



# BIENVENUE À NOTRE WEBINAIRE

## **ACTUALITÉS FISCALES 2023**

11 JANVIER 2023

ARNAUD DEVOUCOUX, PRÉSIDENT DE RSA

ERIC QUENTIN, AVOCAT ASSOCIÉ - HOCHÉ AVOCATS

# SOMMAIRE

**I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2023, DES LOIS DE FINANCES RÉCTIFICATIVES POUR 2022 ET DE LA LOI PORTANT MESURES D'URGENCE POUR LE POUVOIR D'ACHAT**

**II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE**



## PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2023, DES LOIS DE FINANCES RECTIFICATIVES POUR 2022 ET DE LA LOI PORTANT MESURES D'URGENCE POUR LE POUVOIR D'ACHAT

1. Mesures en matière d'impôt sur les bénéfices
2. Mesures en matière d'impôt de production
3. Mesures en matière de TVA
4. Mesures diverses

## 1. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

### Précisions apportées par la loi de finances rectificative pour 2022 concernant l'amortissement du fonds commercial

- La loi de finances pour 2022 a consacré un principe de non-déductibilité des amortissements de fonds commerciaux. Cependant, à titre temporaire et dérogatoire, demeurent admis en déduction les amortissements régulièrement comptabilisés en application de la réglementation comptable au titre des fonds commerciaux acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2025.
- L'administration fiscale a commenté cette mesure dans le cadre d'une mise à jour du BOFIP du 9 juin 2022 actualisée le 21 décembre 2022 en se référant aux règles comptables en vigueur dès lors que l'entreprise est en mesure de démontrer que le fonds commercial a une durée d'utilisation limitée (en vertu d'un contrat ou d'une autorisation légale, par exemple) (BOI-BIC-AMT-10-20).
- La loi de finances rectificative pour 2022 légalise la tolérance administrative selon laquelle lorsque le fonds commercial est transféré à l'occasion d'une opération de fusion ou assimilée placée sous le régime fiscal de faveur des fusions (CGI, art. 210 A), la société absorbante ou bénéficiaire des apports dispose d'une option consistant à déduire les amortissements afférents au fonds apporté ou à renoncer à cette déduction (si l'option pour le régime de faveur des fusions est exercée alors le fonds relèvera du régime fiscal des immobilisations amortissables).
- La loi de finances rectificative pour 2022 institue également une mesure anti-abus visant à exclure la déduction des amortissements en cas d'acquisition d'un fonds commercial effectuée à compter du 18 juillet 2022 auprès d'une entreprise « liée » au sens de l'article 39-12 du CGI ou auprès d'une entreprise placée sous le contrôle de la même personne physique que l'entreprise acquéreuse.

# 1. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

---

## Instauration d'une contribution temporaire de solidarité sur les secteurs des combustibles fossiles

- Instauration d'une contribution temporaire égale à 33% à la charge des entreprises dont au moins 75% du chiffre d'affaires réalisé en France provient des secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage entendus comme les entreprises qui relèvent des secteurs de l'extraction, de l'exploitation minière, du raffinage du pétrole ou de la fabrication de produit de cokerie, pour les résultats des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.
- L'assiette de la contribution est égale à la différence entre le résultat imposable du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 et 120 % du montant moyen des résultats imposables constatés au titre de l'ensemble des quatre exercices précédents, ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.
- Pour les redevables membres d'un groupe intégré, l'assiette de la contribution est calculée à partir des résultats qui auraient été imposables en leur nom à l'IS, si ces redevables avaient été imposés distinctement. Pour les sociétés de personnes, GIE et GEIE, l'assiette de la contribution est calculée au niveau de la société ou du groupement. L'assiette ainsi déterminée vient en diminution, à proportion des droits qu'ils détiennent chacun, de l'assiette de la contribution due, le cas échéant, par les associés ou les membres de ces sociétés ou groupements.
- Contribution non déductible, aucune imputation possible de créances fiscales de toute nature.

(LF pour 2023)

## 1. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

### Provision déductible du résultat pour la constitution de captives de réassurance

- Destinée notamment à rapatrier les captives de réassurance d'entreprises françaises situées à l'étranger.
- Constitution d'une provision en franchise d'impôt destinée à faire face aux charges afférentes aux opérations de réassurance éligibles en fonction des bénéfices techniques et de la moyenne sur les trois dernières années du minimum de capital requis (mécanisme de lissage des risques dans le temps).
- Entrée en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.



# 1. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

## Assouplissement de l'engagement de conservation des titres en cas d'opération d'apport-scission

- En cas d'apport partiel d'actif non représentatif d'une branche complète d'activité, y compris s'il porte sur des titres assimilés à une telle branche ou lorsque la société apporteuse ne dispose plus d'au moins une branche complète d'activité après l'apport, l'attribution gratuite des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse peut, sur agrément, bénéficier du régime de neutralité fiscale des opérations de fusions et assimilées (CGI, art. 115-2).
- L'agrément est accordé sous réserve du respect de plusieurs conditions, notamment l'engagement de conservation des titres de la société apporteuse par ses associés pendant 3 ans à compter de la réalisation de l'apport.
- L'obligation de conservation des titres est exigée des associés qui sont présumés avoir pris une part active à la décision de l'opération d'apport (associés qui détiennent, à la date d'approbation de l'apport, 5 % au moins des droits de vote ou qui y exercent ou y ont exercé, dans les six mois précédant cette date, directement ou indirectement, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société).
- Cette obligation de conservation est assouplie. Elle n'est plus exigée des associés d'une société apporteuse dont les titres sont admis à la cote sur un marché réglementé détenant au moins 5 % des droits de vote lorsque :
  - la société apporteuse n'est pas contrôlée par un actionnaire ou un groupe d'actionnaires agissant de concert au sens de l'article L 233-3 du Code de commerce ;
  - et que l'actionnaire détenant 5 % au moins des droits de vote de la société apporteuse n'exerce pas une influence notable sur la gestion de cette dernière au sens de l'article L 233-17-2 du Code de commerce.

(LF pour 2023)

## 2. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT DE PRODUCTION

### Suppression sur deux ans de la CVAE

- Réduction de moitié de la cotisation en 2023 avant sa suppression définitive en 2024.
- En 2023, réduction de moitié des taux d'imposition actuels (0,125% à 0,375%), de la cotisation minimale (63€) et du dégrèvement prévu en faveur des petites entreprises réalisant un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 2 M€ (250€).
- Toutefois, le taux de la taxe additionnelle à la CVAE sera doublé en 2023 (6,92%) pour le calcul de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie.
- Corrélativement le plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée :
  - Sera abaissé de 2% de la valeur ajoutée à 1,625% en 2023 puis 1,25% en 2024 ;
  - Ne s'appliquera en 2024 qu'à la seule cotisation foncière des entreprises (CFE).

(LF pour 2023)

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

---

#### Renforcement des mesures de contrôle

- Méthode de sécurisation des factures (art. 289, VII du CGI)
  - Recours possible à la procédure de « cachet électronique qualifié », au sens du règlement européen sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur, dit « règlement eIDAS » (Règlement UE/910/2014 du 23 juillet 2014).
  - Cette méthode s'ajoute à celles déjà existantes (signature électronique, piste d'audit fiable et message structuré).
  - Les conditions d'émission, de cachet et de stockage des factures seront précisées par décret.
- Modalités de conservation des éléments sur lesquels l'administration fiscale peut exercer ses droits de communication, d'enquête et de contrôle
  - Les documents émis ou reçus sur support informatique doivent être conservés sur ce même support pendant 6 ans (contre au moins 3 ans antérieurement, puis conservation possible sur support papier).

