

Actualité fiscale

Preuve de l'établissement du bénéficiaire dans un pays à fiscalité privilégié : prise en compte des éléments circonstanciés sur le traitement fiscal effectif du bénéficiaire

Conseil d'Etat, 12 décembre 2023, n°464874, Sté Pro'Confort (CAA Versailles)

Pour établir que le bénéficiaire des sommes dont elle refuse la déduction est soumis à un régime fiscal privilégié, l'Administration, sur laquelle pèse la charge de la preuve, doit apporter « tous les éléments circonstanciés sur le traitement fiscal effectif auquel est soumis le bénéficiaire dans le pays où il est domicilié ou établi » ou, à défaut, sur les modalités selon lesquelles y sont imposées des activités du type de celles qu'il exerce. En tout état de cause, toutes les impositions directes doivent être prises en compte.

L'article 238 A du CGI subordonne la déductibilité des certaines charges à une exigence de preuve renforcée lorsque ces dépenses sont engagées au bénéfice de personnes physiques ou morales soumises, dans l'Etat ou le territoire dans lequel elles sont établies ou domiciliées, à un régime fiscal privilégié. Dans un tel cas, les dépenses ne seront déductibles que si le contribuable apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré, les personnes qui n'y sont pas imposables ou qui y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur à plus de 40 % ou plus (depuis le 1er janvier 2020 mais le seuil était fixé à 50 % ou plus à l'époque des faits de l'affaire en cause) à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

S'il appartient au contribuable de prouver que les dépenses qu'il a déduites correspondant à des dépenses réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré, c'est à l'Administration d'apporter, au préalable, la preuve que le bénéficiaire desdites sommes est soumis à un régime fiscal privilégié (Conseil d'Etat, 21 mars 1986, n° 53002, SA Auriège, 30 sept. 1992, n° 75464, SARL Tool France).

En l'espèce, la société française Pro'Confort a souhaité déposer la marque « Pro'Confort » auprès de l'INPI. Le dépôt a été effectué par la société chypriote Hastera Investments, détenue par un résident togolais. La société Pro'Confort lui a ensuite versé, en 2012 et 2013, des redevances en vertu d'un contrat de licence de marque. L'Administration a remis en cause la déduction de ces sommes sur le fondement de l'article 238 A du CGI et a appliqué la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI.

L'Administration soutenait que :

- Les sociétés chypriotes dont le capital est détenu par des non-résidents et dont la source des revenus est située hors de Chypre sont soit soumises à un taux d'impôt sur les sociétés de 10 % (12,5 % en 2013)

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

si elles sont contrôlées ou dirigées depuis Chypre, soit exonérées dans le cas contraire, alors que le taux de l'impôt français sur les sociétés était alors fixé à 33,1/3 %.

- Dans le cadre d'une réponse à une demande d'assistance administrative effectuée en 2014, les autorités chypriotes avaient indiqué que la société chypriote Hastera Investments, détenue par un résident du Togo, n'avait pas été soumise à Chypre à l'impôt sur les sociétés ni à aucun autre impôt. Elles avaient notamment précisé que la société bénéficiaire n'exerçait aucune activité à Chypre, qu'elle n'y avait pas déposé de déclaration fiscale et n'y avait acquitté aucun autre impôt au titre des années en cause.

La CAA de Versailles a estimé que les éléments apportés par l'Administration n'étaient pas suffisants pour démontrer que la société était bien soumise à un tel régime à Chypre.

Le Conseil d'Etat, lui, ne procède pas ici à un règlement au fond car devant la CAA de Versailles, l'Administration n'avait pas versé au dossier la réponse des autorités chypriotes. Il considère néanmoins pour établir que la société bénéficiaire était soumise à Chypre à un régime fiscal privilégié au sens des dispositions de l'article 238 A du CGI, il suffisait que l'Administration apporte des éléments circonstanciés sur l'ensemble des modalités d'imposition auxquelles pourrait être soumise une activité du type de celle exercée par cette société. Il casse l'arrêt de la CAA de Versailles pour erreur de droit et lui renvoie l'affaire.

Apport de titres souscrits en exercice de BSPCE : le régime du sursis d'imposition est applicable

CE, 5 février 2024, n° 476309

Les gains résultant de l'apport à une société non contrôlée par l'apporteur de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) sont éligibles au régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI.

