



HOCHÉ
A V O C A T S

RENCONTRES FISCALES 2021

7 JANVIER 2021

SOMMAIRE

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2021, de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2021 et des lois de finances rectificatives adoptées en cours d'année 2020

II – Actualité fiscale nationale et internationale

I—PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES
POUR 2021, DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA
SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2021 ET DES LOIS DE
FINANCES RECTIFICATIVES ADOPTÉES EN COURS
D'ANNÉE 2020

I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2021, DE LA LOI DE
FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2021 ET DES LOIS DE FINANCES
RECTIFICATIVES ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2020

1. Mesures consécutives à la crise sanitaire
2. Diminution des impôts de production
3. Mesures en matière de TVA
4. Mesures diverses
5. Fiscalité des Particuliers

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Neutralisation fiscale de réévaluation libre des actifs

- Possibilité de réévaluation libre de bilan en franchise d'impôt afin d'améliorer la présentation des comptes sociaux des entreprises et d'accroître leurs capacités de financement (CGI, nouvel article 238 bis)
- Réévaluation effectuée dans les conditions prévues à l'article L. 123-18 du code de commerce qui concerne les immobilisations corporelles et financières (en sont donc exclues les immobilisations incorporelles)
- Dispositif optionnel encadré dans le temps : première opération de réévaluation réalisée au cours d'un exercice clos entre le 31 décembre 2020 et le 31 décembre 2022
- Mécanisme :
 - Sursis d'imposition de l'écart de réévaluation sur biens non amortissables
 - Réintégration de l'écart de réévaluation sur 15 ans pour les constructions et 5 ans pour les autres actifs
 - Cession de l'immobilisation amortissable réévaluée : réintégration du reliquat de l'écart de réévaluation (pas de mécanisme de neutralisation si cession intragroupe)

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Neutralisation fiscale de réévaluation libre des actifs (suite)

■ Mécanisme (suite) :

- Limitation de la déduction des provisions pour dépréciation des immobilisations non amortissables en fonction de leur valeur fiscale
- Obligation de souscrire un état de suivi (CGI, art. 54 septies)
- Absence d'amende spécifique en cas de défaut de souscription

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Opération de cession-bail portant sur des actifs immobiliers

- Rétablissement du dispositif d'étalement (sur option) de l'imposition de la plus-value de cession sur la durée du crédit-bail par parts égales, sans pouvoir excéder une durée de 15 ans (CGI, art. 39 novodecies)
- Concerne les immeubles affectés à une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des immeubles de placement, sauf ceux loués à une société « liée » l'affectant à une des activités susvisées
- Réintégration anticipée en cas de levée d'option ou de résiliation du contrat de crédit-bail
- Dispositif temporaire applicable aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2021 et le 30 juin 2023 et précédées d'un accord de financement accepté par le crédit-preneur à compter du 28 septembre 2020 et au plus tard le 31 décembre 2022
- Connexité comptable et fiscale

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Mesures en faveur des bailleurs d'immeubles

- Déductibilité de plein droit des abandons de créances de loyers et accessoires afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise « non liée » et consentis entre le 15 avril et le 30 juin 2021 (symétriquement produit imposable pour le locataire et majoration, à due concurrence, de la limite de 1 M€ prévue pour l'imputation des déficits antérieurs) (2ème LFR n°2020-473 du 25 avril 2020)
- Cette mesure, qui crée une présomption de normalité des abandons de créances de loyers concernés, ne devrait pas s'opposer à la déductibilité d'abandons de créances de même nature consentis entre entreprises « liées » si ces abandons ont un caractère commercial et relèvent d'une gestion normale

(2^e LFR pour 2020)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Mesures en faveur des bailleurs d'immeubles (suite)

- Crédit d'impôt destiné à inciter les bailleurs à abandonner une partie des loyers au profit des entreprises locataires employant moins de 5 000 salariés qui sont fermées administrativement ou qui appartiennent aux secteurs durement touchés par la crise et mentionnées à l'annexe I du décret relatif au fonds de solidarité :
 - Crédit d'impôt égal à 50% du montant des loyers abandonnés, lesquels doivent concerner les loyers échus au titre du mois de novembre 2020
- Cependant, pour les entreprises locataires employant moins de 250 salariés, le crédit d'impôt correspondant aux abandons ou renonciations de loyers éligibles est plafonné à 800 000 € tandis que pour les entreprises locataires de 250 salariés ou plus le crédit d'impôt est égal à 50% des deux tiers de la somme des loyers en cause, dans cette même limite de 800 000 €
- Crédit d'impôt pouvant être imputé ou restitué au titre de l'IS dû pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2020
- Articulation avec le dispositif créant une présomption de normalité des abandons de créances de loyers ?

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Mesures de remboursement anticipé des créances de « carry-back »

- Remboursement anticipé possible pour toutes les entreprises de leurs créances de report en arrière des déficits non encore utilisées (« carry-back »), y compris pour les créances afférentes à l'exercice clos jusqu'au 31 décembre 2020 « en germe » avant le dépôt de la déclaration de résultats, sous certaines conditions et limites (tolérance de 20%), sur simple demande (imprimé n°2573-SD)

(3^e LFR pour 2020 n°2020-935 du 30 juillet 2020)

- Extension de la possibilité de remboursement anticipé de la créance de « carry-back » encore non utilisée pour les entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation, pour les créances constatées à compter du 1^{er} janvier 2021 (article 220 quinquies I, al 6 modifié par la loi de finances pour 2021)

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Incorporation de créances décotées au capital d'une société faisant l'objet d'une procédure de conciliation

■ Modification de l'article 209, VII bis du CGI

- Le régime antérieur prévoyait qu'en cas d'augmentation de capital réalisée par incorporation de créances décotées, le profit imposable était déterminé en tenant compte de la valeur réelle des titres reçus en contrepartie, sous condition que les entreprises qui participent à l'opération (entreprise cessionnaire et entreprise débitrice qui émet les titres, d'une part, et entreprise créancière cédante, d'autre part) ne soient pas « liées » au sens du 12 de l'article 39 du CGI à la date de l'acquisition des titres et au cours des 12 mois qui précèdent et qui suivent la date d'acquisition des titres (qui correspond en pratique à celle de l'apport)
- Le texte modifié par la loi de finances pour 2021 permet de ne pas exiger l'absence de lien de dépendance entre le créancier initial et la société émettrice lorsque l'augmentation de capital est effectuée dans le cadre d'un protocole de conciliation ou d'un plan de sauvegarde ou de redressement
- Applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2020

(LF pour 2021)

1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

Aménagement du régime d'imputation des déficits d'ensemble sur une base élargie

- Vise à étendre le dispositif d'imputation sur une base élargie à la quote-part du déficit d'ensemble de l'ancien groupe imputable à une société ayant été absorbée ou scindée avant la cessation de l'ancien groupe par une autre société de l'ancien groupe appelée à rejoindre le groupe nouveau ou élargi
- Application immédiate mais réservée aux déficits d'ensemble transférés sur agrément dans le cadre du basculement de l'ancien groupe vers le nouveau groupe à la suite de la fusion-absorption (ou de la scission) de l'ancienne société-mère

(LF pour 2021)

2. DIMINUTION DES IMPÔTS DE PRODUCTION

CVAE et plafonnement de la VA

- Réduction de moitié du taux d'imposition à la CVAE pour les impositions établies à compter de 2021 (soit, un taux marginal de 0,75% pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50M€ ou pour les entreprises remplissant les conditions de détention pour être membres d'un groupe fiscalement intégré dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur à 50M€)
 - Corrélativement, sont réduits également de moitié la cotisation minimale (125 €), le dégrèvement complémentaire en faveur des petites entreprises (500 €) et le seuil d'assujettissement aux acomptes (1 500 €)
 - En revanche, le taux de la taxe additionnelle à la CVAE prise en compte pour la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie est doublé (3,46%)

- Abaissement du taux de plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée de 3% à 2% à compter de 2021

(LF pour 2021)