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

---

#### Renforcement des mesures de contrôle (suite)

- Elargissement du champ d'application du dispositif d'invalidation du numéro de TVA intracommunautaire (art. L 10 BA du LPF)
  - Comportements visés : opposition au contrôle fiscal, manquement aux obligations déclaratives (défaut de déclaration de TVA, déclaration incomplète ou falsifiée, défaut de dépôt de l'état récapitulatif des clients), fraude, non-respect de l'obligation de désignation d'un représentant fiscal
  - Rétablissement possible si la situation de l'opérateur le justifie
  - Entrée en vigueur : 1<sup>er</sup> janvier 2023
- Obligation de tenue d'un registre pour les prestataires de service de paiement
  - Paiements visés : services de paiement (virement, prélèvement, paiement par carte bancaire...) réalisés entre un payeur situé dans un État membre et un bénéficiaire situé dans un autre État membre ou hors UE, lorsque le nombre de paiements reçus par bénéficiaire donné dépasse 25 au cours d'un trimestre civil
  - Sanction : amende de 15 € (sauf cas de première infraction) par paiement non déclaré, dans la limite de 500 000 € par prestataire
  - Entrée en vigueur : 1<sup>er</sup> janvier 2024

(LF pour 2023)

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

#### Obligations de l'Assujetti Unique – « Groupe TVA »

- Les personnes assujetties établies en France et qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent demander à constituer un seul assujetti au sens de l'article 256 A du CGI.
  - Régime optionnel, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023
  - Option à formuler au plus tard le 31 octobre de l'année qui précède son application.
- Evolution du périmètre du groupe TVA : La date limite à laquelle le représentant de l'Assujetti Unique (« AU ») doit communiquer à l'administration la liste annuelle des membres du groupe est avancée du 31 janvier au 10 janvier, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024 (modalités : télétransmission du formulaire n° 3310-P-AU).
- Contrôle d'un assujetti à la TVA membre d'un groupe – Indication des conséquences financières du contrôle (art. L 48, al. 5 du LPF) :
  - Dispositif antérieur : l'administration fiscale est tenue d'indiquer, dans la proposition de rectification, les montants de TVA et les pénalités correspondantes dont le membre de l'Assujetti Unique aurait été redevable en l'absence d'appartenance au groupe.
  - Dispositif issu de la loi de finances pour 2023 : l'administration fiscale est uniquement tenue d'indiquer les rectifications encourues du fait de l'appartenance du membre au groupe.

(LF pour 2023)

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

---

#### Obligations de l'Assujetti Unique – « Groupe TVA » (suite)

- Contrôle d'un assujetti à la TVA membre d'un groupe – Nouvelle vérification de comptabilité (art. L 51, 5° bis du LPF) :
  - Dispositif antérieur : l'administration fiscale est autorisée à conduire une vérification de comptabilité sur les mêmes impôts et sur la même période déjà vérifiés uniquement pour le représentant de l'Assujetti Unique.
  - Dispositif issu de la loi de finances pour 2023 : l'administration fiscale est autorisée à conduire une vérification de comptabilité sur les mêmes impôts et sur la même période déjà vérifiée lorsque la vérification ou l'examen de comptabilité est étendu aux membres de l'AU, et non plus seulement au représentant de cet assujetti.

(LF pour 2023)

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

---

#### Transmission universelle de patrimoine – article 257 bis du CGI

- L'article 19 de la directive « TVA » dispose que « *les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant* » ; dispositif étendu aux prestations de services par l'article 29 de la directive.
- Transposition en droit interne à l'article 257 bis du CGI (rédaction légèrement différente de celle de la directive : notion de « dispense » de TVA).
- Mise en conformité de l'article 257 bis du CGI avec les articles 19 et 29 de la directive TVA à la suite de la décision SA *Anciens établissements Georges Schiever et fils* (CE, 31 mai 2022, n° 451 379) aux termes de laquelle le Conseil d'Etat a considéré que la cession d'un bien immobilisé placée hors du champ de la TVA ne peut bénéficier de la dispense de TVA en application de l'article 257 bis du CGI « *une telle dispense ne pouvant bénéficier qu'à une opération soumise à cette même taxe* ».

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

#### Législation e-invoicing et e-reporting

- Principe de la mise en place progressive du recours obligatoire à la facturation électronique (« e-invoicing ») dans le cadre des relations entre opérateurs assujettis à la TVA posé par la loi de finances pour 2020.
- Habilitation du gouvernement à agir par voie d'ordonnance conférée par la loi de finances pour 2021.
  - Champ d'application : « e-invoicing » et institution d'un dispositif complémentaire dit de « e-reporting »
  - Mise en place échelonnée de ces obligations entre 2023 et 2025
- Fixation d'un nouveau calendrier par l'ordonnance n°2021-1190 du 15 septembre 2021, ratifiée par la LF pour 2022 et confirmée par la LFR pour 2022.
  - Obligation de réception des factures électroniques : entrée en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2024 pour l'ensemble des assujettis
  - Obligation d'émission des factures électroniques et obligation de transmission des données complémentaires : entrée en vigueur progressive en fonction de la taille de l'entreprise entre le 1<sup>er</sup> juillet 2024 et le 1<sup>er</sup> janvier 2026 (cf. tableau ci-après)
- Modalités d'application de ces obligations fixées par le décret 2022-1299 et l'arrêté ECOE2218934A du 7 octobre 2022

(Ordonnance 2021-1190 du 15 septembre 2021 ; LF pour 2022 ; LFR pour 2022)

### 3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

#### Législation e-invoicing et e-reporting (suite)

Mesure	Type d'assujetti	Entrée en vigueur
Réception des factures électroniques	Ensemble des assujettis	1 <sup>er</sup> juillet 2024
Emission des factures électroniques et transmission des données complémentaires	Grandes entreprises	1 <sup>er</sup> juillet 2024
	Entreprises de taille intermédiaire (ETI)	1 <sup>er</sup> janvier 2025
	PME et microentreprise.	1 <sup>er</sup> janvier 2026

(Ordonnance 2021-1190 du 15 septembre 2021 ; LF pour 2022 ; LFR pour 2022)

## 4. MESURES DIVERSES

---

### Prime de partage de la valeur

- La prime de partage de la valeur (PPV) remplace dès juillet 2022 la prime exceptionnelle de pouvoir d'achat. Annuelle, elle peut s'élever jusqu'à 6 000€ par salarié.
- Sont concernés :
  - les salariés, ainsi que les intérimaires mis à disposition
  - les agents de certains établissements publics
  - les travailleurs handicapés relevant des établissements et services d'aide par le travail (ESAT).
- Il s'agit d'un dispositif pérenne, que les entreprises peuvent mettre en place chaque année, selon des conditions évolutives. Cette prime reste facultative et à la discrétion de l'employeur.
- La PPV peut être versée en une ou plusieurs fois, avec un maximum d'un versement par trimestre.
- Elle est assortie d'exonérations dans les limites suivantes :
  - un montant maximum de 3 000 euros ;
  - un maximum porté à 6 000 euros dans les cas suivants : signature d'un accord d'intéressement, versement par un organisme d'intérêt général, versement aux travailleurs handicapés relevant d'un ESAT.
- Dans la limite de ces montants, la prime est exonérée de cotisations sociales. Les salariés rémunérés jusqu'à 3 fois le SMIC bénéficient en plus d'une exonération d'impôt sur le revenu.
- A compter de 2024, l'exonération d'impôt sur le revenu est supprimée.

## 4. MESURES DIVERSES

---

### Impôts commerciaux

- Aménagement du statut de Jeune Entreprise Innovante (JEI) : Extension aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2025 (vs 2022), toutefois pour les entreprises créées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la durée de ce statut serait réduite et ne concernerait plus que les entreprises créées depuis moins de 8 ans (et non plus 11).
- Prorogation du crédit d'impôt « collection » et du crédit d'impôt pour la formation des dirigeants jusqu'au 31 décembre 2024 et de la déduction pour l'achat d'œuvres d'artistes vivants jusqu'au 31 décembre 2025 (au lieu du 31 décembre 2022 pour l'ensemble de ces dispositifs).
- Aménagements apportés aux crédits d'impôts spécifiques au secteur culturel (crédit d'impôt cinéma-audiovisuel, crédit d'impôt spectacles vivants).

