

COMMISSION OUVERTE
FISCAL ET DOUANIER

CO-RESPONSABLES :
LOUIS-MARIE BOURGEOIS ET ALAIN THEIMER

Jeudi 3 octobre 2013

Actualités de la matière

Intervenants :

Louis-Marie Bourgeois et Alain Theimer
Avocats à la Cour



Présentes à cette occasion, les éditions Lexbase vous proposent de retrouver un compte-rendu de cette réunion.

Revue

Lexbase Hebdo édition fiscale n°546 du 7 novembre 2013

[Fiscal général] Événement

Actualités fiscales de la rentrée — Compte rendu de la Commission fiscal et douanier du barreau de Paris du 3 octobre 2013

N° Lexbase : N9169BTR



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef de Lexbase Hebdo — édition fiscale*

Le 3 octobre 2013, à la bibliothèque de l'Ordre des avocats au barreau de Paris, au sein du Palais de justice, sur l'île de la Cité à Paris, s'est tenue une commission fiscale relative aux actualités de la matière. Alain Theimer, avocat au barreau de Paris, et Louis-Marie Bourgeois, avocat au barreau de Paris, tous deux présidents de la Commission de droit fiscal de l'Ordre, ont animé cette réunion. Le thème est vaste, l'actualité chargée. Ce que l'on peut retenir du "climat fiscal" pressenti par les clients des avocats fiscalistes, c'est qu'avant, les opérations de "tax planning" avaient pour but de transmettre aux enfants un patrimoine. Aujourd'hui, les résidents fiscaux français cherchent à quitter le pays ou, à l'inverse, à y rapatrier leur patrimoine. Plusieurs thèmes ont été développés par les intervenants : l'abus de droit, tout d'abord, les régularisations de déclarations de comptes bancaires à l'étranger, ensuite, les *holdings* animatrices et l'ISF, et, enfin, les transferts européens de siège social.

I — L'abus de droit

L'actualité de l'abus de droit est multiple. En premier lieu, un rapport prévoit de modifier la définition légale de l'abus de droit, afin d'en ouvrir considérablement le champ. En second lieu, la pratique de l'administration se durcit, jusqu'à aller *contra legem*, notamment en matière de *management package*.

A — Le rapport sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international

Le 10 juillet 2013, le rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international a été déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale. A la page 81 de ce rapport, les fiscalistes ont découvert avec horreur la proposition de Pierre-Alain Muet et du reste de la mission d'information en charge de ce rapport : modifier la définition légale de l'abus de droit fiscal, contenue à l'article L. 64 du LPF (N° Lexbase : L4668ICU), de façon à étendre son champ d'application aux situations à but **essentiellement** fiscal, et non plus **exclusivement** fiscal. Ce projet de modification a été écarté des discussions sur le projet de loi relative à la fraude fiscale et à la grande délinquance financière, l'amendement présenté par Philippe Marini n'ayant pas été voté, mais il reviendra dans les débats, le Gouvernement appuyant cette extension.

Il existe une vraie volonté de remettre à plat les trois notions suivantes : l'optimisation fiscale, la fraude fiscale et l'abus de droit fiscal. Ce phénomène de société, dont la presse se fait le relais auprès du grand public, risque d'avoir des conséquences très graves. Olivier Fouquet, président de section au sein du Conseil d'Etat, répond, sur le site de l'avocat fiscaliste Patrick Michaud, à l'initiative de Philippe Marini : *"la modification envisagée par le Sénat de l'un des critères de l'abus de droit figurant à l'article L. 64 paraît si contraire à la sécurité juridique (le groupe de travail sur la sécurité juridique que j'ai présidé en 2008 l'avait expressément écartée ; voir également les observations de notre collègue Jérôme Turot, Dr. fisc., 37/13, comm. 394) qu'on peut légitimement s'interroger sur le bénéfice qui en serait véritablement retiré. Si la modification est adoptée, il sera intéressant de voir l'analyse qu'en fera le Conseil constitutionnel au regard du principe de sécurité juridique"*.

Que peut-on conclure de cette tendance ? Le Gouvernement semble craindre les conseils fiscaux. Deux exemples fondent cette remarque : alors que la jurisprudence réglait, au cas par cas, les affaires d'apport-cession et les problèmes liés au réinvestissement, désormais c'est la loi qui, dans sa rigidité, pose des règles strictes. Il en va de même en matière de changement d'activité, où les règles sont passées d'une origine prétorienne, souple, à une origine légale, rigide. Le droit d'appréciation du juge est limité. Le législateur aurait-il peur de la justice ? Les débats sur l'abus de droit confirment ces dires. Si la modification appelée de ses vœux par le Gouvernement vient à entrer en vigueur, la législation, déjà détestable, deviendra ridicule. Il n'est pas question de lutter contre les dispositifs de lutte contre la fraude ! Toutefois, la façon de lutter contre la fraude fiscale est, aujourd'hui en France, mais aussi ailleurs, trop accusatoire envers les personnes soupçonnées de l'utiliser, et pas assez tournée vers les améliorations légales à apporter.

