

Actualité fiscale

PLF 2024 : Les dernières annonces du Gouvernement

[Projet de loi de finances pour 2024](#)

Le Ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, et le Ministre délégué chargé des Comptes publics ont présenté ce mercredi 27 septembre, en Conseil des ministres, le projet de loi de finances (PLF) pour 2024.

Le Gouvernement, qui envisage d'ores et déjà avoir recours à l'article 49.3 pour l'adoption des textes budgétaires de fin d'année, a exposé les différentes mesures du projet de loi.

La plus notable pour les entreprises concerne le report de la suppression totale de la CVAE à 2027. La LF pour 2023 prévoit pour l'heure sa suppression en 2 ans. La CVAE due par les redevables au titre de l'année 2023 a été diminuée de moitié et devait disparaître totalement en 2024. C'est cette seconde étape qui serait retardée et aménagée sur 4 ans (de 2024 à 2027).

Le Gouvernement prévoit ainsi un étalement de la suppression de la seconde moitié de la cotisation par le PLF pour 2024. Ce « reliquat » pourrait ainsi être supprimé progressivement entre 2024 et 2027 (soit sur 4 ans).

Le Gouvernement propose par ailleurs la mise en place d'une taxe sur les concessions du secteur des transports, une hausse de la taxation des billets d'avion (possiblement via une hausse de l'éco-contribution) et un durcissement du malus automobile. Plusieurs niches fiscales « brunes » pourraient par ailleurs être supprimées (notamment l'avantage fiscal sur le gazole non routier - GNR).

Le PLF pour 2024 doit dorénavant être discuté, éventuellement amendé, et voté par le Parlement.

Double apport du Conseil d'Etat sur la question des dépenses de recherche en CIR

[CE, 26 juillet 2023, n° 466493, Sté Cap 2020 Consult](#)

Cet arrêt récent du Conseil d'Etat vient apporter un double éclairage dans le cadre du crédit d'impôt recherche (CIR) : il se prononce sur la question de l'éligibilité au CIR des dépenses de recherche externalisées payées par un tiers, ainsi que sur l'articulation de l'option pour l'activation des dépenses de fonctionnement d'opérations de R&D avec le principe de permanence des méthodes comptables.

Éligibilité des dépenses externes payées directement par le cocontractant du donneur d'ordre

Selon cette décision, les dépenses liées à des opérations de recherche externalisées peuvent être prises en considération pour le calcul du CIR du donneur d'ordre, même si elles sont directement réglées au sous-traitant par le cocontractant du donneur d'ordre.

Dans les faits, une entreprise avait conclu un contrat avec le Centre national d'études spatiales (CNES) pour un projet de recherche. Par la suite, cette entreprise avait également conclu un accord de consortium avec quatre organismes pour la réalisation des prestations de recherche, toutes financées directement par le CNES. L'administration fiscale avait initialement

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

exclu ces dépenses du CIR de l'entreprise donneuse d'ordre, arguant que cette dernière n'avait pas engagé de dépenses directes pour les opérations de recherche réalisée par les organismes partenaires.

Cependant, le Conseil d'État a rectifié cette interprétation, posant le principe selon lequel les dépenses peuvent être prises en compte dans la détermination du CIR de l'entreprise donneuse d'ordre, même si elles sont directement payées au sous-traitant par le cocontractant de l'entreprise donneuse d'ordre.

La rapporteure publique, Céline Guibé, souligne également que le paiement direct par l'acheteur public, le CNES en l'espèce, n'empêche pas l'éligibilité au CIR de la dépense au niveau du donneur d'ordre, pourvu que ce paiement soit effectué au nom et pour le compte du titulaire du marché. Elle souligne que le paiement direct est courant pour les sous-traitants des titulaires de marchés publics, parfois même obligatoire. En conséquence, les dépenses en question constituent un coût supporté par le donneur d'ordre, même si aucun flux de trésorerie n'est dirigé directement vers le sous-traitant au niveau de ce dernier.

Le Conseil d'État renvoie l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles afin de déterminer si les prestations ont été effectuées pour le compte de l'entreprise requérante ou si tous les partenaires, y compris la société titulaire du marché et les quatre autres organismes, ont contribué aux travaux de recherche de manière indépendante.

Le principe de permanence des méthodes comptables : limite à l'option pour l'activation des dépenses de fonctionnement d'opérations de R&D

Pour rappel, en vertu de l'article 236, I du CGI, les entreprises qui engagent des frais de recherche scientifique ou technique disposent d'un choix entre la déduction immédiate ou l'immobilisation des dépenses de fonctionnement correspondantes.

Du fait du principe de permanence des méthodes, l'activation devient irrévocable, à moins d'une situation exceptionnelle justifiant un changement d'approche. Une fois que l'entreprise a choisi cette option, elle s'applique de manière universelle à tous les projets répondant aux critères établis.

Selon le Conseil d'État, il est essentiel de vérifier individuellement que chaque projet respecte les critères d'immobilisation définis par la comptabilité.

