

Actualité fiscale

Fusions : possibilité de fractionner la demande d'agrément de transfert de déficits

Conseil d'Etat, 17 octobre 2023, n°464667, Sté Metalic et Sté AJ Partenaires

Le Conseil d'État a récemment tranché une question juridique inédite concernant la divisibilité de la demande d'agrément formulée par la société absorbante pour le transfert du déficit de la société absorbée.

Pour rappel, dans le cadre des fusions soumises au régime spécial des fusions (article 210 A du CGI), les déficits reportés en avant de la société absorbée peuvent être transférés, sous réserve d'agrément, à la société bénéficiaire. L'agrément est accordé lorsque l'activité à l'origine des déficits n'a pas subi de changement significatif pendant la période où les déficits en question ont été constatés.

En l'espèce, une société a sollicité le transfert des déficits reportables de sa filiale à la suite de la dissolution sans liquidation de cette dernière, au titre des déficits constatés à la clôture des exercices 2011, 2014 et 2015. L'administration a refusé l'agrément, estimant qu'un changement significatif était intervenu dans l'activité à l'origine des déficits. La société a contesté ce refus en demandant son annulation pour excès de pouvoir, et a demandé à titre subsidiaire le transfert des déficits générés au titre des exercices 2014 et 2015. La Cour administrative d'appel a rejeté cette demande.

Le Conseil d'État, saisi de l'affaire, précise que l'agrément peut être accordé pour une partie seulement des déficits, reconnaissant ainsi que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en refusant d'examiner une demande d'annulation partielle du refus d'agrément, i.e., annulation du refus opposé pour le transfert des déficits générés au titre des exercices 2014 et 2015, uniquement.

Ainsi, une société de demander le transfert partiel de ses déficits, en se basant sur l'absence de changement significatif d'activité pour certains exercices. Le Conseil d'État a souligné que même si la demande porte initialement sur l'ensemble des déficits reportables, l'administration peut accorder l'agrément pour une fraction spécifique si les conditions sont remplies. Ainsi, une demande ne peut être rejetée pour irrecevabilité au seul motif qu'elle ne concerne pas l'intégralité des déficits reportables de la société.

Reconnaissance de la qualité de résident en cas d'exonération temporaire et partielle de l'impôt sur les sociétés

Tribunal administratif de Dijon, 3 octobre 2023, n°2200838

Le Tribunal administratif de Dijon rappelle qu'une exonération temporaire et partielle de l'impôt sur les sociétés, résultant de l'application du régime tunisien des « entreprises totalement exportatrices », ne s'oppose pas à ce que la société qui en bénéficie soit considérée comme résidente conformément aux termes conventionnels.

Seuls les résidents des États signataires peuvent revendiquer les avantages prévus par une convention fiscale. Or, la majorité des conventions fiscales conclues par la France reprend la définition de résidence de la convention modèle de l'OCDE qui vise toute personne assujettie à l'impôt dans l'État en question en vertu de sa législation fiscale.

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

L'affaire en question implique une société française ayant versé des rémunérations à une société tunisienne en contrepartie de prestations de services. L'Administration française a estimé que ces rémunérations devaient être soumises à la retenue à la source, tandis que la société française se fondait sur l'article 11 de la convention franco-tunisienne, attribuant le droit d'imposer à la Tunisie.

La société tunisienne bénéficiant du régime d'exonération temporaire des « sociétés totalement exportatrices », l'enjeu était de déterminer la résidence de cette dernière pour l'application de la convention. L'Administration soutenait que cette exonération faisait obstacle à considérer la société tunisienne comme assujettie à l'impôt en Tunisie et résidente au sens conventionnel.

Le Tribunal administratif de Dijon a appliqué la solution retenue dans deux arrêts précédemment rendus par le Conseil d'État (CE, 2 février 2022, n°443018, SA Observatoire d'économie appliquée et CE, 2 février 2022, n°446664, Sté TDA International), estimant que la société tunisienne était résidente en Tunisie pour l'application de la convention, même si elle bénéficiait d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés en Tunisie. Notons que la décision a été rendue sans tenir compte du statut de "non-résidente" choisi par la société en vertu de dispositions tunisiennes spécifiques au contrôle des changes.

Acte anormal de gestion : rappel des principes de dévolution de la charge de la preuve

Conseil d'Etat, 18 octobre 2023, n° 464201, Sté Groupe CIOA

Le Conseil d'État refuse en l'espèce la déductibilité de redevances versées à une société en se fondant sur le principe de l'acte anormal de gestion. Cette décision est l'occasion de rappeler les principes de dévolution de la charge de la preuve en matière de justification des charges.

