

Actualité fiscale

Intégration fiscale et seuil de détention de 95 % : prise en compte des participations réciproques

CE, 1er mars 2023, n° 464552, société Axa

Pour l'appréciation du seuil de détention à 95 % au moins par la société tête du groupe fiscal, il y a seulement lieu de vérifier que chacune des sociétés du groupe ou sociétés intermédiaires est détenue à hauteur d'au moins 95 % par la société tête de groupe, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés de cet ensemble, y compris, le cas échéant, au travers de participations réciproques internes à cet ensemble.

Le dispositif de l'intégration fiscale permet à une société de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient en pleine propriété 95 % au moins des droits à dividendes et 95 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de sociétés membres du groupe ou de sociétés intermédiaires (CGI, art. 223 A, I).

Pour apprécier le respect de la condition relative à la détention de 95% au moins de filiales par la société tête de groupe, le Conseil d'Etat juge de façon inédite qu'« il y a seulement lieu de vérifier que chacune [des sociétés du groupe ou sociétés intermédiaires] est détenue à hauteur d'au moins 95 % par la société tête de groupe, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés de cet ensemble, y compris, le cas échéant, au travers de participations réciproques internes à cet ensemble ».

Ainsi, est cassé pour erreur de droit l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles conduisant à ne pas prendre en compte les participations indirectes via les filiales faisant l'objet de participations réciproques (CAA Versailles, 29 mars 2022, n° 20VE00047, Société Axa).

Par ailleurs, le Conseil d'Etat tire les conséquences de la réglementation des participations réciproques en droit des sociétés. Celui-ci n'interdit pas une telle participation réciproque entre deux sociétés mais neutralise les droits de vote attachés aux actions concernées dans certaines situations visées par le code de commerce (art. L. 233-31, art. L. 233-29 et L. 233-30 du Code de commerce). Dans de telles situations, privés de droits de vote, les titres en cause ne peuvent plus être pris en compte pour le calcul du taux de détention de 95%.

L'analyse que fait le Conseil d'Etat dans cette décision va au-delà de la simple question de la prise en compte des participations croisées dans le calcul du taux de détention d'une filiale par la société tête de groupe, en adoptant une approche « finaliste » du calcul du taux de détention : il suffit « seulement » que la filiale soit détenue à 95% par la société tête de groupe. A la lumière de cette décision, la question se pose de savoir si la condition de détention ne doit pas s'apprécier par rapport à la société mère. On peut également se demander si, par exemple, s'agissant des sociétés intermédiaires, seule la condition de détention à plus de 95% devrait être remplie (en l'absence de conditions formelles).

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

S'il est trop tôt pour déterminer l'étendue des possibilités ouvertes par cette décision, les principes qui y ont été dégagés par le Conseil d'Etat peuvent d'ores et déjà être invoqués devant l'Administration et les juridictions administratives.

Qualification comptable des titres émis lors d'une recapitalisation avant absorption

La Cour administrative d'appel de Paris confirme le principe selon lequel, pour les sociétés industrielles et commerciales, les titres nouvellement émis à l'occasion de la recapitalisation d'une filiale avant son absorption ou sa liquidation, ne peuvent recevoir une qualification comptable différente de celle des titres déjà détenus par la société souscriptrice dans cette filiale. Est réservée l'exception du cas de changement d'intention de l'acquéreur.

CAA Paris, 23 novembre 2022, n° 21PA05210, société Agapes

Peuvent notamment être qualifiés de titres de participation les titres revêtant ce caractère sur le plan comptable, définis comme ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres.

Une telle utilité peut être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence (CE, 12 mars 2012, n° 342295, EURL Alci, CE, 20 mai 2016, n° 392527, Selarl L.).

Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de se prononcer sur cette question, dans le cadre de la réglementation comptable applicable aux entreprises du secteur bancaire. Il a jugé que dès lors que le plan comptable des établissements de crédit permettait de classer une même ligne de titres dans deux catégories différentes, les titres souscrits à l'occasion de la recapitalisation d'une filiale avant sa cession, pouvaient ainsi recevoir une qualification différente de celle des titres déjà détenus, « en fonction de l'intention de l'acquéreur à la date de leur achat ou [de leur] souscription » (CE, 8 novembre 2019, n° 422377, société Crédit).

La question se posait donc de savoir si cette solution était transposable aux entreprises industrielles et commerciales soumises au plan comptable général.

