

ACTUALITE FISCALE

MESURES CONCERNANT LES ENTREPRISES

• Nouvelles mesures de lutte contre la fraude et l'optimisation fiscales

- ✓ Déclarations des activités et impôts payés pays par pays pour les « grandes entreprises »

La loi de finances pour 2016 met en place une déclaration fiscale, pays par pays, des bénéfices de groupes (art. 121).

La déclaration devra comporter la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, et des informations sur la localisation et l'activité des entités constituant le groupe.

Cette obligation vise les groupes établissant des comptes consolidés et dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur à 750 millions d'euros. La déclaration devra être souscrite dans les 12 mois suivant la clôture de l'exercice par :

- les sociétés françaises têtes de groupes comportant des filiales ou succursales à l'étranger ;
- les filiales françaises de groupes dont la mère est établie dans un Etat qui ne prévoit pas ce « reporting » pays par pays.

La sanction du défaut de déclaration est une amende de 100 000 euros. Cette obligation est entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.

Cet article a été voté conformément aux préconisations du plan Beps de l'OCDE.

- ✓ Mesures envisagées par la loi de finances pour 2016

La loi de finances pour 2016 (LF 2016) met en place diverses mesures de lutte contre la fraude et l'optimisation fiscales concernant les obligations déclaratives en matière de prix de transfert et la TVA applicable aux ventes à distance vers la France.

La LF 2016 aménage à son article 86 certaines obligations déclaratives en matière de prix de transfert. A partir de 2016, il revient notamment à la société mère intégrante de souscrire la déclaration dite « allégée » de prix de transfert pour le compte des sociétés membres de son groupe. A noter également que la déclaration est désormais obligatoirement souscrite par voie électronique.

L'article 9 de la LF 2016 abaisse de 100 000 € à 35 000 € le seuil d'application de la TVA française aux ventes à distance vers la France à compter du 1er janvier 2016 afin notamment de l'aligner sur le seuil applicable dans la plupart des autres Etats membres de l'UE. Ainsi, dès lors qu'une société étrangère réalise plus de 35 000€ de chiffre d'affaires sur des ventes à distance en France, le taux de TVA applicable sur ces ventes sera le taux français et non le taux du pays du siège de la société.

- **Poursuite de la suppression progressive de la C3S (LFSS 2016)**

L'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 augmente l'abattement d'assiette de C3S en le portant de 3,25 millions d'euros de chiffre d'affaires à 19 millions d'euros.

Pour rappel le Gouvernement a initié la suppression progressive de la C3S depuis 2015. Elle devrait être totalement supprimée en 2017.

- **Mise en conformité du régime des groupes fiscaux avec le droit européen suite à l'arrêt Stéria de la CJUE (LFR 2015)**

L'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2015 modifie, à compter du 1er janvier 2016, le régime fiscal français applicable aux dividendes intragroupes suite à l'arrêt Stéria de la CJUE (aff. C-386/14 du 2 septembre 2015 - Voir notre Newsletter 3ème trimestre 2015).

Cet arrêt a considéré comme contraire à la liberté d'établissement la possibilité, pour les sociétés françaises intégrées fiscalement, de neutraliser la QPFC de 5% des dividendes issue du régime mère-filles, alors que cette neutralisation n'est pas permise pour les dividendes provenant d'une société située dans l'UE qui, si elle était résidente de France, aurait pu être membre du groupe fiscal.

La LFR 2015, d'une part, supprime la neutralisation de la QPFC de dividendes au sein d'un groupe fiscal et, d'autre part, abaisse à 1% le taux de cette QPFC de dividendes provenant soit de sociétés membres du groupe fiscal, soit de sociétés établies dans un autre Etat membre de l'UE et qui seraient « intégrables » si elles avaient été situées en France.

- **Aménagements du régime mère et filiales**

L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015 prévoit plusieurs aménagements au régime mère-filles.

- ✓ Elargissement de la liste des produits n'ouvrant pas droit au régime

Seront rétablies les exclusions visant les produits tels que les produits d'actions de sociétés d'investissement, les dividendes distribués aux actionnaires des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, les dividendes distribués aux actionnaires des sociétés agréées pour le financement des télécommunications et des sociétés redistribuant les dividendes d'une Sicomi, les produits et plus-values nets distribués par les SCR, les bénéfices distribués aux actionnaires des SIIC et de leurs filiales et prélevés sur les bénéfices exonérés et des sociétés étrangères ayant une activité identique et qui sont exonérés d'impôt dans l'Etat de leur siège, et les revenus et profits distribués aux actionnaires de SPPICAV.

