

Actualité fiscale

Convention de trésorerie : taux d'intérêt nul en période d'intérêts négatifs et transfert indirect de bénéfiques (suite)

Conseil d'Etat, 20 septembre 2022, n° 461642, SAP France

Pour le Conseil d'Etat, il est nécessaire de prendre en compte l'intérêt propre d'une filiale à bénéficier d'une convention de trésorerie ainsi que la méthode de fixation du taux de référence retenue lors de la conclusion du contrat pour identifier un avantage qui résulterait de l'octroi d'avances sans intérêt consenties en période d'intérêts négatifs.

Lorsque l'administration fiscale constate que les prix d'achat ou de vente facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée sont inférieurs ou supérieurs à ceux pratiqués par des entreprises indépendantes, elle doit être regardée comme établissant l'existence d'un transfert indirect de bénéfiques (présomption simple) (CGI, art. 57). La société française peut alors combattre cette présomption en démontrant que les avantages consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties.

Toutefois, à défaut d'avoir procédé à la comparaison des prix pratiqués entre entreprises liées et ceux pratiqués entre entreprises indépendantes, l'administration n'est pas fondée à invoquer la présomption de transfert indirect de bénéfiques et supporte donc la preuve de l'anormalité de la transaction. Elle doit alors, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.

S'agissant de l'appréciation de la normalité des rémunération des avances de fonds consenties par une entreprise à une autre, il est procédé par comparaison avec **la rémunération que le prêteur pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent** (Conseil d'Etat, 7 octobre 1988, n° 50256, Etablissements Pierre Deveugle et 31 juillet 2009, n° 301935, SARL Jean Marc Brocard). Une réponse ministérielle récente ayant en outre précisé que « *pour la détermination du taux de référence à retenir, il convient de prendre en considération les modalités d'octroi des avances et de distinguer, notamment, selon qu'elles sont remboursables à tout moment et donc assimilables à des placements à vue, ou se rapprochent au contraire de placements à terme.* » (Question n° 32311, Rm publiée au JO du 9 mars 2021, p. 2037).

A l'occasion de l'examen du pourvoi formé à l'encontre de la décision de la CAA de Versailles dans l'affaire SAP France (« CAA Versailles, 17 décembre 2021, n° 20VE01009, SA SAP France » - voir la lettre d'actualité fiscale publiée en mars dernier), le Conseil d'Etat complète l'analyse de la normalité de la rémunération d'avances en trésorerie consenties avec des taux d'intérêts nul dans un contexte d'un taux de référence négatif.

En l'espèce, l'Administration a relevé que la société française SAP France avait, en application d'une convention de trésorerie conclue en 2009, consentie des avances au profit de la société mère de droit allemand du groupe auquel elle appartient pour une rémunération nulle au titre des années 2012 et 2013 (taux EONIA minoré de 0,15 %). Elle a ainsi considéré que la société française avait procédé à un transfert indirect de bénéfiques à l'étranger et a réintégré dans les résultats de la société une rémunération calculée par référence au taux de rémunération des dépôts à vue.

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

Selon la CAA, dans ces conditions, l'administration fiscale a établi l'existence d'un avantage en se fondant sur la circonstance qu'une rémunération nulle était sans rapport avec celle à laquelle la société aurait pu prétendre si elle avait placé ses excédents de trésorerie auprès d'un établissement financier. Cette absence de rémunération ne trouvant pas en outre de contrepartie dans la possibilité pour la société de financer des besoins de trésorerie, qui étaient inexistants pour les années en cause.

Pour le Conseil d'Etat, suivant les conclusions du rapporteur public Romain Victor, la CAA aurait dû **tenir compte à la fois de l'intérêt propre de la société à bénéficier de la convention de trésorerie et de la méthode de fixation du taux au moment de la conclusion du contrat**. Le taux de rémunération des avances en trésorerie résultant en l'espèce de l'application de la formule de taux prévue par la convention, seule l'évolution du taux de référence dans un contexte singulier a entraîné la non-perception d'intérêts sur la période litigieuse.

