



**HOICHE**  
A V O C A T S

**RENCONTRES FISCALES 2022**

---

7 JANVIER 2022

# SOMMAIRE

---

**I – Principales mesures de la loi de finances pour 2022 et des lois de finances rectificatives adoptées en cours d'année 2021**

**II – Actualité fiscale nationale et internationale**

---

**I-PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE  
FINANCES POUR 2022 ET DES LOIS DE  
FINANCES RECTIFICATIVES ADOPTÉES EN  
COURS D'ANNÉE 2021**

---

I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2021 ET DES LOIS DE  
FINANCES RECTIFICATIVES ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2021

---

1. Mesures consécutives à la crise sanitaire
2. Mesures en matière de TVA
3. Mesures diverses

## 1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

---

### Amortissement du fonds commercial

- La loi de finances pour 2022 consacre un principe de non-déductibilité des amortissements de fonds commerciaux.
- Cependant, à titre temporaire et dérogatoire, seront 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.
- Parallèlement et afin d'éviter une double déduction, les provisions constituées à raison d'un fonds de commerce dont l'amortissement a été déduit au plan fiscal, devront être rapportées aux résultats imposables de chacun des exercices suivant celui au titre duquel elles ont été déduites, pour un montant égal à la différence entre l'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée et l'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture de l'exercice.

(LF pour 2022)

## 1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

---

### Abandon de créances de loyers

- Pour mémoire, la seconde loi de finances rectificative pour 2020 avait prévu une déduction de plein droit des abandons de créances de loyers et accessoires afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise « non liée » consentis entre le 15 avril et le 31 décembre 2020 (symétriquement produit imposable pour le locataire et majoration, à due concurrence, de la limite de 1 M€ prévue pour l'imputation des déficits antérieurs).
- Ce dispositif, prolongé une première fois pour les abandons de créances de loyers effectués jusqu'au 30 juin 2021, est à nouveau prolongé du 30 juin 2021 au 31 décembre 2021 par la 1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2021 du 19 juillet 2021.
- Cette mesure, qui crée une présomption de normalité des abandons de créances de loyers concernés, ne s'oppose pas à la déductibilité d'abandons de créances de même nature consentis entre entreprises « liées » si ces abandons revêtent un caractère commercial et relèvent d'une gestion normale.

(1<sup>ère</sup> LFR pour 2021)

## 1. MESURES CONSÉCUTIVES À LA CRISE SANITAIRE

---

### Dispositif de report en arrière des déficits

- La 1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2021 a prévu exceptionnellement la possibilité d'imputer le premier déficit constaté au titre d'un exercice clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 sur le bénéfice non distribué ou pour lequel l'impôt n'a pas été payé au moyen de crédits d'impôt, déclaré au titre de l'exercice précédent et, le cas échéant, sur celui de l'avant-dernier exercice puis, à défaut, sur celui de l'antépénultième exercice.

Aucune limitation de montant, applicable également aux déficits d'ensemble d'un groupe intégré.

Cette option a pu être valablement exercée jusqu'au 30 septembre 2021 (annexe spécifique imprimé 2039-SD).

- La loi de finances pour 2022 prévoit, par ailleurs, que le bénéfice d'imputation (diminué des distributions prélevées sur ces bénéfices) doit être minoré des bénéfices ayant donné lieu au paiement de l'IS non seulement au moyen de crédits d'impôt mais également de réductions d'impôt, telle que la réduction d'impôt mécénat (légalisation de la doctrine administrative).

Mesure applicable aux reports en arrière de déficits constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

(1<sup>ère</sup> LFR pour 2021 et LF pour 2022)

### Régime fiscal des aides versées durant la crise sanitaire

- Clarification par la 1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative du 19 juillet 2021.
- Seules sont exonérées d'IS, d'IR ainsi que de toutes contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle, les aides versées par le fonds de solidarité institué par l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 ainsi que les aides à la reprise visant à soutenir les entreprises ayant repris un fonds de commerce en 2020 (décret n° 2021-624 du 20 mai 2021).
- Les aides dites « coûts fixes » demeurent imposables dans les conditions de droit commun.
- Il devrait en être de même des aides dites « loyers et charges locatives » instituées par le décret n° 2021- 1488 du 16 novembre 2021, postérieur à la 1<sup>ère</sup> loi de finances rectificative pour 2021.

(1<sup>ère</sup> LFR pour 2021)

### Exigibilité de la TVA lors de l'encaissement des acomptes

- Principe en matière de livraisons de biens, en l'état du droit : intervention du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe lors de la livraison du bien, y compris en cas de versement d'acompte (CGI, art. 269, 2, a, al. 1).
- Mise en conformité avec l'article 65 de la directive TVA, suite à la décision SAS Technitoit (CAA Nantes, 28 mai 2021, n° 19NT03579)
  - Principe : date d'exigibilité fixée au fait générateur.
  - Exception : en cas de versement d'un acompte, exigibilité de la taxe y afférente au moment de son encaissement.
- Conséquences pratiques : TVA acquittée plus tôt sur les ventes. Corrélativement, droit à déduction ouvert à cette même date pour le client.
- Mesure applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

(LF pour 2022)

### TVA et opérations financières

- Régime antérieur issu de la transposition de l'article 137 de la directive TVA :
  - Exonération de plein droit et possibilité d'opter pour une taxation (CGI, art. 260 B et 261 C).
  - En cas d'option : option globale par catégorie d'opérations financières et non opération par opération. L'option s'applique automatiquement à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle est formulée (CGI, art. 260 B).
  - Les catégories d'opérations pouvant faire l'objet de l'option sont énumérées par la doctrine administrative (BOI-TVA-SECT-50-10-30-20).
  
- Assouplissement des conditions de l'option : l'option pour la taxation peut être exercée opération par opération
  - Mise en conformité avec le droit européen qui intervient suite à la décision SCI EMO (CE, 9 septembre 2020 n° 439143, min. c/ SCI EMO).
  - Mesure applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

(LF pour 2022)

### Facturation électronique : point de situation

#### ■ Pour mémoire :

- 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 loi de finances 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).

