

LETTRE D'INFORMATION FISCALITÉ

Été 2017



EDITORIAL

La saison estivale est souvent l'occasion pour les fiscalistes de faire le point sur leur activité en particulier, mais également sur la profession en général.

L'activité fiscale de ces derniers mois est de plus en plus marquée par les contentieux techniques, ce que reflètent d'ailleurs quelques jurisprudences développées dans la présente lettre. L'administration s'attache de plus en plus à développer des contentieux dans lesquels la procédure tient une place de choix alors que le fond laisse libre cours à la subjectivité. De là à imaginer que l'administration engage des contentieux d'opportunité (que le rapport Fouquet de 2008 désignait sous le pudique vocable de "redressements expérimentaux") dans l'espoir que le temps long de l'administration confronté au temps court des entreprises aboutisse à un abandon transactionnel...

Les avocats fiscalistes, rompus à ces combats de tranchées, n'ont de cesse de rappeler que le pire ennemi de la société contrôlée est un horizon financier et comptable trop court.

Les services de Bercy n'hésitent plus à engager tout l'arsenal juridique, voire judiciaire, que leur offre un législateur animé de la volonté de réprimer la fraude fiscale au même titre que tout autre délit. La question n'est alors pas tant de s'interroger sur la mesure des moyens mis en place par le législateur (ils peuvent être nécessaires dans le cas de fraudes complexes et avérées) que dans l'utilisation qu'en fait l'administration fiscale.

C'est ainsi que les avocats fiscalistes qui, depuis la réforme des professions judiciaires de 1991, restaient avant tout des conseils, prennent désormais toute la mesure de leur rôle d'avocats, défenseurs des citoyens face à un État de plus en plus puissant et intrusif et parfois peu soucieux de la disproportion des moyens mis en œuvre face à la situation qu'il rencontre.

La procédure devient ainsi de plus en plus une arme employée de part et d'autre dans le contentieux fiscal. Visites domiciliaires, demandes d'assistance internationale, voire engagement des Procédures d'Enquête Judiciaire Fiscale donnant la possibilité aux Officiers Fiscaux Judiciaires de recueillir des informations que la procédure fiscale classique n'offre pas, deviennent de plus en plus fréquents. Sont ainsi les plus visés les contribuables usant de structures holdings dans les pays à fiscalité privilégiée (y compris dans l'Union Européenne) ou les plateformes internet installées à l'étranger dès lors qu'elles réalisent un chiffre d'affaires en France (les GAFA ne sont que la part la plus médiatisée du bras de fer qu'a engagé Bercy).

Face à ces actions souvent jugées déloyales, les entreprises n'hésitent plus à prendre l'initiative en réclamant le remboursement de prélèvements qu'elles considèrent indus. C'est ainsi que personne n'ose encore annoncer le coût pour l'Etat des réclamations liées à la contribution sur les revenus distribués.

À ce titre, l'équipe fiscale du cabinet est de plus en plus sollicitée pour assister les entreprises tant en matière de contentieux défensifs (suite à une initiative des services fiscaux ou douaniers) qu'offensifs (en vue d'obtenir la restitution d'un prélèvement indu). Un nouvel outil de mesure de la performance de notre activité contentieuse a ainsi été créé : le montant des gains obtenus au bénéfice de nos clients. Cet indicateur connaît une croissance de plus de 50% chaque année depuis 2014. La vérité me pousse cependant à reconnaître que ce sont essentiellement les pratiques souvent cavalières de l'administration qui participent de ce score qui, s'il est satisfaisant pour nos clients, ne manque pas de nous questionner sur le fonctionnement des services de contrôle.

FISCALITE INTERNATIONALE

L'OCDE publie la version 2017 de ses principes applicables en matière de prix de transfert.

Cette nouvelle édition intègre les révisions suivantes :

- les révisions de fond apportées par les rapports de 2015 sur le BEPS relatifs aux actions 8-10 (aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur) et à l'action 13 (documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays)
- les révisions du chapitre IX destinées à aligner les orientations en matière de réorganisation d'entreprises sur les révisions introduites par les rapports de 2015 sur les actions 8-10 et 13 du BEPS
- les instructions révisées sur les régimes de protection au chapitre IV et
- les changements de cohérence qui étaient nécessaires dans le reste du texte afin d'aboutir à cette version consolidée.