Le changement de terme proposé, "*essentiellement*" ou "*principalement*" au lieu de "*exclusivement*", introduit de la subjectivité à l'appréciation souveraine de l'administration fiscale, puis des tribunaux.

Toutefois, il convient de nuancer le tollé qu'a fait cette proposition dans le rapport susvisé. En effet, la jurisprudence a malheureusement déjà amorcé un passage du but "*exclusivement*" au but "*essentiellement*" fiscal. Ainsi, dans un arrêt du 17 juillet 2013 (CE 9° et 10° s-s-r., n° 360 706, inédit au recueil Lebon N° Lexbase : A9571KIC), le Conseil d'Etat a considéré, dans un schéma de "coquillard", que l'avantage fiscal ressortant de l'opération était "prépondérant" par rapport à l'avantage de trésorerie, ce qui justifiait l'application de la procédure d'abus de droit fiscal.

L'administration fiscale, quant à elle, n'entend plus les justifications relatives à la protection du patrimoine, qui fondent une structuration de ce dernier, et les tribunaux aussi. Les raisonnements sont déjà subjectifs...

Lorsque cette modification textuelle sera votée, le rescrit (LPF, art. L. 64 B N° Lexbase : L4664ICQ) pourrait permettre de sécuriser des situations dans lesquelles il existe bien un but fiscal, mais qui n'est pas exclusif. Une réserve malheureuse sur le rescrit : la longueur de la procédure, en déconnexion avec les impératifs économiques des personnes à l'origine des demandes.

Que risquent les avocats fiscalistes ? Le projet de loi sur la fraude fiscale et la grande délinquance financière permettra de les rechercher en qualité de complices de blanchiment de fraude fiscale en bande organisée lorsqu'ils assistent leur client. Va-t-on vers une paralysie des conseils ?

B — La pratique de l'administration fiscale sur les *management packages*

En matière d'abus de droit fiscal, l'administration affectionne particulièrement certains sujets : les donations déguisées, les apport-cessions et plus récemment les *management packages*.

Sur ce dernier point, voici la situation rencontrée dans la pratique : une entreprise est vendue à des financiers qui gardent l'équipe managériale pour gérer la société. Les *managers* obtiennent des options d'achat d'actions, ce qui les motive à faire progresser la société de façon à obtenir une plus-value importante. L'administration, dans sa doctrine fiscale, considère que la rémunération du dirigeant est imposable à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des traitements et salaires, ou dans celle du régime social des indépendants dans le cas des gérants majoritaires

(à noter que l'intéressement apparaît très rarement dans ces schémas). Or, à côté de ce traitement, il existe des mécanismes intéressants, mais dont le régime fiscal n'est pas attractif : il s'agit des *stock-options* et des attributions gratuites d'actions. L'administration ne connaît pas d'autre manière d'imposer. Confrontés à des actions avec des bons de souscription d'actions ou des promesses de cession d'actions, ou des options, le fiscaliste considère que les revenus de ces produits doivent être taxés comme des plus-values, alors que l'administration les taxe dans la catégorie des traitements et salaires, ou en revenus non dénommés comme complément de rémunération. Le fait d'inscrire ces revenus dans le régime des plus-values relèverait de l'abus de droit fiscal. Les redressements opérés commencent à donner lieu à de jurisprudence des juges du fond, mais pas du Conseil d'Etat, il faut donc attendre la solution jurisprudentielle. Élément intéressant : le comité de l'abus de droit fiscal rend des avis contraires aux arguments de l'administration, qui poursuit tout de même ses procédures. A noter aussi qu'une jurisprudence ancienne considère qu'il faut séparer l'investissement du dirigeant de sa rémunération.