2.DIMINUTION DES IMPÔTS DE PRODUCTION

Valeur locative des établissements industriels

- Réduction de moitié de la CFE et de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions établies à compter de 2021
 - Réduction de moitié des taux d'intérêt pour les sols et terrains (de 8 à 4 %) et les constructions et installations (12 à 6 %) pour le calcul de la valeur locative de ces établissements
- Absence de modification de la règle de revalorisation annuelle de la valeur locative de ces établissements, laquelle demeure fixée en fonction de l'inflation

Exonération facultative des créations et extensions d'établissements

- Possibilité, sur délibération des collectivités locales concernées et sur demande du contribuable, de prolonger de 3 ans l'exonération de CFE et CVAE pour les créations et extensions d'établissement intervenues à compter du 1^{er} janvier 2021

(LF pour 2021)

3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

Institution d'un régime de groupe à compter de 2023

- Régime de groupe : Une possibilité offerte par l'article 11 de la directive n°2006/112/CE relative au système commun de la TVA dite « Directive TVA »
 - Absence de transposition en droit français
 - Utilisation d'un substitut : le régime du Groupement Autonome de Personnes (GAP) (CGI, art. 261 B)
- Remise en cause partielle de l'usage du dispositif du groupement autonome de personnes par la jurisprudence européenne (CJUE, 21 septembre 2017, aff. 326/15, DNB Banka SAS ; aff. 605/15, Aviva ; aff. 616/15, Commission c. République fédérale d'Allemagne)
 - La CJUE retient une interprétation restrictive de la directive TVA :

Exonération des seules prestations de services réalisées par un groupement qui « *contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive* »
 - Règlementation française non conforme

(LF pour 2021)

3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

Institution d'un régime de groupe à compter de 2023 (suite)

- Mise en conformité du droit interne : restriction du champ d'application du régime des groupements de moyens prévu à l'article 261 B du CGI
 - Dispositif limité à l'avenir aux non assujettis ou aux assujettis exerçant des activités d'intérêt général exonérées de TVA, conformément à la jurisprudence de la CJUE
 - Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2023
- Corrélativement, transposition de l'article 11 de la directive TVA
 - Régime optionnel établi pour trois ans
 - Périmètre fixé librement, en principe figé pendant cette période (possibilités d'entrée et de sortie limitées : conditions d'entrée initialement non réunies ; conditions d'appartenance au groupe n'étant plus réunies)

(LF pour 2021)

3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

Institution d'un régime de groupe à compter de 2023 (suite)

- Membres du groupe TVA : entités entre lesquelles il existe des liens financiers, économiques et organisationnels étroits pendant toute la durée du groupe
- L'appartenance au « groupe TVA » fait perdre à chaque membre sa qualité d'assujetti à la TVA : le groupe TVA est considéré comme un seul assujetti
 - Opérations internes au groupe non soumises à la TVA : effacement total des transactions réalisées entre les entités du groupe au regard de la TVA) mais assujettissement de ces opérations à la taxe sur les salaires
 - Rapports avec les tiers : le groupe TVA agit comme un seul assujetti
 - Droit à déduction déterminé sur la base des opérations réalisées avec des tiers par le groupe en tant que tel
- Entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2022 en vue d'une application au 1^{er} janvier 2023
 - La première option devra être formulée par le membre désigné comme représentant de l'assujetti unique au plus tard le 31 octobre 2022 pour une application effective au 1^{er} janvier 2023

(LF pour 2021)

3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

Opérations complexes (opérations composites)

- Les principes communautaires relatifs aux opérations uniques sont repris par la loi
- Principal général : chaque opération est normalement distincte et indépendante et suit son propre régime (Directive 2006/112/CE du 28-11-2006 art 2,1) sur la base d'une ventilation
- La loi consacre désormais le principe selon lequel, en cas d'opération complexe, une opération unique au plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée
- Analyse des caractéristiques de l'opération complexe menée du point de vue du consommateur moyen
 - Opérations formellement distinctes formant un tout indissociable : « plusieurs actes étroitement liés formant un tout sur le plan économique ». Nécessité de mener une analyse qualitative et quantitative des différents éléments, compte tenu du contexte de l'opération. Prestation alors soumise à un régime unique aux fins de l'application de la TVA
 - Opération principale assortie de prestations accessoires : « une prestation accessoire ne constitue pas une fin en soi mais le moyen de bénéficier de la prestation principale dans les meilleures conditions ». La prestation accessoire partage alors le sort de l'opération principale (la loi ne donne pas de définition de l'élément accessoire)

(LF pour 2021)

3.MESURES EN MATIÈRE DE TVA

Opérations complexes (opérations composites) (suite)

- Opération unique comprenant des éléments équivalents relevant de taux différents. Nécessité de mener une analyse qualitative et quantitative pour déterminer si l'on est dans l'un des cas ci-dessus. A défaut, le taux le plus élevé des éléments la composant est appliqué à la prestation unique

■ Règles particulières pour :

- Les agences de voyages ;
- Les opérations soumises au taux de 2,10% (ex : secteur de la presse) ;
- Les offres « composites » particulières (abonnement comprenant plusieurs services couplés à un service de télécommunication, radiodiffusion, télévision, service électronique)

■ Application au 1^{er} janvier 2021

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Aménagements apportés à certains crédits d'impôt

■ Aménagements du CIR :

- A compter du 1^{er} janvier 2022, harmonisation des règles d'assiette pour la prise en compte des dépenses de recherche confiées à des organismes tiers (alignement des organismes publics sur les organismes privés)
- Prise en compte des dépenses de recherche confiées à des organismes publics dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses ouvrant droit au CIR
- Suppression de la majoration de 2 M€ du plafond annuel des dépenses de sous-traitance appliquée aux dépenses de recherche confiées aux mêmes organismes
- Suppression du doublement d'assiette pour les dépenses de recherche confiées à ces organismes
- A compter du 1^{er} janvier 2021, la DGFIP et le MESRI sont seuls compétents pour se prononcer sur les demandes de rescrit « CIR » (l'ANR n'est plus compétente)

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Aménagements apportés à certains crédits d'impôt (suite)

■ Aménagements du crédit d'impôt audiovisuel

- Extension du crédit d'impôt à l'adaptation audiovisuelle de spectacles pour les exercices 2021 et 2022 (dispositif non cumulable avec le crédit d'impôt en faveur du spectacle vivant)
- Extension du taux majoré de crédit d'impôt de 25 % aux œuvres audiovisuelles documentaires (dispositions entrant en vigueur à une date fixée par décret)

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Taux réduit d'IS

■ PME

- Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, application du taux d'IS de 15 % aux PME réalisant jusqu'à 10M€ de chiffre d'affaires (vs 7,63M € auparavant)

■ Société d'investissements immobiliers cotée (SIIC)

- En cas de fusion-absorption entre SIIC placée sous le régime de faveur des fusions, l'obligation de distribution de la plus-value d'annulation des titres par la SIIC absorbante est portée de 60 % à 70 %

■ Cession de locaux professionnels

- Prorogation jusqu'au 31 décembre 2022 du régime d'imposition à taux réduit de 19% des plus-values de cession de locaux professionnels ou terrains à bâtir destinés à la transformation en logements ou la construction de logements

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Taux réduit d'IS (suite)

■ Cession de locaux professionnels

- Assouplissement du régime : applicable désormais aux cessions à toutes personnes morales, sans distinction selon leur qualité ou leur régime fiscal
- Possibilité de proroger d'un an le délai de réalisation des travaux à la demande du cessionnaire (prorogation renouvelable)
- Amende pour défaut de respect de l'engagement de transformation ou de construction fixée au montant de l'économie d'impôt réalisée par le cédant (contre 25 % du prix de cession auparavant)