Cette édition contient en outre la Recommandation révisée du Conseil de l'OCDE sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées. Il s'agit de refléter l'importance de combattre les pratiques de BEPS.

Société bénéficiaire d'une aide d'Etat illégale : quelle responsabilité ?

Une société avait bénéficié au titre des années 98, 99, et 2000, de l'exonération temporaire de l'impôt sur les sociétés telle qu'elle était prévue par l'article 44 septies du CGI à l'occasion de la reprise d'une entreprise en difficultés.

Les faits :

- Le 16 décembre 2003, la Commission européenne a considéré que les dispositions prévues par cet article constituaient des aides d'Etat contraires au droit de l'Union Européenne. La Commission a ordonné la récupération sans délai des sommes induites versées par l'administration fiscale française, sous forme d'exonérations d'impôt. La France a renâclé.

- Par un arrêt du 13 novembre 2008, la CJCE a jugé qu'en exécutant pas la décision de la Commission dans le délai imparti, la France avait manqué à ses obligations.
- Le 27 novembre 2009, la trésorerie générale de la Marne a adressé un titre de perception à l'encontre de la société pour le paiement d'une somme de 1 384 604 euros correspondant au montant des aides incompatibles avec le régime des aides d'Etat assortie d'intérêts à hauteur de 462 156 euros.

Le litige :

- la société saisit le Tribunal Administratif de Chalons en Champagne afin de voir condamner l'Etat à réparer les préjudices résultant de la méconnaissance du droit de l'Union relatif aux aides d'Etat.
- Le Tribunal rejette sa demande.
- La CAA de Nancy rejette également l'appel.

La décision :

- dès lors que l'avantage fiscal consenti a été déclaré incompatible avec le régime des aides d'Etat, la somme correspondante ne peut constituer un préjudice indemnisable dès lors que l'Etat est tenu de procéder à la récupération de l'aide en mettant à la charge du bénéficiaire une somme correspondant au montant de l'exonération d'impôt illégalement accordée.
- l'obligation de payer les intérêts communautaires résultait de l'application par l'Etat français de la décision du 16 décembre 2003 et du règlement de la Commission. Elle ne saurait donc engager la responsabilité de l'Etat dès lors que ces intérêts communautaires avaient pour seul objet de garantir l'effet utile du régime des aides d'Etat.

Cette décision confirme une jurisprudence classique. Elle éclaire cependant une fois encore l'importance pour les entreprises bénéficiaires de telles aides de s'assurer en amont, c'est à dire dès l'attribution de l'aide, de la conformité de celles-ci afin d'en mesurer précisément les enjeux.

[CE, 7 juin 2017, n° 386627, Sté Le Muselet Valentin : JurisData n° 2017-011199](#)

FISCALITE INTERNATIONALE

Le Conseil d'Etat confirme la possibilité de déduction de l'impôt étranger en cas de situation déficitaire à défaut d'exclusion expresse dans la convention fiscale bilatérale

Dans une décision rendue le 7 juin 2017 (n°386579 min c/ Sté LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton), le Conseil d'Etat apporte des précisions sur l'interprétation des conventions fiscales bilatérales concernant la déductibilité de l'impôt étranger.

Pour rappel, les entreprises qui perçoivent des redevances de source étrangère sur lesquelles est prélevée une retenue à la source par l'Etat étranger bénéficient généralement d'un crédit d'impôt accordé par la convention fiscale bilatérale applicable. Toutefois, le crédit d'impôt conventionnel est en principe plafonné à l'impôt français. Ainsi, les entreprises qui réalisent en France un résultat fiscal déficitaire, ne pourraient alors pas bénéficier effectivement dudit crédit d'impôt dès lors qu'elles n'ont aucun impôt sur lequel l'imputer.

Une telle position a donc pour conséquence d'aggraver la situation fiscale d'une entreprise déjà déficitaire.

La question s'est alors posée de savoir si les sociétés déficitaires pouvaient déduire le montant de la retenue à la source de leur résultat imposable. Le Conseil d'Etat, dans sa décision Céline (CE 12 mars 2014 n°362528), avait expressément exclu la possibilité de déduire la retenue à la source du résultat fiscal français lorsque les stipulations claires d'une convention y faisaient obstacle.

