société cédante, constitutive d'une libéralité, doit être rapportée à son résultat au taux de droit commun et non au taux des plus-values à long terme en cas de cession de titres de participation relevant du taux de 0%
- Pour le cessionnaire, si l'administration démontre l'intention libérale, constatation d'une variation d'actif net taxable (si personne physique revenu distribué voire DMTG ?)

(CE, 6 février 2019, n° 410 248, SARL Alternance)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Transactions portant sur un élément d'actif circulant

- La jurisprudence n'apparaît pas aussi restrictive lorsque la cession porte sur un élément d'actif circulant
- En effet, en pareille hypothèse, pour démontrer l'anormalité du prix de cession, l'administration doit établir non seulement l'existence d'un écart significatif entre la valeur vénale du bien cédé et son prix de cession (élément objectif) mais également l'intention de l'entreprise cédante d'agir contre son propre intérêt en accordant une libéralité au cessionnaire (élément intentionnel), en cas de cession à prix minoré

(CE, 27 février 2019, n° 401 938, SCI Apollo ; CE 4 juin 2019, n° 418 357, Sté d'investissements maritimes et fonciers)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Provision pour dépréciation de titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) non cotées - Date d'appréciation de la prépondérance immobilière en l'absence de cession des titres

- Pour mémoire, par une décision du 14 octobre 2015, le Conseil d'Etat avait annulé la doctrine administrative (BOI-IS-BASE-20-20-10-30 n° 70 du 31 décembre 2013) prévoyant que, lorsque les titres des sociétés à prépondérance immobilière, qu'ils soient ou non cédés, font l'objet d'une dotation ou d'une reprise au compte de provisions pour dépréciation, le caractère immobilier prépondérant de ces sociétés s'apprécie à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise détentrice des titres (CE 14 octobre 2015, n° 387 249, Sté L'Auxiliaire)
- Dans le cadre d'un avis sollicité par la Cour administrative d'appel de Versailles sur l'interprétation de l'article 219, I, a sexies-0 bis du CGI, le Conseil d'Etat précise que la prépondérance immobilière d'une société non cotée s'apprécie, soit à la clôture de son dernier exercice précédant la constitution de la provision, soit à la date à laquelle la provision est constituée, c'est-à-dire à la date de clôture de l'exercice de la société qui détient les titres

(CE 22 novembre 2019, n° 432 053, Sté L'Auxiliaire)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Déduction au taux du marché des intérêts d'emprunt entre sociétés liées

- Par une décision SNC Siblu et un avis Sté Wheelabrator Group, le Conseil d'Etat interprète pour la première fois les dispositions de l'article 212, I du CGI et fournit d'importantes précisions quant à la nature de la preuve qu'il incombe à l'entreprise de rapporter pour obtenir la pleine déduction des intérêts d'emprunt intragroupe et au mode d'administration de cette preuve
- Dans le cadre de la décision SNC Siblu, il juge, en ce qui concerne la nature de la preuve, que, pour démontrer la normalité d'un taux intragroupe et obtenir, en conséquence, la pleine déduction des intérêts d'emprunt, l'entreprise doit démontrer qu'elle se serait endettée au même taux auprès d'établissements financiers. Il précise que ce taux « de marché » s'apprécie compte tenu, d'une part, des caractéristiques propres de l'entreprise emprunteuse et, d'autre part, des caractéristiques du prêt
- En ce qui concerne l'administration de la preuve, il juge qu'une entreprise ne rapporte pas la preuve qui lui incombe en faisant valoir qu'elle est dans l'impossibilité d'emprunter et en produisant de simples extraits de revues financières

(CE 18 mars 2019, n° 411 189, SNC Siblu)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Déduction au taux du marché des intérêts d'emprunt entre sociétés liées (suite)

- Dans le cadre de l'avis Sté Wheelabrator Group, le Conseil d'Etat synthétise les principes dégagés dans la décision SNC Siblu quant à la nature de la preuve et y ajoute une référence expresse au principe de pleine concurrence de l'OCDE pour la détermination des prix de transfert : le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues s'entend du taux que de tels établissements ou organismes auraient été susceptibles, compte tenu de ses caractéristiques propres, notamment de son profil de risque, de lui consentir pour un prêt présentant les mêmes caractéristiques dans des conditions de pleine concurrence
- En ce qui concerne les modes de preuve, le Conseil d'Etat affirme le principe de la liberté de la preuve : l'entreprise emprunteuse, à qui incombe la charge de justifier du taux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants pour un prêt consenti dans des conditions analogues, a la faculté d'apporter cette preuve par tout moyen
- Le Conseil d'Etat précise que, pour évaluer ce taux, l'entreprise peut, le cas échéant, tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables, lorsque ces emprunts constituent, dans l'hypothèse considérée, une alternative réaliste à un prêt intragroupe

(CE 10 juillet 2019, n° 429 426, 429 428, Sté Wheelabrator Group)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Déduction au taux du marché des intérêts d'emprunt entre sociétés liées (suite)

- Mettant en œuvre les principes dégagés par le Conseil d'Etat dans l'avis Sté Wheelabrator Group, le tribunal administratif de Versailles admet, pour la première fois, la démonstration de la normalité d'un taux d'intérêt intragroupe par le recours à des référentiels obligataires
- Le tribunal relève notamment que l'entreprise a produit une note de crédit B+ correspondant à un risque de défaut important et à un caractère très spéculatif ; que le taux d'intérêt intragroupe a été comparé avec les taux pratiqués, au cours de la même période, pour des emprunts obligataires émis dans la même monnaie et pour la même durée par des entreprises du secteur industriel ayant un profil de risque comparable ou un risque de défaut sensiblement inférieur à partir de la base de données Bloomberg. Le taux intragroupe était, en fait, inférieur au taux de marché obligataire
 - Le tribunal admet que le taux « du marché » soit déterminé au moyen d'une fourchette de taux et non d'un taux unique
 - Que la preuve soit rapportée au moyen d'une étude réalisée a posteriori
 - La validité d'une note de crédit résultant de l'utilisation d'un logiciel de scoring
 - Que, dans le contexte de la crise de 2008, l'émission obligataire a constitué une alternative réaliste au prêt intragroupe

