

Actualité fiscale

L'imputation du CIR perçu par des filiales françaises sur les frais qu'elles refacturent à leur société mère étrangère est insuffisante à caractériser un transfert indirect de bénéfices à l'étranger (art. 57 CGI)

CAA Versailles 1ère ch., 29 mars 2022 n°20VE02081, n° 20VE02082, n° 20VE02083, n° 20VE02084, n° 20VE02090 min. c/ Sté STMicroelectronics

Par nature, la déduction, par des filiales françaises, de subventions d'activités de recherche (CIR) au prix de cession du produit de ces recherches refacturé à leur société mère étrangère, ne peut constituer la preuve du transfert indirect de bénéfices à l'étranger sur le fondement de l'article 57 du CGI. Pour prouver l'existence d'un tel transfert, l'Administration – à qui incombe la charge de la preuve – devra, en principe, se plier à une analyse comparative avec les prix pratiqués par des sociétés indépendantes.

Lorsque l'Administration constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée – ou ceux qui lui sont facturés par cette entreprise étrangère – sont inférieurs ou supérieurs, par rapport à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement (i.e. qui n'ont aucun lien de dépendance), elle doit être regardée comme établissant l'existence d'un transfert indirect de bénéfices (CGI, art. 57). Cette comparaison n'est pas requise lorsque l'avantage est regardé, par nature, comme anormal (i.e. prêt sans intérêt, voir à cet égard CE, 9 nov. 2015, n° 370974).

A défaut d'avoir procédé à une telle comparaison, l'Administration n'est pas fondée à invoquer la présomption de transfert de bénéfices précitée. Afin de démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité à une société étrangère liée, l'Administration doit alors « établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu » (CE, 7 novembre 2005, n° 266436 et 266438, société Cap Gemini ; CE, 16 mars 2016, n° 372372, société Amycel France).

La déduction d'une subvention de recherche au prix de cession du produit de cette recherche, qu'une filiale française facture à une société étrangère, ne peut être regardée comme un avantage en nature. Cette déduction ne permet pas « par elle-même et indépendamment du niveau de prix de cession auquel [elle] conduit », de présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger sans recours à la méthode des comparables (CE, 19 septembre 2018 n°405779, min. c/ Sté Philips France).

Dans les cinq arrêts de l'espèce, plusieurs filiales françaises fournissaient des prestations de services de recherche et développement dans le domaine des composants électroniques à leur société mère de droit néerlandais et implantée en Suisse. Le « sponsored design contract » qui définissait les modalités de refacturation de ces prestations, prévoyait l'application d'une marge de 7% au prix de revient net calculé après déduction des montants de CIR reçus. La différence entre la valeur des services rendus par les filiales françaises et les montants réellement facturés à l'entité liée (la société mère) – diminués du montant des CIR perçus – a été analysée par l'administration fiscale comme un bénéfice indirectement transféré à la société mère étrangère.

Rédacteur
Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33(1)55 68 49 53 / +33(6)20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

La Cour administrative d'appel applique la solution retenue par le Conseil d'Etat dans sa décision Philips. Pour invoquer la présomption simple de transfert indirect de bénéfices, l'Administration aurait dû, préalablement, se prêter à une analyse comparative avec les prix pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement. Au lieu de cela, elle considère bénéficiaire de la présomption simple après avoir seulement relevé l'imputation des subventions perçues au prix de cession facturé par les filiales françaises à leur société mère étrangère. Elle ne démontre pas que les refacturations pratiquées – contractuellement clairement définies ; cost plus de 7% appliqué au prix de revient net des subventions perçues – ont conduit à la réalisation d'une marge inférieure à celle dégagée par des entreprises indépendantes. L'Administration n'apporte donc aucun élément de preuve pour démontrer l'existence du transfert de bénéfices qu'elle présume, et méconnaît en ce sens les termes de l'article 57 du CGI. La Cour précise par ailleurs que ne pouvait non plus caractériser un avantage en nature, le caractère incessible de la subvention de recherche ou le fait qu'elle serve en premier lieu à payer l'impôt.

La Cour conclut donc en l'invalidité de la démonstration de l'Administration, dans la mesure où elle ne s'est prêtée à aucune analyse comparative des prix pratiqués en l'espèce avec ceux pratiqués par des entreprises indépendantes, ni n'a proposé de méthodes alternatives pouvant se substituer à la comparaison.