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

## 2. MESURES EN MATIÈRE DE TVA

---

### Facturation électronique : point de situation

Mesure	Type d'assujetti	Entrée en vigueur
<b>Réception des factures électroniques</b>	Ensemble des assujettis	1 <sup>er</sup> janvier 2024
<b>Emission des factures électroniques et transmission des données complémentaires</b>	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 n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 ; LF pour 2022)

### 3. MESURES DIVERSES

---

#### Mise en conformité des RAS avec le droit communautaire

- Application immédiate d'un abattement de 10 % sur l'assiette brute de la RAS visée à l'article 182 B du CGI (RAS sur redevances, BNC, rémunérations de prestations de toute nature, y compris sportives).
- Faculté pour les bénéficiaires des produits soumis aux RAS des articles 182 B, 182 A bis (prestations artistiques fournies ou utilisées en France acquittées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou à des sociétés qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France) et 119 bis du CGI (RCM), de demander la restitution de la différence entre la RAS acquittée et la RAS calculée à partir d'une base nette des charges réelles supportées pour l'acquisition et la conservation des revenus, sous réserve notamment :
  - D'être une personne morale ou un organisme dont les résultats ne sont pas soumis à l'IR entre les mains d'un associé ;
  - Et dont le siège est situé dans un état membre de l'UE ou partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

(LF pour 2022)

### 3. MESURES DIVERSES

---

#### Mise en conformité des RAS avec le droit communautaire (suite)

- Précisions apportées sur le dispositif de restitution de RAS pour les entités étrangères déficitaires

	Régime actuel	LF pour 2022
<b>Demande initiale de restitution et de report</b>	Dépôt dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les revenus ont été payé.	Dépôt avant le 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des revenus amputés du montant de la RAS
<b>Dépôt annuel de l'état de suivi du résultat déficitaire</b>	Dépôt dans les 3 mois suivant la clôture des exercices postérieurs	Dépôt dans les 6 mois suivant la clôture des exercices postérieurs

(LF pour 2022)

## 3. MESURES DIVERSES

---

### Précisions apportées concernant le régime des instruments hybrides

- L'exercice au titre duquel les charges constatées dans le cadre de paiements effectués au titre d'instruments financiers ou dans le cadre de schémas donnant lieu à des doubles déductions est précisé.
  - Dispositif hybride relatif à un paiement effectué au titre d'un instrument financier (charge déductible sans être incluse dans les résultats soumis à un impôt équivalent à l'IS dans l'Etat de résidence du bénéficiaire)

Lorsque la charge n'a pas été incluse dans les revenus imposables du bénéficiaire établi hors de France dans un délai de 24 mois, la réintégration au résultat soumis à l'IS en France est effectuée à la clôture du dernier exercice ayant débuté dans les 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge a été initialement déduite.

- Dispositif hybride relatif à une situation de double déduction

A défaut de double inclusion dans les 24 mois, la réintégration de la charge doit être effectuée dans le même délai que celui prévu pour les dispositifs hybrides relatif aux instruments financiers.

(LF pour 2022)

### 3. MESURES DIVERSES

---

## Suppression de dispositions fiscales inefficaces (régime d'exonération des entreprises en difficulté...)

- La loi de finances pour 2022 prévoit la suppression de plusieurs dispositifs d'exonération ou de réduction d'impôt jugés inefficaces ou devenus inapplicables, à savoir, en particulier :

Mesure visée	Entrée en vigueur
Exonération d'IS pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté (CGI, art. 44 septies)	Exercices ouverts à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2022
Exonération temporaire de taxe foncière et / ou de CFE des sociétés créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté qui bénéficient de l'exonération d'IS (CGI, art. 1583 A et 1464 B)	A compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2022

(LF pour 2022)

## Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative et prorogation du Crédit d'Impôt Innovation

- **Création d'un crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (CICO)** au titre des dépenses facturées aux entreprises par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances (ORDC) dans le cadre d'un contrat de collaboration conclu entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2025, codifié à l'article 244 quater B bis du CGI.
- Conditions d'application :
  - Entreprises bénéficiaires : entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, imposées selon un régime réel ou temporairement exonérées d'impôt sur les bénéfices (IR/IS).
  - Dépenses éligibles : dépenses facturées par des ORDC agréés par le ministre chargé de la recherche, n'entretenant pas de lien de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI avec les entreprises précitées.
  - Contrat de collaboration conclu avant l'engagement des travaux de recherche et satisfaisant à différentes conditions énumérées par les textes.
- Taux du crédit d'impôt : 40 % des dépenses facturées par ces organismes de recherche, dans la limite de 6 millions d'€ par an. Taux porté à 50 % pour les entreprises qui répondent à la définition communautaire de PME.
- Articulation avec le crédit impôt recherche (CIR) : ce crédit d'impôt ne se cumulera pas avec le CIR. Le seuil de 100 M€ pour le CIR tiendra compte des dépenses donnant droit à ce nouveau crédit d'impôt.

### 3. MESURES DIVERSES

---

## Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative et prorogation du Crédit d'Impôt Innovation

### Prorogation du Crédit d'Impôt Innovation (CII)

- Dispositif prorogé aux dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2024 (en lieu et place du 31 décembre 2022).
- Dispositif mis en conformité avec le droit européen :
  - Suppression de la prise en compte forfaitaire des dépenses de fonctionnement dans l'assiette du CII pour les dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.
  - Contrepartie : taux du CII relevé de 20 % à 30 % ; le taux majoré applicable aux dépenses exposées dans les exploitations d'outre-mer est porté de 40 % à 60 %.

(LF pour 2022)

## 3. MESURES DIVERSES

---

### Statut des JEI

- Allongement à 10 ans du statut de « jeune entreprise innovante » (JEI).
- Conditions à satisfaire pour bénéficier du statut de « JEI » (CGI, art. 44 sexies-0 A) :
  - Satisfaire à la définition de PME au sens communautaire.
  - Être créée depuis moins de huit ans (délai porté à « moins de 11 ans » par la loi de finances pour 2022).
  - Engager, au cours de chaque exercice, des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % de leurs charges fiscalement déductibles, à l'exception des pertes de change et des charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.
  - Être détenue de manière continue à hauteur de 50 % au moins soit par des personnes physiques, de manière directe ou indirecte (mais avec une seule société interposée ayant la qualité de PME), soit par certaines entreprises du secteur du capital-risque, soit par des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou des établissements publics de recherche et d'enseignement et leurs filiales, soit par des sociétés qualifiées elles-mêmes de JEI.
  - Ne pas avoir été créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités (statut réservé aux entreprises réellement nouvelles au sens de l'article 44 sexies du CGI).
- Intérêts du statut : exonérations fiscales (exonération d'IS ou d'IR, ainsi que sur délibération des collectivités territoriales, d'impôts directs locaux), et sociales (exonération de cotisations sociales patronales).