Se prononçant sur cette question, la Cour administrative d'appel de Paris précise que « les titres émis ultérieurement par la même société ne peuvent recevoir une qualification comptable différente dès lors qu'à la date de leur souscription l'acquéreur entend conserver le contrôle de la société jusqu'à sa disparition, par absorption ou par liquidation, ou jusqu'à la cession du contrôle à un tiers ».

La Cour a relevé en l'espèce que les titres déjà détenus dans les filiales émettrices étaient qualifiés de titres de participation. Elle a ensuite constaté qu'à la date d'émission des nouveaux titres, la société requérante entendait conserver le contrôle des deux sociétés concernées, en dépit de la circonstance que ce contrôle ait visé à leur liquidation ou à leur absorption.

Il ressort de cet arrêt la confirmation du principe selon lequel les titres nouvellement émis à l'occasion de la recapitalisation d'une filiale avant son absorption ou sa liquidation, ne peuvent recevoir une qualification comptable différente de celle des titres déjà détenus par la société souscriptrice dans cette filiale. Est réservée l'exception du cas de changement d'intention de l'acquéreur, qui mériterait d'être précisée. Un tel changement entraînerait également le transfert des titres (déjà détenus) avec les conséquences fiscales attachées.

A noter enfin qu'un pourvoi en cassation a été formé contre cet arrêt.

Provision pour dépréciation d'immobilisations et exigence de conformité à la réglementation comptable

Conseil d'Etat, 22 novembre 2022, n° 454766, Société des radiologues du Villeneuvois

La déductibilité fiscale d'une provision pour dépréciation d'actif est subordonnée à sa constatation dans les écritures de l'exercice conformément aux prescriptions comptables.

Sont déductibles du résultat fiscal les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées, que des événements en cours rendent probables et qui ont été effectivement constatées dans les écritures comptables de l'exercice (CGI, art. 39, 1-5 et CGI, Annexe III, art. 38 sexes).

Le Conseil d'Etat juge de façon inédite, sous l'empire des règles comptables en vigueur depuis le 1er janvier 2005, qu'une provision pour dépréciation doit avoir été constatée dans les écritures de l'exercice « conformément aux prescriptions comptables » pour pouvoir être déductible fiscalement. Il confirme en la matière l'application du principe de connexion fiscal-comptable et vient compléter sa jurisprudence Foncière du Rond-Point (CE, 23 décembre 2013, n° 346018).

Sur le plan comptable, lorsqu'il existe un indice de perte de valeur des éléments d'actifs immobilisés, l'entreprise doit réaliser, à la clôture de chaque exercice, un test de dépréciation consistant à comparer la valeur nette comptable (VNC) et la valeur actuelle de l'actif (PCG, art. 214-15).

Conformément aux prescriptions comptables, la seule circonstance que la valeur vénale d'un élément d'actif soit devenue inférieure à sa valeur nette comptable ne saurait, en principe, justifier la déductibilité fiscale d'une provision s'il apparaît que la valeur d'usage reste supérieure à cette valeur nette comptable, faisant ainsi obstacle à la comptabilisation d'une dépréciation.

Pertes nées au cours d'exercices clos avant que la société étrangère ne devienne imposable en France : refus du report en avant

Conseil d'Etat, 15 novembre 2022, n° 444902, Sté Kimmolux

Les déficits constatés au titre d'une période au cours de laquelle la société qui les a subis n'était pas imposable en France - du fait de la convention fiscale applicable - ne peuvent être reportés sur l'exercice à compter duquel elle est devenue imposable à l'IS en France.

En droit interne, lorsqu'elle n'exerce en France aucune activité habituelle, une société étrangère qui y possède un immeuble à usage commercial ou d'habitation donné en location, est passible de l'impôt sur les sociétés, en raison de sa forme ou du caractère lucratif de l'opération, sur les profits retirés de cette location en vertu des dispositions de l'article 206 du CGI (CE, 30 mai 1980, n° 12790 ; 18 janvier 1984, n° 24343 ; 18 mars 1985, n° 38104 et 31 mars 1993, n° 82395).

