

## Actualités fiscales

Possibilité de régulariser l'option pour le dispositif d'imputation des déficits sur une base élargie dans le délai de réclamation

*CAA de Lyon, 11 juin 2024, n° 22LY02397, Société TCE Entreprise*

*La Cour administrative d'appel de Lyon juge irrecevable l'option tardive pour le dispositif d'imputation des déficits sur une base élargie.*

Pour rappel, afin que l'option pour l'imputation des déficits sur une base élargie soit valablement exercée, la société mère du nouveau groupe fiscalement intégré doit transmettre concomitamment à l'option pour le régime d'intégration fiscale du nouveau groupe, la liste des sociétés concernées par l'imputation sur une base élargie (Ann. III au CGI, art. 46 quater-0 ZJ bis). Par ailleurs, elle doit joindre à la première déclaration du résultat d'ensemble un état faisant apparaître la quotité du déficit imputable sur une base élargie (Ann. III au CGI, art. 46 quater-0 ZL).

La jurisprudence constante du Conseil d'Etat admet que soit accordé le bénéfice d'un avantage fiscal optionnel sollicité dans le délai de réclamation. Ainsi, il juge que les dispositions qui instituent un régime fiscal optionnel et prévoient que le bénéfice de ce régime doit être demandé dans un délai déterminé n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable qui a omis d'opter dans ce délai de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du LPF.

La Cour administrative d'appel de Lyon était saisie d'une affaire dans laquelle l'administration fiscale avait remis en cause le bénéfice du dispositif de la base élargie, en raison de l'absence d'option régulièrement formulée par la société mère du nouveau groupe.

La Cour juge que bien que les dispositions régissant le dispositif de la base élargie ne prévoient pas, en l'absence d'option exercée, dans le délai prévu, la déchéance de la faculté d'exercer cette option dans le délai de réclamation, en revanche la mise en œuvre de l'option impose à la société mère du nouveau groupe de respecter les deux obligations précitées dans un délai déterminé. Cela se justifie, selon elle, par le fait que ces éléments ont « une incidence à la fois sur les obligations comptables, déclaratives et fiscales de l'ensemble des sociétés membres du groupe et sur le pouvoir de contrôle dont dispose l'administration ».

En l'espèce, la société avait fourni une déclaration rectificative de résultats à laquelle était joint l'état prévu à l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III au code général des impôts mais pas la liste des sociétés concernées par l'imputation sur une base élargie. La Cour lui refuse le bénéfice de l'option.

**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

## Abus de droit : requalifier un acte n'est pas l'écarter

*CE, 23 juillet 2024, n°481894, Société BNP Paribas*

*Le Conseil d'Etat indique que la simple requalification des faits par l'Administration n'est pas de nature à justifier la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit.*

Pour rappel, l'Administration a la faculté d'écarter certains actes passés par le contribuable afin de reconstituer sa situation réelle.

En l'espèce, une banque avait acquis auprès de sa filiale une part minoritaire du capital de sa sous-filiale. Le produit de cette cession était destiné au remboursement d'un emprunt souscrit par la filiale pour financer une prise de participation dans une société tierce. Par un pacte d'actionnaires, la banque et sa filiale avaient convenu d'options croisées d'achat et de vente portant sur la participation minoritaire. L'Administration, sans écarter aucun acte, a requalifié en pension de titres rémunérée par des intérêts inéligibles au régime mère-fille les opérations d'achat-reventes de titres, sur le terrain de la procédure d'abus de droit fiscal.

Le Conseil d'Etat précise à cette occasion que donner à un ensemble de relations contractuelles une qualification juridique ne suffit pas à justifier la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit en l'absence de remise en cause d'un acte.

## Transfert d'activité intragroupe : caractérisation d'une immobilisation en l'absence de transfert de clientèle

*CAA Paris, 10 avril 2024, n° 22PA03549, Sidel Blowing et Services*

*L'indemnité versée en contrepartie du transfert intragroupe d'une activité bénéficiaire doit être regardée comme une immobilisation incorporelle, même en l'absence de transfert de clientèle.*

D'un point de vue fiscal, sont qualifiés d'immobilisations incorporelles les droits (i) constituant une source régulière de profits, (ii) dotés d'une pérennité suffisante et (iii) susceptibles de faire l'objet d'une cession.

Appliquant cette grille de lecture, la CAA de Paris juge qu'une telle indemnité doit être immobilisée, même en l'absence de transfert de clientèle.