### Transposition de la directive dite « DAC 7 »

- Déclaration et échange automatique d'informations portant sur les revenus générés via les plateformes numériques
  - Les opérateurs de plateforme de mise en relation par voie électronique, notamment lorsqu'ils sont établis en France, sont tenus de déclarer, par voie électronique, les opérations réalisées par les vendeurs et prestataires par leur intermédiaire (CGI, art. 1649 ter A et 1649 ter B). Ils sont également tenus d'identifier les vendeurs et prestataires qui utilisent leurs services (CGI, art. 1649 ter C).
  - Les opérateurs de plateforme sont tenus d'informer chaque vendeur ou prestataire personne physique faisant l'objet d'une déclaration que ses données transmises à l'administration fiscale peuvent être communiquées à l'administration fiscale d'un autre Etat membre de l'UE ou d'un Etat partie à une convention sur l'échange automatique d'informations (CGI, art. 1649 ter D).
  - Pour chaque transaction, la plateforme doit fournir une information sur les obligations fiscales et sociales qui incombent aux personnes qui réalisent des transactions commerciales par son intermédiaire (CGI, art. 242 bis).
  - Entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023.

(LF pour 2022)

### Transposition de la directive dite « DAC 7 » (suite)

- Contrôles conjoints entre administrations de plusieurs Etats membres (LPF, art. L. 45 , II, C)
  - Lorsque l'examen d'une affaire liée à une ou plusieurs personnes présente un intérêt commun ou complémentaire avec un ou plusieurs Etats membres de l'UE, l'administration fiscale peut convenir avec l'administration du ou des Etats membres concernés de mener un contrôle conjoint de manière préétablie et coordonnée.
  - Des fonctionnaires des administrations des autres Etats membres concernés peuvent participer aux opérations de contrôle qui se déroulent sur le territoire français. Ils peuvent interroger les contribuables, examiner les documents et recueillir les éléments de preuve.
  - Un rapport final contient les conclusions du contrôle conjoint. Il mentionne les point sur lesquels les administrations des différents Etats membres sont d'accord. A ce titre, les administrations ne sont pas tenues de retenir une analyse et des conclusions communes.
  - Entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

(LF pour 2022)

#### Aménagements du régime de sanction du défaut de facturation

- Pour mémoire, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions de l'article 1737 du CGI prévoyant une amende fiscale pour défaut de facturation pour méconnaissance du principe de proportionnalité des peines (CC, 26 mai 2021, 2021-908 QPC).
- Un nouveau régime de sanctions a été institué par la loi de finances pour 2022, qui distingue selon que les ventes ou prestations ont été comptabilisées ou non :
  - En cas de vente ou de prestation réalisée sans facture et non comptabilisée, l'amende s'élève à 50 % du montant de la transaction, plafonnée à 375 000 € par exercice.
  - Lorsque l'opération est comptabilisée, l'amende est réduite à 5 %, plafonnée à 37 500 € par exercice.
  - Le client professionnel est solidairement tenu au paiement de cette amende.
  - Application à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 aux procédures de vérification et aux contentieux en cours, s'agissant de dispositions plus douces que celles auxquelles elles se substituent.

(LF pour 2022)

### 3. MESURES DIVERSES

---

#### **Prolongation du dispositif de l'abattement fixe en cas de départ à la retraite du dirigeant**

- L'application de l'abattement fixe « dirigeant » de 500 000 € en cas de cession des titres d'une PME soumise à l'IS à l'occasion du départ en retraite, initialement réservé aux cessions et rachats réalisés jusqu'au 31 décembre 2022, est prolongé jusqu'au 31 décembre 2024.
- Le délai entre le départ à la retraite et la cession des titres est porté de 24 à 36 mois pour les dirigeants faisant valoir leurs droits à la retraite entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et le 31 décembre 2021, si le départ à la retraite précède la cession.

(LF pour 2022)

### Aménagement du régime d'imposition des gains de cession d'actifs numériques

- A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, les plus-values sur actifs numériques réalisées par des particuliers seront taxées :
- Dans la catégorie des BNC, si les produits d'opérations d'achat, de vente, et d'échange sont réalisés dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité professionnelle.
  - La qualification d'activité professionnelle ne sera désormais appréciée qu'au regard des conditions de réalisation du gain (si le contribuable bénéficie par exemple, de frais de transaction préférentiels en contrepartie d'un engagement à échanger un certain nombre d'actifs numériques par mois, ou s'il a recourt à des outils ou pratiques de trading complexes).
  - Le caractère « habituel » des transactions sur les actifs numériques devient inopérant.
  - Les plus-values professionnelles ne seront plus taxées dans la catégorie des BIC.
- Au taux de 12,8% (plus les prélèvements sociaux de 17,2 %), sauf option pour le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

(LF pour 2022)

---

## II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

---

## II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

1. **Actualité en matière de BIC – IS**
2. **Actualité en matière d'opérations de restructuration**
3. **Actualité en matière d'intégration fiscale**
4. **Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale**
5. **Actualité en matière patrimoniale**
6. **Actualité en matière de TVA et d'impôts locaux**

### **Quote-part de frais et charges de 12 % afférente aux plus-values à long terme de cession de titres de participation et impôt étranger**

- La quote-part de frais et charges de 12 % à rapporter au résultat imposable en cas de plus-value de cession de titres de participation constitue une imposition pour l'application de la règle du butoir, de telle sorte que l'imputation de l'impôt étranger acquitté au titre de cette plus-value, si celle-ci est également imposable dans l'Etat de résidence de la société dont les titres sont cédés, peut être effectuée sur l'IS afférent à la plus-value.
- Solution motivée par la circonstance que, selon le Conseil d'Etat, l'imposition de la quote-part de frais et charges de 12 % correspond à une imposition de la plus-value de cession de titres de participation à un taux réduit et non à la neutralisation de charges afférentes à un revenu exonéré.

(CE, 15 novembre 2021, n°454 105, Sté Air Liquide)

## 1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

---

### Actualité en matière de CIR et sous-traitance

- Un organisme privé agréé qui fournit à un client des prestations de services ou d'ingénierie ne portant pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche peut bénéficier du CIR pour les dépenses de recherche qu'il expose lui-même à cette occasion, à la triple condition que :
  - Ces dépenses soient nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de « sous-traitance »,
  - Il en assume la charge financière sans la répercuter intégralement au client,
  - Il conserve la propriété des résultats.

(CAA Versailles, 22 janvier 2019, n° 17VE01733 et 17VE03361, SA Capgemini et n° 17VE0717 SA Altran Technologies ; décisions devenues définitives – Absence de pourvoi)

- Le Conseil d'Etat reprend à son compte les critères définis par la Cour, et supprime le critère financier tenant à ce que le prestataire assume la charge financière des dépenses de recherche sans la répercuter intégralement au client.