Deux arrêts rendus par la cour administrative d'appel de Paris, le 28 novembre 2012 (CAA Paris, 28 novembre 2012, n° 11PA03 464 N° Lexbase : A096618B et n° 11PA04 246 N° Lexbase : A098218U, inédits au recueil Lebon), traitent du cas dans lequel un LBO (*leverage buy-out*) a permis à des *managers* d'acquérir des actions auxquelles étaient attachés des bons de souscription d'actions. Pour le juge, les *managers* n'ont couru aucun risque capitalistique car ils ont payé les BSA une somme modique et parce que le jour de l'achat des actions et des BSA, la revente était déjà programmée. Le juge détache l'achat des actions, qui a fait courir un risque, de celui des BSA. Or, l'option est liée à l'achat des actions en nominal, elle devrait donc suivre son régime fiscal ! De plus, comment dire que les *managers* n'ont pas couru de risque capitalistique ? Le risque est le même que pour l'achat d'une action. Ces arrêts sont frappés d'un pourvoi, il sera donc intéressant de connaître la solution donnée par le Conseil d'Etat.

Par ailleurs, deux avis du comité de l'abus de droit fiscal, rendus en mai et juin 2013, notamment le 23 mai 2013, ont écarté l'application de l'article L. 64 du LPF dans des cas de titres inscrits dans un PEA, et donc exonérés d'impôt sur le revenu, considérant qu'il existait un vrai risque d'actionnaire. En effet, le *manager* a acquis les actions de la *holding* avec ses propres deniers ; cet investissement représentait une part substantielle de ses revenus ; il ne bénéficiait d'aucune assurance de récupérer les sommes investies ; et il s'était engagé auprès du cessionnaire du groupe par une clause de garantie de passif. L'administration poursuit pourtant les dossiers...

Il faut faire attention aux cas dans lesquels des dirigeants achètent des titres de la société cibles à un prix de faveur. L'administration conteste ces opérations car les titres sont inscrits sur le PEA alors qu'ils ne seraient pas éligibles, la valeur vénale des titres en cause étant supérieure à la valeur d'achat, et supérieure au plafond du PEA. Elle remet en cause l'intégralité du PEA. Or, dans le texte, il n'est pas fait référence à la valeur vénale, mais à la valeur de versement ! S'étant rendu compte de ce fait, le service est plutôt conciliant. Mais l'investisseur craint la remise en cause complète du PEA, et, dans la pratique, l'affaire se règle en transaction.

En conclusion sur l'abus de droit, les investisseurs étrangers sont tentés par des opérations dans les pays, différents de la France, où les règles sur l'intéressement sont plus intéressantes.

II — Les régularisations de déclarations de comptes bancaires à l'étranger

Une circulaire du 21 juin 2013, signée du ministre délégué en charge du Budget, Bernard Cazeneuve, a invité les contribuables détenant des comptes non déclarés à l'étranger à régulariser leur situation auprès d'une cellule dédiée de l'administration fiscale. Cette dernière reçoit les demandes, qui ne sont pas anonymes (contrairement à ce qui était proposé par l'ancienne cellule de régularisation de Bercy), jusqu'au 31 décembre 2013. La cellule est domiciliée place de l'Argonne, dans le 19ème arrondissement de Paris, et est placée sous la direction de Béatrice Brethomé. De quels comptes s'agit-il ? Il s'agit des comptes détenus en 2010, 2011 et 2012 (depuis 2006 pour les comptes placés en Suisse et au Luxembourg, l'article L. 169 du LPF N° Lexbase : L5755IRL ayant allongé la prescription à dix ans), entrant dans le champ de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux, et de ceux entrant dans le champ de l'ISF de 2007 à 2013 (la prescription étant passé à dix ans depuis le 1er janvier 2007, en vertu de l'article L. 181-0 A du LPF N° Lexbase : L0049IWQ). Lorsque les comptes proviennent d'une succession, ils doivent aussi faire l'objet d'une régularisation lorsqu'ils sont détenus depuis 2007 ou après.

La Commission fiscale précise qu'avec le concours de l'IACF (institut des avocats conseils fiscaux), un groupe de travail a été constitué pour poser des questions à la DNVSF, le 4 août 2013. Ces questions sont remontées au cabinet ministériel. Maité Gabet, au sein de l'administration fiscale, a promis des réponses prochainement.

La cellule de régularisation comprend vingt-cinq fonctionnaires, qui se sont installés dans leurs nouvelles fonctions récemment, et qui rencontrent déjà de nombreuses difficultés sur les dossiers.

Un problème récurrent provient du fait que, concernant les dossiers passifs, c'est-à-dire les comptes bancaires détenus à l'étranger par une personne physique en France du fait d'une succession, les certifications bancaires

permettant de justifier cette succession sont compliquées à obtenir, la personne gérant le compte ayant souvent changé, surtout lorsque les comptes ont été transmis il y a des années. Le risque, c'est que le dossier soit requalifié de passif à actif. Les contribuables ont fourni des déclarations sur l'honneur, mais il n'est pas sûr que cela suffise. Le risque est d'autant plus élevé qu'il n'y a plus d'anonymat. Le conseil donné est d'attendre de voir quelle sera la pratique de cette cellule, qui ne devrait pas s'éteindre le 31 décembre, car elle n'aura absolument pas le temps de régler toutes les demandes d'ici là. Au vu du succès de cette cellule, environ 10 000 dossiers devraient être déposés, ce qui représente entre quatre et cinq ans de travail !