(TA Versailles 6 décembre 2019, n° 1607393, 1806803, SAS Wheelabrator Group)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Acte anormal de gestion – Facturation à prix minoré entre entreprises liées par une communauté d'intérêts

- Pour démontrer l'existence d'une facturation à prix minoré entre deux entreprises liées par une communauté d'intérêts constitutive d'un acte anormal de gestion, l'administration doit seulement établir la minoration du prix (l'élément objectif de l'AAG), l'intentionnalité étant présumée en présence d'entreprises liées
- Elle ne s'acquitte pas de cette démonstration en se fondant sur des éléments purement interne à l'entreprise, c'est-à-dire en l'espèce par le fait que le prix facturé était inférieur au coût de revient de la prestation
- Elle doit établir la minoration du prix par comparaison avec celui qui serait pratiqué pour la même prestation par une entreprise similaire exploitée normalement à l'égard de clients non liés à elle par une communauté d'intérêts

(CE 17 juillet 2019, n° 425 607, SARL Voyag'Air)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Déduction des pertes résultant d'un détournement de fonds

- Le Conseil d'Etat synthétise les règles relatives à la déduction des pertes résultant de détournements de fonds lorsque l'auteur du détournement est soit un dirigeant/mandataire/associé de l'entreprise, soit un salarié. Il fixe la règle lorsque l'auteur du détournement est un tiers à l'entreprise
- En cas de détournement de fonds commis au détriment d'une société, les pertes qui en résultent sont, en principe, déductibles des résultats de la société
- Il en va ainsi, en particulier, lorsque ces détournements ont été commis par des tiers
- En revanche, ne sont pas déductibles les pertes résultant des détournements commis par les dirigeants, mandataires sociaux ou associés ainsi que ceux, commis par un salarié de la société, qui ont pour origine, directe ou indirecte, le comportement délibéré des dirigeants, mandataires sociaux 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 la société

(CE 12 avril 2019, n° 410 042, SAS Sté de distribution Saint-Maximoise)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Actualité en matière de CIR - Délai de reprise de l'administration

- En cas de créance de CIR imputée sur le montant de l'IS, l'administration fiscale dispose d'un délai expirant le 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit celle du dépôt de la déclaration (n° 2069) pour remettre en cause la créance de CIR (art. L 172 G du LPF)
- Lorsque la société titulaire de la créance de CIR en a sollicité le remboursement (société déficitaire ou IS insuffisant), l'administration peut vérifier le bien-fondé de la créance de CIR et remettre en cause le montant de la créance, ce qui revient, dans les faits, à étendre son délai de reprise de ladite créance
- Solution fondée sur la circonstance qu'un contribuable qui fait l'objet d'une procédure de reprise ne se trouve pas dans la même situation que celui qui demande la restitution d'une créance fiscale
- En conséquence :
 - Refus de transmission au Conseil Constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques des dispositions prévues aux articles 199 ter B du CGI, L 190 et L 169 du LPF
 - Prolongement de la jurisprudence relative aux règles de procédure applicables à la demande de remboursement de la fraction non utilisée de crédit d'impôt recherche (CE, 8 novembre 2010, n° 308 672, Sté ICBT Madinox ; pour mémoire, rejet d'une demande de remboursement intervenue en 1999, portant sur le CIR né au titre de l'année 1992, soit N-7)

(CE, 6 novembre 2019, n°433 682, Sté Sodico)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Actualité en matière de CIR - CIR du sous-traitant

- Lorsqu'un donneur d'ordre confie à un organisme de recherche privé agréé la réalisation d'opérations de recherche, le bénéfice du crédit d'impôt revient au donneur d'ordre qui est à l'initiative des opérations de recherche et en supporte le coût, et non à l'organisme privé agréé qui réalise matériellement ces opérations
- Il est indifférent que les sommes versées par le donneur d'ordre n'aient pas été effectivement prises en compte dans l'assiette de son CIR, soit par l'effet des règles de plafonnement, soit du fait d'une renonciation volontaire du donneur d'ordre au bénéfice du crédit d'impôt
- En conséquence :
 - Refus de transmission au Conseil Constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques des dispositions prévues à l'article 244 quater B du CGI
 - Maintien des commentaires administratifs exprimés aux n° 200 à 245 du BOI-BIC-RICI-10-10-20-30

(CE, 5 mars 2018, n° 416 836, Sté Lunalogic)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Actualité en matière de CIR

■ CIR du sous-traitant (suite)

- Inversement, lorsque le client privé confie au prestataire privé agréé de simples prestations de services ou d'ingénierie qui ne constituent pas des opérations de R&D « sous-traitées », le prestataire peut prendre les dépenses de R&D éligibles qu'il est amené à réaliser à cette occasion dans l'assiette de son propre CIR sous réserve de la satisfaction de 4 conditions :

« (...) lorsqu'un tel organisme, chargé de réaliser en sous-traitance des prestations qui ne portent pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche et de développement, expose lui-même à cette occasion, pour son propre compte, des dépenses de recherche nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de sous-traitance, dont il assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre en cause, et dont il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité, il peut inclure ces dépenses dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche. »

- L'administration applique désormais cette jurisprudence dans le cadre de ses opérations de contrôle