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Fiscalité des véhicules

- Pour l'année 2021, modification du barème de la TVS pour les véhicules relevant du nouveau dispositif d'immatriculation
 - Modification du tarif de la première composante (barème par tranches en fonction des émissions de CO2 par kilomètre) déterminé désormais selon le nombre exact de grammes de CO2 par kilomètre émis par le véhicule
 - Tarif nul pour les émissions inférieures à 21 g de CO2/km et de 29 € par gramme de CO2/km pour les émissions supérieures à 269 g de CO2/km
 - Entre ces deux montants, détermination du tarif selon un barème en fonction du nombre exact de grammes de CO2 par kilomètre
- A compter du 1^{er} janvier 2022, refonte des taxes sur les véhicules utilisés pour les besoins de la réalisation d'activités économiques :
 - Pour les véhicules de tourisme, deux taxes annuelles, l'une sur les émissions de dioxyde de carbone, l'autre relative aux émissions de polluants atmosphériques, remplaçant respectivement la première et seconde composante de la TVS ;

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Fiscalité des véhicules (suite)

- pour les véhicules lourds de transport de marchandises, d'une taxe annuelle à l'essieu, en remplacement de l'actuelle TSVR

■ Durcissement du malus CO2 et instauration d'un malus au poids

- Augmentation du malus CO2 à partir de 133 g/km en 2021, 128 g/km en 2022 et 123 g/km en 2023
- En plus du malus écologique actuel, taxation des véhicules pesant plus de 1 800 kg à partir du 1^{er} janvier 2022 (10 € par kilogramme au-delà de 1 800 kg - exonérations prévues pour les véhicules électriques, hybrides)
- Introduction d'un plafond garantissant que le cumul du malus CO2 et de la nouvelle taxe n'excède pas le montant maximal du malus CO2 (40 000 euros en 2022 et 50 000 euros en 2023)

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Déclaration des positions symétriques

- Obligation de déclarer sur un document annexé à la déclaration de résultat les positions symétriques prises au cours de l'exercice et celles qui sont en cours à la date de clôture
 - A défaut, pertes sur position non déductibles
- Suppression de cette obligation de dépôt à partir des exercices clos à compter du 31 décembre 2020
 - Mention de ces positions symétriques sur un document spécifique qui devra être remis à l'Administration à sa demande
 - A défaut, sanction identique: non-déductibilité des pertes sur positions

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Suppression des droits d'enregistrement portant sur certains actes des sociétés

- Suppression de l'enregistrement obligatoire pour les actes établis à compter du 1^{er} janvier 2021 constatant :
 - Les augmentations de capital en numéraire et par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions et les augmentations nettes de capital de sociétés à capital variable constatées à la clôture d'un exercice ;
 - L'amortissement ou la réduction du capital ;
 - La formation de groupement d'intérêt économique (GIE)

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Taux de l'intérêt de retard

- Le taux de l'intérêt de retard et de l'intérêt moratoire à 0,20% par mois (soit 2,40% par an) est prorogé sans échéance

(LF pour 2021)

4. MESURES DIVERSES

Actionnariat salarié

■ Attribution Gratuite d'Actions

- Exonération de contribution patronale (20%) sur les AGA attribuées par des ETI n'ayant jamais versé de dividendes, dans la limite d'un PASS (41 136€). Cette exonération bénéficiait déjà aux PME
- NB : cette exonération bénéficie aux AGA autorisées par vote d'une AGE à compter du 1^{er} janvier 2021

■ PEE

- Exonération de forfait social sur les versements des employeurs dans les PEE complétant ceux de leurs salariés destinés à l'acquisition d'actions de l'entreprise (ou du groupe), pour les années 2021 et 2022
- Taux réduit de forfait social de 10% aux versements unilatéraux de l'employeur sur PEE au profit de l'ensemble des salariés pour l'acquisition d'actions de l'entreprise (ou du groupe). Cette mesure clarifie la portée de la loi PACTE

(LF pour 2021)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Régime fiscal des sommes versées entre séparés et ex-époux

- Les contributions aux charges de mariage versées entre époux en cas de séparation de fait sont déductibles du revenu de l'époux débiteur même si le versement est spontané et qu'il ne résulte pas d'une décision de justice à condition :
 - Que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée ;
 - Qu'elle soit déclarée comme pension alimentaire chez l'époux bénéficiaire
- Les prestations mixtes compensatoires (en capital/forme de rente) versées en cas de divorce peuvent désormais bénéficier de la réduction d'impôt liée aux prestations en capital, à condition d'être versées sur 12 mois au plus
- Ces modifications font suite aux récentes décisions du Conseil Constitutionnel (Cons Const. 31 janvier 2020 n°2019-824 QPC et Cons Const. 28 mai 2020 n°2020-842 QPC)

(LF pour 2021)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Retenue à la source sur les salaires versés aux non résidents

- Maintien pour 2021 et les années suivantes, de la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI :

Fraction des sommes annuelles soumises à retenue	Taux
Inférieure à 15 018€	0 %
De 15 018€ à 43 563€	12 %
Supérieure à 43 563€	20 %

- La retenue à la source conserve son caractère partiellement libératoire pour l'année 2020, mais pas pour l'année 2021

(LF pour 2021)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Revenus réputés distribués ou occultes : application de la majoration de 1,25 même en cas d'imposition au PFU

- A compter de l'imposition des revenus de 2020, la majoration de 1,25 s'applique aux revenus suivants :
 - Revenus réputés distribués en cas de rectification des bénéfices ;
 - Revenus correspondant à des dépenses somptuaires non déductibles du bénéfice de la société versante ;
 - Rémunérations exagérées ;
 - Rémunérations et distributions occultes
- Qu'ils soient imposés selon le barème progressif ou selon le prélèvement forfaitaire unique

(LF pour 2021)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Nouvelle exonération temporaire des dons familiaux (de 100 000€ par donateur)

- Conditions :
- Dons de sommes d'argent (chèque, virement, mandat ou espèces) en pleine propriété consentis entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021 au profit d'un descendant (enfant, petit enfant ou arrière petit enfant) ou, à défaut, de neveux ou nièces – sans limite d'âge du donateur
- Affectation des sommes dans les trois mois suivant le transfert :
 - A la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de petites entreprises européennes (< 50 salariés et CA annuel ou chiffre total du bilan annuel < 10M€)
 - La société doit remplir certaines conditions : siège de direction effective dans un Etat membre de l'UE ou Etat partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu une convention d'assistance administrative avec la France, ne pas être cotée, exercice d'une activité opérationnelle depuis moins de 5 ans, ne pas avoir encore distribué de bénéfices, ne pas être issue d'une concentration, actifs ne devant pas être majoritairement constitués de métaux précieux, œuvres d'art, objets de collection, antiquités et de chevaux (sauf objet même de la société), de vins ou d'alcools

(3^e LFR pour 2020)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Nouvelle exonération temporaire des dons familiaux (de 100 000€ par donateur) (suite)

- Le donataire doit exercer pendant trois ans son activité professionnelle principale ou, si la société est soumise à l'IS, des fonctions de direction dans la société (l'activité doit être effectivement et personnellement exercée, être normalement rémunérée et cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels)
- A des travaux de rénovation énergétique, éligibles à la prime de transition énergétique, et réalisés dans la résidence principale du donataire, propriétaire du bien
- A la construction de la résidence principale du donataire (et non à l'acquisition)
- Cumul possible avec les dons familiaux en espèces (article 790 G du CGI) et les abattements de droit commun
- Cumul non possible avec autres avantages fiscaux : réductions d'IR au titre des investissements d'outre-mer, réduction d'impôt Madelin, réduction d'impôt au titre de la souscription en numéraire au capital d'une société foncière solidaire, réduction d'impôt au titre des intérêts d'emprunts contractés pour la reprise d'une PME, crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile ou au titre des dépenses de transition énergétique, déduction de charges pour la détermination des revenus catégoriels, prime de transition énergétique etc

(3^e LFR pour 2020)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Nouvelle exonération temporaire des dons familiaux (de 100 000€ par donateur) (suite)

■ Obligations déclaratives :

- Donation consentie par acte notarié, acte sous seing privé ou formulaire n° 2735
- Enregistrement dans le délai d'un mois qui suit la date du don au service des impôts des personnes du donataire