- ✓ Réécriture la clause anti-abus : Exclusion des montages non authentiques, ayant un **objectif principal fiscal** et non mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique

L'article 29 de la LFR réécrit la clause anti-abus dans le cadre de la transposition de la directive 2015-121 du 27 janvier 2015. Cet article a été validé par le Conseil constitutionnel le 29 décembre 2015 (n°2015-726 DC).

Seront exclus du régime mère et filiales les produits « *distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité [du régime mères et filiales], n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Pour l'application [de la présente disposition], un montage ou une série de montages est considérée comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.* »

Bien que l'impact semble être moins large, on peut faire un parallèle avec le projet de loi de finances pour 2014 qui prévoyait de modifier l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de qualifier d'abus de droit les schémas ayant un but « principalement » fiscal (et non plus exclusivement fiscal comme c'est le cas aujourd'hui). Cette disposition avait été censurée par la décision du Conseil constitutionnel n°2013-685 DC du 29 décembre 2013.

- ✓ Mesures diverses concernant le régime mère et filiales – Article 29 LFR 2015

Les titres détenus en nue-propiété entrent dans le champ d'application du régime mère-filles.

Le champ d'application de l'exonération de retenue à la source des revenus distribués est élargi aux sociétés situées dans l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, c'est-à-dire aux sociétés ayant leur siège en Islande, en Norvège et au Liechtenstein.

L'exonération de retenue à la source en faveur des dividendes afférents à une participation comprise entre 5% et 10%, aujourd'hui prévue par la doctrine administrative, est légalisée.

- **Autres mesures fiscales prévues par la loi de finances rectificative pour 2015**

L'article 27 de la LFR 2015 prévoit l'élargissement des conditions d'éligibilité des titres de sociétés au PEA « PME-ETI » à compter du 1er janvier 2016 :

- ✓ d'une part, par un assouplissement des critères d'éligibilité des titres émis par des sociétés cotées. En effet, il s'agit de proposer les critères d'éligibilité cumulatifs suivants, alternatifs à ceux existants : la capitalisation boursière est inférieure à 1 000 M€ ; la société et ses filiales emploient moins de 5 000 salariés, avec un chiffre d'affaires ou un total de bilan inférieurs respectivement à 1 500 et 2 000 M€ ; aucun actionnaire personne morale ne détient seul plus de 25 % du capital.
- ✓ d'autre part, par une extension du champ des titres éligibles à certains titres de créance cotés donnant accès au capital des sociétés qui les ont émis (obligations convertibles et obligations remboursables en actions).

L'article 46 de la LFR 2015 prévoit qu'un comité consultatif du crédit d'impôt recherche pourra être saisi en cas de désaccord avec l'administration fiscale sur les propositions de rectification adressées à compter du 1er juillet 2016.

MESURES CONCERNANT LES PERSONNES PHYSIQUES

- **Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)**

- ✓ ISF et biens professionnels : Précision jurisprudentielle concernant l'assiette de l'exonération d'ISF des parts de société détenant une ou plusieurs filiales

En principe, pour bénéficier de cette exonération, la société qualifiée de « bien professionnel » doit avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de toute activité civile telle que la gestion de son patrimoine mobilier ou immobilier (article 885 N du CGI).

L'article 885 O ter du CGI précise que lorsque le bilan de la société dans laquelle les droits sont détenus comprend des éléments qui ne sont pas nécessaires à l'exercice de l'activité, seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments utilisés pour les besoins de l'activité constitue un bien professionnel (exonéré d'ISF), le surplus étant un élément du patrimoine privé.

Par exemple, prenons la société X détenue par M. A et qualifiée de bien professionnel pour l'ISF. Si cette société a, d'une part, une activité commerciale et détient des machines, et, d'autre

part, une activité immobilière et détient un immeuble non nécessaire à son activité, l'exonération d'ISF portera uniquement sur la valeur des titres correspondant à l'activité commerciale (la valeur de l'immeuble entrera dans l'assiette de l'ISF de M. A).