(CAA Versailles, 22 janvier 2019, n° 17 VE 01733 et 17 VE 03361, SA Caggemini et 17 VE 01717 SA Altran Technologies, définitives et, pour une appréciation négative, CAA Versailles, 18 juin 2019, n° 18 VE 02261 et 19 VE 00407, SA Genfit ; CAA Versailles, 25 juin 2019, n°17VE01655, SA Ausy)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Opérations d'apport partiel d'actif (APA) et solidarité fiscale

- Dans le cas d'un apport partiel d'actif placé sous le régime juridique des scissions de société, la société apporteuse reste solidairement tenue avec la société bénéficiaire des apports au paiement des dettes transférées à cette dernière de telle sorte que les deux sociétés deviennent débitrices solidaires des impôts et taxes relatifs à la branche d'activité transmise dont le fait générateur est antérieur à la réalisation de l'apport, même si seule la société apporteuse demeure le redevable légal de ces impositions
- Par suite, la société bénéficiaire a la qualité pour contester le bien-fondé des impositions se rapportant à la branche d'activité transmise dont le fait générateur est antérieur à l'apport, si elle y trouve intérêt

(CE, 9 octobre 2019, n° 414 122, Sté Printemps)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Opérations d'apport partiel d'actif (APA) réalisées avant le 1^{er} janvier 2018 et suppression de l'engagement de conservation

- Pour mémoire, la seconde loi de finances rectificative pour 2017 a supprimé l'engagement de la société apporteuse de conserver pendant un délai de trois ans les titres reçus en rémunération d'un APA réalisé à compter du 1^{er} janvier 2018 lorsque le régime de faveur est applicable de plein droit
- Cette loi et les commentaires de l'administration publiés au BOFIP ne comportaient aucune précision ou tolérance quant au sort des engagements de conservation en cours au 31 décembre 2017
- Par deux décisions de rescrits publiées dans le cadre d'APA réalisés avant le 1^{er} janvier 2018 et placés sous le régime fiscal de faveur de plein droit ou sur agrément⁽¹⁾, l'administration a précisé que la cession par l'apporteur des titres grevés de l'engagement de conservation :
 - N'est pas de nature à remettre en cause rétroactivement le régime fiscal de faveur appliqué à l'opération d'APA et qu'il n'est pas exigé du cessionnaire des titres une reprise de l'engagement de conservation
 - Il en va de même en cas d'apport de titres grevés d'un engagement de conservation à l'occasion d'une opération de fusion-absorption ou de scission de l'apporteur ou d'apport partiel d'actifs placée sous le régime spécial des fusions

⁽¹⁾ Pour les APA soumis à un agrément avant le 1^{er} janvier 2018 mais relevant de plein droit du régime spécial des fusions à compter de cette date tels que les apports de participations venant renforcer une détention déjà majoritaire ou les apports à des sociétés non-résidentes

(BOI-RES-000028, 28 mars 2019 – APA placé de plein droit sous le régime fiscal de faveur) / (BOI-RES-000040, 29 mai 2019 – APA placé sur agrément sous ce régime)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Liste des ETNC (cf. annexes)

Point d'actualisation sur les travaux BEPS en 2019

■ Action 1 : Economie numérique

- 23/01/2019 : Publication d'une note politique sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique
- 13/03/2019 : Consultation publique sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique

■ Action 6 : Utilisation abusive des conventions fiscales

- 14/03/2019 : Rapport d'examen par les pairs du projet BEPS sur l'amélioration des mécanismes de règlement des différends et la lutte contre le chalandage fiscal

■ Action 11 : Analyse des données du BEPS

- Publication de la base de données « Statistiques de l'impôt sur les sociétés » comprenant quatre grandes catégories de données fiscales (recettes de l'IS, taux légaux d'imposition des sociétés, taux effectifs d'imposition des sociétés, incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement) ainsi que des informations sur les régimes de propriété intellectuelle

■ Action 15 : Instrument multilatéral - entrée en vigueur de la CML en France

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Paiement à des résidents soumis à un régime fiscal privilégié – Preuve du régime fiscal privilégié

- La déduction en tant que charges des sommes versées à une personne domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée est subordonnée à la preuve, apportée par le débiteur des sommes, que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré (art. 238 A, 1^{er} al. du CGI)
- En amont de cette démonstration, l'administration doit prouver que le bénéficiaire des sommes en cause est soumis à un régime fiscal privilégié (CE, 21 mars 1986, n° 53002, min. c/ SA Auriège)
- Le Conseil d'Etat apporte des précisions sur l'administration de cette preuve :
 - Dans un premier temps, il appartient à l'administration d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce le bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié
 - Le contribuable débiteur des sommes peut ensuite faire valoir, en réponse à l'administration, tous éléments propres à la situation du bénéficiaire

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Paiement à des résidents soumis à un régime fiscal privilégié – Preuve du régime fiscal privilégié (suite)

- La preuve du caractère fiscal privilégié de l'Etat ou du territoire dans lequel est établi le bénéficiaire des sommes est apportée lorsque l'administration établit que ce dernier n'est pas imposable ou est assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France – à compter de 2020, il suffit que le niveau d'imposition soit inférieur de « 40 % ou plus » (art. 238 A, 2^e al, du CGI)
- Si la preuve du caractère privilégié du régime fiscal est apportée, le contribuable doit démontrer, d'une part, que les dépenses en cause correspondent à des opérations réelles et, d'autre part, qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré

(CE, 24 avril 2019, n° 413 129, Société Control Union Inspections France – « CUIF »)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Paiement à des résidents soumis à un régime fiscal privilégié – Preuve du régime fiscal privilégié – Cas du versement de sommes sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire soumis à un tel régime