## 4. MESURES DIVERSES

---

### Impôts et taxes divers

- Aménagements techniques apportés à la taxe sur les services numériques dite « GAFA » à la suite de la décision rendue par le Conseil d'Etat le 31 mars 2022.
- Assujettissement des cessions d'entreprises individuelles ayant opté pour l'IS au droit d'enregistrement relatif aux cessions de droits sociaux prévues à l'article 726 du CGI.
- Assujettissement à la formalité foncière (enregistrement et publicité foncière) des baux d'immeubles de plus de 12 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.



## 4. MESURES DIVERSES

---

### Crédit d'impôt rénovation énergétique des PME

- Le crédit d'impôt pour la rénovation énergétique des locaux professionnels est rétabli pour les dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2023 et le 31 décembre 2024.
- Aucun changement n'est apporté quant aux conditions et modalités d'application :
  - Sont concernées les PME au sens du droit communautaire (c'est-à-dire les entreprises dont l'effectif est inférieur à 250 salariés et dont le chiffre d'affaires ou le total de bilan n'excède pas 50 M€ ou 43 M€).
  - Le CI est égal à 30 % du prix de revient hors taxe des dépenses éligibles, déduction faite des aides publiques et des aides perçues au titre des certificats d'économie d'énergie.
  - Le crédit d'impôt est plafonné à 25 000 € pour l'ensemble de la période d'application.

### Relèvement du plafond du taux réduit de 15% pour les PME

- Les petites et moyennes entreprises bénéficient de plein droit d'un taux réduit de 15 % dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois (abstraction faite des plus-values taxées à 15 % et des bénéfices exonérés ou situés hors du champ d'application de l'IS).
- Sont notamment concernées les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxe n'excédant pas 10 M€ et dont le capital est entièrement libéré et détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques.
- La limite de bénéfice imposable au taux réduit est ainsi relevée de 38 120 € à 42 500 €.
- Cette disposition s'applique pour l'imposition des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2022.

## 4. MESURES DIVERSES

---

### Elargissement du régime d'étalement des subventions d'équipement

- Les subventions d'équipement accordées à une entreprise par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées peuvent, sur option, faire l'objet d'une imposition étalée (CGI art. 42 septies).
- Ce dispositif est étendu aux subventions accordées par les organismes créés par les institutions de l'Union européenne.



## 4. MESURES DIVERSES

### Création d'une taxe annuelle sur les bureaux et locaux commerciaux dans certains départements de la région PACA

- A compter de 2023, création d'une taxe annuelle sur les bureaux et locaux commerciaux dans certains départements de la région PACA (article 231 quater du CGI).
- Départements concernés : Bouches-du-Rhône, Var et Alpes-Maritimes
- Locaux concernés :
  - Locaux à usage de bureaux d'une superficie d'au moins 100 m<sup>2</sup> (bureaux et dépendances immédiates) ;
  - Locaux commerciaux (et réserves attenantes) affectés à une activité de commerce de détail / gros ou de prestations de service à caractère commercial ou artisanal d'une superficie au moins égale à 2.500 m<sup>2</sup> ;
  - Locaux ou aires couvertes de stockage (non intégrés à un établissement de production) d'une superficie au moins égale à 5.000 m<sup>2</sup>;

- Surfaces de stationnement exploitées commercialement ou annexées à des locaux à usage de bureaux, commerce, stockage d'une superficie au moins égale à 500 m<sup>2</sup>.

- Tarifs au m<sup>2</sup> pour 2023 (actualisés chaque année) :

Locaux à usage de bureaux	Locaux commerciaux	Locaux de stockage	Surfaces de stationnement
0,94 €	0,39 €	0,20 €	0,13 €

- Redevable de la taxe : personne qui, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, est propriétaire ou titulaire d'un droit réel portant sur des locaux imposables.
- Le dépôt de la première déclaration accompagné du paiement de la taxe doit intervenir avant le 1<sup>er</sup> juillet 2023. Pour les années suivantes, la déclaration et le paiement de la taxe devront intervenir avant le 1<sup>er</sup> mars de chaque année.

(LF pour 2023)

## 4. MESURES DIVERSES

### Suppression des niches fiscales ou dépenses inefficaces

Mesures visées	Art. CGI abrogé ou modifié
Taxation au taux de 10 % des revenus issus des inventions brevetables non brevetées	art. 238, I-5°
Étalement de l'imposition sur 7 exercices des plus-values à court terme réalisées par les entreprises de pêche maritime lors de la cession, avant le 31 décembre 2010, de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires	art. 39 quaterdecies, 1 quater
Crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs	art. 244 quater Q ; 199 ter P, 220 U & 223 O, 1-u
Exonération temporaire de l'impôt sur les sociétés en faveur des entreprises créées en Corse dans les secteurs de l'artisanat, de l'industrie, de l'hôtellerie, du bâtiment et des travaux publics	art. 208 sexies
Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions au capital d'une Sofipêche	art. 199 quaterdecies
Réduction d'impôt en faveur des tuteurs de chômeurs qui créent ou reprennent une entreprise	art. 200 octies
Engagements d'épargne à long terme qui, selon l'exposé des motifs, ne sont plus utilisés en pratique	art. 150-0 A, III-5 ; 150-0 D, 12-a ; 157, 16° et 163 bis A
Régimes d'exonération, temporaires et désormais éteints, prévus à en cas de création d'activité nouvelle dans les DOM, y compris pour les bénéfices retirés d'une entreprise métropolitaine d'opérations de franchisage	art. 208 quater du CGI

(LF pour 2023)

II.

# ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE



7

1

Actualité  
en matière  
de BIC – IS

3  
9

2

Actualité  
en matière  
d'opérations  
de restructuration

6  
3

3

Actualité  
en matière  
d'Intégration  
fiscale

4

4

Actualité  
en matière de droit  
communautaire et  
de fiscalité  
internationale

3  
5

5

Actualité  
en matière  
de TVA et de taxes  
sur les salaires

6

Actualité  
en matière de  
fiscalité  
patrimoniale

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Qualification de titres de participation

- Dans la logique de sa jurisprudence antérieure, le Conseil d'Etat rappelle que, même en cas de faible détention capitalistique (2,2%) et en droits de vote (3,7%), il convient de se référer à la réglementation comptable pour déterminer si des titres souscrits au capital de l'entreprise émettrice peuvent bien être qualifiés de titres de participation, étant rappelé qu'il s'agit de « *ceux dont la possession durable est estimée utile à l'actualité de l'entreprise (détentrices), notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice ou d'en assurer le contrôle* », au moment de leur souscription ou de leur acquisition.
- Au cas particulier, le critère d'utilité était satisfait dès lors que l'intention de la société Areva était notamment de favoriser le développement de son activité en prenant une participation minoritaire dans le capital de Suez, il s'agissait donc bien de titres de participation éligibles au régime des plus-values à long terme lors de leur cession.
- Les critères ou indices factuels suivants (non hiérarchisés) ont notamment été pris en compte :
  - L'exercice de certaines prérogatives juridiques de l'actionnaire dès lors que son niveau de détention lui permettait de demander l'inscription d'une résolution aux assemblées générales de Suez ;
  - La composition de l'actionnariat (très éparpillé, absence de pacte d'actionnaires) ;
  - La conservation d'un siège au Conseil d'administration de Suez, fût-ce en qualité d'administrateur indépendant, par la Présidente du directoire d'Areva ;
  - La stratégie affichée « ab-initio » d'Areva (prise de participation pour développer son activité en matière nucléaire en Belgique et en France).

(CE, 22 juillet 2022, Sté Areva, n° 449 444)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

---

### Qualification de titres de participation (suite)

- Recapitalisation par une société mère de deux de ses filiales préalablement à sa fusion-absorption, pour l'une, et à sa liquidation, pour l'autre, perte résultant de l'annulation des titres non déductible en vertu du dispositif anti-abus prévu à l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI.
- Ce dispositif n'étant applicable qu'aux titres de participation, la société mère avait prétendu que les titres nouvellement émis constituaient des titres de placement.
- Argument rejeté par la Cour dès lors que « *les titres émis ultérieurement par la même société ne peuvent recevoir une qualification comptable différente dès lors qu'à la date de leur souscription l'acquéreur entend conserver le contrôle de la société jusqu'à sa disparition, par absorption ou par liquidation, ou jusqu'à la cession du contrôle à un tiers* ».