Il est également intéressant de relever l'avis du rapporteur public, non reprise par le Conseil d'Etat qui ne s'est pas prononcé sur ce point, de recourir au rendement des Sicav monétaires ou des parts de fonds communs de placement monétaires, plutôt qu'aux taux moyens de rémunération des dépôts à vue retenus par la CAA, comme élément de comparaison pour évaluer la normalité de la rémunération des avances en trésorerie en l'espèce.

Il revient désormais à la CAA de Versailles, à laquelle l'affaire est renvoyée, de se prononcer au regard des principes rappelés par le Conseil d'Etat.

Régime mère-fille et réintégration de la QPFC

Conseil d'Etat, 5 juillet 2022, n° 463021, Société Axa

Le Conseil d'Etat se prononce pour la première fois sur la nature intrinsèque de la quote-part de frais et charges forfaitaire (donc déplafonnée), applicable dans le cadre du régime mère-fille et plus précisément sur la question de savoir si sa réintégration au résultat fiscal de la société mère peut être regardée comme une imposition à l'IS.

Il juge que les dispositions de l'article 216 du CGI, qui prévoient que les dividendes soumis au régime mère-fille peuvent être retranchés du bénéfice imposable de la société, déduction faite d'une quote-part de frais et charges (QPFC), doivent être regardées non comme ayant pour seul objet de neutraliser la déduction, opérée au titre de ses frais généraux, des charges afférentes aux titres de participation dont les produits sont exonérés d'impôt sur les sociétés, **mais comme visant à soumettre à cet impôt, lorsque le montant des frais est inférieur à cette quote-part forfaitaire, une fraction des produits de participations bénéficiant du régime des sociétés mères**.

Cette solution résulte selon le Conseil d'Etat du caractère forfaitaire de la QPFC à réintégrer, sans qu'il soit possible pour la société mère de limiter la réintégration en cause au montant réel des frais et charges de toute nature exposés par elle au cours de la période d'imposition en vue de l'acquisition ou la conservation des revenus correspondants (absence de plafonnement aux frais réels, supprimé par la LF 2011).

La décision du Conseil d'Etat permet d'envisager des réclamations, le cas échéant, sous réserve du délai de prescription applicable. Enfin, il est possible que le dispositif soit revu à l'avenir (dans une prochaine loi de finances ou loi de finances rectificative) et un plafonnement réintroduit.

L'amende de 5% pour défaut d'autoliquidation de la TVA est déclarée conforme

Conseil constitutionnel n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022

Par une décision en date du 22 septembre 2022, le Conseil Constitutionnel a estimé que l'amende de 5 % applicable en cas de défaut d'autoliquidation lorsque le redevable est autorisé à déduire la TVA, est conforme à la Constitution.

Contrôle d'une filiale intégrée et information de la société mère

Conseil d'Etat, 31 mai 2022, n° 453175, SA Dassault

La transmission concomitante, à la société mère d'un groupe fiscal, du document d'information sur les conséquences du contrôle des filiales intégrées (LPF., art. R. 256-1 du LPF) et de l'avis de mise en recouvrement, est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé de la décision d'imposition, alors même que le texte réglementaire prévoit que le document d'information doit lui être communiqué préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement.

En cas de rectification d'une société membre d'un groupe intégré, la société mère dudit groupe, qui s'est constituée seule redevable de l'impôt du groupe, supporte les droits et pénalités qui en résulte (CGI, art. 223 A). L'Administration est tenue de lui adresser, **préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement**, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. S'agissant des pénalités, les informations communiquées à la société mère doivent lui permettre de contester utilement les sommes mises à sa charge (montant et modalités de détermination) (Conseil d'Etat, 25 juin 202, n° 421096, SA BNP Paribas). L'avis de mise en recouvrement peut ensuite être émis sans délai et doit faire référence à ce document (LPF, art. R. 256-1, al. 4).

Le Conseil d'Etat juge de façon inédite que la transmission de façon simultanée du document d'information des conséquences du contrôle sur le résultat d'ensemble et de l'avis de mise en recouvrement, « ne prive pas le contribuable de la garantie protégée par l'article R. 256-1 du LPF et ne saurait avoir d'influence sur la décision d'imposition ». Elle est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé de celle-ci.