- La règle énoncée au premier alinéa de l'article 238 A du CGI (cf. supra décision Sté CUIF) s'applique à tout versement effectué sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire soumis à un régime fiscal privilégié (art. 238 A, dernier al. du CGI)
- Par conséquent, la déduction en tant que charges des sommes versées sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée est subordonnée à la preuve, apportée par le débiteur des sommes, que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré
- Cette règle s'applique quel que soit l'Etat ou le territoire dans lequel la personne au nom de laquelle est ouvert le compte crédité est domiciliée ou établie (CE, 18 mai 1998, n° 157 974, min. c/ SA Arthur Loyd)
- En amont de cette démonstration, l'administration doit démontrer le caractère privilégié du régime fiscal applicable dans l'Etat ou territoire où est établi l'organisme financier tenant le compte crédité des sommes en cause

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Paiement au profit d'un bénéficiaire sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire soumis à un régime fiscal privilégié

- La dialectique de la preuve définie dans la décision Sté CUIF s'applique pour la démonstration du caractère privilégié du régime fiscal de l'Etat ou territoire dans lequel sont versées les sommes en cause. Le Conseil d'Etat précise les termes de comparaison qui doivent être utilisés pour cette démonstration :
 - « *Le titulaire d'un compte qui est tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié lorsque, dans l'hypothèse où il serait domicilié ou établi dans l'État ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réaliserait depuis cet État ou ce territoire l'activité ayant donné lieu au versement, il n'y serait pas imposable ou y serait assujéti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi et s'il avait réalisé depuis la France l'activité en cause* » (à compter de 2020, il suffit que le niveau d'imposition soit inférieur de « 40 % ou plus »)
 - Autrement dit, il s'agit, au prix d'une double fiction, de comparer (i) la charge fiscale que le bénéficiaire des sommes aurait supporté s'il était établi en France et s'il y réalisait l'activité rémunérée avec (ii) la charge fiscale qu'il aurait supportée s'il était établi (ce qui n'est pas le cas) dans l'Etat ou le territoire de l'organisme financier et y réalisait ladite activité
 - Dans un second temps, il revient également toujours au contribuable d'apporter la preuve, d'une part, que les dépenses en cause correspondent à des opérations réelles et, d'autre part, qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré

(CE, 24 avril 2019, n° 412 284, Sté Gemar Lumitec)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Abus de droit communautaire et bénéficiaire effectif

- La notion de bénéficiaire effectif au sens de la directive « Intérêts – Dividendes » s’entend comme désignant une entité qui bénéficie réellement des intérêts qui lui sont versés
- Sur l’abus de droit communautaire, la CJUE précise, s’agissant du versements d’intérêts et de dividendes effectués par des sociétés danoises au profit de sociétés intermédiaires implantées dans l’Union et contrôlées par des actionnaires établis dans des pays tiers à l’Union :
 - L’absence de dispositions nationales (cas du Danemark à l’époque des faits) ou conventionnelles est sans incidence sur la possibilité pour les autorités nationales de refuser le bénéfice de droits prévus par la directive invoquée frauduleusement ou abusivement
 - En réponse aux juridictions de renvoi, la CJUE rappelle quels sont les éléments constitutifs d’un abus de droit. La preuve d’une pratique abusive nécessite :
 - ✓ D’une part, un ensemble de circonstances objectives d’où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l’Union, l’objectif poursuivi par cette réglementation n’a pas été atteint et
 - ✓ D’autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d’obtenir un avantage résultant de la réglementation de l’Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Abus de droit communautaire et bénéficiaire effectif (suite)

- La Cour, à qui il n'appartient pas d'apprécier les faits au principal, fournit toutefois des indices pour qualifier des montages comme étant artificiels, de telle sorte que :
 - Peut être considéré comme étant un montage artificiel un groupe de sociétés qui n'est pas mis en place pour des motifs qui reflètent la réalité économique et a pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable
 - Ainsi, constitue un montage pouvant être qualifié d'artificiel, la situation dans laquelle les intérêts ou les dividendes sont reversés en totalité, ou en quasi-totalité, et dans un très bref délai, par la société de l'UE qui les a perçus à des entités qui ne répondent pas aux conditions d'application des directives concernées
 - De même, peuvent constituer un indice, la circonstance selon laquelle la société intermédiaire établie dans l'UE qui reçoit les sommes en cause est obligée contractuellement ou légalement de les reverser à un tiers ou n'a pas fondamentalement le droit d'utiliser ces sommes et d'en jouir
- La Cour précise également que l'existence d'une convention entre l'Etat membre dont proviennent les sommes avec l'Etat tiers dans lequel réside la société qui en est le bénéficiaire effectif est sans incidence sur la constatation éventuelle d'un abus de droit

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Abus de droit communautaire et bénéficiaire effectif (suite)

- Pour refuser de reconnaître à une société, la qualité de bénéficiaire effectif d'intérêts ou de dividendes, ou pour établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs
- Enfin, la Cour précise que les justiciables qui se livrent à des pratiques abusives ne peuvent utilement se prévaloir des libertés garanties par le Traité sur le fondement de l'UE, notamment la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux, pour mettre en cause la réglementation d'un Etat membre régissant l'imposition de ces dividendes et intérêts

(CJUE, Grande Chambre, 26 février 2019, aff. 116/16 et aff. 117/16 ; aff. 115/16 et autres)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Agent et commissionnaire

- Une société française détenue indirectement par une société de droit italien a vu son contrat de distributeur exclusif de véhicules de la marque Piaggio en France transformé en contrat d'agent commercial
- A l'issue d'une vérification de comptabilité, le service vérificateur avait considéré que ce changement de statut avait entraîné un transfert de la clientèle de la société française à la société italienne sans contrepartie
 - Sur le fondement de l'article 57 du CGI, ce dernier avait ainsi réintégré pour la détermination du résultat imposable au taux de droit commun de la société française l'indemnité que celle-ci était censée percevoir
- La Cour administrative d'appel de Versailles avait rejeté les prétentions de l'administration en considérant que la société française ne disposait pas de clientèle propre en raison de la notoriété de la marque exploitée (CAA Versailles, 30 janvier 2018, n° 15VE02906 et 16VE02158)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Agent et commissionnaire (suite)