En l'espèce, l'Administration a remis en question, à l'issue d'une vérification de comptabilité, la déduction des redevances payées à une société britannique par une société française pour l'utilisation d'un ERP. Les discussions devant les tribunaux ont principalement porté sur la dévolution de la charge de la preuve.

Le Conseil d'État a rappelé le processus de dévolution de la charge de la preuve dans le cas d'une suspicion d'acte anormal de gestion :

- Tout d'abord, il revient au contribuable de justifier le montant des charges qu'il souhaite déduire de son bénéfice imposable, ainsi que le principe même de leur déductibilité.
- Ensuite, si l'Administration s'oppose à la déduction, elle doit prouver que la charge en question n'est pas déductible par nature, qu'elle n'a pas de contrepartie, que sa contrepartie ne présente pas d'intérêt pour le contribuable, ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

Ainsi, la nécessité pour l'entreprise de justifier de l'intérêt que représentent certaines charges, en fournissant des éléments contradictoires à ceux avancés par l'administration, ne se présente que lorsque cette dernière invoque des faits objectifs remettant en question le principe de la déductibilité des charges en question ou établissant le caractère insuffisant de la contrepartie pour l'entreprise.

En l'espèce, la société a justifié la déductibilité des redevances litigieuses en fournissant la convention conclue avec la société britannique, les factures correspondantes ainsi que les écritures comptables afférentes aux redevances.

Cependant, l'Administration a prouvé l'absence de contrepartie en soulignant que la société bénéficiaire des redevances était inactive et surtout, qu'elle n'était pas propriétaire des droits d'exploitation de l'ERP.

Comme la requérante n'a pas fourni d'éléments pour contester ceux avancés par l'Administration, le Conseil d'État a conclu à l'existence d'un acte anormal de gestion.

Publications

Publication du dernier rapport de l'OCDE relatif aux statistiques de l'impôt sur les sociétés

Actualités OCDE

Le dernier rapport de l'OCDE sur les Statistiques de l'impôt sur les sociétés et le document de travail associé, intitulé "Taux effectifs d'imposition des entreprises multinationales : nouvelles données sur les bénéficiaires faiblement imposés au niveau mondial", présentent de nouvelles données cruciales pour évaluer l'impact de l'impôt minimum mondial.

Ce document énonce qu'environ 37,1 % des bénéficiaires nets mondiaux sont soumis à des TEI inférieurs à 15 %. Contrairement aux études antérieures se limitant aux juridictions à faible fiscalité, cette nouvelle méthode estime que plus de la moitié de ces bénéficiaires faiblement imposés à moins de 15 % sont réalisés dans des juridictions à fiscalité élevée, où le taux d'imposition légal et moyen dépasse 15 %. Cette situation concerne tous les groupes de pays, quel que soit leur niveau de revenu, avec 28 % de ces bénéficiaires provenant de juridictions à revenu faible ou intermédiaire.

Le document souligne également que plus de 20 % des bénéficiaires très faiblement imposés, c'est-à-dire soumis à un TEI inférieur à 5 %, sont réalisés dans des juridictions à fiscalité élevée. Cette faible imposition des bénéficiaires dans ces juridictions, probablement liée à des incitations fiscales, met en évidence le potentiel de collecte de recettes de l'impôt minimum mondial, même dans des juridictions considérées comme pratiquant une fiscalité élevée.

Le rapport souligne ainsi le décalage persistant entre les bénéficiaires des entreprises multinationales et l'activité économique réelle sur les marchés mondiaux. Ce phénomène souligne l'importance de la mise en œuvre de l'accord fiscal mondial BEPS.

Contrôle fiscal : encadrement du délai de saisine des recours hiérarchiques

Charte du contribuable vérifié millésime 2023 et actualité BOFiP du 15/11/2023

La nouvelle version publiée en octobre 2023 de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié prévoit désormais que les demandes de recours hiérarchique ou d'interlocution portant sur le bien-fondé des rectifications maintenues au sein de la réponse aux observations du contribuable doivent désormais être présentées dans un délai de trente jours.

Jusqu'à présent, l'exercice des recours hiérarchiques à l'issue d'un contrôle fiscal pour lequel des désaccords sur les redressements proposés persistent entre le vérificateur et le contribuable (i.e., saisine de l'inspecteur divisionnaire ou principal et interlocuteur spécifiquement désigné) n'étaient pas enfermés dans un délai précis.

