

Actualité fiscale

Cession d'une usine à un euro symbolique et prise en charge des coûts du plan social mis en œuvre par le repreneur : absence de transfert indirect de bénéfices à l'étranger

CAA Marseille, 30 décembre 2021, n° 19MA04336, SAS Microchip Technology Rousset

Pour la CAA de Marseille, la société a renversé la présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger, en apportant la preuve que les avantages consentis dans le cadre de l'opération de cession de son site de fabrication lui ont procuré des contreparties au moins équivalentes.

La procédure de transfert indirect de bénéfices à l'étranger permet à l'administration fiscale de rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises, relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen (CGI, art. 57).

Ces dispositions instituent au profit de l'Administration, dès lors que celle-ci établit l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère ainsi que l'existence d'un avantage accordé par la première à la seconde, une présomption de transfert indirect de bénéfices. Cette dernière peut alors être utilement combattue par l'entreprise vérifiée si celle-ci apporte la preuve que les avantages qu'elle a consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties au moins équivalentes.

Pour la CAA de Marseille, la présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger a, en l'espèce, été renversée.

L'apport par la société cédante d'éléments de preuve précis et détaillés comparant les coûts de fermeture avec ceux de la cession à l'euro symbolique, étayés par un chiffrage précis des coûts de licenciement par un tiers expert a sans doute permis d'emporter la conviction de la Cour.

Revenus passifs et situation triangulaire : la convention fiscale signée entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif s'applique

Conseil d'Etat, 20 mai 2022, n° 444451, Société Planet

Lorsqu'un revenu passif de source française est versé à un bénéficiaire apparent résident d'un Etat, mais qu'il bénéficie, in fine, à un bénéficiaire effectif, résident d'un autre Etat lié à la France par une convention fiscale, les stipulations de cette dernière sont applicables, quand bien même les sommes en cause auraient été versées à un intermédiaire établi dans un Etat tiers.

La jurisprudence constante du Conseil d'Etat considère que les conventions fiscales contiennent implicitement une clause de bénéficiaire effectif, y compris lorsqu'elles ont été conclues avant que la Convention modèle OCDE ne le prévoit explicitement en 1977 (date à laquelle la notion de bénéficiaire effectif est apparue dans la Convention modèle OCDE, en réaction aux pratiques de chalandage fiscal) (CE, 13 octobre 1999, n° 191191, Diebold Courtage et CE, 23 novembre 2016,

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

et n° 383838, Eurotrade Juice). Aussi, lorsqu'un revenu passif de source française est versé au résident d'un Etat lié à la France par une convention fiscale (bénéficiaire apparent) mais qu'il bénéficie, in fine, au résident d'un autre Etat, (bénéficiaire effectif), l'absence de clause expresse dans la convention fiscale en cause ne fait pas obstacle à ce que l'Administration puisse écarter les stipulations de la convention fiscale conclue avec l'Etat du bénéficiaire apparent du revenu (arrêt précité Société Eurotrade Juice).

Pour autant, dans une telle situation, le Conseil d'Etat n'avait jamais eu à se prononcer sur l'applicabilité directe de la convention conclue entre la France (Etat de la source du revenu passif) et l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif.

La question se pose en effet de savoir si la condition relative à la qualité de bénéficiaire effectif joue seulement de façon asymétrique (c'est-à-dire seulement pour écarter l'application de la convention conclue entre la France, pays de la source, et le pays de résidence du bénéficiaire apparent) ou peut recevoir une acception symétrique (application de l'exemption ou du taux réduit prévus par la convention entre la France et l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif et ce comme si le revenu passif lui avait été versé directement).

Le Conseil d'Etat vient de juger, qu'en égard à leur objet, et telles qu'elles sont éclairées par les commentaires relatifs à la Convention modèle OCDE publiés depuis le 11 avril 1977, les stipulations du 2 de l'article 12 de la convention fiscale franco-néo-zélandaise en cause en l'espèce (conformes à celle de l'article 12 de la convention modèle) sont applicables aux redevances de source française dont le bénéficiaire effectif réside en Nouvelle-Zélande, quand bien même elles auraient été versées à un intermédiaire établi dans un Etat tiers.

Droit de contrôle des déficits d'un exercice prescrit reportés mais encore non imputés

[CAA Paris, 13 avril 2022, n° 19PA01644, Société ST Dupont](#)

Pour la CAA Paris, l'Administration peut vérifier l'existence et le montant de déficits déclarés au titre d'exercices prescrits, puis seulement reportés lors des exercices déficitaires non prescrits, alors même qu'ils n'auraient pas été imputés (pourvoi).

Par principe, le droit de reprise de l'Administration s'exerce pour l'impôt sur les sociétés jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L 169, al. 1er).