Absorption de la société mère d'un groupe intégré et constitution d'un nouveau groupe par l'absorbante : articulation des mécanismes d'imputation des déficits antérieurs (base élargie)

CE, 9 décembre 2022, n° 451553, société Direct Energie

La société mère d'un groupe fiscal intégré constitué à la suite de l'absorption de la tête d'un groupe ayant cessé ne peut pas imputer sur ses bénéfices propres, en vertu du mécanisme d'imputation dit de la base élargie, les déficits transmis – sur agrément – par l'ancien groupe dès lors qu'elle n'en faisait pas partie.

Le Conseil d'Etat vient de préciser les conditions d'application des mécanismes d'imputation sur les bénéfices propres de la mère d'un nouveau groupe, des déficits qui lui ont été transférés, sur agrément, à la suite de l'absorption de la mère d'un groupe ayant cessé, dont les membres ont rejoint le nouveau groupe.

Au sein d'une intégration fiscale, et en cas de cessation du groupe fiscal intégré, les déficits reportables constitués par le groupe sont imputables sur les bénéfices propres de la société mère du groupe (CGI, art. 223 S).

Toutefois, lorsque cette société mère est absorbée par une société qui se constitue mère d'un nouveau groupe intégré avec les sociétés membres de l'ancien groupe, les déficits reportables constitués par l'ancien groupe sont transférés à la société mère absorbante et s'imputent sur ses bénéfices propres, sous réserve de l'obtention d'un agrément – accordé de plein droit, sous certaines conditions (CGI, art. 223 I, 6).

Dans cette hypothèse, le mécanisme d'imputation sur une base élargie permet de déroger au principe de tunnellation des déficits pré-intégration. Sur option, à la suite de la cessation de l'ancien groupe intégré (du fait de l'absorption de sa société mère), le reliquat du déficit d'ensemble transféré sur agrément à la société absorbante et qui n'a pu être reporté au titre d'un exercice sur les bénéfices propres de celle-ci peut, dans la mesure où ce déficit correspond « à celui de la société mère absorbée ou à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, s'imputer sur les résultats des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe, et ce dans les limites de droit commun » (CGI, art. 223 I, 5). En l'espèce, la société

Direct Energie, société mère d'un groupe intégré constitué avec deux filiales, a été absorbée par la société Poweo (renommée par la suite Direct Energie), qui s'est constituée mère d'un nouveau groupe intégré comprenant les filiales de l'ancien groupe. L'Administration a délivré l'agrément permettant le transfert à la société absorbante des déficits propres de la société mère absorbée (sur le fondement de l'article 209, II du CGI - déficits antérieurs à la première intégration) et du déficit d'ensemble de l'ancien groupe intégré (sur le fondement de l'article 223 I, 6 du CGI).

A l'issue de cette opération, la société a procédé à l'imputation de ses déficits propres sur ses résultats individuels dans les limites de droit commun, puis a vainement réclamé, en application du mécanisme d'imputation sur une base élargie, l'imputation sur ses bénéfices propres, du déficit d'ensemble de l'ancien groupe qui lui avait été transféré sur agrément sur le fondement du 6 de l'article 223 I. Le Conseil d'Etat rappelle que seuls les bénéfices propres des sociétés de l'ancien groupe qui sont membres du nouveau groupe - et de l'absorbée qui n'existe plus - constituent la base élargie sur laquelle les déficits éligibles peuvent être imputés. Il s'agit ici d'une « simple dérogation à la tunnellation de droit commun du a du 1 de l'article 223 I, pour élargir la base d'imputation aux bénéfices de certaines filiales du nouveau groupe relevant du périmètre de l'ancien groupe ».

Or, par construction, la société absorbante n'était pas membre de l'ancien groupe fiscal intégré et ne pouvait faire partie de la base élargie pour l'application de ce mécanisme. Comme l'explique la rapporteur publique, Céline Guibé, « les déficits éligibles à l'imputation sur une base élargie sont un sous-ensemble des déficits propres de l'absorbante, imputables sur ses résultats individuels en application du a du 1 de l'article 223 I, et, par dérogation, également sur les bénéfices des filiales de l'ancien groupe en vertu du 5 du même article ».