Pour le rapporteur public Romain Victor, suivi dans ses conclusions par le Conseil d'Etat, le sens de la garantie ici protégée est de permettre à la société mère du groupe d'être informée des conséquences, pour le groupe fiscal, des redressements dont a fait l'objet l'une des sociétés du groupe, et d'enlever tout effet de surprise à la réception de l'AMR, qui doit d'ailleurs viser le document d'information. Toutefois, l'envoi de ce document n'appelle aucun échange contradictoire avec l'Administration et aucun délai ne doit ainsi être respecté entre la notification de ces deux documents (Conseil d'Etat, 15 février 2019, n° 507694, SAS Oteis). Il estimait donc que l'envoi simultané des deux documents ne portait pas atteinte à la garantie en cause, « dès lors que la société destinataire est instantanément mise en mesure de comprendre l'objet de l'AMR ».

Titres de participation et faible pourcentage de détention

CE 9e-10e ch. 22-7-2022 n° 449444, Sté Areva

Le Conseil d'Etat admet que les titres représentant une participation de 2,2% du capital de la société émettrice puissent qualifier de titres de participation.

Les titres de participation sur le plan fiscal sont ceux qui revêtent cette qualification sur le plan comptable, c'est-à-dire si leur possession est estimée utile à l'activité de la société qui les acquiert.

En l'espèce, l'administration a écarté la qualification de titres de participation s'agissant d'une participation détenue par la requérante en estimant que cette dernière ne lui permettait pas d'exercer une influence sur les choix stratégiques du groupe. Ce qu'a par suite confirmé la CAA de Versailles, notamment au regard de l'absence de prérogative juridique conférée à la société requérante du fait de la prise de participation dans la société émettrice (CAA Versailles 8-12-2020 n° 18VE03698).

Pour retenir la qualification de titres de participations, le Conseil d'Etat compare le niveau de participation détenue par la requérante dans la société émettrice (à hauteur de 2,2% du capital avec des droits de vote s'élevant à 3,7% à l'issue d'une période de deux ans) avec la composition de l'actionnariat de la société émettrice. Il en résulte que la société Areva, malgré le faible niveau de sa participation, était devenue le cinquième actionnaire le plus important. Les deux actionnaires majoritaires détenant respectivement 11,5% et 5,5% des droits de vote, sans qu'aucun pacte d'actionnaire ne les lie.

Le Conseil d'Etat relève également le fait que la présidente du directoire de la société requérante a conservé, à titre personnel, un siège au sein du conseil d'administration de la société émettrice et notamment que l'opération d'acquisition des titres de la société émettrice relève d'une démarche liée au développement des activités de la société requérante en matière de nucléaire. Il reproche ainsi aux juges de la CAA de Versailles de ne pas avoir tenu compte de cette présence au sein du conseil d'administration.

Publications

Publication du projet de loi de finances pour 2023

[Lien vers la publication](#)

Le projet de loi de finances pour 2023 a été publié le lundi 26 septembre. Il s'inscrit dans la continuité du premier quinquennat d'Emmanuel Macron, tout en marquant la fin du « quoi qu'il en coûte ». Comme annoncé dans la presse, la baisse des impôts de production se poursuit avec la suppression de la CVAE. Toutefois, celle-ci ne devrait pas intervenir en une seule et unique fois mais en 2 temps. Son taux serait diminué de moitié en 2023 avant qu'elle ne disparaisse en 2024.

La Commission des finances de l'Assemblée nationale se réunira pour l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2023 à compter du 4 octobre prochain.

Nous aurons l'occasion de revenir en détail sur les principales mesures abordées par ce projet de loi, ainsi que de ses évolutions, lors des prochains numéros des dernières actualités fiscales.

OCDE : Le COVID-19 a accéléré la transformation digitale des administrations fiscales

[Lien vers la publication](#)

Selon l'OCDE, la pandémie accéléré le passage aux services numériques pour les administrations fiscales avec une augmentation de 30% des contacts numériques. Ces derniers sont désormais dominants dans les interactions avec les contribuables.

Rapport d'activité 2021 de la Commission des infractions fiscales

Rapport d'activité 2021

La commission des infractions fiscales (CIF) a publié son rapport d'activité pour 2021. Cette commission examine les projets de dépôt de plaintes au Parquet qui lui sont soumises par l'Administration. Son avis conforme demeure obligatoire pour les plaintes déposées sur des faits autres que ceux donnant lieu à dénonciation obligatoire.