Pour autant, comme l'indiquait la rapporteure publique Emilie Bokdam-Tognetti, « toute opération ou écriture passée au cours d'un exercice prescrit n'est pas, de ce seul fait, intouchable ou incontrôlable : il est seulement interdit d'en tirer des conséquences par l'établissement de cotisations d'impôt au titre de cet exercice prescrit » (Conclusions sous CE, 10 décembre 2021, n° 438902, société Bertrandt France).

Selon la jurisprudence ancienne et constante du Conseil d'Etat, l'Administration est en droit, lors de la vérification d'un exercice non prescrit, de contrôler également les déficits résultant d'exercices prescrits qui ont fait l'objet d'une imputation au titre d'un exercice non prescrit et d'en remettre en cause le montant, dès lors que ces déficits influent sur le résultat de l'exercice non prescrit en cause (en ce sens : CE, 4 novembre 1970, n° 75564 ; BOI-IS-DEF-10-20, n° 270). Le déficit d'un exercice prescrit est alors traité comme une charge de l'exercice non prescrit. En vérifiant l'existence et le montant réel de ce déficit par un contrôle des opérations et des écritures d'un exercice antérieur prescrit, l'Administration contrôle la consistance et le bien-fondé de la déduction d'une charge de l'exercice non prescrit.

La CAA de Paris a étendu cette jurisprudence à la situation dans laquelle sont vérifiés les déficits résultant d'exercices prescrits qui n'ont pas été imputés mais seulement reportés au cours des exercices non prescrits. Elle précise que, **la**

circonstance que les déficits en cause aient été ou non imputés est sans incidence. Le report illimité de déficits d'exercices prescrits sur des exercices déficitaires non prescrits « *ne relève pas d'une simple déclaration qui reste sans incidence, mais constitue l'un des éléments à prendre en compte pour déterminer le résultat fiscal des exercices non prescrits, même lorsqu'ils constatent un déficit* ». Ainsi, ces déficits augmentent le déficit des exercices non prescrits et « *influent nécessairement sur les résultats servant de base à l'imposition, même si celle-ci est nulle, compte tenu de la situation fiscalement déficitaire* » de la société.

Cette décision a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat sous le n° 464920. On suivra avec attention la suite de ce contentieux, et notamment le point de savoir si pour le Conseil d'état, le simple report de déficits antérieur influence le résultat – déficitaire – de l'exercice non prescrit vérifié.

Absence d'intégration fiscale choisie et portée de l'arrêt Steria : renvoi d'une question préjudicielle à la CJUE

Conseil d'Etat, 14 juin 2022, n° 454107, SA Manitou BF

La Cour devra se prononcer sur la question de savoir si refuser le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges de 5 % (ancien régime) à une société mère qui, en dépit de l'existence de liens capitalistiques avec d'autres entités résidentes permettant la constitution d'un groupe fiscal intégré, a choisi de ne pas opter, de sa propre volonté, pour son appartenance à un tel groupe est conforme à la liberté d'établissement.

Pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2016, était neutralisée, pour la détermination du résultat d'ensemble d'un groupe d'intégration fiscale, la quote-part de frais et charges de 5 % réintégrée dans les résultats individuels des sociétés du groupe en vertu du régime mère-fille, à raison des produits de participation perçus d'une société membre du groupe, à partir de leur deuxième exercice d'appartenance au groupe (CGI, art. 223 B, al. 2 ancien). Cette neutralisation de la quote-part de frais et charges ne pouvait donc bénéficier aux produits de participations perçus de filiales non-résidentes par définition non « intégrables ».

Le Conseil d'Etat vient de renvoyer une question préjudicielle à la CJUE sur la portée de la jurisprudence Steria. Il juge que soulève une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'UE la question de savoir si l'article 49 du TFUE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la quote-part de frais et charges (i) à raison des dividendes perçus par elle de filiales intégrées ainsi que, (ii) pour tenir compte de l'arrêt Steria, à raison de dividendes perçus de filiales établies dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, auraient été objectivement éligibles, sur option, au régime d'intégration **mais qui refuse le bénéfice de cette neutralisation à une société mère résidente qui, en dépit de l'existence de liens capitalistiques avec d'autres entités résidentes permettant la constitution d'un groupe fiscal intégré, n'a pas opté pour son appartenance à un tel groupe**, à raison tant des dividendes qui lui sont distribués par ses filiales résidentes que de ceux provenant de filiales établies d'autres Etats membres satisfaisant aux critères d'éligibilité autres que la résidence.

Ainsi, sera tranché le point de savoir si la portée de l'arrêt Steria dépend de l'exercice – ou non – du choix d'opter pour être société membre d'un groupe intégré, lorsque ce choix est possible.