- Le Conseil d'Etat annule l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles
 - Au cas d'espèce, la société française achetait, importait et revendait elle-même, en son nom propre, à des concessionnaires
 - La société française avait développé une stratégie autonome de pénétration du marché français dans la mesure où :
 - ✓ D'une part, elle avait constitué et animé un vaste réseau de concessionnaires, déterminé elle-même les volumes et les modèles à acheter ainsi que sa propre politique commerciale
 - ✓ Et d'autre part, elle avait assumé seule les risques de gestion du stock ainsi que ceux liés à d'éventuels impayés
 - Dans ces conditions, la société française devait être regardée comme ayant créé sa propre clientèle par le réseau des concessionnaires et ce, indépendamment de la forte notoriété de la marque en France

(CE, 4 octobre 2019, n°418 817, SAS Piaggio France)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Caractère intercalaire d'un échange de titres placé en sursis d'imposition

- Un contribuable avait apporté des titres d'une société A à une société B et reçu en contrepartie des titres de la société B. La plus-value réalisée à cette occasion est placée sous le régime du sursis d'imposition (art. 150-0 B du CGI). La société B réduit ensuite son capital social. Une partie des disponibilités est placée en compte courant par les contribuables. L'administration fiscale avait requalifié cette somme, non déclarée, en RCM imposables
- Interrogé sur le traitement fiscal du produit d'une réduction de capital portant sur des titres reçus en rémunération d'un apport dont la plus-value a été placée en sursis d'imposition (art. 150-0 B du CGI), le Conseil d'Etat rappelle que les dispositions de l'article 150-0 B du CGI visent à assurer la neutralité au plan fiscal des opérations d'échanges de titres, de nature intercalaire et que, par conséquent, les titres reçus en rémunération de l'apport doivent être réputés entrés dans le patrimoine de l'apporteur aux conditions dans lesquelles y étaient entrés les titres dont il a fait apport à la société bénéficiaire
- Dès lors, si la société bénéficiaire de l'apport procède à une réduction de capital (non motivée par des pertes), les sommes mises à la disposition d'un associé qui a acquis ces titres en rémunération d'un apport de titres ne peuvent constituer des remboursements d'apports non constitutifs de revenus distribués au sens de l'article 112,1° du CGI que dans la limite des apports initialement consentis par cet associé à la société dont il a apporté les titres

(CE, 7 mars 2019, n°420 094)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Apport-cession de titres : la vente à soi-même n'est pas un réinvestissement économique

- Des contribuables avaient apporté à une société civile - ayant opté pour l'IS - dont ils détenaient le contrôle, les titres d'une société opérationnelle dont l'un d'eux était salarié et mandataire social. La plus-value d'échange avait bénéficié d'un sursis d'imposition en application de l'article 150-0 B du CGI (apports antérieurs au 14 novembre 2012). La société civile avait cédé à bref délai les titres apportés, puis acquis directement des titres de sociétés opérationnelles auprès des contribuables et, enfin, elle avait favorisé l'octroi de prêts à ces sociétés conjointement avec des établissements financiers
- L'administration avait remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition de la plus-value d'échange sur le terrain de l'abus de droit fiscal (art. L 64 du LPF)
- Le Conseil d'Etat précise la portée du critère de réinvestissement économique du produit de la cession, estimant notamment que le réinvestissement dans l'acquisition de titres appartenant aux contribuables ne présente pas un caractère économique dès lors que cette opération a permis à ceux-ci d'appréhender la trésorerie de la société constituée à la suite de la cession
- Il indique également qu'un prêt entre deux sociétés peut présenter un caractère économique au regard notamment de la qualité de l'emprunteur, de son objet et de ses modalités et que l'acquisition d'un terrain en vue d'y réaliser une activité industrielle ou commerciale présente un caractère économique, même si le projet a été ultérieurement abandonné

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Apport-cession de titres : la vente à soi-même n'est pas un réinvestissement économique (suite)

- Cet arrêt ne semble pas dénué de portée sur le dispositif de l'apport-cession prévu à l'article 150-0 B ter du CGI (apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur), en ce qu'il apporte un éclairage sur la notion d'investissement du produit de cession dans le financement de moyens permanents d'exploitation affectés à une activité économique (art. 150-0 B ter, 2 o-a du CGI)

(CE, 10 juillet 2019, n°411 474)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Soulttes abusives dans le cadre d'un sursis d'imposition

- Le tribunal administratif de Montreuil définit la soulte au sens de l'article 150-0 B du CGI : celle-ci ne répond pas à un objectif d'ajustement de la parité d'échange mais doit être regardée comme une mesure d'appréhension de liquidités que les parties peuvent librement décider dans la limite fixée par la loi (10 % de la valeur nominale des titres) pour rendre acceptable l'adhésion des apporteurs à une opération de restructuration d'entreprises justifiée économiquement
- Il y a abus de droit (art. L 64 du LPF) dès lors que la soulte, alors même qu'elle s'inscrit dans le cadre d'une telle opération, constitue un désinvestissement de l'entreprise bénéficiaire des apports et que son versement est uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt les liquidités détenues, soit par la société dont les titres sont apportés, soit par la société bénéficiaire de l'apport
- Au cas particulier, le tribunal retient l'absence manifeste de nécessité d'octroi de la soulte de l'opération en cause dès lors que celle-ci n'avait aucune incidence sur l'adhésion de l'apporteur à l'opération de restructuration
- En revanche, l'abus de droit n'est pas caractérisé pour les enfants de l'apporteur également bénéficiaires d'une soulte dès lors que celle-ci était une mesure incitative à leur adhésion aux opérations d'apports, et qu'elle visait à compenser la perte de leur liberté de négociation sur les titres qu'ils détenaient jusqu'alors, laquelle a nécessairement un impact négatif sur la valorisation des titres reçus en échange