Il ressort ainsi qu'en 2021, le nombre de saisines lié à la mise en œuvre du dispositif de dénonciations obligatoires a diminué. Elle a tenu 25 séances et examiné 296 dossiers pour un montant moyen de droits fraudés par dossier de 291 295 €.

Prospective et projets en discussion

Encadrement juridique et fiscal des crypto-actifs : dernières avancées européennes

Communiqué du Conseil de l'UE

Communiqué du Parlement européen

Le 30 juin dernier, la présidence du Conseil et le Parlement européen sont parvenus à un accord provisoire sur le projet de règlement européen sur les marchés de crypto-actifs (MiCA), qui vise à créer un cadre juridique harmonisé au niveau européen fortement inspiré du droit français. L'accord provisoire est désormais soumis à l'approbation du Conseil et du Parlement européen avant de faire l'objet de la procédure d'adoption formelle.

Par ailleurs, le même jour, les députés européens ont adopté une résolution non-contraignante appelant à une meilleure utilisation de la blockchain pour lutter contre l'évasion fiscale et à une plus grande coordination des Etats membres sur l'imposition des crypto-actifs.

Les réformes fiscales de l'Irlande et la lutte contre les régimes fiscaux agressifs

Lien vers le rapport (anglais)

L'Irlande a subi de nombreuses critiques relatives à la manière dont son système fiscal a été utilisé par les multinationales pour mettre en œuvre des montages fiscaux considérés comme agressifs et exploiter les décalages et lacunes de sa législation fiscale. En réponse à ces critiques, l'Irlande a adopté une série de mesures de lutte contre l'évasion fiscale au niveau national, européen et international.

On relèvera parmi ces mesures la modification de la détermination de la résidence fiscale des sociétés, neutralisant ainsi la possibilité de mettre en œuvre le montage connu sous le nom du « double Irish ».

Par ailleurs, l'Irlande est partie à l'accord au niveau de l'OCDE portant sur les piliers 1 et 2 du plan BEPS 2.0. Toutefois, s'agissant de la mise en œuvre d'un taux effectif d'imposition minimum de 15 %, juridiction par juridiction (Pilier 2), l'Irlande entend conserver son taux d'imposition statutaire actuel de 12,5 % pour les entreprises de plus petites tailles qui ne seraient pas couvertes par l'accord de l'OCDE.

Dans le cadre de son plan pour la reprise et la résilience présenté à la Commission européenne, l'Irlande a pris de nombreuses mesures (dont un renforcement des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, des réformes relatives à la résidence fiscale des sociétés, ainsi que des dispositions concernant les flux sortant à destination d'ETNC inscrits sur la liste noire de l'UE d'ici 2024).

Point d'étape de l'achèvement des travaux sur les Piliers 1 et 2

[Lien vers la déclaration conjointe](#)

Sur initiative de la France, les ministres des finances français, allemand, italien, espagnol et néerlandais ont publié le 9 septembre dernier une déclaration conjointe actant de leur volonté commune d'une mise en œuvre de l'imposition minimale mondiale dès 2023, en marge de la réunion informelle des ministres des affaires économiques et financières de l'UE qui se tient actuellement à Prague.

La présidence française de l'UE avait fait sa priorité de la transcription en droit de l'UE des règles modèles GLoBE publiées par l'OCDE en décembre dernier dans le cadre du Pilier 2. Néanmoins, lors de son dernier Conseil ECOFIN le veto de la Hongrie n'a pas permis d'atteindre l'unanimité requise. L'objectif reste toujours d'obtenir un consensus des 27 Etats membres dans les semaines à venir, mais à défaut, les Gouvernements des 5 Etats annoncent être déterminés à mettre en œuvre l'imposition minimale dès 2023 et « par tous les moyens légaux possibles ». Le ministre des finances français, Bruno Le Maire, a précisé que cela pourrait passer par une solution européenne, c'est-à-dire la coopération renforcée, mais également par des solutions nationales coordonnées.

Les ministres ont également déclaré être pleinement engagés à achever les travaux relatifs à une meilleure réaffectation des droits d'imposition des bénéfices des grandes multinationales mondiales (Pilier 1), l'objectif étant de signer une convention multilatérale d'ici la mi-2023.

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