Publications

Pilier 1 : l'OCDE publie les commentaires reçus du public concernant les aspects de la sécurité juridique pour le Montant A

[Lien vers le communiqué de presse](#)

Le 27 mai 2022, dans le cadre des travaux en cours du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le projet BEPS visant à mettre en œuvre la solution pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, l'OCDE a sollicité les commentaires du public concernant les aspects de la Sécurité juridique pour le Montant A dans le cadre du Pilier 1 pour aider les membres à peaufiner et finaliser les règles pertinentes. Ces commentaires sont désormais publiés.

Publication des commentaires administratifs relatifs à la faculté temporaire d'amortissement fiscal des fonds commerciaux (LF 2022)

La loi de finances pour 2022 a consacré le principe général de non-déductibilité fiscale des amortissements des fonds commerciaux (art. 23 ; CGI, art. 39, 1, 2°). Toutefois, à titre dérogatoire, les amortissements qui peuvent être comptablement constatés au titre des fonds commerciaux acquis à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025 sont déductibles fiscalement

[Sur le dispositif dérogatoire et temporaire de déductibilité fiscale des amortissements comptables des fonds commerciaux](#)

Sont concernés par le dispositif temporaire les amortissements pratiqués en application des règles comptables au titre de fonds commerciaux acquis au cours de la période précitée. Aussi, la déductibilité fiscale sera admise soit lorsque l'entreprise qui acquiert le fonds est une petite entreprise soit lorsque le fonds a une durée d'utilisation limitée. L'Administration précise à ce titre que le fonds peut avoir une durée d'utilisation limitée lorsqu'il est « adossé à un contrat ou à une autorisation légale ayant une durée d'utilisation limitée (contrat de concession, autorisation d'extraction, etc.), ou lorsqu'une décision d'arrêter l'activité à laquelle ce fonds se rattache est prise par l'entreprise »

[Sur le traitement fiscal des dotations aux provisions constatées au titre des fonds commerciaux éligibles au dispositif temporaire de déduction fiscale des amortissements comptables](#)

Un traitement particulier a été prévu pour les dotations aux provisions constituées au titre de fonds commerciaux qui bénéficient du dispositif temporaire d'amortissement fiscal (CGI, art. 39, 1, 5°, al. 15) :

Par principe, les provisions qui, en tout ou en partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats de cet exercice.

Par dérogation, les provisions constituées à raison des fonds commerciaux bénéficiant du dispositif temporaire d'amortissement fiscal, doivent être rapportées aux résultats imposables de chacun des exercices suivants celui au titre duquel elles ont été déduites, pour un montant égal à la différence entre l'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée et l'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture de l'exercice. En contrepartie, un amortissement dérogatoire est constaté afin de garantir la déductibilité fiscale des amortissements afférents aux fonds commerciaux dépréciés.

Prospective et projets en discussion

Projet de Directive sur le Pilier 2 : le Parlement européen rend son avis approuvant les principaux éléments

[Lien vers le communiqué](#)

Les députés européens ont adopté le 19 mai dernier un rapport approuvant les principaux éléments du projet de Directive transposant en droit européen les règles GLoBE du Pilier 2 présentée par la Commission européenne le 22 décembre 2021.

Si le rapport adopté approuve les principaux éléments du projet de Directive, et notamment le calendrier de transposition, il propose également des modifications telles que l'introduction d'une clause prévoyant la révision du seuil de revenu annuel au-delà duquel une société multinationale serait soumise au taux d'imposition minimum mondial.

Ce rapport constitue l'avis du Parlement et sera transmis au Conseil de l'UE. Cet avis revêt une portée politique dès lors qu'il n'est pas contraignant.

Pilier 2 : échec du Conseil Ecofin du 17 juin à adopter le projet de directive sur l'impôt minimum mondial

[Lien vers l'alerte du EU tax Center](#)

La volte-face de la Hongrie, jusqu'à présent favorable, a fait échouer l'unanimité.

Le Conseil ECOFIN n'est pas parvenu à un accord sur le projet de directive relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union et visant à transposer l'accord mondial conclu par le Cadre inclusif de l'OCDE.

Si l'on s'attendait à un blocage de la Pologne, c'est finalement la Hongrie qui a émis une réserve et refusé de donner son accord sur le projet de texte soumis.

Bruno Le Maire a laissé entendre qu'un accord pourrait néanmoins être trouvé avant la fin de la présidence française de l'UE, soit dans 13 jours : une nouvelle réunion du Conseil Ecofin pourrait être organisée dans l'urgence.

A défaut, la question devrait être remise à l'ordre du jour du prochain Conseil Ecofin, prévu pour l'heure le 12 juillet prochain, sous la présidence tchèque de l'UE.

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