Désormais, le Conseil d'Etat précise sa jurisprudence en jugeant que les entreprises peuvent imputer le crédit d'impôt conventionnel si et seulement si la convention fiscale bilatérale ne contient aucune disposition faisant explicitement référence à l'impossibilité de déduire l'impôt étranger.

Dans ce contexte, il a été jugé que les stipulations prévoyant que les revenus étrangers sont imposables en France pour leur montant brut et accordant un crédit d'impôt français plafonné au montant de l'impôt étranger perçu sur ces revenus ne font pas obstacle à la déduction du crédit d'impôt (tel est notamment le cas des conventions franco-marocaine et franco-tunisienne). Dès lors, une entreprise déficitaire pourra déduire de son résultat le montant du crédit d'impôt accordé par la convention.

On notera que cette décision vient compléter un autre arrêt de la CAA de Versailles qui n'avait pas fait l'objet d'un pourvoi et qui avait décidé plus globalement que les impôts étrangers pouvaient être déduits en présence d'une convention fiscale ne prévoyant aucune exclusion expresse (CAA Versailles 18 juillet 2013, n°12VE00572 Sté Egis).

Enfin, quelques jours après la décision commentée, le Conseil d'Etat a renvoyé une question prioritaire de constitutionnalité devant le Conseil Constitutionnel à propos des dispositions de l'article 220, 1 du CGI qui, ne prévoyant pas la possibilité de reporter la fraction des retenues à la source non imputables au titre de l'exercice de perception des revenus correspondants pouvaient être contraires aux principes d'égalité et au droit de propriété garantis par la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (CE QPC 26 juin 2017 n°406437).

Il demeure donc encore de nombreuses zones d'ombre autour de l'imputation des retenues à la source étrangères par les sociétés françaises déficitaires et les entreprises concernées se doivent de suivre de près cette question.

(par Magali Ravella et Louis Bravard)

FISCALITE NATIONALE

La survaleur acquittée en cas d'acquisition de participations peut être maintenue en cas de cession intragroupe

La société H procède à l'acquisition de deux filiales nord américaine et espagnole. Outre la valeur unitaire de ces titres, la société cessionnaire enregistre à son bilan une fraction correspondant à la convenance de l'acquéreur de transformer en filiales des sociétés dont les activités et les implantations étaient complémentaires des siennes ou de celles de ses filiales, de manière à maîtriser ces activités et à les orienter éventuellement à son propre avantage.

Il est en principe acquis que lorsque la société procède ensuite à l'absorption de ces filiales, elle puisse maintenir à son bilan après la fusion la contrepartie relative à l'augmentation de valeur de son fonds de commerce du fait de la prise de participations.

La société H n'avait pas absorbé les deux filiales mais les avaient cédées et apportées. L'administration fiscale a considéré que dans cette hypothèse la survaleur ne pouvait être maintenue au bilan de la société H car elle serait indissociable de la propriété des titres. Elle avait donc devant les juges administratifs justifié ses rehaussements sur la base de l'article 38.2 du CGI.

Le Conseil d'Etat a finalement jugé que l'arrêt de la Cour Administrative de Versailles qui avait fait droit aux arguments de l'administration était entaché d'une erreur de droit pour ne pas considérer que la fraction du coût d'acquisition des titres des filiales concernées ne pouvait demeurer au bilan alors qu'ils avaient été ultérieurement cédés à des filiales à 100%.

Cet arrêt ouvre d'intéressantes perspectives sur les traitements comptables et fiscaux des acquisitions de titres de participations dans les groupes de sociétés.

[Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 12/07/2017, 400644](#)

Nouvelle jurisprudence relative à l'immixtion dans la gestion

Une jurisprudence sur la non immixtion dans la gestion de la société confirme une position déjà établie du Conseil d'Etat mais révèle les comportements souvent inacceptables de l'administration fiscale.

Les faits :

- La société Additek est établie en France. Elle exerce une activité de production et de distribution de démolants pour l'industrie du bois, du caoutchouc et du composite.
 - ✓ Cette société dispose de relations capitalistiques avec la société Chemtec, dont le siège est à Luxembourg.
- La société Additek conclut un contrat d'agent commercial avec Chemtec en 2002 afin d'externaliser la promotion de ses ventes à l'exportation.
 - ✓ Le contrat prévoit qu'Additek versera à Chemtec une commission de 5% de ses ventes à l'export.
- Il s'avère cependant que le montant de la commission ne couvre pas, et de loin, les coûts effectivement exposés par la société Chemtec
 - ✓ il est donc décidé par avenant en date du 6 juin 2003 que Additek versera finalement un montant correspondant aux frais effectivement supportés par Chemtec.
- Lors d'un contrôle engagé en 2006 sur les exercices 2003, 2004, et 2005, l'administration fiscale rejette la déduction des sommes versées par Additek.

