

Titre III. Imposition des capitaux mobiliers

Fiche n°15 Régime mère-filiale

La CJUE a jugé «que l'avantage concédé aux sociétés mère intégrantes françaises du fait de la neutralisation de la quote part de frais et charges sur les dividendes reçus de filiales françaises, membre du périmètre d'intégration, contrevenait à la liberté d'établissement, cet avantage étant réservé aux seuls dividendes versés au sein de l'intégration fiscale ». (CJUE 2.9.2015,Groupe Steria SCA, n° C 386 / 14,FL, Feuillet rapide n° 38 2015).

Fiche n°16. Distribution de dividendes

Ajouter à la fin du § remarque un n° 5.

L'avantage occulte ayant pour origine le paiement par une filiale à sa mère de prestations non justifiées ne constitue pas une distribution de dividendes au sens de l'article 119 ter du CGI. Dans le cas de la convention franco-luxembourgeoise, les avantages occultes au sens de l'article 111. c du CGI ne constituent pas des dividendes. (RIF 3/16, CAA Versailles 17 nov. 2015,SARL Foncier PI).

Titre IV. TVA, impôt sur la dépense

Fiche n°19. TVA, origine et évolution

Ajouter à la fin du I.A.1. Caractères de la TVA,

La commission et les Etats membres ont toujours souhaité avoir un impôt unique sur la dépense, applicable de la même façon dans tout l'UE. Après de nombreuses discussions entre 1980 et 1993, aucun accord n'a été trouvé. Les membres de la Commission ont décidé de mettre en place un régime provisoire à compter du 1^{er} janvier 1993 : en régime intracommunautaire la notion d'exportation / importation disparaît, elle est remplacée par celle de « livraison-acquisition ». Le pays A livre ses produits au pays B hors taxes, l'entreprise de B auto-calcule la TVA, la verse au Trésor, et la déduit dans son cycle d'opérations. Une fraude dite « Carrousel » s'est rapidement développée (voir Fiche n° 20 V), elle coûte à la Communauté plusieurs milliards d'euros chaque année. Des arrêts ont été pris par la Cour de Justice européenne ainsi que des mesures par les gouvernements, toutes plus ou moins efficaces. Devant cette situation, la Commission a publié un projet de directive le 7 avril 2016 dont les dispositions seront applicables en 2017. La règle prévue dans les directives de 1977 et 2006, à savoir imposition de la TVA dans le pays d'origine de l'opération sera remplacée par celle du pays de destination. Par les moyens informatiques, la TVA encaissée par les autorités fiscales du pays d'origine sera reversée au Trésor du pays de destination.

-Ajouter à la fin du A un 4 « Régime des Bitcoins », Dans un arrêt du 22 octobre 2015, la CJUE a jugé que : « l'échange de devises traditionnelles contre des unités de la devise bitcoin et inversement constituent des opérations exonérées de TVA au sens de l'article 135 1. e de la directive TVA 2006 / 112. (RIF 1 /16 .n° 105).

III. TVA Régime interne France .

- Le redevable, émetteur d'une facture portant la TVA, doit acquitter celle ci, même si l'opération n'était pas taxable, CGI Art. 283.3. (RIF.2 /16, n° 125, CAA Bordeaux 27 octobre 2015, EURLJ) .

- La délivrance par une compagnie aérienne de billets est soumise à la TVA lorsque les billets émis n'ont pas été utilisés par les passagers, lesquels ne peuvent en obtenir le remboursement. Lorsqu'un tiers commercialise les billets pour le compte de la Compagnie et verse à celle ci une somme forfaitaire, «...la Cour en déduit que la somme versée constitue la rémunération du service de transport que la compagnie offre au client, alors que celui ci ne l'a pas utilisé, cette

somme est imposable à la TVA. (RIF 2 /16, n° 309, CJUE 23 décembre 2015, Cie air France KLM et Brittany SAS).

Titre VI. Évasion Fiscale internationale

Fiche n°23. EVF les moyens de lutte en droit interne. Abus de droit, Art.L.64.

- Ajouter à la fin du I.B.1 , L'interposition artificielle d'une holding luxembourgeoise exonérée de l'imposition des plus values par la convention franco-luxembourgeoise article 4 lors de la revente d'un immeuble, alors que cette plus value aurait été soumise à l'impôt en France (CGI article 244 bis A), constitue un abus de droit selon l'article L 64 du CGI (rédaction antérieure à la LFR de 2008), «... les objectifs poursuivis par leurs auteurs n'ayant pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé ». (RIF 3 /16, n° 268, CAA Versailles 17 déc. 2015, n°13).