En l'espèce, la société requérante a incorporé dans son bilan en tant qu'actif les coûts liés à ses propres activités de recherche, mais elle a toutefois enregistré en tant que charges les dépenses de sous-traitance engagées par les autres partenaires du consortium en 2011 et 2012.

Le Conseil d'État rappelle en premier lieu que l'option prévue est en principe permanente pour les méthodes comptables, sauf en cas de circonstances exceptionnelles pour le contribuable ou de modifications des règles comptables. Cette option doit être appliquée à toutes les dépenses liées aux projets de recherche de l'entreprise, à condition qu'elles répondent aux critères définis à l'article R. 123-86 du Code de commerce, i.e., les dépenses en question doivent se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant des sérieuses chances de rentabilité commerciale.

Cependant, il estime que la Cour a commis une erreur de droit en ne vérifiant pas si le projet de recherche en question respectait les critères comptables applicables, au lieu de simplement invoquer le principe de permanence des méthodes comptables contre le contribuable. En conséquence, l'affaire est renvoyée à la Cour administrative d'appel de Versailles pour être réexaminée sur le fond.

CIR : La définition de la notion de « subvention publique »

CE, 20 février 2023, n° 463363, Institut technologique FCBA

Le Conseil d'État a récemment clarifié la définition de "subvention publique" en ce qui concerne les subventions accordées aux entreprises pour des opérations éligibles au crédit d'impôt recherche.

Ces subventions, qu'elles soient définitivement acquises ou remboursables, sont déduites de la base du CIR, conformément à l'article 244 quater B, III du CGI.

Le Conseil d'État précise que la notion de "subvention publique" renvoie à toute aide octroyée par une entité de droit public en raison d'opérations éligibles au crédit d'impôt recherche. Cette décision annule ainsi la précédente décision de la cour administrative d'appel de Paris qui considérait que toute aide, provenant de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie, était une subvention publique, qu'elle soit attribuée par une autorité administrative ou par un organisme privé investi d'une mission de service public.

L'admission du caractère commercial d'un abandon de créances en cas de chiffre d'affaires futur

CE, 26 juillet 2023, n° 463846, Sté Lamaï

L'abandon de créances qui maintient la perspective d'un chiffre d'affaires futur peut être considéré comme ayant un aspect commercial.

Le Conseil d'État a récemment statué sur l'application des dispositions de l'article 39, 13 du Code Général des Impôts, qui prévoient que les aides qui ne sont pas de nature commerciale sont généralement exclues des charges déductibles. Selon cette décision, une aide destinée à favoriser le développement d'une activité qui n'a pas encore généré de chiffre d'affaires peut être considérée comme commerciale si les perspectives de développement de cette activité n'apparaissent pas purement éventuelles au moment où l'aide est accordée.

Dans le cas d'espèce, une société dans le domaine informatique avait concédé une licence d'utilisation de sa technologie à sa filiale, sans prévoir de redevances, mais en conservant la propriété exclusive des améliorations apportées par la filiale à cette technologie. Lorsque la filiale a rencontré des difficultés financières, la société mère a consenti un abandon de créances. Les autorités fiscales ont contesté la déductibilité de cet abandon au motif qu'il ne répondait pas aux critères de l'article 39, 13 du CGI.

La cour administrative d'appel de Bordeaux a confirmé cette position, affirmant que l'abandon n'avait pas de caractère commercial, notamment du fait que l'activité propre de la société mère bénéficiant des améliorations apportées par sa filiale n'avait généré aucun chiffre d'affaires sur la période vérifiée, et que les conditions de déductibilité des aides aux entreprises en sauvegarde n'étaient pas remplies car la procédure de sauvegarde avait été ouverte après l'octroi de l'abandon de créances.

Pendant, le Conseil d'État a annulé cette décision en considérant que, dans les circonstances spécifiques de cette affaire, l'abandon de créances avait un caractère commercial prédominant. En effet, à la date de l'octroi de l'abandon en juin 2014, l'activité informatique de la société mère était devenue résiduelle, tandis que les perspectives commerciales de la technologie dont elle était propriétaire semblaient sérieuses, grâce aux améliorations apportées par la filiale dans le cadre du contrat de licence de savoir-faire et d'assistance technique conclu entre les deux sociétés.

Le Conseil d'État a donc jugé que l'abandon de créance pouvait être considéré comme principalement commercial, malgré les considérations financières qui y étaient liées.

Régime mère-fille : limitation de la déduction de la perte de change sur dividendes

CAA Paris 28 juin 2023, n° 21PA03000, 21PA04456, SA des Établissements J. Soufflet (non publié)

Conformément aux règles énoncées par l'article 216 du Code général des impôts, les bénéfices nets issus de participations, principalement sous forme de dividendes, et éligibles au régime mère-fille, perçus par une société mère au cours d'un exercice comptable, peuvent être déduits du bénéfice net total de cette société à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 5 % calculée sur le produit total des participations.

Saisie de la question de savoir si les pertes de change impactent le calcul de cette quote-part, la Cour administrative d'appel de Paris a tout d'abord précisé que les dividendes sont imposables lors de l'exercice au cours duquel leur distribution a eu lieu, même s'ils ont été effectivement perçus après la clôture de cet exercice.