(CAA Paris, 23 novembre 2022, Sté Agapes, n° 21PA 05210)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### **Cession de titres de participation : décompte du délai de deux ans en cas d'augmentation de capital par incorporation de réserves**

- L'administration précise qu'une augmentation de capital par incorporation de réserves, qu'elle prenne la forme d'une émission d'actions nouvelles ou d'une augmentation de la valeur nominale des titres existants, n'a aucun effet sur le patrimoine de l'actionnaire.
- En conséquence, en cas de cession ultérieure des titres, le délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies du CGI doit être décompté à partir de la date d'acquisition des titres qui étaient déjà détenus antérieurement à l'augmentation de capital.
- Transposition de la solution retenue par le Conseil d'Etat à propos des plus-values des particuliers (CE, 3 mai 1995, n°122 144, Férandou).

(BOI-RES-BIC-000 117 du 2 novembre 2022)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Quote-part de frais et charges (QPFC) de 5 % afférente aux produits des titres de participation

- La société Axa, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, demandait l'annulation du refus implicite par l'administration d'abroger sa doctrine laquelle prévoyait que la QPFC de 5% ne peut s'analyser en une imposition (ce qui notamment ferme la voie à une imputation des retenues à la source supportées à l'étranger sur l'impôt français).
- Le Conseil d'Etat relève que les dispositions de l'article 216 du CGI obligent une société mère à réintégrer à son résultat imposable une QPFC calculée forfaitairement, sans possibilité de limiter cette réintégration au montant réel des frais et charges exposés.
- Le Conseil d'Etat juge dès lors que la réintégration de la QPFC de 5% ne vise pas uniquement à neutraliser la déduction des frais et charges afférents aux titres de participation dont les revenus sont exonérés d'impôt sur les sociétés, mais vise aussi à soumettre à l'impôt sur les sociétés une fraction des dividendes relevant du régime mère-fille (en particulier, lorsque le montant des frais réels est inférieur au montant forfaitaire de la QPFC).
- Cette décision autorise l'imputation des crédits d'impôt étrangers sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de la QPFC qu'une société mère doit réintégrer à son résultat imposable.
- Solution rendue dans le prolongement de la décision rendue en 2021 par le Conseil d'Etat à propos de la QPFC de 12% à réintégrer pour les plus-values à long terme. Le Conseil d'Etat a jugé que cette QPFC présente la nature d'une imposition et non d'une neutralisation de charges afférentes à un revenu exonéré (CE, 15 novembre 2021, n°454 105, Sté Air Liquide).

(CE, 5 juillet 2022, Sté Axa, n°463 021)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Appréciation du caractère commercial ou financier d'un abandon de créance

- Pour mémoire, les aides autres qu'à caractère commercial ne sont pas déductibles du résultat imposable sauf celles qui sont consenties en application d'un accord de conciliation ou consenties aux entreprises pour lesquelles une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte (CGI article 39-13)
- Caractère financier d'une aide : Les fonctions dites « support » assurées par une société holding au profit de ses filiales doivent être rattachées à la catégorie des prestations financières pour la qualification commerciale ou financière d'un abandon de créances. En l'espèce, l'activité de prestations de services administratifs était prépondérante par rapport aux autres activités de la holding (i.e., activités de négociation de contrats « grands comptes » et prestations de communication et de sponsoring). La circonstance que les créances abandonnées découlent de la réalisation d'actes de commerce ne permet pas à elle seule de considérer que leur abandon présente un caractère commercial
- Décision rendue sous l'empire de la législation antérieure à l'entrée en vigueur de l'actuel article 39-13 du CGI mais dont la grille d'analyse, si elle devait être confirmée, pourrait être transposée à la situation actuelle

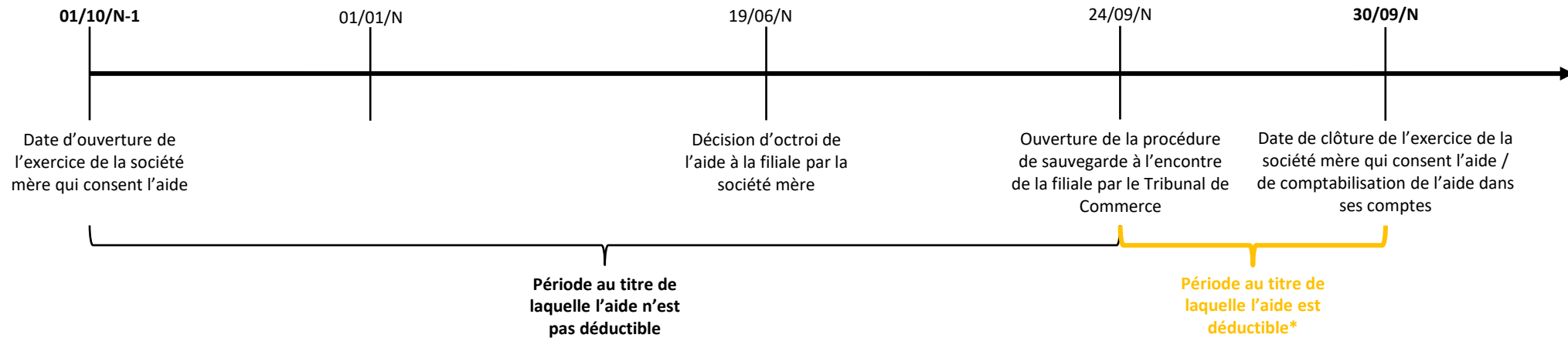
(CAA Nantes, 23 septembre 2022, n°20NT 00524, SAS Actual Leader Group)

- Caractère commercial d'une aide : l'abandon d'une créance de loyers par une société holding mixte, dont l'essentiel de l'activité est constitué par la location de locaux à sa filiale qui exerce son activité commerciale dans les locaux loués, revêt un caractère commercial et non financier au sens de l'article 39-13 du CGI

(CAA Douai, 27 octobre 2022, Sté Heurtaux Investissements, n° 20DA 00982)

# 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

## Aides accordées à des filiales en difficulté



\* Toutes conditions étant remplies par ailleurs

- Date d'octroi de l'aide à une filiale en difficulté à prendre en considération : la décision d'octroi de l'aide doit être postérieure à la date d'ouverture de la procédure collective à l'encontre de la filiale (même si cette aide a été matérialisée dans les comptes de la société mère à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenue l'ouverture de cette procédure)

(CAA Bordeaux, 8 mars 2022, SAS Lamai, n° 19BX 04963)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Aides accordées à des filiales en difficulté

- Situation nette négative de la filiale aidée à prendre en considération : celle à la date de clôture de l'exercice de la société mère ou, par tolérance, celle à la date à laquelle l'aide a été consentie ou à la plus proche situation provisoire ou au plus proche bilan établi (cf. BOI-BIC-BASE-50-20-10 n° 110)
- Méthodes pour apprécier la situation nette de la filiale aidée : il peut être fait référence à des évaluations reposant sur des méthodes de nature économique (vs. une approche comptable) pour établir que la valeur de la participation de la société mère dans le capital de sa filiale n'a pas augmenté, en dépit de l'octroi des aides litigieuses
- La rapporteure publique (Céline Guibé) se prononce en faveur de la transposition de cette solution dans le cadre du régime prévu par les dispositions de l'article 39,13 du CGI qui permettent la déduction des abandons de créances à caractère financier consentis à des sociétés en difficulté faisant l'objet d'une procédure collective

(CE, 9<sup>e</sup>-10<sup>e</sup> ch., 21 juin 2022, Sté Ixcore, n° 447 084)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Provision pour risque de non-recouvrement de créances

- La seule inscription au bilan de provisions destinées à couvrir un risque, au demeurant non contesté, de non-recouvrement de créances ne peut être regardée comme constituant par elle-même une aide au bénéfice d'une filiale, au sens de l'article 39,13 du CGI, à supposer même qu'à la date de cette inscription la société mère ait déjà eu l'intention avérée d'abandonner ultérieurement les créances correspondantes.
- En sens inverse, CAA Nancy, 18 mars 2021, n° 19NC02656, EURL Amadeus Immobilier et Environnement.