- Pour appliquer la procédure d'abus de droit, l'administration doit apporter la preuve de celui ci, ce qui n'a pas été le cas lors de la transformation d'une SA en SNC (SNC.DLP), pour une opération de restructuration, «...l'administration n'établit pas que la seule circonstance que l'apport de la SNC Distribution Leader Price n'a pas eu lieu en 1998, révélerait l'intention de différer volontairement pour des raisons fiscales ce transfert...la décision stratégique de confier au seul réseau Leader Price, prise en juin 1999, le développement de l'activité discount exercée jusque là par Franprix et Leader Price...sans rechercher une application littérale de l'article 8 CGI » n'interdit pas à l'associé d'une société en nom collectif d'imputer les déficits provenant de l'ancienne SA, sur sa quote part des bénéfices de la société de personnes SNC.DLP. (RIF 5/16 n°465, CE 15 février 2016, SNC Distribution Leader Price).

- Le fait de renoncer à une contrepartie financière pour une concession de marque (il s'agissait de la marque Le Fouquets), peut être considéré comme un acte anormal de gestion, sauf si l'entreprise peut justifier d'avoir agi dans son propre intérêt (préservation de la marque et de son renom). L'arrêt de la Cour d'appel de Versailles de 2013 a été annulé en ce qui concerne l'utilisation de la redevance de la marque. Cet arrêt vise une opération de droit interne, mais pourrait exister en droit international, (RIF 5/16 n°403, CE 10 février 2016, SA hôtel et casino de deauville).

Fiche n° 24.Textes spécifiques pour lutter contre l'évasion fiscale. Article 57.

- Ajouter à la fin du I.A.2, Transfert indirect de bénéfices à l'étranger, Article 57: «les intérêts dont la facturation a été omise à raison de la comptabilisation d'avances consenties au siège situé hors de France...peuvent être réintégrés dans les résultats d'un établissement stable situé en France...dans la mesure où ces avances ne correspondent pas à des remontées de bénéfices après impôt et que la société n'établit pas l'existence de contreparties pour le développement de l'activité de la succursale française » (RIF.2 /16, n° 121, CE 9 novembre 2015 Sé. Sodirep Textiles SA NV).

- Dans sa demande la société Sodirep avait fait valoir que, ...l'imposition par la France des bénéfices de la succursale française transférés à la société belge constituait une restriction à la liberté d'établissement et à la liberté de circulation des capitaux garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'union européenne, le Conseil d'État a répondu «...que la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres et celle de prévenir l'évasion fiscale constituent des objectifs légitimes compatibles avec le Traité, que la différence de traitement fiscal entre les sociétés résidentes...est proportionnée par rapport à ces objectifs...et qu'elle ne porte donc atteinte, ni à la liberté d'établissement, ni à la liberté de circulation des capitaux » (RIF 2 /16 n°121, CE 9 novembre 2015, Sé. Sodirep).

- Ajouter à la fin du I.A.2, Application de l'article 57, pour des prestations facturées par la société mère étrangère, Propërty Investment Holding BV, à sa filiale française, Property investment Holding France, PIH France, pour assurer le développement du groupe dans différents pays, le Conseil d'État a jugé que «les prestations facturées à la société PIH France , qui représentaient un intérêt pour son exploitation propre ne pouvaient être réalisées ni par son unique salariée, employée à temps partiel pour assurer essentiellement des fonctions de représentation, ni par les prestataires

extérieurs (RIF 3 /16, n°224, CE 9 décembre 2015, Sé Property Investment holding France) ;

- A joindre à la fin du I.A.2, Pour appliquer l'article 57 l'administration doit prouver l'existence d'un transfert indirect de bénéfices par une entreprise française au profit d'une entreprise étrangère avec laquelle elle a des liens de dépendance de droit ou de fait. Il s'agit en fait d'une présomption simple que l'entreprise peut contester en particulier par l'obtention de contreparties au moins équivalentes. Si l'administration ne peut apporter les preuves nécessaires elle doit démontrer que l'entreprise a consenti une libéralité.

- Dans un arrêt du 16 mars 2016, le CE a annulé la réintégration effectuée dans les résultats de la société Amycel France par la Cour d'appel de Nantes, rappelant que «...l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise établie en France, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties au moins équivalentes, à défaut d'avoir procédé à de telles comparaisons, l'administration n'est, en revanche, pas fondée à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu, (dans l'affaire en cause)... si l'administration établissait l'existence d'un avantage tarifaire octroyé au cours des exercices en litige par la société Amycel France à des sociétés soeurs, la société néerlandaise Amycel BV et la société britannique Amycel UK qui étaient des distributeurs du Mycélium, étaient dans la même situation que les autres clients retenus pour comparer les tarifs, qui étaient des consommateurs finaux, ce qui, selon la société requérante, expliquait l'écart observé, la Cour a commis une erreur de droit ».(RIF 6/16, n°514, société Amycel France).

- Dans un arrêt du 15 avril 2016 le CE a annulé l'arrêt de la Cour d'appel en précisant que les commissions versées à une société suisse pour un contrat de distribution exclusif de ses produits pour tous les pays sauf quelques pays européens, la cour aurait dû « ...vérifier si le taux de commission de 25 % était supérieur à ceux que des entreprises similaires exploitées normalement pratiquaient avec des fournisseurs dépourvus de liens de dépendance pour des prestations telles que celles dont le contrat prévoyait la fourniture...sauf à établir que la société française avait consenti à la société suisse une libéralité en acquittant un prix excessif pour les prestations qu'elle avait reçues d'elle ». (RIF 6/16, Société LSVD).