Pour juger que l'indemnité versée en contrepartie du transfert d'activité d'une société italienne à une société française liée ne constituait pas une charge fiscalement déductible des bases soumises à l'IS et à la CVAE, mais un actif incorporel immobilisable, la Cour a considéré que l'acquisition de l'activité bénéficiaire « doit être regardée comme porteuse d'avantages économiques futurs valorisant l'actif incorporel de la société [française] » et ce, « alors même qu'elle n'apporterait dans ce secteur aucune clientèle nouvelle ». Par ailleurs, selon la Cour, le caractère déficitaire des autres activités transférées a été pris en compte dans la détermination du montant de l'indemnité.

## Participation des salariés et défaut de sincérité de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes : conditions de remise en cause

*Cass. Soc. 12 juin 2024, n°22-16.424*

L'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes pour le calcul de la réserve spéciale de participation n'est susceptible d'être entachée d'un défaut de sincérité que lorsque le montant du bénéfice net ou des capitaux propres figurant sur cette attestation est différent de celui déclaré à l'administration fiscale pour l'établissement de l'impôt.

La Cour de cassation juge, aux termes de l'article L.3326-1 alinéa 1 du Code du travail, texte d'ordre public absolu, que « le montant du bénéfice net et celui des capitaux de l'entreprise devant être retenus pour le calcul de la réserve de participation qui ont été établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, dont la sincérité n'est pas contestée, ne peuvent être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien même l'action en contestation de ces montants est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de l'entreprise ».

Par ailleurs, en se basant sur la jurisprudence antérieure (CE, 5 décembre 1984, n°36337 ; TC, 11 décembre 2017, n°17-04.104 ; Conseil. Constit., 24 janvier 2024, n°2023-1077 QPC), il est rappelé que « cette attestation a pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés ».

De plus, le Conseil Constitutionnel a précisé que « l'administration fiscale, qui contrôle les déclarations effectuées pour l'établissement des impôts, peut, le cas échéant sur la base de renseignements portés à sa connaissance par un tiers, contester et faire rectifier les montants déclarés par l'entreprise au titre du bénéfice net ou des capitaux propres, notamment en cas de fraude ou d'abus de droit liés à des actes de gestion. Dans ce cas, une attestation rectificative est établie aux fins de procéder à un nouveau calcul du montant de la réserve spéciale de participation ».

Ainsi, la chambre sociale de la Cour de cassation considère dans ces deux arrêts que « l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes pour le calcul de la réserve spéciale de participation n'est susceptible d'être entachée d'un défaut de sincérité que lorsque le montant du bénéfice net ou des capitaux propres figurant sur cette attestation est différent de celui déclaré à l'administration fiscale pour l'établissement de l'impôt ».

## Publications

### Régime mère-fille : mise à jour du BOFiP

*Actualité BOFiP*

Dans une mise à jour des commentaires administratifs relatifs au régime mère-fille, l'Administration intègre les derniers développements en la matière.

Le régime mère-fille a récemment connu de nombreux développements portés par la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'Etat et en dernier lieu par la loi de finances pour 2024.

L'Administration intègre ces développements dans son BOFiP relatif au régime mère-fille dans une mise à jour a minima, c'est-à-dire sans apporter de réels éclaircissements ou solutions nouvelles. Les principaux apports de cette mise à jour sont les suivants :

- **Extension du bénéfice du taux réduit de 1 % de quote-part de frais et charges (« QPFC ») et du retranchement de 99 %** au profit des sociétés mères intégrables non intégrées ;
- **Rétablissement d'un délai d'un exercice au moins d'appartenance** au groupe d'intégration fiscale pour bénéficier du taux réduit de 1 % de la QPFC.
- **Application du régime mère-fille aux succursales françaises de sociétés étrangères**, dès lors que les sommes allouées présentent « effectivement le caractère d'un produit de participation, et [ne constituent pas] un réemploi des ressources de la société non-résidente, ou le paiement d'un service rendu par la succursale ».
- **Caractère d'imposition de la QPFC**. L'Administration intègre les jurisprudences Axa (CE, 5 juillet 2022, n° 463021) et Raymond et Cie (CE, 7 avril 2023, n° 462709) par lesquelles le Conseil d'Etat a jugé que la QPFC du régime mère-fille pouvait, sous certaines conditions, avoir le caractère d'une imposition sur laquelle le crédit d'impôt acquitté à l'étranger pouvait s'imputer.