Aussi, en l'espèce, les déficits subis antérieurement à la constitution du nouveau groupe ainsi que les déficits transférés sur agrément « pouvaient uniquement être imputés sur ses bénéfices propres ultérieurs » et ce, dans la limite du plafond de droit commun, que la société avait déjà atteint.

Taux de marché et prêts intragroupes (affaire Willink) : précision sur la valeur probante des logiciels de scoring (en l'espèce Riskcalc)

[Conseil d'Etat, 22 décembre 2022, n°446669, Société Willink](#)

Les outils de scoring peuvent être regardés comme suffisamment fiables pour justifier du profil de risque d'une société dès lors qu'ils tiennent compte du secteur d'activité et que les notations qui en sont issues reposent sur des données comptables de l'entreprise, sans que celle-ci ne puisse modifier les paramètres utilisés par l'application.

La déductibilité des intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition de la société par des associés ou des entreprises liées est limitée, notamment, par un taux « plancher » fixé en fonction de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. S'il est supérieur, ce taux ne peut excéder celui qu'elle aurait pu obtenir d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues (CGI, art. 212-I-a et 39, 1-3°).

Ce taux est apprécié au regard des caractéristiques du prêt et des caractéristiques propres à la société (et non celles du groupe auquel elle appartient), notamment de son profil de risque, pour un prêt présentant les mêmes caractéristiques dans des conditions de pleine concurrence. Toutefois, il ne saurait être celui que cette

entreprise aurait elle-même été susceptible de servir à ses souscripteurs si elle avait fait le choix, pour se financer, de procéder à l'émission d'obligations plutôt que de souscrire un prêt.

La preuve que le taux retenu est un taux de marché peut être apportée par la société emprunteuse par tout moyen. A cet égard, elle peut tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises qui se trouvent dans des conditions économiques comparables, dès lors que ces emprunts constituent une « alternative réaliste à un prêt intragroupe » (CE, avis, 10 juillet 2019, n°429428, SAS Wheelabrator Group).

Dans la présente affaire, le Conseil d'Etat juge de façon inédite que si les notations obtenues à l'aide d'outil de scoring tel que Riskcalc restent plus approximatives qu'une notation de crédit attribuée par une agence de notation indépendante, cette dernière n'a pas, en raison de son coût, nécessairement vocation à s'appliquer dans une opération intragroupe.

Il précise en outre que les outils de « scoring » tels que Riskcalc peuvent être regardés comme suffisamment fiables pour justifier du profil de risque d'une société dès lors qu'ils tiennent compte du secteur d'activité (qui doit être renseigné par l'utilisateur) et que les notations qui en sont issues reposent sur des données comptables de l'entreprise, sans que celle-ci ne puisse modifier les paramètres utilisés par l'application.

Le Conseil d'Etat censure la CAA, qui avait choisi d'écarter les résultats obtenus à partir du logiciel Riskcalc. Elle aurait dû rechercher si des éléments relatifs à l'utilisation de cet outil au cas d'espèce ou issus d'autres éléments de comparaison conduisait à remettre en cause la valeur probante de l'estimation de risque obtenue à partir du logiciel.

S'agissant du choix des comparables, le Conseil d'Etat juge qu'il importe seulement que les sociétés retenues présentent un niveau de risque similaire, indépendamment du secteur d'activité auquel elles appartiennent. Aussi, la CAA a commis une erreur de droit en considérant qu'il n'était pas établi que les sociétés retenues comme comparables auraient présenté le même niveau de risque que la société en raison de leur appartenance à des secteurs d'activités hétérogènes.

Il reviendra donc à la CAA de Paris, devant laquelle l'affaire est renvoyée, de se prononcer sur la valeur probante de l'estimation de risque fournie par la société Willink ainsi que sur le choix des comparables.

Taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France : les locaux hébergeant des serveurs informatiques ne constituent pas des locaux de stockage

Conseil d'Etat, 11 octobre 2022, n° 463134, Société d'études et de développement patrimonial de la RATP

Le champ d'application de l'ancienne redevance pour création de bureaux (remplacée depuis 2016 par une taxe pour construction de bureaux en Ile-de-France), de locaux commerciaux et de locaux de stockage en Ile-de-France était défini par renvoi à celui de la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France (C. urb. art. L. 520-1 et CGI, art. 231 ter).

Le Conseil d'Etat rappelle que pour les besoins de cette taxe, les locaux de stockage s'entendent des « locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production » (CGI, art. 231 ter, III, 3°).