Les arguments de l'administration :

- L'administration se place sur le terrain de l'acte anormal de gestion en invoquant principalement deux arguments :
 - ✓ le ratio entre les dépenses exposées par la société Additek pour développer ses ventes à l'international et le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation (37,47% en 2004 et 41% en 2005) était trop élevé. Ce ratio serait d'ailleurs encore plus important si on ne retenait que le chiffre d'affaires réalisé avec les nouveaux clients export.
 - ✓ le chiffre d'affaires en 2004 et 2005 était d'ailleurs inférieur à celui qui avait été réalisé avant la conclusion du contrat avec Chemtec.

FISCALITE NATIONALE

Nouvelle jurisprudence relative à l'immixtion dans la gestion (suite)

La décision du juge :

Sans surprise, les juges du Palais Royal rejettent les deux arguments invoqués par l'administration sont insuffisants à démontrer une gestion commerciale anormale.

On se rapportera à cet égard à la désormais célèbre jurisprudence SA Monte Paschi Banque du 13 juillet 2016 selon laquelle "il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur les choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats". On se souviendra en outre du nom moins célèbre arrêt Rottapharm qui le 23 janvier 2015 avait également rejeté les positions de l'administration fiscale qui voulait limiter les frais de lancement d'un médicament sur le marché français.

On ne peut cependant que s'affliger de voir un contentieux de plus de 10 ans (rappelons que le contrôle fiscal date de 2006) défendu contre toute évidence par l'administration.

Ce n'est pas la méconnaissance des textes qui peut expliquer un tel acharnement, mais davantage le pari, de plus en plus fréquent, que le contribuable abandonnera le contentieux en cours de procédure. L'administration, si prompt à infliger des pénalités pour manquement délibéré au moindre écart par rapport aux règles de droit, devrait pouvoir répondre du maintien de procédures manifestement abusives.

[CE, 9e et 10e ch., 22 févr. 2017, n° 387786, Sté Additek](#)

Dans ses commentaires, très critiqués, l'administration avait interprété les textes légaux en considérant que la quote part de frais et charges devait également s'appliquer en présence d'une moins-value nette à long terme.

Le Conseil d'Etat vient d'annuler cette position administrative en jugeant que la réintégration de la quote part de frais et charges est subordonnée à la réalisation par la société d'une plus-value nette à long terme au cours de l'exercice de cession.

Cette décision n'est pas surprenante. La position de l'administration avait été critiquée dès le départ. Les sociétés qui ont eu à acquitter une imposition liée à une quote part de frais et charges sur cession de titres de participation alors qu'elles ont eu à dégager une moins-value nette de cession peuvent donc contester. Pour les entreprises qui clôturent avec l'année civile, elles peuvent, jusqu'au 31 décembre 2017, réclamer au titre des exercices 2014, 2015, et 2016.

[CE 8e et 3e ch. 14 juin 2017, n°400855, Sté Orange Participations](#)

Une décision de Cour d'Appel jette un froid sur les OBO

La Cour Administrative d'appel de Nantes dresse une interprétation de l'amendement Charasse qui pourrait remettre en cause bien des montages de LBO ([CAA Nantes 4 mai 2017, n°15NT01908](#)).

Le monde du private equity est un petit monde qui travaille autant sur la base d'analyses fiscales solides que de pratiques de place dont les fondements restent précaires. L'utilisation abusive des soultes dans les opérations d'apport qui désormais donnent lieu à pléthore de redressements fut une illustration de comportements autant grégaires que périlleux. De telles pratiques se rencontrent également dans le domaine du management package.

Faut-il se demander si les praticiens auraient également péché par excès de confiance s'agissant des règles de l'amendement Charasse dans le recours aux techniques de l'owner buy Out ?

Les faits, très classiques, étaient les suivants.