(CE, 18 juin 2021, n° 433323, Sté Sopra Steria Group)

### CIR et techniciens de recherche

- Le Conseil d’Etat se prononce sur la notion de « techniciens de recherche » et retient une grille de lecture fondée sur le double critère de l’affectation à la recherche et de la collaboration avec les chercheurs :

*« (...) peuvent être qualifiés de techniciens de recherche les salariés qui réalisent des opérations nécessaires aux travaux de recherche ou de développement expérimental éligibles au crédit d'impôt recherche, sous la conduite d'un ou plusieurs chercheurs qui les supervisent, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'ils ne disposeraient pas d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans le domaine scientifique. ».*

(CE, 24 février 2021 n° 429 222, Sté Nurun)

### **CIR et dépenses de veille technologique**

- Le Conseil d'Etat invalide la position de la CAA selon laquelle seules seraient éligibles au titre de la veille technologique les dépenses de personnel ayant la qualité de chercheur ou de technicien de recherche.
- Les dépenses de personnel exposées au titre de la veille technologique organisée pour la réalisation d'opérations de recherche, et qui ne sont pas au nombre des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche mentionnées à l'article 244 quater B, II b) du CGI, sont éligibles au crédit d'impôt recherche dans la limite du plafond légal annuel prévu par les textes.

(CE, 19 mai 2021, n° 432 370, Sté Publicis Groupe)

### **Actualité en matière de CIR – remboursement d’une créance de CIR – versement d’intérêts moratoires**

- Le remboursement par l’administration d’une créance de CIR à la suite de l’admission d’une réclamation tendant à cette fin, à l’intérieur du délai de six mois dont l’administration dispose pour statuer sur cette réclamation, n’ouvre pas droit au versement d’intérêts moratoires par l’Etat.
- En revanche, ouvre droit au versement d’intérêts moratoires le remboursement d’une créance de CIR qui intervient postérieurement au rejet, explicite ou implicite, de la réclamation.
- Dans ce cas, les intérêts moratoires sont dus à compter de la date de la demande de remboursement.

(CE, 11 mai 2021, n° 441 603, SA Acofi Gestion)

### Actualité en matière de CIR – Demande de remboursement d’une créance de CIR – Abus de droit

- Pour mémoire, le Conseil d’Etat a jugé que, dans l’état du droit antérieur à la loi de finances pour 2020, la circonstance qu’un organisme de recherche privé non agréé réalise des travaux de recherche en qualité de sous-traitant d’un organisme de recherche privé agréé n’est pas en soi de nature à priver le sous-traitant non agréé du bénéfice du CIR. Dans une telle hypothèse, cependant, l’administration peut invoquer, si elle s’y croit fondée, la participation du sous-traitant non agréé à un montage constitutif d’une fraude à la loi.
- Le Conseil d’Etat a cassé l’arrêt qui lui était soumis et renvoyé l’affaire à la CAA de Paris (CE, 9 juin 2020, n° 427441, Sté Hays).
- Devant la CAA de Paris, l’administration a demandé une substitution de base légale, en invoquant le principe général du droit à la répression des abus de droit, qui permet d’écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n’ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, s’il n’avait pas passé ces actes, aurait normalement supportés eu égard à sa situation et à ses activités réelles.

(CAA Paris, 8 juillet 2021, n° 20PA01481, Sté Hays France)

### **Actualité en matière de CIR – Demande de remboursement d’une créance de CIR – Abus de droit (suite)**

- Sur la procédure, la CAA admet la substitution de base légale après avoir relevé qu’elle n’a privé la société requérante d’aucune garantie de procédure. En particulier, la société requérante n’a pas été privée de la possibilité de saisir le comité de l’abus de droit prévue par l’article L. 64 du LPF puisque le litige ne relève pas de cet article, en l’absence de procédure de rectification.
- Sur le fond, la CAA juge qu’il résulte des travaux parlementaires à l’origine du III de l’article 244 quater B du CGI que la loi n’a pu avoir pour objectif de permettre une double constitution d’un CIR au titre de mêmes dépenses de recherche, entre les mains de l’entreprise donneuse d’ordre et entre les mains du sous-traitant non agréé.
- En l’espèce la CAA de Paris a considéré que le montage mis en place par la société requérante n’a eu d’autre motif que celui d’atténuer ses charges fiscales, en se prévalant d’une application littérale des dispositions du d) ter du II de l’article 244 quater B du CGI contrairement à l’intention du législateur. Elle en a déduit que ce montage était constitutif d’un abus de droit, de sorte que l’administration était fondée à lui refuser le bénéfice du CIR.

(CAA Paris, 8 juillet 2021, n° 20PA01481, Sté Hays France)

### Valeur d'apport délibérément majorée

- Pour mémoire, le Conseil d'Etat a considéré qu'en cas de sous-évaluation délibérée de la valeur des titres apportés à une société holding par des personnes physiques, la différence entre la valeur vénale des titres apportés et leur valeur d'apport devait être qualifiée de libéralité et devait être réintégrée au résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport (variation d'actif net imposable – CGI, art. 38-2).

(CE plén., 9 mai 2018, n° 387 071, Société Cérés)

- Décision transposable à l'hypothèse d'une valeur d'apport délibérément majorée de telle sorte qu'une libéralité serait imposable chez l'apporteur ?
- Un apport de biens à une société pour une valeur délibérément majorée par les parties ne traduit pas un avantage occulte consenti à l'apporteur par la société bénéficiaire, au sens de l'article 111, c du CGI, en l'absence d'appauvrissement et de flux sortant de la société.

(CE 20 octobre 2021, n° 445 685)

### Recapitalisation pré-cession

- Aux termes du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du CGI « *la moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission* ».
- Le Conseil d'Etat considère qu'il résulte des termes mêmes de ces dispositions que la limitation de la déductibilité des moins-values à court terme qu'elles prévoient s'applique seulement en cas de cession de titres de participation ayant fait l'objet d'une émission nouvelle de titres en contrepartie d'un apport et non en cas d'élévation de la valeur nominale des titres.

(CE 20 avril 2021, n° 429 467, Sté Catana Group)

### Transfert de déficits sur agrément : appréciation du changement d'activité

- Pour l'appréciation de la notion de changement d'activité pendant la période allant de l'exercice de naissance des déficits reportables de la société absorbée jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande de transfert (sur agrément) de ces déficits à la société absorbante, n'est pas assimilée à un changement d'activité la suppression de moyens d'exploitation et d'emplois dès lors que cette réorganisation, par voie d'externalisation, était destinée à assurer le maintien du volume de l'activité à l'origine des déficits.

(CE 2 avril 2021, n°429 319, SAS Alliance Négoce)

- Refus d'agrément confirmé par les juges d'appel en cas de changement d'activité par la société absorbante postérieurement à la fusion (réduction de l'effectif salarié et fermeture de l'un des 3 sites de production transmis à l'occasion de la fusion) alors même que la réorganisation tendait à un objectif économique de sauvegarde l'activité.