Le gain net réalisé lors de la cession des titres souscrits en exercice de BSPCE bénéficie d'un régime fiscal de faveur ad hoc, à savoir une imposition « dans les conditions prévues à l'article 150-0 A et aux 1 ou 2 de l'article 200 A [du CGI] » (CGI, art. 163 bis G, I).

Le Conseil d'Etat juge que le gain résultant de l'apport à une société non contrôlée par l'apporteur de titres souscrits en exercice de BSPCE bénéficie du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI, auquel renvoient les dispositions de l'article 150-0 A.

Il se fonde ici sur les dispositions de l'article 163 bis G du CGI, telles qu'éclairées par les travaux préparatoires de loi de finances pour 1998 (art. 76), qui a instauré le régime des BSPCE, et de la loi de finances pour 2000, qui a réformé le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières (art. 94). En introduisant ces dispositions, « le législateur a entendu soumettre le gain net réalisé lors de la cession de titres souscrits en exercice de BSPCE au régime de droit commun des plus-values de cession de valeurs mobilières prévu aux articles 150-0 A et suivants du même code, sous la seule réserve des règles particulières de taux qu'il édicte ». Dès lors, de tels gains sont « notamment » éligibles au régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI.

Aussi, le rescrit publié par l'Administration sur l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, dans lequel elle considère que les gains résultant de l'apport de titres souscrits en exercice de BSPCE

n'y sont pas éligibles, doit être annulé (BOI-RSA-ES-20-40-30, n° 1 ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20-10, n° 1 ; BOI-RES-RSA-000127).

Rectification du résultat d'ensemble après contrôle d'une société membre d'une intégration : une seconde proposition de rectification peut être nécessaire

[CAA Lyon, 5ème chambre, 01/02/2024, 22LY01178](#)

Dans le cas où le redressement prononcé à l'encontre d'une société membre d'un groupe d'intégration fiscale ne donne lieu à une imposition supplémentaire au niveau du résultat d'ensemble qu'au titre d'un exercice ultérieur non contrôlé, devenu bénéficiaire, l'administration doit adresser une proposition de rectification à la société mère du groupe.

L'article R 256-1 du LPF dispose que l'administration est tenue de transmettre à une société tête de groupe, avant 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. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document. L'émission d'une proposition de rectification dans les conditions prévues à l'article L. 57 du LPF et adressée à la société mère n'est toutefois pas exigée.

En l'espèce, une société membre d'un groupe d'intégration fiscale dont la société SAS Financière CBL était mère s'est vue notifier un redressement par une proposition de rectification en date du 15 février 2017, conduisant à la réduction du déficit reportable d'ensemble au titre des années 2015 et 2016.

L'administration a par suite informé la SAS Financière CBL des conséquences du redressement notifié à la société membre par un courrier en date du 11 septembre 2018, ledit redressement faisant apparaître un bénéfice imposable au titre de l'exercice ultérieur pour 2017 (année non couverte par le contrôle).

La Cour administrative d'appel rappelle qu'aucune disposition n'impose à l'administration fiscale de suivre les règles procédurales prévues à l'article L. 57 du LPF, prévoyant l'envoi d'une proposition de redressement motivée, pour informer la société mère des conséquences des redressements notifiés aux sociétés membres du groupe.

Elle juge toutefois que, dans le cas où les conséquences de la rectification des résultats d'une société membre du groupe se traduisent par l'absence d'établissement d'imposition supplémentaire au titre de l'exercice concerné, compte tenu notamment de son caractère déficitaire, et qu'elles ont vocation à affecter le résultat d'ensemble du groupe lorsque celui-ci redevient bénéficiaire au titre d'un exercice postérieur, l'administration fiscale est tenue d'adresser à la société mère du groupe la proposition de rectification prévue par les dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, afférente au premier exercice au cours duquel le résultat d'ensemble est redevenu bénéficiaire.

En l'absence de proposition de rectification distincte adressée à la société SAS Financière CBL, la Cour considère que cette dernière a été privée d'une garantie justifiant la décharge des impositions en cause.