FISCALITE NATIONALE

Une décision de Cour d'Appel jette un froid sur les OBO *(suite)*

Le dirigeant d'une société détenant la quasi-totalité du capital (directement à hauteur de 59% et indirectement au travers d'une EURL possédant 40% du capital) cède la totalité de ses titres à une holding de reprise dont le capital était détenu par deux fonds d'investissement (47,6%), le dirigeant historique (45,3%), et des cadres dirigeants (7,1%). Évidemment, la holding qui s'était endettée pour acquérir les titres avait formé une intégration fiscale avec la société reprise.

L'administration fiscale a décidé, suite à un contrôle, de réintégrer une fraction des charges financières supportées par la holding sur le fondement de l'amendement Charasse.

La Cour Administrative d'Appel de Nantes donne raison à l'administration en considérant que l'amendement Charasse s'applique non seulement lorsque le ou les actionnaires de la société et le ou les actionnaires de la société cessionnaire sont identiques mais aussi lorsque le ou les actionnaires de la société cédante exercent un contrôle de concert avec d'autres, sur la société cessionnaire.

L'article 223 B du CGI indique que l'amendement Charasse s'applique lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société à des personnes qui la contrôlent directement ou indirectement ou à des sociétés que ces personnes contrôlent directement ou indirectement. Le CGI renvoie à l'article L. 233-3 du Code du Commerce pour définir le contrôle.

Jusqu'à présent, les praticiens considéraient que le dispositif ne pouvait trouver à s'appliquer que dans le cas d'identité entre l'actionnariat contrôlant la société cédante et la société cessionnaire. C'était d'ailleurs le sens des conclusions du rapporteur public qui s'appuyait à cet effet sur les conclusions de Claire Legras sous la décision CE 19 février 2014, n°346638 (Virbac). Reconnaissons cependant que la lettre de l'article 223 B n'est pas aussi claire. En outre, la question posée par la jurisprudence Virbac ressortait davantage de la question du contrôle conjoint ainsi, pour reprendre les termes de Madame Legras de la notion de transitivité du contrôle de l'actionnaire de la société cédée aux sociétés cédante et cessionnaire.

Un pourvoi en cassation a été formé contre la décision de la Cour de Nantes. Si le Conseil d'Etat venait à suivre la position des juges d'appel et abandonner l'interprétation restrictive que la pratique voudrait appliquer, les LBO pourraient s'en trouver fortement affectés.

Notons également que pour retenir l'existence d'un contrôle conjoint entre les associés, la Cour s'est appuyée sur le préambule du pacte d'actionnaires qui mentionnait une volonté de collaborer ainsi qu'un accord des fonds d'investissement sur les objectifs définis. On ne rappellera jamais assez à ce titre les enjeux fiscaux liés à la rédaction de la documentation légale qui entoure ces opérations.



CONTACTS



Louis Bravard
Avocat Associé
Louis.bravard@adamas-lawfirm.com
Responsable du département fiscal



Lyon : + 33 (0) 4 72 41 15 75
Paris : +33 (0) 1 53 45 92 22

Pour recevoir nos lettres d'information, faites-en la demande sur : infocom@adamas-lawfirm.com
Pour consulter toutes nos lettres d'informations, rendez-vous sur : www.adamas-lawfirm.com

Les articles contenus dans cette newsletter sont fournis à des fins d'information uniquement et ne peuvent en aucun cas constituer une consultation ou un avis juridique. De ce fait, la responsabilité de leurs auteurs ou du cabinet ADAMAS ne saurait en aucun cas être engagée au titre de l'utilisation faite par les lecteurs des informations contenues dans cette lettre.

Toute personne qui souhaiterait utiliser les informations contenues dans la présente lettre à des fins autres que d'information personnelle devra au préalable avoir recours aux conseils d'un professionnel du droit dûment habilité à fournir des conseils juridiques.

L'intégralité des contenus de cette lettre, ainsi que le logo et la marque ADAMAS sont protégés par des droits de propriété intellectuelle qui sont la propriété exclusive du cabinet ADAMAS ou des auteurs qui lui sont liés. Ces contenus, logo et marque ne peuvent être reproduits, même partiellement, sans leur autorisation.

Conformément à la loi « Informatique et Libertés » du 6 janvier 1978 modifiée en 2004, vous disposez d'un droit d'accès et de rectification aux informations qui vous concernent. Vous disposez également du droit de vous désabonner de la liste de diffusion de cette lettre. Vous pouvez exercer ces droits en vous adressant à : infocom@adamas-lawfirm.com