(TA Montreuil, 16 juillet 2019 n°1706787, 1812220, 1811931 et 1811897 - 1^{ère} espèce)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Report d'imposition et droit communautaire

- Incompatibilité du régime d'imposition applicable aux plus-values en report d'imposition au regard du principe de neutralité d'échange de titres prévu par la directive « fusion » (UE) 2009/133 applicable entre Etats membres
- La plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi que la plus-value afférente à la cession des titres reçus en échange doivent bénéficier d'un même traitement fiscal :
 - Au regard du taux applicable
 - Au regard de l'assiette et notamment des abattements pour durée de détention applicables
 - ✓ Les règles applicables (taux, assiette) sont celles en vigueur à la date où intervient le fait générateur, à savoir à la date de cession ultérieure des titres reçus en échange. Le point de départ de calcul de la durée de détention des titres doit être la date d'acquisition des titres remis à l'échange, comme si l'échange n'avait pas eu lieu
- Conséquence : disparition du régime de report d'imposition des titres au profit du régime d'un sursis d'imposition ?
- Par ailleurs, le Conseil Constitutionnel a été saisi par le Conseil d'Etat de la question de savoir si la différence de traitement existant entre les contribuables cédant des titres grevés d'une plus-value en report, selon que l'opération d'échange entre ou non dans le champ de la directive « fusions » du 19 octobre 2009, constitue une discrimination à rebours contraire au principe d'égalité devant les charges publiques (CC QPC, 19 décembre 2019, n°2019-832 et n°2019-833 en cours d'instance)

(CJUE, 18 septembre 2019, aff. 662/18 et 672/18, AQ et DN)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Notion de holding animatrice

- Holding animatrice et détention de participation minoritaire dans une société non animée
- La détention d'une participation minoritaire non animée ne fait pas perdre à une holding son statut de holding animatrice, au sens du régime Dutreil, dès lors que celle-ci exerce à titre principal une activité d'animation de ses filiales au sein desquelles elle détient une participation majoritaire
- Confirmation des arrêts de la Cour d'appel de Paris (CA Paris, 27 mars 2017, n°1502542 et n°150254) et, dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE Plén, 13 juin 2018, n°395 495)

(Cass Com, 19 juin 2019, n°17-20.556 à n°17-20.560)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Notion de holding animatrice (suite)

- Notion de holding animatrice et pouvoir décisionnel
- Le caractère animateur ne peut être reconnu à une holding que si celle-ci détient le pouvoir décisionnel sur le groupe, même composé d'une seule filiale, qu'elle contrôle
- La société doit avoir un rôle d'animation effective, c'est-à-dire, participer à la direction de la filiale en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique. Une convention de prestation de services ne suffit pas, en soi, dès lors qu'il n'est pas démontré que les analyses et conseils prodigués par la société mère ont eu pour effet de modifier ou d'infléchir les décisions prises par les dirigeants de la filiale

(CA Grenoble, 3 décembre 2019, n°1702275)

- Convergence des analyses des juridictions administratives et judiciaires sur le contrôle effectif de la holding de manière continue et effective (cf. CE Plén, 13 juin 2018, n°395 495, 399 121, 399 122 et 399 124)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Libéralités consenties par ou au profit d'une personne morale

- L'acte d'abandon d'usufruit constitue une donation indirecte en faveur de la société bénéficiaire (DMTG de 60 %). Pour qualifier la donation indirecte, la Cour retient :
 - L'intention libérale du donateur : appauvrissement du donateur en ce que l'abandon d'usufruit, réalisé sans contrepartie, n'était pas dépourvu de toute valeur et qu'il le prive de tout pouvoir de décision au sein de la société
 - L'enrichissement du donataire : accroissement de la valeur des actions détenues initialement en nue-propiété (par la reconstitution de la pleine propriété)
 - L'acceptation du donataire : perception des dividendes lui revenant dès leur mise en distribution

(Cass. Com. 10 avril 2019, n°17-19.733)

- La cession d'un immeuble à prix minoré par une société à son Président du conseil d'administration, personne physique, peut constituer une donation, en conséquence de quoi:
 - Application aux personnes morales de l'article 777 du CGI et du barème entre personnes non parentes au taux de 60 %
 - Rejet de l'argumentaire selon lequel la libéralité était constitutive d'une distribution occulte imposable comme revenu distribué (non soulevé en appel)

(Cass. Com. 7 mai 2019, n°17-15,621, Sté Harmonie)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Suites de la loi dite « ESSOC » (pour un Etat au service d'une société de confiance)

■ Retour sur la mise en œuvre de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance, dite loi « ESSOC »

- Mesure emblématique du droit à l'erreur : la réduction de 50 % du montant de l'intérêt de retard en cas de régularisation spontanée d'une erreur de déclaration avant tout contrôle fiscal ou toute mise en demeure (art. 1727, V, al. 1er du CGI)
- Publication des commentaires administratifs au BOI-DAE-20-10

« La réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard prévue au V de l'article 1727 du Code général des impôts (CGI) s'applique aux redevables qui ont déposé leur déclaration initiale et acquitté les droits correspondants dans les délais prévus par la loi.

Le bénéfice de la réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard est subordonné au respect des trois conditions cumulatives suivantes :

- la régularisation par le contribuable est spontanée ;

- le contribuable corrige une erreur ou une omission commise de bonne foi, c'est-à-dire commise de façon non intentionnelle ;

- le paiement des droits correspondants est effectué lors du dépôt de la déclaration rectificative ou selon l'échéancier accordé par le comptable public lorsque le contribuable sollicite un étalement des paiements.