(CAA Lyon 31 mars 2022, SARL Nambudo)



## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### **Pertes sur prêts consentis à une filiale ayant fait l'objet d'une liquidation amiable**

- Requalification de la perte sur créance irrécouvrable comptabilisée sur une filiale faisant l'objet d'une liquidation amiable en abandon de créance à caractère financier non déductible (CGI art. 39-13) (les avances en compte courant étaient totalement provisionnées) (CAA Bordeaux, 21 octobre 2021, n° 19BX03240, SARL Alizéo).
- Solution identique compte tenu de la renonciation de la société mère à exercer ses droits de créancier

(TA Montreuil, 7 juillet 2022, n° 2002856, Sté Groupe Adéo)



## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Charges financières et notion de sociétés « liées » au sens de l'article 39-12 du CGI

- L'article 39-I-3° 1er alinéa du CGI limite le taux d'intérêt déductible pour les emprunts contractés auprès d'un associé mais le I de l'article 212 du CGI offre la possibilité de déduire les intérêts correspondant à un « taux de marché » lorsque les emprunts sont contractés auprès d'une entreprise « liée » au sens de l'article 39-12 du CGI, lequel prévoit que des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :
  - Lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
  - Lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.
- En d'autres termes, la qualité du prêteur (actionnaire minoritaire ou actionnaire « lié » au sens de l'article 39-12 du CGI) revêt une importance capitale s'agissant du quantum des intérêts d'emprunt susceptibles d'être déduits par la société emprunteuse.
- Pour l'appréciation du contrôle de fait (« pouvoir de décision »), la jurisprudence tend à se référer aux notions d'actions de concert et de contrôle conjoint définies aux articles L.233-3 et L.233-10 du code de commerce.

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

### Charges financières et notion de sociétés « liées » au sens de l'article 39-12 du CGI - Illustrations

- Absence de contrôle conjoint exercé sur la société holding de reprise par un fonds d'investissement majoritaire et un associé minoritaire réunis au sein d'une société holding intermédiée, (seul le fonds disposait d'un pouvoir de décision nonobstant la circonstance que le représentant de l'actionnaire minoritaire disposait d'un droit de veto sur les décisions susceptibles d'avoir un impact négatif sur la valeur de son investissement), et à supposer même que le fonds et l'associé minoritaire aient pu être réputés agir de concert. Pourvoi en cassation non admis.  
(CE non- admission, 2 juin 2022, n° 458 874, Sté Obol France 3)
- Solution identique mais en l'absence d'un associé majoritaire unique. L'objet du Pacte d'actionnaires se limitait à définir les modalités de détention et de transfert des titres de la société émettrice, à assurer la stabilité de son actionnariat, à définir les modalités de détention et de transfert des titres de la société, à définir les obligations des parties à et définir les droits d'information de l'investisseur financier. Absence d'accord qui aurait conduit à organiser une action de concert entre les investisseurs financiers qui détenaient ensemble la majorité du capital de la société émettrice aux fins d'influencer la politique de la société ou d'y exercer un pouvoir de décision.  
(CE 20 septembre 2022, n° 455 655, Sté HGFI St Martin)
- L'application des dispositions plus favorables prévues à l'article 212-I du CGI suppose de démontrer l'exercice d'un pouvoir conjoint de décision sur la société emprunteuse.

## 2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

---

### Transfert des déficits de plein droit

- Pour mémoire, transfert de plein droit sans agrément fiscal des déficits, des charges financières nettes non déduites et des capacités de déduction inemployées en cas de fusion ou TUP réalisée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 sous réserve du respect des conditions suivantes (art. 209, II. 2. issu de l'article 53 de la loi de finances pour 2020) :
  - Montant cumulé inférieur à 200 000€ ;
  - Absence de cession de fonds de commerce ou d'établissement au cours de la période déficitaire ;
  - Déficit ne provenant pas de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier ;
  - Opération placée sous le régime fiscal de faveur des fusions.
- L'administration a notamment apporté la précision suivante :
  - Lorsque le montant global cumulé des sommes dont le transfert est envisagé est supérieur ou égal à 200 000€, le transfert ne peut pas, au titre d'une même opération, être réalisé pour partie en dispense d'agrément et pour partie dans le cadre de la procédure d'agrément. En revanche, l'administration admet que la société absorbante ou confondante puisse procéder au transfert d'une quote-part de déficits égale à 199 999€, le surplus étant alors définitivement perdu.

(BOI-IS-FUS-10-60-10 et BOI-IS-FUS-10-60-20 du 13 avril 2022)

## 2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

---

### Souscription des engagements pour le bénéfice du régime de faveur des fusions

- L'application du régime fiscal de faveur des fusions est subordonnée à la prise d'engagements formels (CGI, art. 210-A-3) dans le traité de fusion, dans l'acte de TUP ou le traité d'apport.
- La société absorbante (ou confondante) doit s'engager, dans l'acte de fusion, à prendre l'ensemble des engagements prévus à cet article même si ceux-ci sont dénués d'effet en pratique.

(CE, 24 juin 2022, SCI Malepère, n° 450 183)



## 2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

---

### **Théorie du prix d'acquisition et transmission universelle du patrimoine**

- En vertu de la théorie dite du « prix d'acquisition », la société absorbante ne peut déduire de ses résultats imposables d'un exercice postérieur à la fusion des charges se rapportant à la gestion de la société absorbée dans la mesure où les charges ou les dettes nées chez la société absorbée avant la fusion ont été nécessairement prises en compte pour le calcul de la valeur d'échange ou la rémunération des apports.
- Le Conseil d'Etat juge cette théorie inapplicable aux opérations de confusion de patrimoine « *en l'absence de rémunération versée par la société confondante en contrepartie de la transmission de l'actif net de la société confondue et eu égard à l'objectif de neutralité fiscale des opérations de fusion et assimilées placées sous le régime fiscal de faveur* ».
- Est indifférente la circonstance que les titres de la société confondue aient été acquis par la société confondante en tenant compte, à la date de cette acquisition, de la valeur réelle de l'actif net de la société confondue, en ce compris ses engagements hors bilan.

(CE, 22 novembre 2022, RB Europe Holding Europe du Sud, n° 447 097)

### 3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

---

#### **Sort des provisions intragroupe neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble qui sont reprises après la cessation du groupe**

- Une provision intra-groupe non encore reprise peut-elle être déneutralisée avant sa reprise dans le dernier résultat d'ensemble du groupe avant sa sortie ou la cessation du groupe ?
- Le Conseil d'Etat répond à cette question de manière négative.
- Aucune disposition ne prévoit la possibilité de déneutraliser (i.e. déduire) les provisions constituées par une société membre d'un groupe fiscal neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble lorsque la sortie ou la cessation du groupe intervient avant la reprise de cette provision.
- Une telle déneutralisation ne se justifie que si les sociétés concernées demeurent membre du groupe fiscal à la date de clôture de l'exercice de reprise de la provision.

(CE, 9 juin 2022, SAS Vivalto Santé, n° 445 023)

### 3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

---

#### Mécanisme de plafonnement de l'imputation des déficits et intégration fiscale

- Possibilité de cumuler, dans un groupe fiscalement intégré, les différents mécanismes d'imputation des déficits (déficits propres antérieurs à la constitution du nouveau groupe, déficits imputables sur une base élargie et déficits d'ensemble).
- Mais la règle de plafonnement d'imputation des déficits prévue à l'article 209, I du CGI (1 M€ majoré de 50% du bénéfice imposable excédant ce montant) constitue un plafond unique pour l'imputation des déficits antérieurs à l'intégration de la société mère absorbante (déficits antérieurs de cette dernière et déficits antérieurs et d'ensemble de la société mère absorbée transférés sur agrément).
  - Pas de possibilité pour la société mère absorbante d'appliquer une seconde fois le plafond d'imputation des déficits imputables sur une base élargie sur ses propres bénéfices après application une première fois de ce plafond dans le cadre de l'imputation de ses déficits antérieurs à l'intégration (propres ou ceux de l'ancienne mère absorbée transférés sur agrément).

