

## Actualité fiscale

Interposition d'une personne résidente titulaire du droit de percevoir des dividendes : la retenue à la source n'est pas applicable

*Conseil d'Etat, 8 décembre 2023, n°472587*

*Le Conseil d'Etat précise qu'à l'exception des situations donnant lieu à retenue à la source, expressément visées par l'article 119 bis A du CGI, l'administration fiscale ne peut écarter comme ne lui étant pas opposable l'interposition, entre l'établissement payeur et la personne non résidente qu'elle regarde comme le bénéficiaire effectif des revenus en cause, d'une personne résidente titulaire du droit de percevoir des distributions, sauf à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.*

L'administration fiscale a publié, le 15 février 2023, une mise à jour de ses commentaires relatifs aux dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI, qui prévoient l'application d'une retenue à la source aux dividendes de source française perçus par des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. Elle y précise que d'une façon générale, la retenue à la source s'applique y compris lorsque le récipiendaire a son domicile fiscal ou son siège en France, dès lors que le bénéficiaire effectif des revenus en cause, c'est-à-dire la personne qui a le droit d'en disposer librement, à son domicile fiscal ou son siège hors de France (BOI-RPPM-RCM-30-30-10-10, n° 1 et 5).

Le Conseil d'Etat vient d'annuler ces commentaires par la voie du recours pour excès de pouvoir. Il juge que l'article 119 bis, 2 du CGI ne contient pas de clause de bénéficiaire effectif implicite et prévoit uniquement l'application d'une retenue à la source aux dividendes d'origine française versés à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

Il rappelle que dans le cas où le bénéficiaire effectif est non-résident, l'article 119 bis A du CGI prévoit un dispositif spécifique anti-arbitrage de dividendes et soumet à la retenue à la source prévue au 119 bis, 2 tout versement réalisé dans le cadre d'une opération de cession temporaire ou d'une opération assimilée, par un résident fiscal français au profit d'un non-résident lorsque cette opération est réalisée pendant une période de moins de 45 jours. Ce dispositif spécial s'applique dans des situations limitativement énumérées.

Aussi, lorsqu'il n'est pas applicable, l'Administration devra mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit pour écarter comme ne lui étant pas opposable l'interposition d'une personne résidente titulaire du droit de percevoir des dividendes.

**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

## Régime mère-fille et crédits d'impôt étranger : la délicate justification de l'assiette d'imputation

[CAA Paris 11-10-2023 n° 21PA05034](#)

*Une décision rendue par la cour administrative d'appel de Paris souligne la difficulté de prouver de manière adéquate les frais effectivement engagés, nécessaires pour pouvoir déduire le cas échéant les crédits d'impôt étranger de l'impôt sur les sociétés dû en raison de la quote-part de frais et charges.*

Après avoir autorisé l'utilisation des crédits d'impôt étranger pour compenser l'impôt sur les sociétés engagé en raison de la quote-part de frais et charges réintégrée dans le résultat selon le régime mère-fille (CE 5-7-2022 n° 463021), le Conseil d'État avait établi les conditions pour cette compensation. Il avait jugé que lorsque les frais réellement engagés pour acquérir ou conserver des dividendes sont inférieurs à la quote-part de frais et charges de 5 %, le crédit d'impôt étranger est calculé en multipliant le taux de l'impôt français par la différence entre la quote-part forfaitaire et les frais réellement engagés (CE 7-4-2023 n° 462709).

Cependant, la question délicate de la justification des frais réellement engagés est restée en suspens. La cour administrative d'appel de Paris a décidé que la simple présentation d'une liste des charges établie par la société mère à des fins juridiques ne suffit pas à prouver l'exactitude des montants de ces charges ni à démontrer qu'elles sont directement liées, même partiellement, à l'acquisition ou à la conservation des produits de participations concernés.

## Conseil d'État : une conception large de l'interdiction de déduction des sanctions

[Conseil d'État, 8 décembre 2023, n° 458968, min. c/ Sté Alder Paris Holdings](#)

Le Conseil d'État interprète de manière extensive l'article 39, 2 du Code Général des Impôts, lequel interdit la déduction des amendes et des pénalités de toute nature mises à la charge de contrevenants à des règles légales. Cette interprétation inclut les sanctions étrangères pour des violations de règles légales étrangères sans équivalence dans le droit français.

Une entreprise impliquée dans un litige commercial a été condamnée par un tribunal fédéral du district du Kansas à verser des "punitive damages" à un ancien fournisseur. Dans ses comptes pour l'exercice 2011, elle a comptabilisé en charges le montant payé à ce titre et a prévu une provision pour la fraction du montant faisant toujours l'objet d'un litige porté en appel.