Sous l'empire de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa rédaction du 1er avril 1958, ses articles 3 et 4 étaient interprétés par la jurisprudence du Conseil d'Etat comme attribuant le droit d'imposer les revenus locatifs perçus par des entreprises luxembourgeoises au Luxembourg, tandis que la Cour administrative du Luxembourg jugeait que ces revenus n'étaient pas taxables au Luxembourg (convention fiscale franco-

luxembourgeoise ; CE, 18 mars 1994, n°79974, SARL Société d'investissement agricole et forestier). Il en résultait une double exonération à laquelle l'avenant à la Convention entré en vigueur le 1er janvier 2008 a mis fin, en prévoyant que les revenus provenant de l'exploitation et de l'aliénation des biens immobiliers des entreprises sont imposables dans l'Etat où ils sont situés.

Une société luxembourgeoise s'était ainsi trouvée imposée, pour la première fois, au titre de l'exercice 2008, sur ses revenus locatifs de source française. Après avoir procédé au retraitement de ses écritures comptables afin d'isoler l'actif net relatif à ses opérations imposables en France ainsi que les charges et produits qui s'y rapportaient, la société avait inscrit un report à nouveau déficitaire à son bilan de clôture de l'exercice 2008 à raison des pertes réalisées au cours des exercices antérieurs.

Le Conseil d'Etat juge de façon inédite que le report à nouveau déficitaire correspondant à des pertes comptables calculées au titre de son activité française pour les exercices antérieurs à 2008 ne pouvait correspondre à un déficit fiscal constaté au sens du 3e alinéa du I de l'article 209 du CGI, l'activité de la société n'étant devenue imposable en France qu'à compter du 1er janvier 2008. La société ne pouvait donc déduire ce report à nouveau déficitaire de son premier résultat imposable en France, en 2008.

Situation déficitaire de la société recevant des dividendes de source étrangère : impossibilité de reporter l'excédent de crédit d'impôt non imputé

CE, 8 mars 2023, n° 456349, société Natixis

Le Conseil d'Etat confirme l'impossibilité, dans le silence de la convention de reporter en avant le crédit d'impôt conventionnel qu'une société déficitaire n'aurait pu imputer sur l'impôt dû en France au titre de l'exercice au cours duquel elle perçoit des revenus de source étrangère. Cette impossibilité n'est par ailleurs pas contraire au droit de l'Union européenne.

Les conventions fiscales conclues par la France ont pour objet d'éliminer la double imposition juridique résultant d'une imposition limitée à la source des principaux revenus perçus par les entreprises (dividendes, intérêts, redevances), qui sont également pris en compte pour le calcul de l'impôt dans l'Etat de résidence. Cette double imposition est éliminée par une clause spécifique qui prévoit en général (s'agissant de revenus passifs) l'octroi, à la société résidente, d'un crédit d'impôt en principe égal à l'impôt payé à l'étranger. Ce crédit d'impôt qui s'impute sur l'impôt sur les sociétés français dans la base duquel les revenus en cause sont compris ne peut cependant excéder le montant de l'impôt français correspondant auxdits revenus. Cette règle trouve son pendant en droit interne dans la règle dite du butoir (CGI, art. 220).

Pendant de longues années, le débat sur le caractère restituable ou reportable des crédits d'impôt étranger a opposé les contribuables à l'Administration.

Le Conseil d'Etat a jugé que lorsqu'il ne pouvait faire l'objet d'une imputation, le crédit d'impôt conventionnel n'était pas restituable (CE, 27 juin 2016, n° 388984 et 392534, société Faurecia).

Puis, s'agissant de la règle du butoir, il a précisé que « l'imputation de l'impôt retenu à la source sur les revenus de source française et sur les revenus de source étrangère perçus au cours d'un exercice, s'opère sur l'impôt sur les sociétés à la charge du bénéficiaire de ces revenus au titre de cet exercice » (CE, 26 juin 2017, n° 406437, société BPCE).

Dans le présent arrêt, le Conseil d'Etat confirme en premier lieu qu'il ne résulte ni de la règle du butoir, « ni d'aucune autre disposition législative ou réglementaire » que puissent être reportés en avant les crédits d'impôts conventionnels non-imputés en raison de la situation fiscale déficitaire de la société résidente.

Le Conseil d'Etat juge que l'absence de possibilité de report d'un crédit d'impôt conventionnel non utilisé du fait d'une situation déficitaire ne saurait conduire à priver un contribuable résident de France du bénéfice de l'élimination d'une double imposition.