(CAA Lyon, 4 février 2021, n°19LY01879, Sté 3M Agri – solution qui méritera d'être confirmée)

- L'administration vient de préciser que lorsqu'une société absorbante change d'activité à l'occasion d'une opération de fusion, elle conserve le droit d'imputer les déficits qui lui ont été régulièrement transférés par la société absorbée. Seuls ses déficits propres, issus de son ancienne activité, sont perdus.

(BOI-RES-IS-000103 du 29 décembre 2021)

### **Transfert de déficits sur agrément : appréciation du changement d'activité (cas des sociétés holding animatrices)**

- L'administration fiscale s'oppose systématiquement aux demandes de transfert de déficits en cas d'absorption de sociétés holding animatrices au motif que le petit d) de l'article 209-II du CGI y fait obstacle, sans selon elle introduire de distinction sur le degré d'implication des sociétés holding dans la gestion des filiales qu'elles détiennent.
- Aux termes de ce paragraphe, « *les déficits [...] susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements [...]* ».
- Dans le cadre de onze décisions rendues le même jour, la CAA de Paris a néanmoins considéré qu'un tel transfert était possible au motif que la fourniture de services à ses filiales par la société holding doit être considérée comme une activité distincte de la gestion d'un patrimoine mobilier et qui n'est pas accessoire à une telle gestion.
- L'administration avait, subsidiairement, vainement tenté de faire valoir que l'activité de fourniture de services aux filiales n'aurait pas du générer de déficit, l'ensemble des coûts supportés ayant vocation à être refacturés aux filiales (ventilation des déficits à effectuer en pratique).

(CAA Paris, 8 juin 2021, notamment n°18PA03711, SA Sopra Steria Group – absence de pourvoi)

### 3. INTÉGRATION FISCALE

---

#### Intégration d'une filiale acquise le premier jour de l'exercice

- L'administration admet la possibilité pour une société mère de constituer, dès le premier jour de son exercice, un groupe fiscal avec sa filiale dont elle a acquis au moins 95 % du capital ce même jour alors que les sociétés n'étaient pas membres d'un groupe fiscal préexistant.
- Exemple : les exercices des sociétés M et F1 (non membres d'un groupe fiscal) coïncident avec l'année civile et M acquiert 95 % au moins du capital social de F1 le 1<sup>er</sup> janvier N.
  - M peut constituer un groupe fiscal avec F1 dès le 1<sup>er</sup> janvier N.
- Rescrit qui complète la doctrine de l'administration qui n'admettait la formation instantanée d'un groupe fiscal en pareille situation que dans le cas où les sociétés en cause étaient membres d'un groupe fiscal préexistant.

(BOI-RES-IS 000088 du 24 mars 2021 / BOI-IS-GPE-10-20-10, § 200, 24 mars 2021)

### 3. INTÉGRATION FISCALE

---

#### Intégration fiscale et modalités d'imputation des déficits reportables

- 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).
- La règle de plafonnement d'imputation des déficits prévue à l'article 209, I du CGI (somme de 1 M€ majorée de 50 % du bénéfice imposable excédant ce montant) s'applique à chaque type de déficit imputé et ne constitue pas un plafond unique.

(CAA Versailles, 11 février 2021, n°18VE02536, Sté Direct Energie)

### 3. INTÉGRATION FISCALE

---

#### Délai spécial de réclamation et groupes intégrés

- Pour mémoire, lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification, il dispose d'un délai de réclamation égal à celui dont dispose l'administration (LPF, art. R.\* 196-3).
- S'agissant de l'impôt sur les sociétés, ce délai expire le 31 décembre de la 3<sup>ème</sup> année suivant celle au cours de laquelle la proposition de rectification lui a été régulièrement notifiée.

(CE, 26 janvier 2021, n°437 802, Sté Accor)

- S'agissant des groupes intégrés, la notification régulière à la société mère de rehaussements apportés à son propre résultat imposable, en tant que société mère du groupe, ne lui permet de se prévaloir de ce délai spécial que pour les impositions correspondant à ses propres résultats individuels et non pour celles correspondant au résultat d'ensemble du groupe (logique de « tunnelisation », le délai spécial était ouvert à la seule société ayant fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification).

(CE, 26 janvier 2021, n°438 217, Sté Vicat)

#### Décompte de l'intérêt de retard en cas de contrôle d'un groupe fiscal déficitaire

■ Dans cette affaire, les faits étaient les suivants :

- Au titre de l'exercice 2009, deux propositions de rectification avaient été adressées le 20 décembre 2012 à une filiale intégrée et à sa société mère minorant respectivement le déficit fiscal individuel et le déficit d'ensemble de cet exercice.
- Au titre de l'exercice 2011, une proposition de rectification avait été adressée le 11 décembre 2014 à la société mère conduisant à un rehaussement du résultat d'ensemble du premier exercice bénéficiaire compte tenu de la réduction du déficit d'ensemble de l'exercice 2009.
- L'administration fiscale avait appliqué des intérêts de retard jusqu'au 31 décembre 2014 (dernier jour du mois de la deuxième proposition de rectification adressée à la société mère le 11 décembre 2014).
- La société mère soutenait, au contraire, que le décompte des intérêts de retard aurait dû être arrêté au 31 décembre 2012 (dernier jour de la proposition de rectification adressée à la filiale intégrée le 20 décembre 2012).

■ Le Conseil d'Etat considère, en cas de contrôle d'un groupe fiscal déficitaire, que le point d'arrêt des intérêts de retard n'est pas constitué par une proposition de rectification affectant un exercice déficitaire n'ayant pas pour effet de rendre celui-ci bénéficiaire mais par une seconde proposition de rectification ayant concerné le résultat d'ensemble redevenu bénéficiaire et se traduisant par un supplément d'IS, validant, ainsi, la position retenue par l'administration.

### 3. INTÉGRATION FISCALE

---

#### Amendement Charasse et contrôle conjoint

- Pour mémoire, la société mère d'un groupe fiscal doit rapporter au résultat d'ensemble une fraction des charges financières du groupe lorsqu'une société du groupe a acquis à titre onéreux les titres d'une société qui devient membre du même groupe intégré auprès des personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou auprès des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du Code de Commerce (« rachat à soi-même »).
- Aux termes du III de ces dernières dispositions, « *deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale* ». Il appartient à l'administration fiscale d'établir l'existence d'une action de concert puis de vérifier si les concertistes déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.
- Le Conseil d'Etat précise les contours permettant de caractériser le contrôle conjoint relatif à la détermination des décisions prises en assemblée générale, lequel doit s'exercer non seulement à la date d'acquisition des titres mais également au titre de chacun des exercices au cours desquels l'amendement Charasse est susceptible de s'appliquer.
- Le contrôle conjoint serait ainsi caractérisé si aucune décision stratégique ne peut être prise sans l'accord de tous les concertistes (par exemple, dans l'affaire en cause, nomination des membres du conseil de surveillance, du personnel dirigeant, approbation des principales décisions d'investissement) par un alignement des votes.