Constatant que les données numériques traitées dans les locaux hébergeant des serveurs informatiques ne constituent « ni des produits, ni des marchandises, ni des biens », le Conseil d'Etat juge que ces locaux ne constituent pas des locaux de stockage au sens et pour l'application de ces dispositions. En effet, la circonstance qu'ils abritent des matériels et infrastructures informatiques en fonctionnement ne saurait conduire à regarder ces locaux comme destinés à un entreposage.

Publications

Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (CICo) : publication d'un décret fixant les modalités d'application

[Décret n° 2022-1006 du 15 juillet 2022 pris pour l'application de l'article 244 quater B bis du code général des impôts relatif au crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative et Décret n° 2022-1005 du 15 juillet 2022 relatif au comité consultatif des crédits d'impôt pour dépenses de recherche](#)

Pour les dépenses facturées au titre des contrats de collaboration conclus à compter du 1^{er} janvier 2022, a été instauré un crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (CICo). Il est égal à 40 % des dépenses facturées par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances (ORDC) dans le cadre d'un contrat de collaboration de recherche conclu jusqu'au 31 décembre 2025, sous réserve que ce contrat respecte certaines conditions (CGI, art. 244 quater B bis).

Les conditions d'application de ce dispositif viennent d'être prévues par décret. Y sont définis, notamment :

- Les opérations de recherche scientifique ou technique éligibles (Annexe III au CGI, art. 49 septies V) ;
- Les modalités d'appréciation du seuil minimal de dépenses devant être supportées par les ORDC (Annexe III au CGI, art. 49 septies VB) ;
- Les modalités de calcul et d'imputation du crédit d'impôt (Annexe III au CGI, art. 49 septies VD) ;
- Les obligations déclaratives des entreprises (Annexe III au CGI, art. 49 septies VE).

Modernisation du crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo

[Décret n° 2022-1392 du 19 octobre 2022 modifiant les dispositions du code du cinéma et de l'image animée relatives aux crédits d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo et Communiqué du Gouvernement](#)

Le crédit d'impôt jeux vidéo permet aux entreprises de création de jeux vidéo de bénéficier, sous conditions, d'un crédit d'impôt correspondant à 30% des dépenses de production d'un nouveau jeu (CGI, art. 220 terdecies).

Pour en bénéficier, les jeux vidéo doivent notamment contribuer au développement et à la diversité de la création française et européenne en se distinguant par leur qualité, leur originalité ou leur caractère innovant (CGI, art. 220 terdecies, III, 1). Le respect de cette condition est vérifié au moyen d'un barème de points fixé par décret, intitulé « Contribution au développement de la création » (Code du cinéma et de l'image animée, art. D. 331-25).

Les critères de ce barème viennent d'être modernisés, en vue d'une part, de les adapter aux caractéristiques actuelles de la production de jeux vidéo et d'autre part, d'en simplifier l'application.

Prospective et projets en discussion

Maintien provisoire du registre des bénéficiaires effectifs

Rép. Min. AN n° 4869 du 14 mars 2023

Pour mémoire, la CJUE a invalidé la disposition de la cinquième directive européenne anti-blanchiment prévoyant l'ouverture du registre des bénéficiaires effectifs au grand public (CJUE, 22 novembre 2022, aff. C-37/20 et C-601/20).

Dans une réponse ministérielle, le Gouvernement a indiqué que le passage au registre national des entreprises (RNE) - qui se substitue aux anciens registres d'entreprises - avait entraîné la suspension provisoire de la diffusion des données des bénéficiaires effectifs sur le site de l'INPI pour des raisons techniques, rendant l'accès temporairement inaccessible au grand public. Cet accès a été rétabli provisoirement par l'INPI depuis le 19 janvier 2023 à la demande du ministre de l'Économie, dans l'attente de tirer toutes les conséquences de l'arrêt de la CJUE.

L'INPI travaille actuellement, en lien avec le Ministère, à la définition des futures modalités d'accès aux données du registre des bénéficiaires effectifs qui permettront, notamment, aux organes de presse et aux organisations de la société civile ayant un intérêt légitime de continuer à accéder au registre. Par ailleurs, les dispositions du code monétaire et financier relatives à l'accès au registre seront modifiées dans le cadre de la transposition de la sixième directive européenne anti-blanchiment, en cours de négociation.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum