

## Actualité fiscale

### Prêt intragroupe et preuve du taux de marché : cas des obligations convertibles en actions

*Conseil d'Etat, 20 septembre 2022, n° 455651*

*Pour déterminer le taux d'intérêt que la société aurait pu obtenir d'organismes financiers indépendants, dans des conditions analogues, la société peut tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises qui se trouvent dans des conditions économiques comparables, dès lors que ces emprunts constituent « une alternative réaliste à un prêt intragroupe » (avis Wheelabrator).*

*Lorsque les sommes laissées ou mises à la disposition de la société par ses associés consistent dans le montant nominal d'obligations convertibles en actions souscrites par ces derniers, il y a lieu de corriger le taux de référence ainsi évalué pour tenir compte de la valeur de l'option de conversion associée aux obligations convertibles émises.*

La déductibilité des intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition de la société par des associés ou des entreprises liées est limitée, notamment, par un taux « plancher » fixé en fonction de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Lorsque le taux pratiqué est supérieur, la société emprunteuse doit démontrer, par tout moyen, qu'elle aurait pu obtenir un taux équivalent auprès d'établissements ou d'organismes financiers indépendants, dans des conditions analogues (CGI, art. 212, I et 39, 1-3°). Le cas échéant, la société peut tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises qui se trouvent dans des conditions économiques comparables, dès lors que ces emprunts constituent « une alternative réaliste à un prêt intragroupe » (CE, avis, 10 juillet 2019, n° 429428, Société Wheelabrator).

Le Conseil d'Etat vient de préciser que, lorsque les sommes laissées ou mises à la disposition de la société par ses associés consistent dans le montant nominal d'obligations convertibles en actions souscrites par ces derniers, il y a lieu de corriger le taux de référence ainsi évalué pour tenir compte de la valeur de l'option de conversion associée aux obligations convertibles émises.

Pour le dire autrement, s'il est possible de comparer des émissions d'OCA avec des émissions obligataires classiques, c'est à la condition de tenir compte de la circonstance que l'émetteur rémunère à un taux plus bas le souscripteur en contrepartie de l'option de devenir actionnaire qu'il lui consent.

#### 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 de faveur des fusions : impossibilité de déroger à la souscription de l'engagement à respecter certaines prescriptions

[CE, 24 juin 2022, n° 450183, SCI Malepère](#)

*Pour le bénéfice du régime de faveur des fusions, l'obligation tenant à la souscription par la société absorbante d'un engagement à respecter certaines prescriptions ne souffre d'aucune exception. Cette « formalité substantielle » doit être remplie, y compris lorsque, au regard des éléments de passif et d'actif de la société, l'ensemble des prescriptions seraient sans objet, en raison de la teneur du bilan de la société absorbée.*

Le bénéfice du régime de faveur des fusions est notamment subordonné à l'engagement par la société absorbante, dans l'acte de fusion, de respecter certaines conditions (CGI, art. 210, 3). S'agissant des dissolutions sans liquidation (ou « TUP ») au sens de l'article 1844-5 du Code civil, qui peuvent également bénéficier du régime de faveur, cet engagement doit être pris dans l'acte de dissolution (CE, 20 janvier 2016, n° 376980, société EBS).

Le Conseil d'Etat juge que la souscription de cet engagement ne souffrait d'aucune exception. Cette « formalité substantielle » doit être remplie, y compris lorsque, au regard des éléments de passif et d'actif de la société, l'ensemble des prescriptions seraient sans objet, en raison de la teneur du bilan de la société absorbée.

Le Conseil d'Etat suit son rapporteur public Laurent Cytermann qui justifiait cette solution en se fondant sur la lettre (absence d'exception à l'obligation) et l'économie générale du texte (l'engagement vise à éviter la disparition de la matière imposable dont l'absorbante est dispensée d'imposition). Il en déduisait en outre que, selon lui, « il n'existe en réalité aucune situation dans laquelle aucune des prescriptions n'aurait un objet, sauf à imaginer une société absorbée qui n'aurait aucun actif, ni immobilisé ni circulant ».

## Délai de réclamation en cas d'exercice d'une activité occulte

[Conseil d'État, 22 juillet 2022, 451206](#)

*Un contribuable exerçant une activité occulte bénéficie du délai de réclamation prolongé de dix ans en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.*

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le délai de reprise s'exerce en principe jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. Par exception, en cas d'activité occulte, ce délai expire à la fin de la 10<sup>e</sup> année suivant celle au cours de laquelle les opérations ont été réalisées (LPF, art. L. 176).

Lorsqu'il fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification, le contribuable dispose d'un délai de réclamation égal à celui de l'Administration pour établir l'impôt (LPF, art. R. 196-3). Ce délai court à partir de la notification de la proposition de rectification (CE, 26 janvier 2021, n° 437802 et CE, Plén., 28 novembre 1986, n° 47147).

Le Conseil d'Etat précise que s'agissant des taxes sur le chiffre d'affaires et lorsque le contribuable exerce une activité occulte, ce délai expire donc le 31 décembre de la dixième année suivant celle au cours de laquelle la proposition de rectification lui a été régulièrement notifiée, et ce, quand bien même l'Administration n'aurait pas fait usage de son droit de reprise prolongé.

Suite du contentieux Sofina : la société non-résidente peut obtenir la restitution de la retenue à la source en cas de résultat nul

*Conseil d'Etat, 18 octobre 2022, n° 466329, Brufinol SA*

*Les sociétés non-résidentes qui présentent un résultat nul par suite d'imputation de reports déficitaires ont, comme les sociétés étrangères déficitaires, la possibilité de demander la restitution de la retenue à la source sur dividendes acquittée.*

La CJUE, saisie par le Conseil d'Etat d'une question préjudicielle, a jugé en novembre 2018 qu'est contraire à la liberté de circulation des capitaux, la retenue à la source prévue à l'article 119 bis, 2 du CGI sur les dividendes versés à des sociétés non-résidentes (CJUE, 22 nov. 2018, aff. C-575/17, Conseil d'Etat, 13 mars 2019, n° 403444, Sociétés Sofina, Rebleco et Sidro).

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020, **les sociétés étrangères déficitaires ont la possibilité de demander la restitution de la retenue ou du prélèvement à la source acquitté, assortie d'un report d'imposition** (LF 2020, art. 42 ; CGI, art. 235 quater).

Pour bénéficier de la restitution de retenue à la source, la société doit notamment être **déficitaire au sens des règles applicables dans l'Etat ou le territoire où est situé son siège ou son établissement stable**, au titre de l'exercice au cours duquel les revenus et profits sont, selon le cas, perçus ou réalisés (CGI, art. 235 quater, I, 2° al. 1er). Pour apprécier cette situation déficitaire, le résultat pris en compte doit être calculé selon les règles applicables dans l'Etat ou le territoire où est situé son siège ou son établissement stable et « tenir compte des revenus et profits dont l'imposition fait l'objet d'une demande de restitution au titre de cet exercice et des revenus et profits [...] ayant ouvert droit à une restitution au titre d'exercices antérieurs, lorsque le report d'imposition [...] est toujours en cours » (CGI, art. 235 quater, I, 2° al. 2).

Les commentaires administratifs précisent que « le résultat fiscal de l'entité non résidente doit être déficitaire au titre de l'exercice au cours duquel les revenus et profits de source française sont perçus » (BOI-RPPM-RCM-30-30-10-90, n° 30).

Le service des impôts des non-résidents avait opposé à la société requérante la rédaction du BOFiP excluant les sociétés ayant réalisé un résultat nul (i.e. les sociétés qui disposent d'un déficit reportable suffisant pour compenser les bénéfices d'exercices ultérieurs en les ramenant à zéro par imputation des déficits sur ces bénéfices).

Le Conseil d'Etat juge que le résultat fiscal d'une société non-résidente est déterminé en tenant compte des revenus et profits qui ont supporté une retenue ou un prélèvement à la source, que la législation du pays dans lequel la société en cause est établie inclut ou non lesdits profits ou revenus dans l'assiette de l'impôt, à hauteur des seuls montants dont l'intégration conduit à constater chez cette société un résultat négatif ou nul, (i) après déduction d'éventuels déficits antérieurs effectivement imputés si la législation du pays l'autorise et (ii) après prise en compte des éventuels revenus ou profits ayant ouvert droit, au cours de la même période de report d'imposition, à une restitution de retenue ou de prélèvement à la source au titre d'exercices antérieurs.

Il précise ainsi nouvellement que la société non-résidente dont le résultat ainsi déterminé est négatif ou nul est fondée à demander la restitution de la retenue ou du prélèvement à la source à concurrence des sommes retenues ou prélevées sur les revenus ou profits devant être réintégrés.

## Portée de la méconnaissance par l'Administration des garanties de contrôle d'une entreprise au titre du CIR

[CE, 28 septembre 2022, n° 451820, société IRAI](#)

La méconnaissance par l'administration des dispositions de l'article R. 45 B-1 du LPF imposant aux agents du Ministère chargé de la recherche (MESRI) d'adresser à l'entreprise contrôlée au titre du CIR une demande d'éléments justificatifs ainsi que de lui garantir un délai de trente jour pour y répondre (prorogeable sur demande) ne peut demeurer sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition que s'il est établi que, n'ayant privé l'intéressé d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur le redressement.

## CIR et sous-traitance : éligibilité des dépenses de recherches du sous-traitant nécessaires à la réalisation d'une prestation de services externalisée

[CE, 28 septembre 2022, n° 452461, société Akka Technologies](#)

Reprenant le considérant de principe de l'arrêt *Sopra Stéria* (Conseil d'État, 18 juin 2021, n° 433319, Société *Sopra Steria*), le Conseil d'État réaffirme que lorsqu'un organisme de recherche sous-traitant engage des dépenses de recherche pour son propre compte, y compris dans l'hypothèse où elles sont suscitées par l'exécution de prestations pour le compte d'un tiers dont l'objet ne porte pas sur la réalisation d'opérations de recherche, cet organisme peut inclure ces dépenses dans la base de calcul de son crédit d'impôt si elles satisfont aux exigences posées par l'article 244 quater B du CGI, sans que ces dispositions ne lui imposent de déduire de cette assiette les sommes facturées au bénéficiaire des prestations, qui ne constituent pas, pour ce dernier, des dépenses éligibles à ce crédit d'impôt.

## Publications

### Publication du document de politique transversale relatif à la fraude fiscale

[Lien vers la publication](#)

Le document de politique transversale relatif à la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales a été publié en annexe au PLF pour 2023.

Il contient notamment des détails sur le recours à la procédure de visite et de saisie prévue par l'article L16 B du LPF pour lutter contre la délocalisation de matière imposable (nombre de visites et saisies réalisées, nombre de lieux d'interventions, typologie d'affaires ; p. 38) ainsi que sur les résultats du contrôle fiscal international (p. 70 et s.).

S'agissant des contrôles fiscaux portant sur la territorialité de l'IS, il précise à ce titre que « *Certains dossiers relatifs à un siège de direction effectif ont pu faire l'objet d'une acceptation par les entreprises concernées, évitant ainsi l'aléa contentieux sur ces matières. Si la jurisprudence a connu des évolutions favorables (CE 7 mars 2016, Cie internationale des wagons-lits, s'agissant de la notion de siège de direction et, plus récemment, CE 11 décembre 2020, Conversant-Valueclick s'agissant de celle d'établissement stable), des incertitudes subsistent quant à la capacité de l'administration à démontrer le caractère occulte de l'activité exercée en France par l'entreprise étrangère, avec les conséquences que cette démonstration ou son absence emporte en matière de prescription et de pénalités.*

*L'action de la DNEF en matière d'établissement stable et de siège de direction effectif reste primordiale par la mise en œuvre des perquisitions fiscales prévues à l'art L 16B du LPF. 80 % des perquisitions réalisées en 2021 par la DNEF concernent la sphère internationale. En 2021, 135 cas sur un total de 168 ont concerné une activité occulte, un ES ou un SDE. » (p. 72).*

## Prospective et projets en discussion

L'OCDE présente au G20 un nouveau cadre de transparence applicable aux crypto-actifs

[Lien vers le communiqué](#)

L'OCDE a présenté un nouveau cadre mondial de transparence fiscale prévoyant la déclaration et l'échange de renseignements relatifs aux crypto-actifs. Le Cadre déclaratif applicable aux crypto-actifs (CARF) répond à une demande du G20 invitant l'OCDE à élaborer un cadre pour l'échange automatique de renseignements entre les pays sur les crypto-actifs. Le CARF a été soumis à l'examen des ministres des Finances et gouverneurs de banque centrale des pays du G20 au cours de leur réunion des 12 et 13 octobre dans le cadre du dernier Rapport sur la fiscalité du Secrétaire général de l'OCDE.

Le CARF garantira la transparence des transactions employant des crypto-actifs, grâce à l'échange automatique des informations correspondantes avec les juridictions de résidence des contribuables sur une base annuelle, de manière standardisée, selon des modalités similaires à la Norme commune de déclaration (NCD). Il ciblera toute représentation numérique d'une valeur qui s'appuie sur un registre distribué sécurisé par des moyens cryptographiques ou une technologie similaire employée pour valider et sécuriser des transactions. Des exceptions sont prévues pour les actifs qui ne peuvent pas être utilisés à des fins de paiement ou d'investissement et pour ceux qui sont déjà entièrement couverts par la NCD. Les personnes physiques ou morales qui fournissent des services sous la forme de transactions d'échange de crypto-actifs, pour ou au nom de clients, seraient soumises aux exigences déclaratives visées par le CARF.

Enfin, le CARF contient des règles types qui peuvent être transposées dans le droit interne, et des commentaires destinés à aider les administrations à les mettre en œuvre.

**Pour toute question, vous pouvez contacter :**

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, [rferrand@numeum.fr](mailto: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 © 2022*