De plus, les conseils n'ont aucune certitude quant à l'application des sanctions pénales. Alexandre Gardette, Chef du service du contrôle fiscal, assure qu'elles ne seront pas appliquées. Mais cette position n'est pas écrite. En outre, l'avocat prend un risque en même temps que son client, puisqu'il pourra bientôt être taxé de complicité pour blanchiment de fraude fiscale.

Une autre difficulté est apparue avec la pratique des banques suisses de créer des structures interposées pour gérer les comptes. En effet, avec l'entrée en application de la Directive "épargne" (Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 N° Lexbase : L6608BH9), des structures interposées ont été créées, puis supprimées. Comment l'administration réagit-elle face à ce type de schéma ? La cellule "Wœrth" se montrait compréhensive, la cellule "Cazeneuve" ne s'est pas encore prononcée sur les nombreuses difficultés soulevées par l'application de l'article 123 bis du CGI (N° Lexbase : L3247IGD).

Par ailleurs, l'Etat français a été accusé, par une commission parlementaire, de n'avoir pas exploité la "liste HSBC", l'administration à s'intéresser donc aux noms de cette liste, en attendant que le projet de loi relatif à la fraude fiscale soit voté, ce dernier permettant au service d'utiliser des sources obtenues illégalement (la "liste HSBC" a été volée).

Des questions restent en suspens : *quid* du contribuable qui a vidé ses comptes en Suisse et a rapatrié l'argent dans des valises ? *Quid* du contribuable dont le nom apparaît sur la "liste HSBC" et qui se présente devant la cellule de régularisation ? S'agit-il d'une régularisation spontanée ?

Les banques suisses et luxembourgeoises ont récemment menacé les contribuables français de fermer leurs comptes si leur situation n'était pas régularisée au 31 décembre 2013. Mais les banques n'ont pas de position harmonisée. Dans la salle, l'auditoire intervient : il semblerait que BNP Paribas au Luxembourg ait commencé à fermer des comptes. La BGN demande une régularisation avant le 31 octobre 2013. Certaines banques suisses avaient exigé que la régularisation s'opère avant le 31 août 2013. De plus, les banquiers israéliens commencent à fermer les comptes non régularisés, préparant l'entrée du pays à l'OCDE.

Aujourd'hui, que peut-on dire ? Qu'il ne faut pas se précipiter de déposer une demande de régularisation, au vu des incertitudes qui restent encore nombreuses, et de l'impossibilité matérielle d'une fermeture de la cellule au 31 décembre 2013. Le problème est devenu prioritairement bancaire dans bien des cas.

III — L'impôt de solidarité sur la fortune et les *holdings* animatrices

Quid du mécanisme de plafonnement et des *holdings* animatrices ? La *holding* qui n'est pas animatrice doit le devenir. Sinon, les dispositifs d'exonération partielle de l'ISF ne s'appliqueront pas. Ces dispositifs sont les suivants : exonération au titre des biens professionnels (CGI, art. 885-0 bis N° Lexbase : L1126ITU) ; exonération partielle au titre du "pacte Dutreil" (CGI, art. 885 I bis N° Lexbase : L8951IQL) ; exonération des titres de PME (CGI, art. 885 I ter N° Lexbase : L5728IXG) ; exonération de 75 % pour les mandataires sociaux et/ou les salariés sous le régime de l'engagement individuel de conservation (CGI, art. 885 I quater N° Lexbase : L5727IXE) ; réduction d'ISF au titre des souscriptions au capital des PME (CGI, art. 885-0 V bis N° Lexbase : L9871IWI). L'administration n'admet pas qu'une *holding* animatrice détienne des participations passives.

Par ailleurs, un arrêt rendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation, le 23 octobre 2012, et passé plutôt inaperçu en droit fiscal, a pourtant des conséquences dans cette matière (Cass. com., 23 octobre 2012, n° 11-23.376, F-P+B N° Lexbase : A0595IWX). En effet, cet arrêt indique qu'une convention conclue entre deux sociétés ayant un dirigeant commun prévoyant que l'une rend des prestations de services à l'autre, en matière de stratégie, de finance, de droit, de comptabilité, etc. est nulle. En effet, sur le plan juridique, la délégation globale des pouvoirs du dirigeant est interdite. Or, ces prestations de services recouvrent ces pouvoirs. Dès lors, les sommes rémunérant ces prestations de services peuvent être réclamées par la société bénéficiaire des prestations de services. La nullité de la convention a été prononcée pour défaut de cause.