La Cour a spécifié que, bien que la perte de change ne soit pas incluse dans le calcul de la quote-part du dividende, elle ne peut pas non plus être déduite intégralement. Selon la Cour, cette déduction est uniquement autorisée si elle est associée à un revenu effectivement assujéti à l'impôt au cours de la même période fiscale. Par conséquent, la déduction de la perte est acceptée uniquement dans la mesure où elle correspond à la portion du dividende qui est effectivement soumise à l'impôt au titre des frais et des charges, i.e. , 5 %.

Publications

Augmentation du plafond de bénéfice imposable au taux réduit d'IS : les commentaires administratifs confirment son application aux exercices clos au 31 décembre 2022

[Lien vers l'actualité BOFiP](#)

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2022, le taux réduit d'IS de 15 % est applicable sur les premiers 42 500 € de résultats (contre 38 120 € pour les exercices clos avant cette date) réalisés par les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires n'excédant pas 10 000 000€, (*LF 2023, art. 37*). L'Administration vient de publier au BOFiP ses commentaires relatifs à cette mesure. Elle confirme sans surprise l'application du plafond réhaussé aux exercices clos le 31 décembre 2022.

Prospective et projets en discussion

Publication des propositions de directives BEFIT et Prix de transfert

[New proposals to simplify tax rules and reduce compliance costs for cross-border businesses \(europa.eu\)](https://europa.eu)

La Commission européenne a adopté le 12 septembre dernier la proposition de directive dite *BEFIT* (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*) visant à mettre en œuvre au sein des groupes consolidés soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'UE des règles communes de calcul du résultat fiscal. Elle vise à assurer une répartition plus efficace des profits entre les Etats membres.

Cette proposition s'accompagne d'une autre proposition de directive en vue d'intégrer dans le droit communautaire le principe de pleine concurrence et d'harmoniser les règles en matière de prix de transfert au sein de l'UE.

Ces directives doivent désormais être adoptées à l'unanimité des Etats membres.

Directive BEFIT

Chaque société du groupe devrait déterminer sa base d'imposition « préliminaire » sur la base des règles BEFIT. Ces résultats individuels préliminaires seraient ensuite agrégés en une seule assiette commune, permettant ainsi la consolidation des bénéfices et des pertes de toutes les sociétés du groupe, à l'intérieur des frontières européennes.

Les règles BEFIT devraient s'appliquer obligatoirement aux groupes opérant au sein de l'UE dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur à 750 M€ (seuil identique à celui du Pilier 2) et dont l'entité mère ultime détient, directement ou indirectement, au moins 75 %.

Les groupes dont la société mère est résidente d'un Etat tiers devraient appliquer les règles BEFIT uniquement si les entités membres du groupe au sein de l'UE ont réalisé un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 50 M€ au cours d'au moins 2 des 4 derniers exercices ou au moins 5 % du chiffre d'affaires total du groupe.

Les autres groupes pourraient quant à eux choisir volontairement d'appliquer les règles BEFIT, sous réserve d'établir des comptes consolidés.

Les règles BEFIT seraient alors applicables à l'ensemble des sociétés et établissements stables du groupe considéré, établis dans l'UE, satisfaisant à la condition de détention de 75%.

La proposition de directive doit désormais être adoptée par le Conseil de l'UE. Une fois cette étape achevée, elle devrait entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2028.

Harmonisation des règles en matière de prix de transfert

La proposition de la Commission vise à harmoniser les règles en matière de prix de transfert au sein de l'UE et à garantir une approche commune des problématiques liées aux prix de transfert. Elle intègre le principe de pleine concurrence et des règles clé dans le droit européen, clarifie le rôle et le statut des principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert et crée la possibilité d'établir des règles communes contraignantes sur des aspects spécifiques de ces règles au sein de l'Union.

L'objectif affiché par la Commission est de renforcer la sécurité fiscale et d'atténuer le risque de contentieux et de double imposition. Par ailleurs, la proposition vise à réduire les risques de planification fiscale agressive.

Une fois cette proposition adoptée par le Conseil de l'UE, elle devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2026.

Convention fiscale franco-danoise

[Lien vers le projet de loi sur le site du Sénat](#)

La France et le Danemark ont signé une nouvelle convention fiscale le 4 février 2022. Cette nouvelle convention entrera en vigueur à l'issue du processus de ratification dans chacun des pays.

Si côté danois la convention a d'ores et déjà été ratifiée, côté français, le projet de loi de ratification déposé par le Gouvernement le 26 avril dernier au Sénat n'a pour l'heure toujours pas été inscrit à l'ordre du jour des débats.

Il conviendra de suivre avec attention la prochaine réunion de la conférence des présidents – au cours de laquelle sera fixé l'ordre du jour du Sénat pour les semaines à venir – qui se tiendra le 5 octobre prochain afin de voir si le projet de loi est (ou non) inscrit au calendrier du Sénat.

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

Lettre fiscale Numeum © 2023