(CE, 9 décembre 2022, Sté Total Energie, n° 451 553)

### 3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

---

#### **Dividendes ouvrant droit au régime mère-filiales et quote-part de frais et charges en l'absence de groupe intégré**

- La CJUE a considéré que la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux seuls dividendes distribués par les sociétés intégrées résidentes, à l'exclusion de ceux distribués par des sociétés non-résidentes établies dans l'UE placées dans une situation identique, portait atteinte au principe de liberté d'établissement prévu par le TFUE (CJUE, 2 septembre 2015, aff. C386/14, Groupe Steria).
- Adaptation du droit français dans le cadre :
  - De la LFR pour 2015 (applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016) : Suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes distribués entre sociétés d'un même groupe intégré, Parallèlement, abaissement à 1% du taux de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes perçus par les sociétés membres d'un groupe intégré d'autres sociétés membres du même groupe intégré ou de sociétés établies dans un autre Etat de l'UE ou de l'EEE placées dans une situation comparable.
  - De la LF pour 2019 (applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019) : Extension du bénéfice de la quote-part de frais et charges au taux de 1% aux dividendes relevant du régime mère-fille distribués par une filiale européenne qui remplit les conditions pour être intégrée autre que celle d'être soumise à l'IS en France lorsque l'appartenance de la société française à un groupe intégré n'est pas possible et ne résulte pas d'un défaut d'option ou d'accord pour le régime de groupe.

### 3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

#### **Dividendes ouvrant droit au régime mère-filiales et quote-part de frais et charges en l'absence de groupe intégré (suite)**

- Le Conseil d'Etat a posé la question préjudicielle à la CJUE de savoir si, lorsqu'une société mère qui perçoit des dividendes de sociétés établies dans l'UE a décidé de ne pas former de groupe fiscal ou qu'elle n'a pas été retenue comme membre d'un groupe fiscal existant, celle-ci peut néanmoins bénéficier de la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur ces dividendes au regard du principe de liberté d'établissement (faits antérieurs au 1er janvier 2016 mais dont la décision serait transposable pour le bénéfice du taux de 1% de cette quote-part).

(CE, 14 juin 2022, Manitou et BF Investissement, n° 458 579 et 454 107)



## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

### Liste des ETNC à jour à mars 2022 et liste européenne

- Liste française et liste de l'UE des ETNC
- Liste française des ETNC (arrêté ECOE2138014A du 2 mars 2022)

Anguilla	Panama	Guam	Samoa américaines
Iles Vierges britanniques	Vanuatu	Iles Vierges américaines	Samoa
Seychelles	Fidji	Palaos	Trinité-et-Tobago

- En application de l'article 238-0 A du CGI, les mesures fiscales restrictives s'appliquent aux ETNC sur la liste depuis le 1<sup>er</sup> juin 2022 et ont cessé de s'appliquer aux ETNC retirés de la liste dès le 16 mars 2022.
- Liste de l'UE des ETNC (information C 391 au JO de l'UE du 12 octobre 2022)

Samoa américaines	Fidji	Panama	Iles Turks-et-Caïcos
Anguilla	Guam	Samoa	Iles Vierges américaines
Bahamas	Palaos	Trinité-et-Tobago	Vanuatu

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### Point actualité sur les travaux du BEPS

- Action 5 : lutte contre les pratiques fiscales dommageables
  - Novembre 2022 : le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) a adopté de nouvelles conclusions sur 12 régimes. Sont concernés : Eswatini, Honduras, Costa Rica, Grèce, Kazakhstan, Arménie, Pakistan, Cap Vert. A relever que l'Italie a supprimé son régime de « Patent Box »
- Action 6 : utilisation abusive des conventions fiscales
  - Convention multilatérale signée par la France le 7 juin 2017 et entrée en vigueur le 1er janvier 2019. Publication des commentaires administratifs portant sur les stipulations de la convention multilatérale BEPS retenues par la France (BOI-INT-DG-20-25 du 16/12/2020).
  - À ce jour, l'IML couvre 97 juridictions et a effectivement permis de modifier plus de 650 traités conclus entre les 68 juridictions qui l'ont ratifié, accepté ou approuvé. L'IML modifiera 1 100 traités supplémentaires lorsque tous les signataires l'auront ratifié
- Action 14 : procédure amiable
  - 82 juridictions ont été examinées selon l'approche en deux phases établie pour l'examen par les pairs et le suivi de la mise en œuvre du standard minimum pour cette action (approbation des derniers rapports en juin 2022 au Forum sur l'administration de l'impôt)
- Publication de l'édition 2022 des « principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert ».

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### Point actualité sur la réforme du système fiscal international : « Piliers 1 et 2 »

- Pilier 1 : Précisions issues du rapport d'étape en juillet 2022
  - Règles spécifiques concernant le report des pertes : prise en compte de pertes antérieures réalisées par le groupe dans son ensemble afin d'éviter qu'un groupe qui n'aurait pas épongé ses déficits se retrouve débiteur d'un impôt dans un Etat de marché alors qu'il n'aurait pas réalisé de bénéfice net dans la durée. Le report en avant des pertes serait toutefois limité à 10 années civiles. Des règles spécifiques régissent également l'utilisation des déficits antérieurs.
  - Modalités d'élimination des doubles impositions induites par le dispositif : le montant imposé dans l'Etat de marché ouvrira droit à un allègement fiscal dans différents pays où le groupe réalise ses bénéfices résiduels. Il s'agira de partager entre les Etats,, l'obligation d'éliminer la double imposition selon une clé tenant compte de la rentabilité des activités qui y sont exercées
  - Circonstances dans lesquelles il devra être procédé à une sectorisation des activités exercées par un groupe multinational : il s'agit de faire en sorte que lorsqu'un groupe, pris dans son ensemble, est en dehors du champ du Pilier 1, il puisse néanmoins y entrer à raison d'un secteur d'activité qui lui, atteint à la fois le seuil de 20 milliards d'euros de chiffre d'affaires et de 10% de rentabilité (situation qui devrait être exceptionnelle)
    - Principe de l'entrée en vigueur en 2024 d'une convention multilatérale pour intégrer Pilier 1
    - Possible proposition législative introduisant une redevance numérique propre à l'UE
    - Documents soumis à consultation publique – Communiqué OCDE du 8 décembre 2022

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### Point actualité sur la réforme du système fiscal international : « Piliers 1 et 2 » (suite)

- Pilier 2
  - 12 décembre 2022 : le Conseil de l'UE a annoncé que la directive européenne sur Pilier 2 visant à instaurer un impôt minimum sur les bénéfices de 15 % pour les entreprises dont le CA excède 750 M€, avait été officiellement adoptée.
  - 20 décembre 2022: l'OCDE a publié trois volets dans le cadre de la mise en œuvre de Pilier 2. Il s'agit d'orientations sur les « *Safe Harbors and Penalty Relief* » ainsi que des documents en consultation publique relatifs à la « *Globe Information Return and Tax Certainty* ».
  - 31 décembre 2023 : date limite de transposition de la directive par les Etats Membres.