- Ajouter à la fin du II.1 Contrôle des prix de transfert. L'OCDE a publié le 5 octobre 2015 son plan d'action dit BEPS, l'action 13 qui prévoit la mise en place d'une nouvelle « déclaration d'informations-clés dite country-by-country reporting (CBCR), laquelle impose aux entités tête de groupe multinationales présentant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 Ms. € de fournir à l'administration fiscale de leur pays un certain nombre d'informations agrégées concernant l'ensemble des entités situées dans les différents pays d'implantation du groupe ; ces informations seront ensuite échangées entre les administrations fiscales intéressées . (FL, Feuilleton Rapide n° 19 2016).

Fiche n°25. Evasion fiscale, pays à fiscalité privilégiée

Article 209 B. CGI, Bénéfices réalisés par des sociétés dans un pays à régime fiscal privilégié.

- A la fin du II A. 1. ajouter : Dans deux arrêts du 30 décembre 2015, (RIF 3/16, n° 225 et 226), le Conseil d'État n'a pas appliqué l'article 209 B II, (dans sa rédaction antérieure à 2004), pour des filiales de banques. La société Paris Bas international établie à Guernesey ayant une activité de banque privée auprès d'une clientèle internationale. Dans le second arrêt la filiale de la société BNP Paribas établie à Hong Kong assurant la gestion de devises asiatiques. Dans le premier arrêt le Conseil d'État a précisé que «Les dispositions de l'article 209 B.II ont pour finalité la lutte contre l'évasion fiscale de sociétés françaises désirant minorer leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés en France et non contre celle des particuliers qui placent une partie de leur épargne dans un établissement de crédit établi dans un Etat ou territoire fiscal privilégié. La présence de résidents fiscaux français dans la clientèle de la sous-filiale ainsi que la circonstance que des fonds aient été collectés en France ne faisaient pas obstacle à ce que la société requérante bénéficie des dispositions de l'article 209. B.II ». Avec les nouvelles dispositions de lutte contre l'évasion fiscale, il sera intéressant de voir si ce régime s'applique toujours pour les personnes physiques ?

- La société française qui loue les services d'un pilote d'hélicoptère à une société de portage salariale à Guernesey alors que l'hélicoptère n'a pas quitté la France n'apporte pas la preuve que « le contrat de mise à disposition a été exposée dans son intérêt », la rémunération versée doit être réintégrée dans ses résultats par application de l'article 238 A du CGI (RJF 5 /16 n°414, CAA bordeaux 2 février 2016).

Fiche n°26. Autres dispositions contre l'évasion fiscale

A la fin du I.A. 1, ajouter : « Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France doivent être imposées dans la catégorie de revenus correspondant à la nature de l'activité exercée en France. Les sommes perçues par une société suisse pour des prestations rendues en France par un de ses salariés ne peuvent être imposées dans la catégorie BIC, mais à l'article 62 du CGI, ce salarié domicilié en France étant cogérant d'une SARL française à laquelle il donnait des prestations de services... la rémunération perçue pour les prestations n'étant pas dissociable de celle de cogérant ». (RJF 2 /16 n°111, CA Lyon 20 octobre 2015).

Titre VII. Imposition des Personnes Physiques

Fiche n° 29 Résidents, Non Résidents Droit conventionnel

I. A. le rôle des conventions

A la fin de la 2° ligne ajouter : « Une personne exonérée d'impôt dans un Etat contractant à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie à cet impôt au sens de la convention ni, par voie de conséquence, comme résident de cet Etat pour l'application de la convention » (RJF 2/16. n° 178, CE 9 novembre 2015, Landesärztekammer Hessen).

Titre X. Rôle de la jurisprudence

Fiche n°32 (nouvelle fiche). Juridictions internationales, cour Européenne des droits de l'Homme

Ajouter à la fin du C, «La transmission aux USA de données bancaires d'un résident américain ayant un compte en suisse, ne méconnaît ni le droit au respect de la vie privée et familiale (convention des droits de l'homme Art. 8), ni l'interdiction des discriminations (Art. 14 de la même convention), par application du Traité bilatéral du 31 mars 2010. (RJF 3/16, n°313, CEDH 22 décembre 2015, CEDH GB c / Suisse).

Titre XI. Taxes et participations assises sur les salaires

Fiche n° 33. Taxe sur les salaires, CGI Art 231

«Conformément à l'Art. 231 du CGI et de l'Art. L 131-2 du Code de la sécurité sociale, les revenus des personnes mentionnées à l'Art. L 311-3 du Code de la sécurité sociale, les gérants minoritaires des SARL, les Présidents du Conseil d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués des sociétés anonymes, ainsi que les Présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées sont soumises à la Taxe sur les salaires ». (RJF 4/16, n° 332, CE 21 janvier 2016, Sé. Juliane).