Dans un arrêt de la Cour de cassation du 20 octobre 2015 (n°14-19598), la question s'est posée de l'assiette de l'ISF alors que la société qualifiée de bien professionnel détenait des filiales ayant d'une part une activité commerciale ou industrielle et d'autre part une activité civile caractérisée par la gestion d'immeubles non nécessaires à l'activité commerciale.

L'administration fiscale a voulu appliquer l'article 885 O ter du CGI aux filiales et sous-filiales et sortir de l'exonération la valeur des immeubles détenus indirectement.

La Cour de cassation rejette l'argumentation de l'administration fiscale et juge que l'article 885 O ter du CGI est d'interprétation stricte, de sorte que son champ d'application ne s'étend pas aux actifs des filiales et sous-filiales des sociétés constituant un groupe.

Ainsi sont soumis à l'ISF uniquement les biens non nécessaires aux besoins de l'activité (immeubles de rapport, excédent de trésorerie non nécessaire à l'activité, ...) et inscrits au bilan de la société dont le contribuable demande l'exonération, et non ceux inscrits au bilan des filiales ou sous-filiales de cette société.

Dans notre exemple, supposons que la société X détenue par M. A et qualifiée de bien professionnel pour l'ISF, ait exclusivement une activité commerciale et que ses filiales aient une activité mixte et détiennent des immeubles non nécessaires à leur activité commerciale.

L'exonération d'ISF portera sur l'intégralité de la valeur des titres de la société X, et la valeur des immeubles détenus indirectement via les filiales n'a pas à être prise en compte dans l'assiette de l'ISF.

✓ Restriction du régime ISF-PME (LFR 2015)

L'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2015 recentre le dispositif sur les entreprises de moins de sept ans d'existence. Deux exceptions sont prévues : d'une part en cas d'investissement supérieur à 50% du chiffre d'affaires annuel moyen des cinq derniers exercices de la société, et d'autre part en cas d'investissement suivi (i.e. ayant commencé avant ce délai de 7 ans et étalé au-delà).

Cet article a pour objet de mettre le dispositif de réduction d'ISF pour souscription au capital de petites et moyennes entreprises, dite réduction d'impôt « ISF-PME », en conformité avec le droit de l'Union européenne (ligne directrice 2014/C 19/04 et Règlement général d'exemption par catégorie UE n°651/2014).

✓ Proposition de définition de la holding animatrice

Afin de combattre l'insécurité fiscale qui menace la vie des entreprises, leur organisation, leur développement ainsi que leur transmission, le Conseil supérieur du notariat (CSN), le Conseil national des Barreaux et le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (CSOEC) ont proposé au législateur une définition commune de la holding animatrice.

Bien que le statut de holding animatrice permette l'application de régimes fiscaux avantageux (exonération d'ISF des biens professionnels, possibilité de conclure un pacte Dutreil sur des titres de holding animatrice, plus-value de cession de titre par un dirigeant partant à la retraite, ...) il n'existe aucune définition légale ou réglementaire de cette notion de société holding animatrice. Cela a pour conséquence une réelle insécurité fiscale, d'autant que l'administration fiscale n'hésite pas à remettre en cause ce statut d'animateur et les régimes fiscaux avantageux appliqués par ces sociétés.

Les différents conseils précités proposent la définition suivante :

« La holding animatrice exerce sur le plan fiscal une activité commerciale et utilise ses participations dans ce cadre au sens du présent code. Toutes les dispositions dudit code relatives aux parts ou

actions de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole, s'appliquent de plein droit dans les mêmes conditions aux holdings animatrices selon les modalités propres à chaque régime.

1°- Est holding animatrice de son groupe, le cas échéant dès sa constitution, quelle que soit sa forme, sa nationalité et son régime fiscal, toute société qui détient une ou plusieurs filiales, et qui seule ou avec d'autres associés, participe à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de tout ou partie des filiales.

2°- Une société holding est réputée animatrice dès lors qu'elle se trouve dans l'une au moins des quatre situations suivantes :

- a. une convention a été conclue par la holding avec une ou plusieurs de ses filiales stipulant que la holding participe à la conduite de la politique du groupe que la ou les filiales s'engagent à l'appliquer ;
- b. la holding exerce une fonction de direction visée à l'article 885-0 bis dans une plusieurs de ses filiales et en détient le contrôle ;
- c. au moins un dirigeant de la holding au sens de l'article 885-0 bis exerce dans la ou les filiales une des fonctions de direction visées audit article et la holding détient le contrôle
- d. la holding détient le contrôle dans une ou plusieurs de ses filiales et leur procure des prestations de services de nature administrative, comptable, financière, juridique, immobilière ou de toute autre nature.