Sur le plan fiscal, cette convention pourrait constituer un acte anormal de gestion, les sommes seraient donc réintégrées. Si une telle convention est passée avec une *holding*, notamment dans les groupes familiaux, cela implique une remise en cause des dispositifs de faveur de l'ISF et des "pactes Dutreil". Les conséquences fiscales sont donc

très graves.

A noter que les sommes perçues par une *holding* luxembourgeoise depuis la France qui effectue ce type de prestations sont qualifiées de prix de transfert par l'administration fiscale, alors qu'il s'agit en réalité de la rémunération d'un mandat.

Le 14 juin 2013, une instruction fiscale a été publiée, précisant que les revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France ou à l'étranger, doivent être pris en compte, chaque année, pour leur montant retenu pour les prélèvements sociaux au titre du 3° du II de l'article L. 136-7 du Code de la Sécurité sociale (N° Lexbase : L5740IXU), dans le dispositif le plafonnement éventuel de l'ISF à 75 % des revenus. En pratique, cette disposition vise notamment les produits des contrats "mono-support" en euros et des compartiments en euros des contrats "multi supports" à raison de leur montant effectivement retenu pour l'assiette des prélèvements sociaux. Pour régulariser leur situation au regard du plafonnement de l'ISF, les redevables concernés doivent déposer une déclaration rectificative d'ISF n° 2725, avant le 15 octobre 2013. La doctrine majoritaire considère que la position de l'administration est illégale. Alain Theimer estime que, pour éviter les majorations de 10 % et l'application des intérêts de retard, il est possible de régulariser. Si la position de l'administration est effectivement illégale, il sera toujours possible de réclamer le remboursement des sommes supplémentaires versées. Le projet de loi de finances pour 2014 est muet sur ce point, mais les discussions ne font que commencer.

IV — Le transfert européen de siège social

L'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2012 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 N° Lexbase : L7970IUQ) aménage au 2 de l'article 221 du CGI (N° Lexbase : L9906IWS) le régime fiscal applicable aux transferts de siège ou d'établissement dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat partie de l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale prévoyant une clause d'assistance.

Il s'agit, pour une société française, de déplacer son siège de direction effective dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Soit le transfert est complet, et plus aucun actif n'est géré en France, soit il est partiel, et un établissement stable local reste pour gérer les actifs français. Le transfert complet implique l'imposition de la société comme s'il y avait cessation d'activité. Elle a alors le choix, en vertu de l'article 221, soit de payer l'impôt tout de suite, soit d'étaler son paiement sur cinq ans. Le transfert du siège avec maintien d'un établissement stable qui continue de gérer les actifs est neutre.

La vraie problématique porte sur les *holdings* pures. En effet, dans ce cas, pour ne pas payer l'impôt sur les plus-values latentes, il faut, conformément à l'article 221 du CGI, conserver en France un établissement stable qui continue de détenir les actifs de la société. Or, une *holding* pure n'a, par définition, pas d'élément stable, puisqu'elle ne détient et ne gère que des titres de participation.

Dans une instruction du 3 septembre 2013 (voir le BoFip — Impôts, BOI-IS-CESS-30 N° Lexbase : X3417AMI et BOI-FORM-000 031 N° Lexbase : X3465AMB), l'administration fiscale prévoit qu'en cas de transfert de la totalité des actifs à l'étranger, la plus-value latente est imposée à l'impôt sur les sociétés. Pour les plus-values latentes sur titres de participation, il faut faire application du régime spécifique, auquel cas l'imposition ne porte que sur 12 % du montant de la plus-value brute, et il est possible d'étaler cette imposition sur cinq ans, en vertu de l'article 221 du CGI, précité.

Du côté des associés, aucune conséquence n'est à déplorer. Notamment, l'article 111 bis du CGI (N° Lexbase : L5513H93), relatif au calcul de la masse des revenus distribués, ne s'applique pas. Les associés conservent donc les titres et les conséquences fiscales ne s'opéreront que lors de leur revente, ce qui est plutôt intéressant. De cette affirmation découle celle selon laquelle un tel transfert ne remettrait pas en cause l'engagement de conservation des titres dans le cadre des "pactes Dutreil" (CGI, art. 787 B N° Lexbase : L8959IQU). Toutefois, pour plus de sécurité, il est envisageable de demander, par voie de rescrit, son avis à l'administration. Sa réponse confirmative devrait libérer certains transferts.