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### **Proposition de directive du 22 décembre 2021 (2011/034) destinée à mettre fin à l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales au sein de l'Union Européenne « ATAD 3 »**

- Les membres de la Commission des affaires économiques et monétaires du Parlement européen ont rendu, le 30 novembre 2022, un avis sur le projet de directive ATAD 3.
- Champ d'application : Baisse des seuils en deçà desquels une entreprise est exemptée d'obligation déclarative
- Sanctions
  - Renforcement des sanctions : au moins égales à 2% des recettes d'une entreprise au cours de l'exercice concerné en cas de défaut de déclaration et à 4% desdites recettes en cas de fausse déclaration. En cas de revenu nul, la sanction serait basée sur le total des actifs de l'entreprise.
- Obligations déclaratives : Informations plus détaillées à fournir
- Echange d'informations : Modification des exigences en la matière afin de garantir davantage d'exhaustivité des données échangées

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### **Proposition de directive du 22 décembre 2021 (2011/034) destinée à mettre fin à l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales au sein de l'Union Européenne « ATAD 3 » (suite)**

- Prochaines étapes :
  - Transmission de cet avis au Conseil de l'UE (qui aura, en tout état de cause, le dernier mot quant au contenu de cette directive)
  - 16 janvier 2023 : vote sur le projet de directive par le Parlement européen
  - 30 juin 2023 : date limite de transposition de la directive par les Etats Membres
  - 1<sup>er</sup> janvier 2024 : entrée en vigueur de la directive

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### Proposition directive "DEBRA" (Debt-Equity Bias Reduction Allowance)

- Objectif : Favoriser l'investissement des entreprises par les fonds propres dès lors que, selon la Commission, les règles fiscales actuelles ont pour effet de faciliter le recours à l'emprunt par les entreprises.
- D'où l'idée des deux outils suivants prévus par la proposition de Directive présentée le 11 mai 2022 :
  - Instauration d'un nouveau mécanisme de déduction en fonction d'un taux d'intérêt notionnel (taux d'intérêt sans risque à 10 ans majoré d'une prise de risque fixée à 1%, 1,5% pour les PME) appliqué à la variation positive des fonds propres des entreprises
  - Instauration d'un mécanisme complémentaire de limitation de la déduction des charges financières (avec un plafond de déduction de 85%) qui serait applicable sans seuil minimal.
- La transposition en droit interne est attendue au plus tard le 31 décembre 2023 pour une entrée en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

---

### Sort des pertes subies par une société située au sein de l'UE

- La Cour Administrative d'Appel de Versailles admet l'imputation des pertes d'une succursale étrangère ayant cessé son activité sur les résultats de la société française lorsque le caractère définitif de ces pertes est établi
  - Transposition en droit français de la jurisprudence *Bevola* (CJUE 12 juin 2018 aff. 650/16, A/S Bevola) selon laquelle l'imputation des pertes d'un établissement stable résident d'un autre État membre ne peut être refusée lorsque la société qui le détient a :
    - d'une part, épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes offertes par l'État membre dans lequel est situé l'établissement stable ;
    - d'autre part, cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que les pertes puissent être compensées par des bénéfices futurs dans cet État

CAA Versailles 9 juin 2022, n°19VE03130, SCA Financière Batignolles

- Parallèlement, la CJUE vient de considérer que n'est pas contraire au principe de liberté d'établissement la législation d'un Etat membre (Allemagne) qui interdit la déduction des pertes définitives subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre (Royaume-Uni) lorsque l'Etat de résidence de la société a renoncé à son pouvoir d'imposition en application de la convention fiscale liant les deux Etats (méthode de l'exonération)

(CJUE 22 septembre 2022 aff. 538/20 W AG)

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

---

### TVA intracommunautaire: amende pour non-souscription de l'état-TVA

- L'amende pour non-souscription par un assujetti à la TVA de l'état récapitulatif de ses clients redevables dans un autre État membre est-elle constitutionnelle et conforme aux principes de proportionnalité et d'individualisation des peines ?
- Absence de renvoi au Conseil Constitutionnel :
  - « 4. Eu égard à l'objectif poursuivi par le législateur visant à contraindre les assujettis qui réalisent des échanges intracommunautaires de biens et de services à respecter leurs obligations déclaratives et au caractère essentiel que ces dernières revêtent pour l'efficacité des procédures d'échanges d'informations entre les administrations fiscales des États membres en matière de lutte contre la fraude, les montants fixés par les dispositions contestées ne présentent pas un caractère manifestement disproportionné, alors même que la sanction est susceptible d'être infligée tous les mois et indépendamment de l'existence de droits éludés et de la valeur des biens ou services échangés. Par ailleurs, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, manquement par manquement, et sur la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir l'amende, soit d'en décharger le contribuable. Dans ces conditions, le grief tiré de ce que les dispositions attaquées méconnaîtraient les principes de proportionnalité et d'individualisation des peines doit être écarté. Par suite, la question soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux. »

(CE, QPC 1<sup>er</sup> juin 2022, n°459 099 Sté Perferencement)

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

---

### Amende pour défaut d'autoliquidation de la TVA

- L'amende de 5% pour défaut d'autoliquidation de la TVA prévue au premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI est-elle constitutionnelle et conforme au principe de proportionnalité des peines ?
- Le Conseil Constitutionnel confirme que tel est bien le cas dès lors que l'amende (i) poursuit l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et (ii) constitue une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction et dont le taux n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement réprimé.

(Conseil Constitutionnel, 22 septembre 2022, n° 2022-1009, QPC)



## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

### Obligations déclaratives : amende pour non-déclaration des sommes versées par un tiers déclarant

- Le fait pour un tiers déclarant (bénéficiaire débiteur des sommes selon les cas) de ne pas déclarer les versements de commissions et courtages (déclaration DAS 2) ou les paiements de revenus mobiliers (déclaration IFU) entraîne en principe l'application d'une amende égale à 50% des sommes dues (mesures d'atténuation possible, sous certaines conditions, en cas de régularisation, pour les déclarations de commission et courtages).
  - Amende déclarée conforme à la Constitution en 2012 (Cons. const. 20-7-2012 n° 2012-267 QPC).
  - Intervention de plusieurs décisions sanctionnant la méconnaissance par le législateur du principe de proportionnalité des peines à propos d'amendes pour manquement à une obligation déclarative ou de délivrance de documents.
- Nouvelle saisine : le Conseil Constitutionnel confirme que ces amendes sont bien constitutionnelles et conformes au principe de proportionnalité des peines (application d'un taux à une assiette).

(Conseil Constitutionnel, 1<sup>er</sup> juillet 2022, n° 2022-1001, QPC)

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

### TVA : subventions et indemnités

- Création du BOI-TVA-BASE-10-10-50 qui regroupe les commentaires afférents aux subventions et aux indemnités.
- Intégration de nouveaux exemples issus de décisions jurisprudentielles récentes : les paragraphes 260 et 310 du BOI-TVA-BASE-10-10-50 détaillant les indemnités considérées comme imposables ou non imposables à la TVA ont fait l'objet d'une mise à jour à la suite d'une consultation jusqu'au 31 juillet 2022.
- Sont notamment considérés comme la contrepartie d'un service :
  - le dépôt de garantie conservé par un promoteur immobilier en cas de désistement du candidat acquéreur d'un logement (cette somme constitue la rémunération du service de réservation du bien) ;
  - certaines indemnités versées en cas de résiliation de contrat, telles que l'indemnité versée au bailleur, en raison de la résiliation anticipée d'un crédit-bail pour un motif imputable au preneur et correspondant à la somme que cet opérateur aurait perçue pendant le reste de cette période, qui fait partie intégrante du montant total que le preneur s'est engagé à verser pour l'exécution des obligations contractuelles (CJUE, arrêt du 3 juillet 2019, aff. C-242/18, UniCredit Leasing) ou les indemnités de résiliation anticipée des baux commerciaux, lorsqu'elles rémunèrent la renonciation de l'une des parties à son droit d'occuper le bien ou de percevoir le loyer (CE, décision du 27 février 2015, n° 368661, Catleya)
  - Les frais appliqués par les opérateurs, au titre d'une prestation, y compris au titre des facultés de débits ménagées au client et conservés par les opérateurs en cas de non-fourniture du service (distinction avec la réparation d'un préjudice).