Lorsque ces trois conditions cumulatives sont remplies, la réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard s'applique sans qu'il soit nécessaire que le contribuable en demande le bénéfice. »

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Suites de la loi dite « ESSOC » (pour un Etat au service d'une société de confiance) (suite)

- « Nouvelle relation de confiance » : Intervention à la suite de la loi « ESSOC »
- Annonce des grandes lignes par le ministre de l'action et des comptes publics le 14 mars 2019
 - Sept mesures principales
 - Nouvelle étape de la « relation de confiance » menée depuis octobre 2013 avec une trentaine d'entreprises

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Mesures	Contenu
L'accompagnement fiscal personnalisé pour les PME	<p>Cible : PME communautaires présentant un fort potentiel de croissance et de création d'emplois</p> <p>Objet : permettre le traitement des questions fiscales rencontrées dans le cadre des opérations économiques des contribuables et qui présentent pour eux des enjeux et des risques élevés</p> <p>Moyens : experts dédiés aux PME au sein des directions régionales de la DGFIP ; prise de position formelle possible</p>
Le partenariat fiscal pour les ETI et les grandes entreprises	<p>Cible : grandes entreprises et Entreprises de Taille Intermédiaire (ETI)</p> <p>Objet: dialogue entre l'entreprise et l'administration sur les principales questions fiscales de l'exercice</p> <p>Moyens : service dédié, distinct des services de contrôle, mis en place au sein de la DGE</p>
La démarche spontanée de mise en conformité	<p>Cible : toute entreprise, quelle que soit sa taille</p> <p>Objet : permettre une régularisation spontanée des questions fiscales complexes</p> <p>Moyens : « guichet unique », placé au sein de la DGE, pour traiter les demandes</p>
L'examen de conformité fiscale par un tiers de confiance	<p>Cible : toutes les entreprises</p> <p>Objet : renforcer la sécurité juridique et fiscale des entreprises via la possibilité de recourir aux services d'un tiers-certificateur ; délivrance d'une attestation de conformité fiscale</p> <p>Moyens : tiers certificateur professionnel (nouvelle mission possible des commissaires aux comptes ; dispositif pouvant être ouvert à d'autres professions dans un second temps)</p>
L'amélioration du dialogue et des recours dans le contrôle	<p>Objet : identifier les problématiques transversales dès leur apparition ; faciliter les prises de position de l'administration en amont des contrôles</p> <p>Moyens : mise en place d'une instance de dialogue réunissant l'administration et les organisations patronales représentatives deux à trois fois par an ; mise en œuvre de la garantie fiscale</p>
La mobilisation pour les rescrits	<p>Objet : rendre la procédure de rescrit plus accessible et plus rapide</p> <p>Moyens : mise en place d'un guichet unique pour le dépôt des demandes de rescrit ; publication des rescrits d'intérêt général sur la base BOFIP</p>
L'appui de nos entreprises à l'international	<p>Objet : accompagner au mieux les entreprises dans leurs activités internationales</p> <p>Moyens : mise en place d'une information et d'une consultation régulière entre les entreprises et la DGFIP ; ouverture d'un guichet dédié au sein de la DGFIP ayant pour mission d'accompagner et de soutenir les entreprises face aux difficultés avec les autorités fiscales étrangères</p>

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Suites de la loi dite « ESSOC » (pour un Etat au service d'une société de confiance)

- Accompagnement fiscal personnalisé pour les PME communautaires
 - Sur demande des PME concernées (en phase de croissance) n'ayant pas fait l'objet de pénalités pour manquement délibéré au cours des 3 années précédentes
 - Interlocuteur unique de l'administration au sein de la DIRCOFI concernée
- Le partenariat fiscal pour les ETI et les grandes entreprises
 - Qui ont respecté les 3 années précédentes leurs obligations légales en matière fiscale et n'ont pas subi de majoration pour manquement délibéré
 - Attribution à l'entreprise d'un interlocuteur unique au sein d'un nouveau service, le Service Partenaire des Entreprises, au sein de la DGE
 - Identification des points soulevant des questions de conformité, régularisation possible avec suppression ou atténuation des intérêts de retard, prises de positions formelles (rescrits) opposables...
 - Sortie du partenariat possible à tout moment de part ou d'autre

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Suites de la loi dite « ESSOC » (pour un Etat au service d'une société de confiance) (suite)

■ La démarche spontanée de mise en conformité

- Possibilité pour les entreprises de mettre spontanément en conformité leur situation fiscale, en dehors de tout contrôle fiscal, auprès du SMEC (Service de Mise en Conformité des Entreprises)
- Situations visées :
 - ✓ Anomalies découvertes par les nouveaux détenteurs et repreneurs d'une entreprise
 - ✓ Certaines problématiques fiscales internationales, et notamment : l'activité en France constitutive d'un établissement stable non déclaré, la déduction de tout ou partie d'un prêt consenti par une société étrangère, les montages illicites ou abusifs, ou encore, les montages impliquant des structures à l'étranger
 - ✓ Fiscalité des dirigeants (impatriés, pacte Dutreil, management package, utilisation abusive du PEA...)
 - ✓ Toute opération passible des majorations de 80 %
- Atténuation possible des pénalités fiscales encourues (majorations et intérêts de retard - les droits restant intégralement dus) par voie de transaction selon un barème prédéfini et non négociable
- Pas de dénonciation automatique au Parquet sur le fondement des dispositions de l'article L 228 du LPF

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Articulation de la clause anti-abus générale en matière d'IS et de la procédure d'abus de droit fiscal