La jurisprudence considère que ces recours doivent être exercés après la réponse de l'administration aux observations du contribuable et avant la mise en recouvrement des impositions complémentaires devant intervenir après un délai raisonnable, et ce afin d'en garantir l'exercice effectif.

A noter également que l'article L.80 D du LPF prévoit d'ores et déjà que des sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, et ce afin de d'assurer le respect du principe de motivation des sanctions fiscales. S'agissant d'une procédure de vérification de comptabilité pour lesquelles des pénalités sont appliquées par l'administration, et demeurent contestées au sein de la réponse du contribuable à la proposition de rectification, ce dispositif est déjà susceptible d'empêcher la mise en recouvrement des pénalités notifiées avant l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la réponse aux observations du contribuable.

Dorénavant, la version 2023 de la charte publiée en octobre instaure plus généralement un délai de recours de 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'administration aux observations du contribuable à la proposition de rectification.

Les commentaires au BOFiP correspondants ont été mis à jour en conséquence (BOI-CF-PGR-20-10 n°340).

Mise à jour du guide prix de transfert de l'administration à l'usage des PME

Les prix de transfert : guide à l'usage des PME millésime 2023

L'administration publie le dernier millésime de son guide relatif aux prix de transfert à l'usage des PME.

Les précisions doctrinales sur les principes de détermination des prix de transfert sont mises à jour en conséquence ([actualité BOFiP du 22/11/2023](#) et [BOI-BIC-BASE-80-10-10](#)).

Prospective et projets en discussion

PLF 2024 : amendements adoptés en 1^{er} lecture à l'Assemblée nationale

PLF 2024

Les motions de censure déposées suite à la mise en œuvre de l'article 49-3 par le Gouvernement ayant été rejetées, le texte sur lequel il a engagé sa responsabilité est donc considéré comme adopté.

Le texte de la 1^e partie intègre des amendements présentés par le Gouvernement ainsi qu'une sélection de ceux présentés par les députés. Sont particulièrement à relever :

- **La mise en conformité a minima du régime mère-fille avec le droit de l'UE (arrêt de la CJUE Manitou)**

Le taux de la QPFC réduit à 1 % serait applicable à toutes les distributions de dividendes perçus par une société mère, membre d'une intégration fiscale ou non quel qu'en soit le motif, qui lui sont versés par une filiale établie dans un Etat membre de l'UE ou de l'EEE, qui si elle avait été établie en France, aurait rempli les conditions pour former avec la société mère un groupe intégré.

En l'absence d'entrée en vigueur spécifique, cette mesure devrait s'appliquer aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

Pour rappel, ce taux réduit est pour l'heure applicable aux dividendes (soumis au régime mère-fille) versés dès le premier exercice d'appartenance au groupe intégré. Néanmoins, la condition tenant au respect d'un délai minimum d'un an d'appartenance au groupe pour l'application du nouveau taux de 1 % serait réinstaurée pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

- **DAC 6 : limitation du champ d'application de l'obligation de notification de l'intermédiaire soumis au secret professionnel**

La loi française prévoit que l'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du Code pénal doit recueillir l'accord de son client avant de souscrire la déclaration visée. A défaut de cet accord, il doit notifier l'obligation déclarative à tout autre intermédiaire à qui elle incombe ou, en l'absence d'autre intermédiaire, au contribuable concerné par le dispositif transfrontière, par tout moyen permettant de lui conférer date certaine (CGI, art. 1649 AE, I, 4°).

Suite à l'invalidation, par la CJUE, de l'article 8 bis ter, 5 de la Directive DAC 6 (CJUE, 8 décembre 2022, aff. C-694/20, Orde van Vlaamse Balies), la portée de cette obligation de notification serait limitée aux seuls intermédiaires clients de l'intermédiaire soumis au secret professionnel.

La loi française serait modifiée en conséquence à compter du 1er janvier 2024.

- **Refonte du dispositif « jeunes entreprises innovantes » (JEI)**

Au regard du dispositif des JEI, le seuil de dépenses consacrées à la recherche et au développement serait abaissé à 10 %, à compter du 1er janvier 2024. Par ailleurs, le bénéfice de l'exonération d'impôts sur les bénéfices serait borné aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2023.

Aussi, deux nouvelles catégories d'entreprises, à savoir les « jeunes entreprises d'innovation et de croissance » (JEIC) et les « jeunes entreprises d'innovation de rupture » (JEIR), s'ajouteraient aux JEI à compter du 1er janvier 2025. Ces PME bénéficieraient d'une exonération de cotisations sociales ainsi que du remboursement immédiat du CIR.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

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