(3^e LFR pour 2020)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Loueurs en meublés – Nouvelles conditions d’assujettissement au régime des indépendants

- Affiliation obligatoire au régime social des travailleurs indépendants des loueurs en meublés qui exercent une activité de location de :
 - Courte durée (locaux loués à une clientèle y effectuant un séjour à la journée, à la semaine ou au mois et n'y élisant pas domicile) dont les recettes excèdent 23 000 €. Possibilité d’opter pour le régime général des salariés si ces recettes ne dépassent pas le plafond du Micro-BIC (de 72 600 €)
 - Longue durée dont les recettes excèdent 23 000 €, dès lors que les recettes issues de cette activité excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, non commerciaux et des revenus des gérants et associés
- Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021

(LFSS pour 2021)

5. FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Imputation des pertes constatées en cas d'annulation de titres sur les plus-values de même nature

- En cas d'annulation de titres, possibilité d'imputer les pertes constatées sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année et, le cas échéant, sur celles des dix années suivantes (dans les limites prévues par l'article 150-0 D, 12) lorsque :
 - L'annulation intervient dans le cadre d'une réduction totale du capital ;
 - Les capitaux propres sont inférieurs à la moitié du capital social (en application de l'article L. 225-248 du Code de commerce)
- Jusqu'à présent, la possibilité d'imputer les pertes constatées en cas d'annulation des titres était seulement possible si la perte intervenait dans le cadre d'une procédure collective
 - La doctrine administrative considérait que « l'imputation des pertes liées à l'annulation volontaire des titres, quels qu'en soient les motifs, ne pouvait pas être effectuée sur les plus-values constatées par le contribuable »
 - Le Conseil d'Etat avait considéré que cette position était contraire à la Convention européenne des droits de l'homme lorsque les pertes étaient liées à l'annulation de titres dans le cadre d'une réduction de capital décidée pour se conformer aux exigences de l'article L.225-248 du C. Com. (CE, 22 novembre 2019, n° 431861)

(LF pour 2021)

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 TVA
6. Actualité en matière de contrôle et de contentieux

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières

- Confirmation de la jurisprudence de la Cour administrative d'appel de Versailles (n°18 VE00826 du 19 décembre 2019) selon laquelle, dans le cadre de l'ancien dispositif du « rabot » applicable aux résultats des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, les intérêts reçus et versés dans le cadre d'un contrat d'échange (swap) de taux d'intérêt n'entraient pas dans le champ d'application du dispositif

(CE, 4 novembre 2020, n°438 629, Sté EPR Epinorpa)

- Les dotations aux amortissements comptabilisées par la société emprunteuse à raison des primes de non-conversion d'Obligations Convertibles en Actions (« OCA ») souscrites par ses associés ne doivent pas être prises en compte pour apprécier le plafond de déductibilité des intérêts dus aux entreprises liées (CGI, art. 39-1.3)

(CE, 13 novembre 2020, n°423 155, Sté Iprad Group)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Justification du taux de marché pour les intérêts afférents aux avances consenties par une entreprise « liée »

- Pour mémoire, dans l'affaire Wheelabrator Group, le Conseil d'Etat s'était référé à une logique « prix de transfert » et avait consacré pour les entreprises concernées, à qui incombe la charge de la preuve, un principe de liberté de la preuve (« par tout moyen »), d'une part, et avait admis le recours à des référentiels obligatoires à la double condition, d'une part, qu'ils émanent d'entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables et, d'autre part, qu'ils constituent une alternative réaliste à un prêt intragroupe

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

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Justification du taux de marché pour les intérêts afférents aux avances consenties par une entreprise « liée » (suite)

■ Par deux décisions rendues en décembre 2020, le Conseil d'Etat apporte les précisions suivantes :

- Il censure une décision de la Cour administrative d'appel de Paris qui avait refusé à une entreprise emprunteuse la possibilité de se référer à des comparables obligataires

(CE, 10 décembre 2020, n° 428 522, Sté WB Ambassador)

- Il annule une décision de la Cour administrative d'appel de Versailles qui avait écarté les études et moyens de preuve produits par la société emprunteuse sans préciser les raisons pour lesquelles ces éléments étaient selon elle insuffisants ou non pertinents

(CE, 11 décembre 2020, n°433 720, SA BSA)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Prise en compte des gains ou pertes de change dans le calcul de la PV ou MV de cession de titres de participation

- Refus d'admission du pourvoi dirigé contre la décision de la cour administrative d'appel de Versailles rendue le 19 décembre 2019, n°17VE01521, qui a considéré « *que les gains ou pertes de change associés aux cessions d'éléments quelconques de l'actif, qui constituent une composante de la plus-value ou moins-value réalisée, sont pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice imposable en France, sous réserve toutefois de l'application des stipulations d'une convention fiscale bilatérale destinée à éviter les doubles impositions* »
- Décision conduisant à une déconnexion fiscalo-comptable lorsque l'entreprise dissocie comptablement l'écart de change et le résultat de cession
- En cas de perte de change et en présence d'une plus ou moins-value à long terme de cession de titres de participation, la perte de change demeure donc sans influence sur le résultat imposable au taux de droit commun

(CE, na, 28 septembre 2020, n°438 845, Sté Securitas France Holding)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Actualité en matière de CIR – Travaux de recherche externalisés – Périmètre des travaux confiés à un tiers

- Par une décision en date du 22 juillet 2020, le Conseil d'Etat a considéré que :

« lorsqu'une entreprise confie à des organismes de recherche publics ou à des organismes de recherche privés agréés l'exécution de prestations nécessaires à la réalisation d'opérations de recherche qu'elle mène, les dépenses correspondantes peuvent être prises en compte pour la détermination du montant de son crédit d'impôt recherche », et ce quand bien même les prestations sous-traitées, prises isolément, ne constitueraient pas des opérations de recherche
- Invalidation de la position de l'administration fiscale, laquelle considérait que, pour ouvrir droit au bénéfice du CIR pour le donneur d'ordre, les opérations confiées à des sous-traitants devaient constituer par elles-mêmes des opérations de recherche susceptibles de constituer un programme de recherche autonome, des dépenses correspondant à des dépenses de R&D prises isolément (BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 n°1)
- Conséquences pratiques : nombreux dégrèvements en cours d'instance prononcés par l'administration fiscale
 - Portée, toutefois, limitée de cette décision – selon l'administration fiscale – à la sous-traitance dite de « spécialité » (ou de complémentarité), par opposition à la sous-traitance de capacité

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Actualité en matière de CIR – Travaux de recherche externalisés – Périmètre des travaux confiés à un tiers (suite)

- Approche fondée sur la position du MESRI exprimée dans le Guide du CIR 2019 reprise dans le Guide du CIR 2020 (« 4. – Dépenses relatives à des opérations de R&D externalisées »)

(CE, 22 juillet 2020, n°428 127, Fédération Nationale des Agriculteurs Multiplicateurs de Semence –FNAMS)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Actualité en matière de CIR – Travaux de recherche externalisés - Sous-traitance en cascade

- Par une décision en date du 9 juin 2020, le Conseil d'Etat a considéré ce qui suit :

« Il résulte des dispositions précitées de l'article 244 quater B que seule l'entreprise qui expose les dépenses de recherche visées au II, qu'elle effectue les opérations de recherche en cause pour son propre compte ou pour le compte d'une entreprise qui lui en confie la réalisation, est, en principe, en droit de bénéficier à ce titre du crédit d'impôt qu'elles instituent. Il n'en va autrement que dans le cas prévu au d) bis du II, les dépenses exposées par l'organisme agréé au titre des opérations de recherche dont la réalisation lui est confiée entrant alors, dans les limites par ailleurs prévues par les dispositions suivantes du II, dans l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'entreprise qui lui a confié ces opérations de recherche, et étant déduites, en vertu des dispositions du III, de l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'organisme agréé. Toutefois, en l'état du droit résultant de ces dispositions, la circonstance qu'une entreprise effectue des opérations de recherche pour le compte d'un organisme agréé au titre du d) bis du II n'est pas en soi de nature à la priver du bénéfice du crédit d'impôt recherche, sauf à ce que l'administration, si elle s'y croit fondée, invoque sa participation à un montage constitutif d'une fraude à la loi. »

- Pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2020, en cas de sous-traitance dite « en cascade », un sous-traitant non agréé était susceptible de bénéficier du CIR à raison des dépenses refacturées à un organisme agréé (auquel la réalisation de dépenses de recherche avait été demandée par des sociétés tierces)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Actualité en matière de CIR – Travaux de recherche externalisés - Sous-traitance en cascade (suite)

- Seule voie ouverte à l'administration fiscale pour faire échec à ce montage, pour le passé : invoquer la participation à un montage constitutif d'une fraude à la loi

(CE, 9 juin 2020, n°427 441, Sté Hays France)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Actualité en matière de CIR – Travaux de recherche externalisés – Sommes à prendre en compte dans les bases de calcul du CIR d'un organisme de recherche privé agréé

- Les organismes de recherche privés agréés relevant du régime du d bis du II de l'article 244 quater B du CGI peuvent bénéficier du CIR à raison des dépenses de recherche qu'ils exposent (CGI, art. 244 quater B, I)
- Ils doivent, cependant, déduire des bases de calcul de leur propre CIR les sommes reçues des entreprises pour lesquelles ils réalisent des opérations ouvrant droit au CIR (CGI, art. 244 quater B, III)
- Ces dernières dispositions doivent être interprétées comme interdisant aux organismes privés agréés de prendre en compte dans les bases de calcul de leur propre CIR les dépenses exposées pour réaliser des opérations de recherche pour le compte de tiers
- Elles ne sauraient être lues comme imposant à ces organismes de déduire de l'assiette de leur CIR la fraction des sommes facturées à des donneurs d'ordre pour la réalisation d'opérations de recherche pour le compte de ces derniers qui excèderaient le montant des dépenses de recherche éligibles afférentes à ces mêmes opérations (même décision)

(CE, 9 septembre 2020, n°440 523, SARL Takima)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Apports d'éléments d'actif immobilisé pour un prix délibérément inférieur à la valeur vénale

- Pour mémoire, le Conseil d'Etat a considéré qu'en cas de sous-évaluation volontaire de titres apportés à une société holding par des personnes physiques (écart de l'ordre de 30%), la différence entre la valeur vénale des titres apportés et leur valeur d'apport devait être qualifiée de libéralité et devait être réintégrée au résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport (variation d'actif net imposable – CGI, art. 38-2)
- Extension de la jurisprudence Raffypack selon laquelle il y a lieu de corriger la valeur d'origine des immobilisations acquises pour un prix délibérément sous-évalué par les parties afin d'y substituer leur valeur vénale (CE, 5 janvier 2005, n° 254 556)
- La libéralité suppose la réunion d'un élément matériel (l'écart significatif de valeur) et d'un élément intentionnel, l'intention libérale, laquelle est présumée lorsque les parties sont en relation d'intérêts (CE, 28 février 2001, n°199 295, Thérond), la charge de la preuve incombant à l'administration

(CE, 9 mai 2018, Plénière, n° 387 071, Société Cérès)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Apport d'éléments d'actif immobilisé pour un prix délibérément inférieur à leur valeur vénale

- Les apports en numéraire se situent en dehors du champ de la jurisprudence Cérès (à propos de l'émission d'Actions à Bons de Souscription d'Actions – ABSA) dont la valeur acquittée en numéraire par les souscripteurs apparaissait sous-estimée. Absence de variation d'actif net taxable pour la société émettrice
- Le montant perçu par la société émettrice des ABSA mais également la somme dont elle se serait privée (résultant de la minoration du prix de souscription des ABSA) présentent la nature d'un supplément d'apport pour celle-ci au sens des dispositions de l'article 38,2 du CGI dès lors que ces actions constituent des valeurs mobilières donnant accès au capital social dont la contrepartie se constate intégralement en comptes de capitaux propres, conformément à la réglementation comptable (PCG, ancien art. 441/10 tel que défini par le règlement 99-03 du CRC)

(CE, 21 octobre 2020, n°429 626, Sté Elior Group)

2.ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Apport d'éléments d'actif immobilisé pour un prix délibérément inférieur à leur valeur vénale (suite)

- Afin d'apprécier l'existence d'une libéralité en cas d'écart significatif entre la rémunération convenue pour l'apport et la valeur vénale des actifs apportés, il convient d'examiner si le contexte dans lequel s'est déroulée l'opération peut avoir une incidence sur l'évaluation des titres (volonté de stabiliser l'actionnariat d'une société et sa gouvernance suite à un conflit d'associés et de reprendre le développement de la société entravée par ce désaccord)
- Au cas particulier, il s'agissait d'une opération ayant entraîné le retrait du co-associé et l'entrée de deux nouveaux associés par apports en numéraire pour résoudre une situation bloquée par ce conflit

(CE, 21 octobre 2020, n°434 512, SAS Société Nouvelle Cap Management)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Remise de titres de la société bénéficiaire des apports pour une valeur insuffisante au regard de la valeur réelle de l'apport

- En cas d'apport de titres à une société détenue à 100% par sa société mère au sein d'un groupe intégré, la valeur réelle doit être retenue pour la détermination de la parité d'échange (l'opération ayant été placée sous le régime fiscal de faveur des fusions)
- La différence positive entre la valeur réelle des actifs apportés et celle des titres reçus en échange, qui traduit une insuffisante rémunération de la société apporteuse, constitue une subvention intragroupe, même en l'absence d'incidence de l'opération sur l'actif net de la société bénéficiaire de l'apport
- Au cas particulier, les conditions d'application de la tolérance administrative permettant, dans certaines situations, le calcul de la parité d'échange sur la base des valeurs comptables n'étaient pas réunies

(CE, 1^{er} juillet 2020, n°418 378, Sté Lafarge)

- Litige pendant devant la Cour administrative d'appel de Versailles sur la rectification du résultat imposable de la société bénéficiaire en ce qu'elle aurait reçu une libéralité de la part de sa société mère

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Mali de confusion et rétroactivité fiscale

- La société Orange France avait acquis, le 19 janvier 2010, le solde des titres de sa filiale CGBC auprès des fondateurs de cette dernière avant de procéder, le 5 février 2010, à une augmentation de capital en numéraire de sa filiale puis, le 11 février 2010, de procéder à la dissolution sans liquidation de celle-ci par voie de transmission universelle de patrimoine (laquelle avait été placée sous le régime fiscal de faveur des fusions et avait comporté un effet fiscal rétroactif au 1er janvier 2010)
- Orange France avait réalisé à cette occasion une moins-value globale d'annulation des titres de sa filiale dont une partie, réputée à court terme, avait été déduite de son résultat imposable au taux normal
- L'administration fiscale s'était opposée à la déduction de la fraction de la moins-value à court terme correspondant à l'augmentation de capital réalisée le 5 février 2010 pendant la période intercalaire

(CE, 18 mars 2020, n°426 473, Sté Orange France)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Mali de confusion et rétroactivité fiscale (suite)

- Saisi d'un pourvoi contre la décision rendue par la Cour administrative d'appel de Versailles, qui avait rétabli la totalité de la moins value d'annulation des titres, le Conseil d'Etat considère que lorsqu'un effet rétroactif est attaché, au plan fiscal, à une dissolution sans liquidation de cette nature, la société confondante est tenue de prendre en compte toutes les conséquences de la date d'effet de l'opération et, partant, d'annuler les effets de l'augmentation de capital réalisée après la date d'effet fiscal rétroactif de la TUP

(CE, 18 mars 2020, n°426 473, Sté Orange France)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Transfert de déficits sur agrément