(CE, 6 décembre 2021, n°439 650, Sté Financière des Eparses)

### 3. INTÉGRATION FISCALE

---

#### **Amendement Charasse et contrôle conjoint (suite)**

- Cette décision pourrait se révéler favorable aux contribuables sur le terrain de la déductibilité des intérêts dus à un actionnaire minoritaire si celui-ci peut être considéré comme exerçant un contrôle conjoint sur la société emprunteuse avec d'autres actionnaires (notion de contrôle de fait prévu à l'article 39-12 du CGI).

(CAA Versailles, 28 septembre 2021, n° 19VE00546, SAS Financière Lilas IV)

### Point d'actualisation sur les travaux du BEPS en 2021

#### ■ Action 5 : Lutte contre les pratiques fiscales dommageables

- Mars 2021 : 12 Etats ou territoires (sans impôt ou ayant un impôt nominal unique) ont débuté leurs échanges de renseignements fiscaux dans le cadre des standards du FHTP (Forum on Harmful Tax Practices) sur les activités substantielles.
- Décembre 2021 : Publication, par le cadre inclusif OCDE/G20, des évaluations de l'examen par les pairs de l'année 2020 de 131 Etats ou territoires à propos des échanges spontanés de renseignements sur les décisions fiscales : 22 000 décisions ont été identifiées ; 41 000 échanges ont eu lieu ; 95 Etats ou territoires sont désormais pleinement conformes au standard minimum de l'action 5 ; les 36 Etats ou territoires restants reçoivent une ou plusieurs recommandations pour améliorer leur cadre juridique ou opérationnel afin d'identifier et d'échanger les décisions fiscales.

#### ■ Action 6 : Utilisation abusive des conventions fiscales

- Avril 2021 : Publication du 3<sup>e</sup> rapport d'examen par les pairs sur la mise en œuvre des standards minimaux de l'action 6 sur la prévention du treaty shopping – Engagement de tous les membres du cadre inclusif de l'OCDE/G20 à mettre en œuvre les standards minimaux de l'action 6 et à participer à des examens annuels par les pairs pour surveiller celle-ci.

### Point d'actualisation sur les travaux du BEPS en 2021 (suite)

#### ■ Action 13 : Déclaration fiscale pays par pays (CBCR)

- Juillet 2021 : Publication de la deuxième série de données agrégées et anonymisées provenant des déclarations CBCR de 6 000 groupes multinationaux ayant leur siège dans 38 Etats ou territoires.
- Octobre 2021 : Publication du recueil 2021 de rapports d'examen par les pairs de 132 Etats ou territoires qui ont fourni des législations ou des informations relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays (version en français des rapports d'examen de pays francophones).

#### ■ Action 14 : Procédure amiable (MAP)

- Février 2021 : Une consultation publique a eu lieu en vue du réexamen du standard minimum de mécanisme de règlement des différends – Publication du dernier lot de rapports d'examen par les pairs sur les procédures amiables de l'action 14, étape 1 (notamment amélioration de l'efficacité et de la rapidité de la résolution et de la mise en œuvre de la MAP par le raccourcissement des délais, adoption d'une approche plus collaborative avec le responsable du forum MAP, soutien à l'arbitrage obligatoire et contraignant pour une plus grande certitude fiscale).

### **Instrument multilatéral (IML)**

- Convention multilatérale signée par la France le 7 juin 2017 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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.

**Liste française des ETNC telle que modifiée par l'arrêté du 26 février 2021 : Anguilla, Fidji, Guam, Iles Vierges américaines, Iles Vierges britanniques, Panama, Samoa américaines, Samoa, Seychelles, Trinité et Tobago, Vanuatu, Dominique, Palaos**

**Liste européenne (cf. annexe)**

### Déclaration publique pays par pays au sein de l'Union européenne (CBCR « Public »)

- Adoption définitive par le Parlement européen, le 24 novembre 2021, de la directive concernant les déclarations publiques pays par pays (country by country reporting – CBCR « public »), qui a pour objectif de renforcer la transparence des grandes entreprises multinationales à l'égard du grand public .
- Les entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur à 750 M€ pendant deux exercices consécutifs doivent rendre accessibles au public certaines informations économiques, comptables et fiscales, que la société mère ultime soit établie dans l'UE ou bien en dehors de l'UE si elle y a une filiale ou une succursale. Sont également visées les entreprises autonomes dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 M€ lorsqu'elles exercent leur activité dans plusieurs Etats.
- Les entreprises concernées devront déclarer sur leur site internet :
  - la liste des filiales figurant dans les états financiers consolidés
  - le nombre de salariés
  - le chiffre d'affaires
  - le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt sur les bénéfices
  - le montant de l'impôt sur les sociétés dû au cours de l'exercice concerné
  - le montant de l'impôt sur les sociétés acquitté
  - le montant des bénéfices des exercices passés et de l'exercice concerné dont la distribution n'a pas encore été décidée.

(Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 publiée au JOUE du 1<sup>er</sup> décembre modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés)

### Déclaration publique pays par pays au sein de l'Union européenne (CBCR « Public ») (suite)

- Certaines de ces informations peuvent être « omises » de la déclaration au bénéfice d'une clause de sauvegarde. Cette omission doit être motivée.
- Le secteur bancaire, étant soumis à des obligations déclaratives propres (directive 2013/36/UE), n'est pas concerné.
- Ces informations devront être publiées sur le site internet de l'entreprise dans un délai de douze mois à compter de la clôture du bilan de l'exercice et rester accessibles pendant au moins 5 ans.
- La directive devra être transposée par les Etats membres au plus tard le 22 juin 2023.
- L'obligation sera applicable au plus tard à compte de la date d'ouverture du 1<sup>er</sup> exercice commençant le 22 juin 2024 ou après cette date.

(Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 publiée au JOUE du 1<sup>er</sup> décembre modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés)

### Réforme du système fiscal international : « Piliers 1 et 2 »

- Accord politique conclu le 1<sup>er</sup> juillet 2021 sur le cadre inclusif OCDE / G 20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Adhésion de 137 juridictions le 8 octobre 2021.
- **Pilier 1** : vise à répartir plus équitablement le droit d'imposer les bénéfices réalisés par les grandes entreprises multinationales (EMN) les plus profitables (réattribution d'une partie des profits aux pays dans lesquels se situent les marchés où ces entreprises effectuent des opérations commerciales au profit de leurs consommateurs). Multinationales concernées : CA supérieur à 20 Mds € et dont la rentabilité excède 10 % (25 % des bénéfices au-delà de ce seuil seront réattribués).