Le Conseil d'État annule la décision de la cour, estimant que l'article 39, 2 du CGI empêche la déduction de toute somme d'argent imposée à un contribuable en raison d'une violation d'une règle légale. Selon le Conseil d'État, lorsque des sanctions pécuniaires ont pour objectif de dissuader la répétition de comportements similaires à celui ayant causé le préjudice et s'ajoutent aux dommages-intérêts compensatoires, elles sont considérées comme des sanctions pécuniaires.

Le Conseil d'État a souligné que la détermination du traitement fiscal des "punitive damages" était délicate, car ce type de sanction, complémentaire aux dommages-intérêts compensatoires, n'a pas d'équivalent dans le droit français. Cependant, il estime que si la sanction vise à réprimer et prévenir les violations des règles juridiques, son absence d'équivalence dans le droit français est sans importance.

Malgré cela, le Conseil d'État prévoit une exception à la non-déductibilité des sanctions prononcées par des autorités étrangères si elles vont à l'encontre de la conception française de l'ordre public international.

Ainsi, tenant compte de cette exception introduite dans l'application de l'article 39, 2 du CGI, le Conseil d'État renvoie l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles. Cette cour devra déterminer si les "punitive damages" imposés à l'entreprise en question peuvent ou non bénéficier de cette exception en raison d'un éventuel conflit avec la conception française de l'ordre public international.

## Publications

### Adoption définitive du projet de loi de finances pour 2024

[Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024](#)

*La loi de finances pour 2024 a été validée par le conseil constitutionnel par sa décision n°2023-862 DC du 28 décembre 2023. Hormis le régime fiscal des fédérations sportives internationales ainsi que quelques cavaliers budgétaire, la plupart des mesures contenues dans le projet de loi de finances demeurent dans le texte adopté.*

### **Mise en conformité du régime mère-fille avec le droit de l'UE et instauration d'un délai d'un exercice pour bénéficier du taux réduit de la QPFC (article 52 de la LF)**

[Complément à la lettre des dernières actualités fiscales de novembre 2023](#)

Le taux de la quote-part de frais et charges réduit à 1 % est désormais 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 (ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales) qui si elle avait été établie en France, aurait rempli les conditions pour former avec la société mère un groupe intégré (y compris le délai minimum d'un an d'appartenance au groupe - voir ci-dessous). Il est ainsi mis fin à l'exclusion du bénéfice du taux réduit de 1 % des sociétés mères non-membres d'un groupe intégré par choix (société intégrable non intégrée).

Cette mesure est applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

Par ailleurs, la condition tenant au respect d'un délai minimum d'un an d'appartenance au groupe pour l'application du taux réduit de QPFC de 1% est réintroduite s'agissant des dividendes éligibles au régime mère-fille.

S'agissant des distributions non éligibles au régime mère-fille, la condition d'appartenance au groupe depuis au moins un exercice ou de remplir les conditions pour être intégrée depuis au moins un exercice existait d'ores et déjà afin d'aboutir à la neutralisation à hauteur de 99% des produits perçus

Ainsi les conditions d'application du taux réduit sont désormais alignées, sans préjudice du fait que la distribution ouvre droit ou non au régime mère-fille.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent également aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

## Aménagement du dispositif de « jeunes entreprises innovantes » (article 44 du LF)

*Mise à jour de la lettre des dernières actualités fiscales de novembre 2023*

L'abaissement du seuil de dépenses consacrées à la recherche et au développement de 15 à 10 % n'a finalement pas été retenu par le Gouvernement (voir notre lettre des dernières actualités fiscales de novembre). Il a suivi à cet égard la position des sénateurs qui relevaient que « l'élargissement proposé du dispositif des jeunes entreprises innovantes (JEI) se traduirait par une hausse du coût du dispositif de l'ordre de 190 millions d'euros, sans aucun élément circonstancié permettant d'apprécier l'utilité d'un tel élargissement, qui n'est proposé par aucune des évaluations récentes portant sur les dispositifs publics d'aide à l'innovation ».

La catégorie des JEIR n'est finalement pas retenue par le Gouvernement (voir notre lettre des dernières actualités fiscales de novembre). Parallèlement, les JEIC sont redéfinies (et sont désormais appelées « jeunes entreprises de croissance », « JEC ») : il s'agit des PME qui réalisent un pourcentage de dépenses de recherche et développement moindre (représentant entre 5 et 15 % des charges fiscalement déductibles de l'exercice), mais qui remplissent les conditions pour être qualifiées d'entreprises à fort potentiel de croissance (pour ce faire, elles devront satisfaire à des indicateurs de performance économique définis selon des modalités à préciser par décret).

## Obligation déclarative relative aux actifs numériques (article 47 de la LF)

L'obligation relative à la déclaration des comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger prévue par l'article 1649 bis C du CGI est étendue aux « personnes ou entités juridiques ». Cette obligation était jusqu'ici réservée aux personnes physiques, associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale.