3°- Une société holding est réputée détenir le contrôle d'une filiale :

- a. lorsqu'elle dispose seule, directement ou indirectement, d'une fraction de droits de vote supérieure à celle détenue par chacun des autres associés ;
- b. ou lorsqu'elle exerce la majorité des droits de vote soit seule, soit conjointement avec un ou plusieurs autres associés en vertu d'un accord conclu entre eux. »

Cette définition n'a pas été retenue à ce jour.

• Plus-values de cession de valeurs mobilières

- ✓ Pas d'abattement pour le dirigeant partant à la retraite et associé de la société cessionnaire à la date de la vente

Lors de son départ à la retraite, le dirigeant qui cède sa société peut, sous certaines conditions, bénéficier d'un abattement spécifique pour durée de détention. Lorsque la cession est consentie à une société, le cédant ne doit pas détenir directement ou indirectement de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de cette société. En cas de non-respect de cette condition à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres, l'abattement est remis en cause.

Le Conseil d'Etat (CE, 09/10/2015, n°374492) rappelle que la condition de non détention de droits dans l'entreprise cessionnaire s'apprécie à partir de la date de la cession et non à partir du 31 décembre de l'année de la cession.

- ✓ Précision jurisprudentielle concernant l'abattement pour durée de détention

Depuis le 1er janvier 2013, les plus-values de cession de valeur mobilières sont imposées à l'impôt sur le revenu au barème progressif après application d'un abattement pour durée de détention.

L'administration considérait que l'abattement pour durée de détention était applicable aux moins-values, ce qui en réduisait le montant.

Le Conseil d'Etat (CE, 12/11/2015, n°390265) vient affirmer que l'abattement pour durée de détention ne s'applique pas aux moins-values de cession de valeurs mobilières, mais au gain net après imputation des moins-values brutes sur les plus-values brutes. Cette position est favorable au contribuable qui peut imputer l'intégralité des moins-values réalisées. Cette décision simplifie

également le suivi des moins-values reportables, tant au regard de l'impôt sur le revenu qu'au regard des prélèvements sociaux et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

- **Suppression de l'impôt sur le revenu forfaitaire des non-résidents (LFR 2015)**

L'article 21 de la LFR 2015 abroge les dispositions de l'article 164 C du CGI qui prévoyait que les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle des biens immobiliers concernés.

Le législateur tire les conséquences d'un arrêt de la CJUE (17/10/2013, aff. C-181/12, Welte) qui a jugé que cette imposition est contraire au principe de liberté de circulation des capitaux.

- **Restitution des prélèvements sociaux sur les revenus du capital en cas de non affiliation à un régime de sécurité sociale français (LFSS 2016)**

L'article 24 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 prévoit un changement d'affectation budgétaire des prélèvements sociaux sur les revenus du capital afin de les mettre en conformité avec le droit communautaire.

Pour mémoire, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 26 février 2015, aff. 623/13, Ruyter) et le Conseil d'Etat (CE, 27 juillet 2015, n° 334551 et 342944) ont remis en cause l'imposition à certains prélèvements sociaux sur les revenus du capital en France de personnes non affiliées au régime français de sécurité sociale, mais affiliées à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ou de la Suisse. Il a été considéré que ceux-ci n'ont pas à acquitter les prélèvements sociaux (PS) en France sur les revenus du capital.

En effet ces prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social, et prélèvement additionnel) financent les branches de la sécurité sociales et font double emploi avec une affiliation à un régime de sécurité sociale « européen ».

La loi prévoit, à partir du 1er janvier 2016, une réaffectation des PS au financement exclusif de prestations sociales non contributives (et non plus une affectation au financement de prestations d'assurances sociales). Ainsi, les personnes non affiliées à un régime de sécurité sociale français resteront soumises aux PS français, sans que cette disposition ne soit en contradiction avec le droit européen.

Il est aujourd'hui possible, pour les personnes soumises à un régime de sécurité sociale européen, de réclamer au Trésor public français le montant des prélèvements sociaux versés à tort au cours des années 2013, 2014 et 2015 (selon les délais de prescription applicables).