En corollaire, suppression progressive des taxes nationales sur les services numériques :

- 78 groupes seraient concernés dans le monde.
  - Adoption d'une convention multilatérale prévue courant 2022 pour une mise en œuvre effective en 2023.
- **Pilier 2** : introduction à compter de 2023 d'un impôt minimum sur les bénéfices dont le taux a été fixé à 15 % pour les entreprises dont le CA excède 750 M€. Règles modèles publiées le 20 décembre (règles GloBE). Proposition de directive par la Commission européenne le 22 décembre 2021.

### Réforme du système fiscal international : « Piliers 1 et 2 » (suite)

#### ■ Pilier 2 : Une mise en œuvre en 5 étapes

- Identification des grandes entreprises multinationales (EMN) entrant dans le champ d'application de GloBE (exclusion des entités publiques, des organisations à but non lucratif, des fonds de pension et des fonds d'investissement, industrie minière, transport maritime international...), application des règles de minimis.
- Détermination du résultat GloBE (Global Tax Erosion) de chaque entité dans chaque juridiction (déterminé à partir des états financiers consolidés après certains retraitements).
- Détermination des impôts attribuables au bénéfice de chaque entité concernée (prise en compte de tous les impôts sur les bénéfices y compris sur les bénéfices distribués).
- Calcul du taux effectif d'imposition (TEI) de toutes les entités situées dans la même juridiction et détermination de l'impôt complémentaire qui en résulte (si TEI inférieur à 15 %).
- Attribution de l'impôt complémentaire en fonction d'une règle d'inclusion des revenus (RDIR) ou de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), laquelle constitue un « filet de sécurité ».

**Proposition de directive du 22 décembre 2021 destinée à mettre fin à l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales au sein de l'Union Européenne**

- Serait qualifiée d'entité écran, une entité :
  - Dont plus de 75 % des revenus sont passifs (dividendes, intérêts, royalties) ;
  - Dont les transactions sont majoritairement transfrontières ;
  - Dont la gestion est externalisée.
- Test de substance économique (mise à disposition de locaux, personnel, compte bancaire au sein de l'UE ?), clause de sauvegarde si aucun avantage fiscal n'est retiré de l'absence de substance.
- La qualification de société écran emporterait le refus d'exonération de la RAS prévue par les directives mère-fille et intérêts-redevances ainsi que le refus de délivrance d'un certificat de résidence fiscale par l'Etat membre d'implantation.
- Entrée en vigueur prévue le 1<sup>er</sup> janvier 2024.

### **RAS et mention de l'identité du bénéficiaire**

- La CAA de Versailles juge que la mention extracomptable – à savoir, la réintégration et la déclaration à l'annexe du tableau 2058-A de la nature de la charge (rémunération) et de l'identité du bénéficiaire (dirigeant d'une filiale étrangère) – permet d'éviter la qualification de libéralité constitutive d'un avantage occulte, passible automatiquement de la RAS (26,5 %) prévue à l'article 111, c du CGI.
- Cette solution est plus libérale que la jurisprudence du Conseil d'Etat, laquelle exige l'identification en comptabilité de la nature de l'avantage et de l'identité du bénéficiaire.
- N.B. : Encore faut-il que la convention fiscale conclue avec l'Etat de résidence du bénéficiaire autorise l'imposition des revenus réputés distribués en France, Etat de la source – Absence de RAS si la convention fiscale n'assimile pas les distributions occultes ou déguisées à des dividendes, ou si la clause « Autres revenus » ne permet pas à l'Etat de la source de prélever une RAS.
- L'arrêt commenté fait l'objet d'un pourvoi.

(CAA Versailles, 9 février 2021, n° 18VE04115, Société Générale)

### Qualification de bénéficiaire effectif dans le cadre de la convention franco-britannique

- La notion de bénéficiaire effectif n'est pas définie dans le modèle de convention fiscale OCDE, mais dans les commentaires à ce modèle : la qualité de bénéficiaire effectif s'apprécie en fonction du « droit du récipiendaire d'utiliser les redevances et d'en jouir ».
- Le Conseil d'Etat s'est écarté de cette définition pour retenir une conception de « bénéficiaire final » (revenu transféré à une autre entité de la chaîne de distribution du revenu), sur la base des éléments suivants :
  - La société a pour objet la collecte et la gestion des redevances.
  - Ses statuts prévoient une obligation de distribution.
  - Les distributions sont récurrentes et importantes (80 % du montant des redevances collectées).
- La décision commentée opère une décorrélation de la notion de « bénéficiaire effectif » avec la notion d'abus au sens large.

(CE, 5 février 2021, n° 430 594, Performing Rights Society Ltd)

- En référence également : CAA Bordeaux, 5 octobre 2021, n° 19BX00473, SAS Meltex : ne qualifie pas de bénéficiaire effectif une société qui reverse entre 91,6 % et 93 % des redevances perçues en vertu d'un contrat de sous licence.

### Management Package – Option d’achat d’actions et requalification du gain en traitements et salaires

- Une option d’achat d’actions est consentie en 2006 au directeur financier d’une société holding au prix unitaire de 1 € contre le versement d’une indemnité de 15 000 €. Le salarié peut exercer son option d’achat à condition que l’investisseur cède sa participation dans la société holding et le nombre d’actions exerçables dépend du TRI réalisé par l’investisseur à cette occasion.
- En 2008, lors de la cession du groupe, le salarié exerce son option, cède ses actions et réalise une plus-value d’environ 500 000 €. L’administration fiscale requalifie la plus-value en traitements et salaires aux motifs que l’opération était dépourvue d’aléa pour le salarié (l’indemnité versée étant minime par rapport au gain attendu) et que l’option d’achat avait été consentie en considération de la qualité de salarié du bénéficiaire de l’option.
- Le TA de Cergy-Pontoise confirme la position de l’administration fiscale mais la CAA de Versailles infirme ce jugement.
- Le Conseil d’Etat casse l’arrêt de la CAA de Versailles aux motifs que, pour juger que le gain de cession n’était pas imposable dans la catégorie des traitements et salaires, la cour aurait dû rechercher :
  - Si l’option d’achat était liée au contrat de travail du directeur financier.
  - Si le gain de levée de l’option trouvait essentiellement sa source dans l’exercice par le directeur financier de ses fonctions salariées.