Publications

Réduction d'impôt mécénat : précision sur l'établissement du reçu fiscal pour les dons des entreprises

Actualité BOFiP

Ouvrent droit à une réduction d'impôt dite mécénat au taux de 60 % pour la fraction inférieure ou égale à 2 M€ et au taux de 40 % au-delà, dans la limite du plus élevé des deux montants de 20 000 € ou de 5 pour mille du chiffre d'affaires, les versements effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit de certains organismes (CGI, art. 238 bis).

Par une mise à jour de sa base BOFiP (intégration du rescrit BOI-RES-BIC-000129 du 21 juin 2023), l'Administration a notamment apporté des précisions sur les modalités d'établissement du reçu fiscal attestant de la réalité des dons et versements effectués.

En particulier, il appartient à l'organisme bénéficiaire des dons d'apporter une attention particulière au respect des mentions présentes sur les reçus fiscaux qu'il émet si ceux-ci diffèrent, en la forme, du modèle fourni par l'administration, faute de quoi l'entreprise donatrice pourrait se voir refuser le bénéfice de la réduction d'impôt.

Les reçus fiscaux émis à compter du 10 juin 2022 doivent correspondre au modèle fixé par l'administration (n°2041-MEC-SD) pour être admis en tant que pièces justificatives, dans les conditions exposées par la doctrine administrative.

Néanmoins l'administration précise que les organismes bénéficiaires de dons peuvent délivrer aux entreprises donatrices, au titre du reçu fiscal exigé par la loi, tout type de document répondant effectivement au modèle fixé par l'administration dès lors que le document utilisé comporte les mêmes mentions que le modèle établi par l'administration.

Publication du rapport 2023 du Comité de l'abus de droit fiscal

Rapport annuel 2023 du Comité de l'abus de droit fiscal

Le nombre de saisines est en 2023, et pour la quatrième année consécutive, en net repli (7 affaires reçues en 2023, contre 18 en 2022, 30 en 2021, 38 en 2020 et 851 en 2019). Il s'agit du plus faible nombre de saisines depuis 10 ans.

La très grande majorité des affaires examinées concerne, pour la première fois depuis de nombreuses années, les droits d'enregistrement (60 % des affaires examinées en 2023, contre 12,50 % en 2022 et 11 % en 2021) alors que l'impôt sur le revenu représentait, jusqu'à présent, la majorité des affaires (75 % en 2022, 89 % en 2021 et 97 % en 2020, contre 3 % en 2023).

Prospective et projets en discussion

Le parlement européen approuve le projet de directive FASTER

Communiqué du parlement européen concernant la directive « FASTER »

En juin 2023, la Commission a présenté une proposition visant au dégrèvement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenue à la source au sein de l'Union Européenne (Faster and safer tax excess relief « FASTER »). Le texte adopté par le parlement européen soutient avec force la proposition de la commission tout en y apportant quelques modifications.

Lorsqu'un résident de l'Union européenne investit dans des valeurs mobilières dans un autre État membre, les paiements reçus en contrepartie (dividendes, intérêts, etc.) sont généralement soumis à une retenue à la source dans le pays où l'investissement a été effectué (pays de la source), avant d'être imposés dans le pays de résidence.

Pour éviter une double imposition, l'investisseur peut demander un remboursement de l'excédent d'impôt retenu par le pays de la source. Cependant, les procédures de dégrèvement sont souvent des processus papier lents et non harmonisés à l'heure actuelle.

Ces contraintes découragent les investisseurs de réaliser des investissements dans d'autres États membres de l'UE, ce qui nuit à la croissance des entreprises de l'Union. De plus, ce système offre aux fraudeurs la possibilité de demander le remboursement d'une taxe qu'ils n'ont pas effectivement payée, i.e., fraude dite « Cum-ex ».

La proposition souhaite garantir une approche numérique et harmonisée à l'échelle de l'Union européenne pour les restitutions de retenues à la source excédentaires, afin notamment d'accélérer les demandes de remboursement et d'éviter la double imposition. Deux procédures types sont envisagées.

Le texte adopté par le Parlement soutient avec force la proposition de la Commission dans son ensemble puisqu'il reste proche du texte initial. Toutefois, le rapport reconnaît que des améliorations pourraient être apportées lors d'une future révision de la directive, et invite la Commission à évaluer si le dégrèvement à la source pourrait être envisagé en tant que procédure standard dans tous les États membres.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Les dernières actualités Fiscales



Mars 2024

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

Lettre fiscale Numeum © 2024