## CbCR : mise à jour de la liste des Etats permettant de bénéficier d'une dispense de l'obligation déclarative

*Arrêté ECOE2412415A du 26 juin 2024*

Les entreprises établies en France réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750 M€ doivent déposer une déclaration pays par pays (dite « CbCR reporting »). Les entités détenues ou contrôlées par une personne morale établie dans un Etat ou territoire figurant sur la liste des Etats ayant adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration similaire, qui ont conclu avec la France un accord permettant l'échange automatique des déclarations pays par pays fiscal et qui respectent les obligations qui en découlent, sont dispensées de cette obligation (CGI, art. 223 quinquies C, II).

Cette liste, publiée pour la première fois par arrêté du 6 juillet 2017 et plusieurs fois modifiées depuis lors est mise à jour, afin de tenir compte de l'évolution de la législation des partenaires de la France et de la prise d'effet des instruments internationaux permettant l'échange des renseignements.

Sont ajoutés à la liste, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 : Aruba, le Kenya et la Papouasie-Nouvelle-Guinée.

## Renforcement des formalités de publicité à accomplir dans le cadre d'une TUP

*Décret 2024-751, 7 juillet 2024*

Le décret 2024-751 du 7 juillet 2024 rend obligatoire dans le cadre d'une transmission universelle de patrimoine (« TUP ») la publication de la dissolution de la société tupée au Bodacc.

Cette mesure entre en vigueur le **1<sup>er</sup> octobre 2024**.

Taux maximal d'intérêts déductibles au titre des comptes courants d'associés publié pour le troisième trimestre 2024

[Avis ECOT2424967V du 27 septembre 2024](#)

*La déductibilité des intérêts versés au titre des comptes courants d'associés est limitée en vertu de l'article 39-1-3° du Code Général des Impôts (CGI), en fonction du taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, ayant une durée initiale supérieure à deux ans.*

Un avis daté du 27 septembre 2024 a publié le taux effectif moyen qui s'élève à 5.76 % au titre du troisième trimestre 2024.

Aussi, pour les exercices de douze mois clos à compter du 30 septembre 2024, le taux annuel maximal d'intérêts déductibles au titre de l'exercice est de :

<b>Exercices clos</b>	<b>Taux maximal</b>
Du 30 septembre au 30 octobre 2024	5.93 %
Du 31 octobre au 29 novembre 2024	5.90 %
Du 30 novembre au 30 décembre 2024	5.87 %

## Prospective et projets en discussion

Dénonciation et suspension récentes de certaines conventions fiscales bilatérales conclues par la France : le BOFIP en précise les conséquences

*Plusieurs conventions fiscales bilatérales conclues par la France ont cessé de s'appliquer en raison d'une dénonciation ou d'une suspension totale ou partielle décidée unilatéralement par le pays (ex)partenaire (Burkina-Faso, Mali, Niger, Russie, Biélorussie). Côté français, en vertu du principe de réciprocité, l'application des règles conventionnelles concernées sont suspendues à compter de la date de la dénonciation unilatérale et le cas échéant, jusqu'à la date d'effet de la dénonciation de la Convention.*

Par ailleurs, l'administration fiscale tire dans un BOFiP les conséquences de la dénonciation de la convention franco-burkinabé sur l'imposition des revenus. Les règles retenues pourraient également s'étendre à d'autres conventions fiscales dénoncées unilatéralement.

### Récapitulatif des conventions dénoncées unilatéralement

Convention dénoncée unilatéralement	Date d'effet de la dénonciation	Date de la suspension de la Convention par la France
Burkina Faso <small>(décision unilatérale du 7 août 2023, préavis de 3 mois)</small>	1 <sup>er</sup> janvier 2025	du 8 novembre 2023 au 31 décembre 2024
Mali <small>(décision unilatérale du 5 décembre 2023, préavis de 3 mois)</small>	1 <sup>er</sup> janvier 2025	du 5 mars au 31 décembre 2024
Russie <small>(décision unilatérale du 8 août 2023)</small>		Suspension partielle et temporaire par la France avec prise d'effet le 8 août 2023
Biélorussie <small>(décision unilatérale de suspension du 1<sup>er</sup> juin 2024 au 31 décembre 2026)</small>		Suspension partielle et temporaire par la France du 1 <sup>er</sup> juin 2024 au 31 décembre 2026
Niger <small>(décision unilatérale du 5 décembre 2023, préavis de 3 mois)</small>		à compter du 5 juin 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

*Lettre fiscale Numeum © 2024*