- Pour mémoire, coexistence de trois dispositifs anti-abus « généraux » :
 - Procédure de l'abus de droit fiscal (art. L 64 du LPF) : règle de nature répressive
 - Procédure du « mini-abus de droit » fiscal (art. L 64 A du LPF) : instaurée par l'article 109 de la loi de finances pour 2019, applicable aux actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020
 - Clause anti-abus générale en matière d'IS (art. 205 A du CGI) : règle d'assiette instaurée par l'article 108 de la même loi portant transposition de l'article 6 de la directive du 12 juillet 2016 dite « ATAD » applicable aux résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, quelle que soit la date à laquelle le montage a été réalisé
- Comment s'articulent et coexistent ces dispositifs ? L'administration a apporté des commentaires dans le courant de l'année 2019 :
 - Clause anti-abus IS (BOI-IS-BASE-70 publié le 3 juillet 2019)
 - « Mini-abus de droit »

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Articulation de la clause anti-abus générale en matière d'IS et de la procédure d'abus de droit fiscal (suite)

■ Textes applicables :

Article L 64 LPF	Article L 64 A LPF	Article 205 A CGI
« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par <u>aucun autre motif</u> que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »	« Afin d'en restituer le véritable caractère et <u>sous réserve de l'application de l'article 205 A du Code général des impôts</u> , l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont <u>pour motif principal</u> , d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »	« Pour l'établissement de <u>l'impôt sur les sociétés</u> , il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre <u>d'objectif principal</u> ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. »

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Articulation de la clause anti-abus générale en matière d'IS et de la procédure d'abus de droit fiscal (suite)

■ Garanties et sanctions :

Dispositif	Procédure de rescrit	Saisine du Comité abus de droit	Sanctions automatiques
L 64 du LPF	Oui	Oui	Oui
L 64 A du LPF	Oui	Oui	Non
205 A du CGI	Oui	Non	Non

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Articulation de la clause anti-abus générale en matière d'IS et de la procédure d'abus de droit fiscal (suite)

■ Articulation des dispositifs :

- Thèse de l'éviction ou de la coexistence (choix des armes) ?
- Selon l'administration fiscale, l'application de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du CGI est distincte de la procédure de l'abus de droit classique (art. L 64 du LPF) mais, en pratique, l'administration pourrait sans doute, dans certaines situations, appliquer la seconde, dans un premier temps, puis se replier sur la première, le cas échéant
- Selon l'administration, la nouvelle procédure du « mini-abus de droit » prévue à l'article L 64 A du LPF aurait vocation à s'appliquer à tous les impôts et taxes à l'exception de l'IS (BOI précité n° 90) au motif que cet impôt est couvert par la clause anti-abus générale (art. 205 A du CGI), il s'agirait d'une règle d'assiette. Cette exclusion n'est pas partagée par tous (cf. travaux parlementaires PLF 2020, 2^e lecture AN, selon lesquels les deux dispositifs coexistent mais sont exclusifs l'un de l'autre en termes de mise en œuvre)
- S'agissant de la procédure de l'abus de droit classique et du « mini-abus de droit », on semble en présence d'un abus de droit à deux étages selon qu'il soit possible ou non pour l'administration de démontrer le but exclusivement fiscal. En d'autres termes, l'article L 64 A du LPF ne trouvera pas à s'appliquer dans le cas où l'abus peut être caractérisé sur le fondement de l'article L 64 du LPF (cf. projet de BOI en circulation)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Validation par le Conseil constitutionnel de la levée du « verrou de Bercy » pour les manquements fiscaux les plus graves

- Par deux décisions du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a validé le cumul de sanctions fiscales et pénales pour les cas les plus graves de fraude fiscale par insuffisance déclarative : « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur commission* » (CC, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC)
- Tirant les conséquences de cette décision, l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a modifié l'article L 228 du LPF pour prévoir, en son I, un dispositif de transmission automatique au procureur de la République des manquements fiscaux les plus graves, définis comme ceux ayant conduit, à l'issue d'un contrôle, à l'application de pénalités de 80 % ou 100 % sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € ; ceux ayant conduit, à l'issue d'un contrôle, à l'application de pénalités de 40 % sur des droits d'un même montant lorsque, au cours des six années précédant cette application, le contribuable a déjà fait l'objet, lors d'un précédent contrôle, de l'application de ces majorations ou d'une plainte de l'Administration

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX (CONFIANCE ET DÉFIANCE)

Validation par le Conseil constitutionnel de la levée du « verrou de Bercy » pour les manquements fiscaux les plus graves (suite)

- Le Conseil constitutionnel a validé ce dispositif :
 - Les critères de définition des manquements les plus graves, précités, sont considérés comme objectifs et rationnels
 - La différence de traitement entre les auteurs de manquements fiscaux, selon qu'ils sont bénéficiaires et passibles du dispositif de transmission automatique ou qu'ils sont déficitaires et exemptés de ce dispositif, n'est pas contraire au principe d'égalité devant la loi dès lors que les manquements commis par les contribuables déficitaires ne causent pas de préjudice financier au Trésor public
 - L'application du dispositif de saisine automatique en cas de réitération aux groupes fiscalement intégrés ne présente pas de difficulté au regard du principe d'égalité devant la loi dès lors que la réitération s'apprécie au niveau des sociétés membres et non de la société mère

(CC, 27 septembre 2019, n° 2019-804, Association française des entreprises privées – « AFEP »)



COORDONNÉES DES INTERVENANTS

barsus@hocheavocats.com

dedampierre@hocheavocats.com

deltour@hocheavocats.com

lefevre@hocheavocats.com

quentin@hocheavocats.com

restino@hocheavocats.com

Lien vers le support et les annexes
téléchargeables sur le site du cabinet :
<http://www.hoche-avocats.com/>



106 rue La Boétie
75008 Paris - France
Tel: + 33 1 53 93 22 00

www.linkedin.com/company/hoche-avocats



HOICHE
A V O C A T S

hoiche-avocats.fr