Cette mesure est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

## Création d'une taxe sur les plateformes de streaming musical – dite taxe « Deezer » (article 53 de la LF)

La loi de finances pour 2024 instaure une taxe sur la mise à disposition de services payants ou gratuits d'accès à des musiques enregistrées.

En sont redevables les personnes, qu'elles soient établies en France ou hors de France, qui encaissent les prix, les sommes ou les revenus définis ci-après. Les contreparties encaissées par une personne autre que le fournisseur et qui sont reversées sont réputés être encaissées par le bénéficiaire de ce versement.

Les services concernés sont les suivants :

- La location en France de phonogrammes et de vidéomusiques destinés à l'usage privé du public dans le cadre d'une mise à disposition à la demande sur les réseaux en ligne ; et
- La mise à disposition du public d'un service offrant, à titre autre qu'accessoire, l'accès à titre onéreux ou à titre gratuit à des enregistrements phonographiques ou vidéomusicaux, sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique.

Ne sont en revanche pas concernés par cette taxe les services gratuits dont l'objet principal est d'assurer la fourniture d'informations relatives à des œuvres musicales et leur promotion auprès du public.

La taxe porte sur le montant hors taxe sur la valeur ajouté (i) du prix acquitté par le public pour les opérations précitées et (ii) des sommes versées par les annonceurs pour la diffusion de leurs messages publicitaires sur les services donnant ou permettant l'accès à des enregistrements phonographiques ou vidéomusicaux ou donnant accès gratuitement à des contenus créés par des utilisateurs privés à des fins de partage et d'échanges au sein de communautés d'intérêts, ces dernières étant retenues pour 34% de leur montant.

L'assiette est déterminée, chaque année civile, comme la fraction de la somme de ces montants excédant le seuil de 20 millions d'euros, apprécié séparément pour chaque service concerné.

Le taux de la taxe est fixé à 1,2% et son fait générateur intervient à la fin de l'année civile durant laquelle les sommes ont été encaissées.

## **Intégration fiscale et actionariat salarié : détermination du seuil de 95 % (art. 5 octovicies)**

Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, pour le calcul du taux de détention du capital, il est fait abstraction, dans la limite de 10 % du capital de la société, des titres émis ou attribués dans le cadre de dispositifs d'options de souscription ou d'achat d'actions (C. com. art. L 225-177 à L 225-184), d'attributions gratuite d'actions (C. com., L. 225-197-1 à L. 225-197-5) et d'augmentation de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise (C. trav., art. L. 3332-1 et s.)(CGI, art. 223 A, I, al. 6).

Ce mode particulier de calcul ne s'applique plus à compter de l'exercice au cours duquel le détenteur des titres émis ou attribués dans les conditions qui précèdent cède ses titres ou cesse toute fonction dans la société.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2023, dans l'hypothèse où le salarié cesserait ses fonctions pour rejoindre une société du même groupe incluse dans le périmètre du plan d'émission ou d'attribution d'actions, ces modalités spécifiques seraient maintenues.

## **Le crédit d'impôt en faveur de la création de jeux vidéo devient limité dans le temps (art. 55)**

*L'article 55 de la loi de finances pour 2024 prévoit que le crédit d'impôt, destiné à soutenir la création de jeux vidéo, est désormais limité dans le temps. Cette disposition fixe une période spécifique pendant laquelle les entreprises de développement de jeux vidéo, assujetties à l'impôt sur les sociétés ou temporairement exonérées, peuvent bénéficier de ce crédit d'impôt, tel que prévu par l'article 220 terdecies du CGI.*

Cet article prévoit que les dépenses engagées pour la création de jeux vidéo sont éligibles au crédit d'impôt dès lors qu'elles ont été réalisées soit avant le 31 décembre 2026, soit après cette date si les jeux vidéo ont bénéficié d'un agrément provisoire délivré avant cette date.

## Entrée en vigueur de la convention franco-danoise

*Décret n° 2024-13 du 5 janvier 2024*

Le décret portant publication de la convention fiscale franco-danoise a été publié au Journal officiel du 7 janvier 2024. Il précise que la convention est entrée en vigueur le 29 décembre 2023. Ses dispositions s'appliqueront aux revenus perçus en 2024.

Pour mémoire, les dispositions de la convention prennent effet :

- en ce qui concerne les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables après l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur (soit à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024);
- en ce qui concerne les impôts sur le revenu qui ne sont pas perçus par voie de retenue à la source, aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur (soit 2024 ou tout exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024);
- en ce qui concerne les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur intervient après l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur (soit tout fait générateur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024).

### Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, [rferrand.ext@numeum.fr](mailto: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