Enfin et surtout, le Conseil d'Etat juge que dans le contexte des conventions et à la lumière de l'objet et du but qu'elles poursuivent, elles ne peuvent être lues, dans leur silence, « comme prévoyant nécessairement le report des crédits d'impôt conventionnels non utilisés ». C'est à l'Etat de résidence de déterminer, le cas échéant, comment il souhaite exercer sa compétence fiscale

Sur le terrain du droit de l'Union européenne, le Conseil d'Etat juge conforme à la libre circulation des capitaux la circonstance que les modalités d'élimination de la double imposition ne prévoient pas le report du crédit d'impôt conventionnel et ce, sans qu'il soit besoin de renvoyer une question préjudicielle à la Cour de justice.

En dernier lieu, le Conseil d'Etat écarte le moyen tiré de la méconnaissance à la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH). Il juge ainsi que « le crédit d'impôt conventionnel ne constitue pas un acompte sur le paiement au Trésor de l'impôt sur les sociétés », de sorte que la société ne disposait d'aucune créance restituable pouvant être regardée comme un bien au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH (CE, 27 juin 2016, n° 388984 et 392534, société Faurecia).

Publications

Contribution sociale à l'IS : libre choix d'imputation des crédits d'impôt étrangers

[Lien vers l'actualité BOFiP](#)

Les sociétés redevables de l'impôt sur les sociétés (IS) sont assujetties à une contribution sociale à l'IS égale à 3,3 % de cet impôt et diminué d'un abattement de 763 000 € (CGI, art. 235 ter ZC, I). Pour acquitter cette contribution, le CGI exclut que soit imputés les crédits d'impôt de toute nature ainsi que le montant de la créance de carry-back (CGI, art. 235 ter ZC, IV).

Toutefois, par tolérance, l'Administration permettait, le cas échéant, d'imputer sur la contribution sociales les crédits d'impôt conventionnels n'ayant pas pu s'imputer sur l'IS « dans les conditions et limites fixées par la convention », lorsqu'une telle convention fiscale « dispose que des crédits d'impôt attachés à des revenus qui ont leur source dans l'État ou le territoire cocontractant de la France, sont imputables sur l'IS et les impôts de même nature calculés en France sur ces revenus » (BOI-IS-AUT-10-30, n° 100).

L'Administration vient encore d'assouplir cette tolérance. Il n'est désormais plus exigé que le crédit d'impôt conventionnel ait été imputé en priorité sur l'IS, de sorte que seul le reliquat soit effectivement imputable sur la contribution. Les entreprises peuvent ainsi désormais « déterminer librement l'ordre d'imputation de ces crédits d'impôt sur l'IS et la contribution sociale ».

OCDE : dernières publications

BEPS

27 février 2023 – Rediffusion des OCDE Tax talks

[Lien vers la rediffusion](#)

Le 27 février 2023, l'OCDE a présenté une mise à jour de ses travaux en matière de fiscalité, en faisant notamment le point sur la mise en œuvre du projet BEPS 2.0 ainsi que les derniers développements au niveau du G20.

15 mars 2023 – Le Mexique dépose son instrument pour la ratification de la Convention multilatérale BEPS

[Lien vers le communiqué](#)

La convention conclue entre la France et le Mexique est couverte par l'instrument de ratification déposé par le Mexique.

[Lien vers le communiqué](#)

21 mars 2023 – De nouveaux résultats sur la prévention du chalandage fiscal montrent que la mise en œuvre des mesures pour lutter contre l'évasion fiscale internationale continue de progresser

L'OCDE a publié les derniers résultats concernant les mesures prises par les juridictions pour empêcher le chalandage fiscal et d'autres formes de pratiques abusives des conventions fiscales dans le cadre de l'Action 6 du projet BEPS.

Prospective et projets en discussion

Impôt minimum mondial (Pilier 2) : tour d'horizon de la mise en œuvre par pays

[Lien vers la carte interactive KPMG Avocats](#)

Un certain nombre d'Etats ont déjà publié des projets de législation qu'ils ont soumis à consultation publique, à l'instar de l'Allemagne, le 20 mars dernier. Le Royaume-Uni vient également d'inclure dans son projet de loi de finances le dispositif.

A l'échelle mondiale, de nombreux Etats sont également avancés dans la transcription des règles GloBE dans leur droit interne, telle que la Corée du sud, premier Etat à les avoir adoptées dans son droit interne.

Constatant que la mise en œuvre des règles GloBE pouvait différer d'un Etat à l'autre tant dans l'avancement que dans les dates d'entrée en vigueur, le cabinet KPMG Avocats a établi une carte interactive – à partir des informations remontées par le réseau KPMG –, qui permettra de suivre l'évolution dans la mise en œuvre mondiale des règles GloBE.

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