- Pour mémoire, le bénéfice de l'agrément pour le transfert des déficits de la société absorbée à la société absorbante, lorsque celui-ci excède 200 000 €, est subordonné au maintien par la société absorbante de l'activité à l'origine des déficits pendant à minima 3 ans, d'une part, et au fait que l'activité à l'origine des déficits n'ait pas, pendant la période de constatation des déficits, fait l'objet de changement significatif, d'autre part (CGI, art. 209, II-1-b)
- Le Conseil d'Etat considère que l'absence de changement significatif d'activité de la société absorbée s'apprécie de l'exercice de naissance des déficits jusqu'à celui au cours duquel le transfert est demandé, sauf dans l'hypothèse où l'activité à l'origine des déficits aurait déjà été transférée à l'absorbante avant la fusion, y compris donc pour les exercices postérieurs à ceux de la constatation des déficits

(CE, 9 juin 2020, n°436 187, Sté ID Espace)

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

Liste des ETNC au 1^{er} janvier 2021 (cf. annexe)

Instrument multilatéral (IML)

- Convention multilatérale signée par la France le 7 juin 2017 et entrée en vigueur le 1er janvier 2019
- Publications des commentaires administratifs portant sur les stipulations de la convention multilatérale BEPS retenues par la France (BOI-INT-DG-20-25)
- Dépôt de la notification complémentaire de la liste des conventions fiscales couvertes par la France en septembre 2020

Point d'actualisation sur les travaux BEPS en 2020

- **Action 5** : Lutte contre les pratiques fiscales dommageables
 - Octobre 2020 : Résultat d'un nouvel examen par les pairs de 49 régimes fiscaux préférentiels
- **Action 6** : Utilisation abusive des conventions fiscales
 - Juillet 2020 : Dernière mise à jour par l'OCDE de la liste des signataires et parties à la convention multilatérale Beps, 94 juridictions signataires

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

Point d'actualisation sur les travaux BEPS en 2020 (suite)

■ Action 13 : Déclaration pays par pays (CBCR)

- Février 2020 : Lancement d'une consultation publique en vue du réexamen du standard minimum de déclaration CBCR
- Juillet 2020 : Publication du premier jeu de statistiques anonymisées et agrégées portant sur les déclarations CBCR remplies par 26 pays couvrant près de 4 000 groupes d'entreprises multinationales au titre des exercices fiscaux ouverts entre le 1^{er} janvier et le 1^{er} juillet 2016

■ Action 14 : Procédure amiable

- Novembre 2020 : Lancement d'une consultation publique en vue du réexamen du standard minimum de mécanisme de règlement des différends - réunion de consultation publique début 2021

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

Païement à des résidents soumis à un régime fiscal privilégié – Appréciation de la condition d'établissement dans un Etat à fiscalité privilégiée au niveau du bénéficiaire des sommes, même s'il n'en est pas le bénéficiaire effectif

- La déduction en charges des sommes versées ou dues à une personne domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée est subordonnée à la condition que le débiteur des sommes démontre que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré (CGI, art. 238 A, 1er al)
- Ces dispositions sont applicables aux sommes payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, sans qu'il y ait lieu de rechercher, lorsque ces conditions sont remplies, si ces personnes les reversent ensuite à des tiers
- Autrement dit, la condition d'établissement dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée s'apprécie à l'égard du bénéficiaire juridique des sommes, même s'il n'en est pas le bénéficiaire effectif

(CE, 5 juin 2020, 425 789 et 425 962, min. c/ Sté Faraday et Sté Faraday)

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

Païement à des résidents soumis à un régime fiscal privilégié – Preuve du caractère privilégié du régime fiscal – impositions prises en compte

- Les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié (curseur abaissé à 40 % depuis 2018) à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies
- Il n'existe aucune présomption de régime fiscal privilégié, quel que soit l'Etat ou le territoire, et il incombe toujours à l'administration de démontrer ce caractère privilégié (CE, 21 mars 1986, n° 53002, min. c/SA Auriège). L'administration doit réunir des éléments circonstanciés propres à la situation du bénéficiaire des sommes. Elle ne doit pas examiner la fiscalité d'un pays dans son ensemble de manière abstraite, mais comparer concrètement, au cas par cas, la charge fiscale de l'entreprise bénéficiaire des sommes dans l'Etat ou le territoire où elle est établie avec celle qu'elle aurait supportée si elle avait été établie en France (CE, 24 septembre 2019, n°413129, Sté CUIF)
- Pour procéder à cette analyse in concreto, l'administration doit prendre en compte l'ensemble des impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévues, le cas échéant, par la législation de l'Etat ou du territoire en cause, et non pas seulement l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur les revenus

(CE, 29 juin 2020, n° 433 937, Sté Bernys)

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

Article 155A du CGI et sociétés de portage salarial situées hors de France

- L'article 155 A du CGI vise à faire échec aux montages consistant, pour un résident français ou une prestation réalisée sur le sol français, à percevoir des rémunérations par l'intermédiaire d'une personne établie à l'étranger
- Décision rendue au sujet d'un pilote d'hélicoptère « free-lance » qui facturait ses prestations via une société implantée à Jersey qui le salariait. Le pilote se prévalait du régime fiscal des salariés expatriés (CGI, art. 81 A)
- Le Conseil d'Etat confirme le redressement sur le fondement de l'article 155 A du CGI mais pas du salariat, compte tenu des relations entre le pilote et l'utilisateur du service ...
- ... et indique pour la première fois que l'administration doit identifier la catégorie de revenus auxquelles se rattachent les sommes redressées (salaire, BNC, BIC...) : le lien entre le prestataire et le bénéficiaire effectif des services est seul déterminant, étant sans incidence, au cas particulier, le salariat entre le prestataire (i.e., le pilote) et la société de portage salarial

(CE, 4 novembre 2020, n°436 367 Héli-Union)

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

Retenue à la source de l'article 119 bis, 2 du CGI – Bénéfice de l'exonération de l'article 119 ter du CGI – Condition tenant à la qualité de bénéficiaire effectif

- La qualité de bénéficiaire effectif des dividendes doit être regardée comme une condition du bénéfice de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 5 de la directive 90/435/CEE, même si cette condition n'est pas expressément prévue par la directive
- Par conséquent, les dispositions du 2 de l'article 119 ter du CGI, qui subordonnent l'exonération de la retenue à la source de l'article 119 bis, 2 du même code à la condition que le récipiendaire des dividendes justifie de sa qualité de bénéficiaire effectif, sont compatibles avec la directive
- La démonstration de la qualité de bénéficiaire effectif pour l'application de l'article 119 ter, 2 obéit à un régime de preuve objective. Il appartient donc à la société revendiquant le bénéfice de l'exonération d'apporter les éléments justifiant de la qualité de bénéficiaire effectif de la société-mère. Les éléments que seul un contribuable sont en mesure d'apporter ne peuvent être réclamés qu'à lui (même décision)

(CE, 5 juin 2020, n°423 809, Sté Eqiom et Sté Enka)

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

Entrée en vigueur de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières (DAC 6)

- Report de l'entrée en vigueur de l'obligation (loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020, art. 53)
- Pour le « stock » des dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 et qui devaient initialement être déclarés avant le 31 août 2020, l'obligation déclarative est reportée au 28 février 2021
- Pour les dispositifs dont l'événement déclencheur de la déclaration est intervenu entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 2020, le délai de 30 jours pour procéder à la déclaration commence à courir le 1^{er} janvier 2021
- Pour les dispositifs dont l'événement déclencheur de la déclaration est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2021, le délai de 30 jours pour procéder à la déclaration commence à courir à compter de cet événement (CGI, art. 1649 AG)
- Publication des commentaires administratifs définitifs le 25 novembre 2020 (BOI-CF-CPF-30-40)

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

Projet de nouvelles directives portant sur la coopération administrative (DAC 7 et DAC 8)

- DAC 7 – extension de l'échange automatique d'informations aux plateformes numériques
 - 24 novembre 2020 - Accord politique sur la proposition de directive en vue de modifier la directive du Conseil (2011/16/UE) afin d'étendre l'échange automatique d'informations aux plateformes numériques
 - Les plateformes numériques seraient obligées de transmettre une fois par an aux autorités fiscales l'ensemble des recettes générées par les vendeurs ou les fournisseurs de services utilisant leur plateforme. Cette obligation s'appliquerait à toutes les plateformes qui exercent une activité commerciale dans l'UE, même si elles ne sont ni résidentes fiscales ni constituées ou gérées ni ne disposent d'un établissement permanent dans un État membre de l'UE. Les plateformes étrangères seraient ainsi tenues de s'enregistrer et de déclarer ces informations dans un seul État membre
 - La déclaration devrait couvrir les activités tant transfrontalières que non transfrontalières afin de garantir l'efficacité des règles de déclaration et le bon fonctionnement du marché intérieur
 - Les États membres devraient fixer des règles relatives aux sanctions applicables en cas de violation des dispositions par les plateformes
 - Entrée en vigueur en vigueur prévue au 1^{er} janvier 2023

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

Projet de nouvelles directives portant sur la coopération administrative (DAC 7 et DAC 8) (suite)

- DAC 8 – extension de l'échange automatique d'informations aux crypto-actifs et à la monnaie électronique
 - 23 novembre 2020 - Lancement d'une consultation publique par la Commission européenne
 - Cette directive aurait aussi pour objet de fixer un seuil minimal aux sanctions applicables en cas de méconnaissance des directives DAC

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Pacte Dutreil et société holding mixte

- Annulation du dernier alinéa du paragraphe 20 du BOFIP BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 qui subordonnait le régime de faveur de l'article 787 B du CGI au respect, par les sociétés exerçant une activité mixte, d'un critère de prépondérance de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale reposant sur le chiffre d'affaires procuré par cette activité (au moins 50% du CA total) et sur le montant de l'actif brut immobilisé (au moins 50% de l'actif brut)
- Le Conseil d'Etat considère que la prépondérance de l'activité opérationnelle s'apprécie au regard d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice. Il s'aligne ainsi sur sa jurisprudence antérieure (CE 13 juin 2018, n°395 495)

(CE, 23 janvier 2020, n°435 562)

- La Cour de Cassation s'aligne sur la jurisprudence du Conseil d'Etat : la prépondérance de l'activité éligible s'apprécie en fonction d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice
- S'agissant d'une société holding animatrice, le caractère principal de l'activité d'animation de groupe doit être retenu notamment lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres des filiales animées représente plus de la moitié de son actif total (valeur vénale et non comptable)

(Cass Com 14 octobre 2020, n°18-17.955)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Pacte Dutreil et apport à une société holding

- Précisions relatives aux conditions à remplir par la société holding bénéficiaire de l'apport pour assurer le maintien de l'exonération Dutreil (article 787 B f du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances 2019)
- Confirmation que l'apport des titres pendant la période d'engagement individuel à une société holding commune n'est pas une condition exigée par l'article 787 B f du CGI: les donataires, héritiers ou légataires repreneurs peuvent donc apporter isolément les titres reçus à des sociétés holdings distinctes, sous réserve toutefois que les autres conditions de l'article 787 B f du CGI soient remplies pour chacun des apporteurs et chacune des sociétés bénéficiaires des apports, notamment :
 - Le capital de la société bénéficiaire de l'apport et les droits de vote doivent être détenus à hauteur de 75% minimum par les bénéficiaires de l'exonération (i.e. signataires de l'engagement collectif de conservation ET de l'engagement individuel) donc exclusion du donateur
 - La fonction de direction de la société bénéficiaire de l'apport doit être assurée par les bénéficiaires de l'exonération (donc exclusion du donateur)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Pacte Dutreil et apport à une société holding (suite)

- L'actif brut de la société bénéficiaire de l'apport doit être composé à plus de 50 % de participations dans la société soumise aux engagements de conservation ou, en cas d'apport des titres d'une société interposée détenant directement (simple niveau d'interposition) les titres de la société objet de l'engagement collectif de conservation, la valeur réelle de l'actif brut de la société holding bénéficiaire de l'apport doit, à l'issue de l'apport et jusqu'au terme des engagements de conservation (collectif et individuel), être composée à plus de 50 % de participations indirectes dans la société cible

(Rép. min. Patriat n° 6410 : JO Sénat 3 sept. 2020, p. 3895)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Management Packages – Absence de requalification de gains d'ABSA en traitements et salaires dans le cadre d'une opération de LBO

- Un cadre dirigeant associé à une opération de LBO avait réalisé un gain conséquent à la revente de ses titres. Il était actionnaire d'une holding (« manager company »), elle-même détenant des ABSA de la cible. L'administration avait considéré que le gain devait être qualifié de complément de rémunération, à concurrence de la fraction résultant indirectement de l'exercice de BSA
- Au cas particulier, la Cour d'Appel a considéré que le gain constituait une plus-value et non un salaire en raison des circonstances suivantes :
 - Les gains espérés par les investisseurs n'étaient pas certains : la souscription par les managers d'outils d'investissement assortis d'un effet de levier important augmentant les gains potentiels ne peut pas laisser présumer en tant que tel l'octroi d'un avantage salarial
 - La valeur des titres de la « manager company » et des ABSA sous-jacents n'avait pas été remise en cause par le fisc
 - L'opération présentait un risque capitalistique pour le contribuable :
 - Il pouvait perdre jusqu'à 67 % de son investissement dans l'hypothèse où la société acheteuse réalisait une plus-value n'excédant pas 20 %

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Management Packages – Absence de requalification de gains d'ABSA en traitements et salaires dans le cadre d'une opération de LBO (suite)

- La clause permettant aux investisseurs de conserver leurs titres si le prix de cession des actions de la cible ne couvrirait pas la valeur initiale d'émission des ABSA n'est pas de nature à les prémunir contre une perte de leur investissement
- La circonstance que l'investissement initial du contribuable ait représenté plusieurs années de salaires ou la rentabilité exceptionnelle de l'investissement en cause sont indifférents à la solution du litige

(CAA de Paris, 11 février 2020, n° 18PA03132)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Management Packages – Critères de requalification d'une plus-value en salaire et abus de droit

- Des contribuables avaient mené simultanément des opérations de restructuration d'entreprise qui leur avaient permis d'appréhender en franchise d'impôt leurs parts de l'actif d'une société en se plaçant grâce à l'interposition de sociétés civiles, dans le champ du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0B du CGI
- Le Conseil d'Etat confirme qu'une opération de restructuration d'entreprise placée sous le régime de l'article 150-0 B du CGI, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, peut entrer dans le champ d'application de l'article L. 64 du LPF dès lors qu'elle a pour effet de minorer l'assiette de l'impôt de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable
- Le Conseil d'Etat considère que la volonté d'intéresser les managers aux résultats de la cible et l'absence de risque d'investissement ne sont pas des critères suffisants pour requalifier un gain en salaire. Contraste avec les décisions antérieures (CE, 26 sept. 2014, n° 365 573 ; CE, 15 fév. 2019, n° 408 867; Cass 2e Civ, 4 avril 2019 n°17-24.470)
- Pour le Conseil d'Etat, l'imposition dans la catégorie des salaires est subordonnée à la caractérisation d'un avantage financier (i.e., minoration du prix d'achat) consenti par l'employeur à raison des fonctions exercées par le manager

(CE, 12 février 2020, n° 411 441 et n° 421 444, Wendel)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Absence d'abus de droit – Interposition d'une société holding pure et bénéfice du PEA

- L'administration fiscale avait remis en cause l'exonération de la plus-value réalisée par un contribuable qui avaient bénéficié du régime de faveur du PEA
- Elle soutenait que des sociétés holdings avaient été interposées afin de permettre aux contribuables de respecter le seuil de détention de droits dans les bénéfices sociaux (i.e. : pour inscrire les titres en PEA, les contribuables ne devaient pas détenir plus de 25 % des droits dans la société à l'époque des faits)
- Description du schéma utilisé par les contribuables :
 - Création d'une société opérationnelle détenue à 100 % par les associés ;
 - Création de deux sociétés holdings pures détenues à 25 % par les deux associés et à 50 % par une société internationale et des investisseurs étrangers ;
 - Cession des titres de la société opérationnelle aux sociétés holdings ;
 - Ouverture d'un PEA avec inscription des titres des sociétés holdings

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Absence d'abus de droit – Interposition d'une société holding pure et bénéfice du PEA (suite)

- Au cas particulier, le Conseil d'Etat a rejeté la qualification d'abus de droit et a confirmé les critères d'appréciation de l'abus de droit en cas d'interposition d'une société holding :
 - L'abus de droit est caractérisé lorsque la fraude à la loi a été dictée dans un but exclusivement fiscal, peu importe qu'il ait existé d'autres architectures permettant d'atteindre l'objectif économique poursuivi ;
 - L'appréciation du but autre que fiscal nécessite une analyse objective et complète du montage mis en place par le contribuable : la présence de la holding pure s'inscrivait dans une organisation d'ensemble qui permettait aux fondateurs d'associer à l'activité du groupe, une société internationale et des investisseurs tout en s'en assurant durablement la maîtrise

(CE, 19 juin 2020, n° 418 452 et n° 429 393)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA

Refacturation de frais à prix coûtant par une société holding

- La CJUE avait été interrogée par une juridiction italienne sur le point de savoir si la facturation à l'euro l'euro des coûts d'un dirigeant mis à la disposition de sa filiale par sa société mère constituait une prestation de services à titre onéreux
- La CJUE répond par l'affirmative, l'opération en cause entrant dès lors dans le champ d'application de la TVA :
 - L'opération a bien la nature d'une prestation de services
 - Le fait que les sommes versées correspondent à un simple remboursement de coûts est sans incidence

(CJUE, 11 mars 2020, aff. 94/19)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA

Option pour l'assujettissement à la TVA de la location d'immeubles nus à usage professionnel

- Par une décision du 9 septembre, le Conseil d'Etat vient infirmer la doctrine administrative selon laquelle l'option pour la TVA au titre d'au moins un local professionnel s'étend automatiquement aux autres locaux professionnels loués dans le même immeuble (BOI-TVA-CHAMP-50-10 n°120)
- Une option local par local est désormais possible

(CE, 9 septembre 2020, n° 439 143, SCI Emo)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA

Abandon par le Conseil d'Etat de la condition d'affectation financière

- Dans le cadre de la jurisprudence « Parc de la Touques » (CE, 5 octobre 2016, n°390 874), le Conseil d'Etat avait considéré que lorsque des frais généraux supportés par un EHPAD sont intégralement incorporés dans le prix des prestations d'hébergement et de restauration soumises à la TVA alors celui-ci devait bénéficier d'un droit à déduction intégral
- Opérant un revirement de jurisprudence, notamment fondé sur une décision de la CJUE du 18 octobre 2018 (aff. C-153/17 Volkswagen Financial Services (UK) Ltd), la Haute Assemblée abandonne la condition d'affectation financière ce qui devrait aboutir à limiter les droits à déduction de ces établissements (déduction partielle en cas d'affectation mixte à des opérations taxées et à des opérations exonérées)

(CE, 7 octobre 2020, n°426 661, Résidence de la Forêt)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLES ET CONTENTIEUX

Garantie contre les changements de doctrine et procédure de répression des abus de droit

- Les dispositions de l'article L. 80 A du LPF, qui institue un mécanisme de garantie contre les changements de doctrine au profit du contribuable, font obstacle à ce que l'administration fiscale rehausse l'imposition d'un contribuable en soutenant que ce dernier, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait
- Néanmoins, le contribuable peut être déchu du bénéfice de la garantie de l'article L. 80 A du LPF et se voir appliquer la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du même livre si l'administration démontre, par des éléments objectifs, que la situation à raison de laquelle il est entré dans les prévisions de la loi, telle qu'interprétée par cette instruction ou circulaire, procède d'un montage artificiel, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que celle d'éluder ou d'atténuer l'impôt

(CE, 28 octobre 2020, n° 428 048, Charbit)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLES ET CONTENTIEUX

Délai pour introduire une action devant le juge de l'impôt en cas de silence gardé à la suite de la réclamation contentieuse

- Saisine pour avis par la Cour administrative d'appel de Versailles :

« Doit-on considérer que l'absence de décision expresse en contentieux fiscal ne fait obstacle qu'au déclenchement du délai de droit commun de deux mois et qu'une décision implicite ne fera, inversement, pas obstacle au déclenchement du délai raisonnable d'un an, sous réserve que le demandeur ait eu connaissance de cette décision implicite. Ou doit-on au contraire étendre la solution retenue pour le délai de droit commun de deux mois au délai raisonnable et exiger, pour le déclenchement de ce dernier délai, l'intervention d'une décision explicite »

- Par un avis en date du 21 octobre 2020, le Conseil d'Etat a considéré que :

« (...) si, en cas de silence gardé par l'administration sur la réclamation, le contribuable peut soumettre le litige au tribunal administratif à l'issue d'un délai de six mois, aucun délai de recours contentieux ne peut courir à son encontre, tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation ne lui a pas été régulièrement notifiée. »

- Le délai de saisine de deux mois prévu par l'article R 199-1 du LPF n'est pas applicable : position conforme à la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'Etat (en ce sens, CE, 7 décembre 2016, n° 384 309, EURL Cortansa)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLES ET CONTENTIEUX

Délai pour introduire une action devant le juge de l'impôt en cas de silence gardé à la suite de la réclamation contentieuse (suite)

- La règle du délai de recours « raisonnable » (CE ass., 13 juillet 2016, n° 387 763, Czabaj , transposée en droit fiscal par CE, 31 mars 2017, n° 389 842) n'est pas, non plus, applicable en cas de rejet implicite d'une réclamation

(CE, avis, 21 octobre 2020 n° 443 327, Société Marken Trading)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLES ET CONTENTIEUX

Délai du recours pour excès de pouvoir à l'encontre des instructions fiscales

- Les instructions publiées au BOFIP depuis le 10 septembre 2012 ne sont contestables par la voie du recours pour excès de pouvoir (REP) que dans le délai de deux mois à compter de leur mise en ligne sur le site internet « bofip.impots.gouv.fr »

(CE, 13 mars 2020, n° 435634, Sté Hasbro European Trading BV)

- L'effet de cette forclusion peut être contourné, dans certains cas, en demandant au ministre d'abroger l'instruction en cause puis, en cas de refus explicite ou implicite de sa part, en introduisant un REP à l'encontre de ce refus d'abrogation. Les conditions du contournement de cette forclusion sont réservées et restent à préciser
- Le délai institué par la décision Sté Hasbro European Trading BV s'applique aux instructions fiscales publiées au BOFIP. Il ne s'applique pas aux instructions et commentaires antérieurs, qui demeurent contestables sans délai, sous réserve que le recours conserve un objet

(CE, 23 octobre 2020, n° 442 224 et 442 248, Sté Schneider Electric et autres)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLES ET CONTENTIEUX

Rappel des délais de reprise et procédures de recouvrement (extension consécutivement au gel des procédures liées au Covid 19)

- Mesures « Covid-19 » : suspension des délais de prescription du droit de reprise qui arrivaient à terme le 31 décembre 2020 pour une durée égale à celle de la période comprise entre le 12 mars et le 23 août 2020 inclus
 - La prorogation du délai de reprise emporte prorogation du délai de mise en recouvrement
 - Le délai de reprise de l'exercice 2017 expire donc le 14 juin 2021
- Neutralisation de cette période pour la détermination des intérêts de retard afférents à des rectifications notifiées après le 23 août 2020 lorsque le contrôle était achevé ou en cours au 12 mars 2020
- Les délais de reprise expirant postérieurement au 31 décembre 2020 ne sont pas concernés par la suspension

(Ordonnances 2020-306 et 2020-560 et BOFIP Délais Covid MAJ 20200624)



COORDONNÉES DES INTERVENANTS

barsus@hocheavocats.com

berthet@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

07.01.2021



HOCHÉ
A V O C A T S

hoche-avocats.fr