(BOI-TVA-BASE-10-10-50 – mis à jour le 28/12/2022 suite à consultation publique)

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

### TVA : subventions et indemnités

- Les précisions apportées par ces paragraphes sont opposables à l'administration dès leur publication.
- Toutefois les entreprises pouvaient continuer à se prévaloir des commentaires administratifs antérieurs relatifs aux indemnités (BOI-TVA-BASE-10-10-10 n° 260 à 300 (indemnités imposables à la TVA), BOI-TVA-BASE-10-10-30 n° 130 à 190 (indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts non imposables) et BOI-TVA-SECT-60 n° 230 (sommes remboursées à leurs clients par les agences de voyage en cas d'annulation de la prestation) jusqu'au 31 décembre 2022.
- Régime des indemnités : mise à jour du BOI à la suite de l'arrêt « Air France-KLM » de la Cour de justice (CJUE 23-12-2015 aff. 250/14 et 289/14) et articulation avec l'arrêt « Eugénie-les-bains » (CJUE 18-7-2007 aff. 277/05).

(BOI-TVA-BASE-10-10-50 - 11/05/2022)

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

### Taxe sur les salaires : salariés expatriés

- En premier lieu le Conseil d'Etat rappelle, conformément à ses précédentes décisions, que :
  - la taxe sur les salaires est due par les employeurs établis en France qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des sommes imposables, à raison des rémunérations versées à l'ensemble des salariés qu'ils emploient, indépendamment du lieu où ceux-ci exercent leur activité.
  - Cette imposition est également due par les employeurs dont le siège social est situé à l'étranger et qui disposent d'une installation en France, à raison des rémunérations qu'ils versent à ceux de leurs salariés rattachés à cette installation.
- S'agissant de la base de la taxe sur les salaires qui est alignée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, sur l'assiette de la CSG applicable aux salaires et assimilés, la Haute Assemblée vient préciser que :
  - le renvoi opéré par le CGI au Code de la sécurité sociale pour la détermination du montant des rémunérations à retenir en vue de l'établissement de la taxe n'avait eu ni pour objet, ni pour effet d'exclure de l'assiette de cette taxe les rémunérations versées à des salariés exerçant leur activité à l'étranger ne se trouvant pas à la charge d'un régime obligatoire français d'assurance maladie et qui n'entrent pas, dès lors, dans le champ de la CSG.
- Enfin, le Conseil d'Etat considère que ces dispositions sont conformes au droit de l'UE et aux engagements internationaux de la France et refuse en outre de saisir la CJUE d'une question préjudicielle.

(CE 13 juillet 2022, 460 386, Sté HSBC Continental Europe France)

## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

### Pacte Dutreil – Holding animatrice en cas d'activité mixte

- Le Pacte Dutreil s'applique aux titres d'une société holding animatrice mixte (i.e., qui exerce une activité éligible – industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale – et une activité de gestion patrimoniale) dès lors que l'activité d'animation est prépondérante. La prépondérance s'apprécie en considération d'un « *faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité de la société et les conditions de son exercice* ».
- La prépondérance de l'animation est retenue notamment lorsque « *la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres de ces filiales détenus par la société holding représente plus de la moitié de son actif total* ».

(Cass.com., 14 octobre 2020, n°18-17.955)

- Analyse de la prépondérance de l'animation en deux temps :
- 1<sup>er</sup> temps – Identifier les filiales effectivement animées :
  - Sont retenues uniquement les filiales opérationnelles qui sont effectivement animées par la holding au jour de la transmission ;
  - Exclusion des participations minoritaires dans des filiales non animées qui sont de nature purement financière (y compris les filiales en phase de lancement ou, à l'inverse, en procédure de dissolution).

(CA Paris, 24 octobre 2022, n°21/00 555)

## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

---

### Pacte Dutreil – Holding animatrice en cas d'activité mixte (suite)

- 2<sup>ème</sup> temps – Identifier les actifs affectés à l'animation : si le critère de la valeur des participations animées est insuffisant pour caractériser la prépondérance de l'activité d'animation, il faut rechercher si les autres actifs de la holding sont affectés à l'animation.
  - Les immeubles de la holding loués aux filiales pour les besoins de leur activité sont retenus (ainsi que les comptes courants et créances relatifs à ces filiales) ;
  - Les bons de souscription d'actions d'une filiale animée détenus par la holding ne sont pas retenus au motif qu'il s'agissait d'actifs affectés à la gestion patrimoniale ;
  - Le portefeuille de valeurs mobilières détenu par la holding n'est pas retenu car le contribuable n'a pas pu démontrer que ce portefeuille serait utilisé (i) à des fins de trésorerie par les filiales qui disposaient elle-même de liquidités et n'avaient pas de besoin de financement, ni (ii) pour financer des projets d'investissements qui ne se sont pas réalisés.

(CA Paris, 24 octobre 2022, n°21/00 555)

## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

### Report d'imposition de l'article 150-0 B ter – Imputation des moins-values ou pertes

- Un contribuable a apporté en 2018 les titres de sa société opérationnelle à une holding qu'il contrôle. La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition conformément à l'article 150-0 B ter du CGI.
  - 1<sup>er</sup> cas : En 2022, le contribuable cède les titres de la holding pour une valeur inférieure à celle retenue lors de l'apport et réalise une moins-value.
  - 2<sup>ème</sup> cas : En 2022, le contribuable dissout la holding et récupère les titres apportés pour une valeur inférieure à celle de l'apport.
- La moins-value réalisée lors de la cession (1<sup>er</sup> cas) ou la perte constatée en cas d'annulation (2<sup>ème</sup> cas) des titres de la holding grevés du report, peut-elle s'imputer sur la plus-value dont le report expire lors de la survenance de ces deux événements ?
  - 1<sup>er</sup> cas – Revente des titres reçus en rémunération de l'apport : La cession des titres de la holding met fin au report d'imposition. Lorsque cette dernière dégage une moins-value, celle-ci peut s'imputer sur la plus-value dont le report expire suite à cette cession. Remarque : Si la holding revend les titres apportés avant trois ans et réalise une moins-value, cette moins-value (réalisée par une personne morale) ne peut s'imputer sur la plus-value placée en report d'imposition (réalisée par une personne physique).

(BOI-RES-RPPM-000115 – 07/12/2022)

## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

### Report d'imposition de l'article 150-0 B ter – Imputation des moins-values ou pertes (suite)

- 2<sup>ème</sup> cas – Annulation des titres reçus en rémunération de l'apport :  
L'annulation des titres de la holding met fin au report d'imposition. Cependant, hormis certains cas particuliers (CGI, art. 150-0 D, 12 : exécution d'un plan de redressement, cessation de l'entreprise ordonnée par un tribunal, etc.), l'annulation de titres par une société dans le cadre de sa dissolution amiable ne constitue pas un événement permettant l'imputation d'une perte sur d'autres plus-values de cession de titres.
- Par conséquent, en cas d'annulation des titres de la holding suite à une dissolution amiable, la perte constatée ne peut s'imputer sur la plus-value dont le report expire consécutivement à l'annulation des titres.

(BOI-RES-RPPM-000115 – 07/12/2022)



## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

---

### Report d'imposition de l'article 150-0 B ter – Réduction de capital motivée par des pertes

- Un contribuable a apporté en 2017 les titres de sa société opérationnelle à une holding qu'il contrôle. La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI.
- En 2022, la société holding procède à une réduction de capital par voie de réduction de la valeur nominale de ses parts par apurement des pertes accumulées au cours des exercices antérieurs.
- La réduction de capital motivée par des pertes met-elle fin au report d'imposition ?
- Le report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI expire notamment en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport. En l'absence de remboursement aux associés, la réduction de capital par la société holding, motivée par des pertes, par voie de réduction de la valeur nominale de ses titres, ne met pas fin au report d'imposition de la plus-value d'apport.

(BOI-RES-RPPM-000115 – 07/12/2022)

# Merci !

Contact :

Cabinet RSA  
Membre indépendant de Crowe Global  
11-13 avenue de Friedland  
75008 Paris  
+33 (0)1 53 83 90 00  
[a.devoucoux@crowe-rsa.fr](mailto:a.devoucoux@crowe-rsa.fr)

[www.crowe-rsa.fr](http://www.crowe-rsa.fr)