(CE plén., 13 juillet 2021, n° 428 506, Quinette)

### Management Package – BSA et requalification du gain en traitements et salaires (suite)

- En 2002, un dirigeant acquiert 222 092 bons de souscription d'actions (BSA) au prix unitaire de 0,15 € donnant le droit de souscrire des actions de la société G7 au prix unitaire d'environ 50 €. Le dirigeant conclut en 2003 avec l'actionnaire principal de la société G7 une convention d'options croisées d'achat et de vente aux termes de laquelle le dirigeant consent une option d'achat sur ses BSA (au prix unitaire d'environ 13,50 €) et bénéficie, en contrepartie, d'une option de vente portant sur ces mêmes BSA (au prix unitaire d'environ 9 €).
- En janvier 2005, l'actionnaire principal de la société G7 exerce son option d'achat et acquiert la totalité des BSA du dirigeant qui réalise, à cette occasion, une plus-value de 2,9 M€. L'administration fiscale requalifie la plus-value en traitements et salaires.
- Le TA de Paris donne raison au contribuable mais la CAA de Paris infirme ce jugement aux motifs que : (i) le dirigeant n'a encouru aucun risque car il avait la certitude de réaliser un gain du fait des promesses croisées, et (ii) la souscription des BSA avait été consentie nécessairement en considération du statut de dirigeant du contribuable.
- Le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la CAA de Paris aux motifs que, pour juger que le gain de cession était imposable dans la catégorie des traitements et salaires, la cour aurait dû rechercher si les promesses croisées avaient été conclues dans des conditions constituant une contrepartie de l'exercice des fonctions du dirigeant.

(CE plén., 13 juillet 2021, n° 437 498, G 7)

### Management Package – BSA et requalification du gain en traitements et salaires (suite)

- En 2005, un dirigeant acquiert 61 250 BSA au prix unitaire de 0,32 € donnant le droit de souscrire des actions de la société Financière Derby. Les BSA pouvaient être exercés à condition que les investisseurs cèdent leur participation dans la société et le nombre de BSA exerçables dépendait du TRI et du multiple d'investissement réalisés par les investisseurs à cette occasion. Les BSA étaient incessibles en dehors des cas limitativement énumérés par le pacte d'actionnaires, lequel imposait également au dirigeant une obligation de loyauté et de non-concurrence et comportait une promesse de vente des BSA à 1 € si le dirigeant quittait ses fonctions.
- Le dirigeant cède ses BSA en 2007 et réalise une plus-value de 8,4 M€. L'administration fiscale requalifie la plus-value en traitements et salaires.
- Le TA de Versailles et la CAA de Versailles confirment la requalification du gain en salaires.
- Le Conseil d'Etat confirme l'arrêt de la CAA de Versailles aux motifs que, compte tenu du contexte, l'attribution des BSA :
  - Visait à associer le dirigeant, en raison de ses fonctions, aux gains réalisés par les investisseurs lors de la cession de la société Financière Derby ;
  - Avait un caractère incitatif en permettant une rétribution du dirigeant en fonction des performances résultant de son engagement professionnel.

(CE plén., 13 juillet 2021, n° 435 452, Financière Derby)

### Management Package – BSA et requalification du gain en traitements et salaires (suite)

- En 2004, le fonds d'investissement Lion Capital acquiert la société Holding Materne contrôlant la société Materne BOIN Holding France. En amont de la cession des titres de la société Materne Boin Holding France au fonds d'investissement Activa Capital, des cadres du groupe Materne souscrivent en octobre 2006 des actions d'une Manco (au prix unitaire de 1 €) qui, elle-même, souscrit des BSA émis (au prix unitaire de 0,10 €) par la société Holding Materne.
- En janvier 2007, les actions de la Manco sont rachetées au prix de 9,67 € par actions. Les conditions de cession des actions de la Manco étaient encadrées par un pacte d'actionnaires qui, notamment :
  - Conférait un droit de préemption au fonds d'investissement Lion Capital
  - Mettait à la charge des cadres une obligation de cession et une promesse de vente en cas de départ du groupe
  - Imposait aux cadres une obligation de loyauté et de non-concurrence en contrepartie de leur souscription au capital de la Manco.
- Lors de la cession de 2007, l'un des cadres cède ses 20 300 actions de la Manco et réalise une plus-value de 176 000 €. L'administration fiscale requalifie la plus-value en traitements et salaires.
- Le Conseil d'Etat confirme l'arrêt de la CAA de Lyon, qui avait confirmé la requalification du gain, aux motifs que :
  - La Manco avait souscrit les BSA à un prix inférieur à leur valeur, garantissant la réalisation d'une plus-value lors de leur revente.
  - Les gains de cession des actions de la Manco reflétaient la prise de valeur des BSA, unique actif de la Manco.
  - Ces gains de cession trouvaient essentiellement leur source dans les fonctions exercées par les cadres compte tenu des conditions entourant la souscription et la cession des actions de la Manco.

### Management Package – Portée des décisions du Conseil d'Etat (suite)

- Imposition en traitements et salaires de l'avantage consenti à l'entrée du management package :
  - Si l'instrument (option d'achat d'actions / BSA / actions) est acquis à un prix préférentiel (i.e. en-deçà de sa valeur réelle) ;
  - Si cet avantage trouve sa source dans l'exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié par le bénéficiaire de l'instrument ;
  - Imposition au titre de l'année où l'avantage est consenti (et non au moment de l'exercice des options / BSA ou de la cession des options / BSA / actions) ;
  - Le délai de reprise de l'administration court à compter de l'acquisition de l'instrument ;
  - L'imposition en traitements et salaires de l'avantage est sans incidence sur le régime fiscal applicable aux gains réalisés ultérieurement (i.e. lors de l'exercice des options / BSA ou de la cession des options / BSA / actions).
  
- Imposition en traitements et salaires du gain réalisé lors de l'exercice des options / BSA :
  - Si ce gain trouve sa source dans l'exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié par le bénéficiaire de l'instrument (est sans incidence le prix payé pour l'instrument et le risque en capital pris par le manager). A défaut d'un tel lien, la totalité du gain relève du régime des plus-values des particuliers ;
  - Imposition au titre de l'année où le gain est réalisé (année d'exercice de l'option / du BSA). Le délai de reprise de l'administration court également à compter de l'année de réalisation du gain.

### Management Package – Portée des décisions du Conseil d'Etat (suite)

- Imposition en traitements et salaires du gain réalisé lors de la sortie du management package :
  - Si ce gain trouve sa source dans l'exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié par le bénéficiaire de l'instrument (est sans incidence le prix payé pour l'instrument et le risque en capital pris par le manager). A défaut d'un tel lien, la totalité du gain relève du régime des plus-values des particuliers.
  - Imposition au titre de l'année où le gain est réalisé (année cession des options / BSA / actions). Le délai de reprise de l'administration court également à compter de l'année de réalisation du gain.
  
- La constatation du lien entre l'avantage / gain et les fonctions repose sur la méthode du faisceau d'indices.
  
- Les indices susceptibles d'établir le lien entre le gain et le contrat de travail / mandat social :
  - L'instrument est souscrit uniquement par le dirigeant / salarié ;
  - La documentation fait référence aux fonctions de dirigeant / salarié ;
  - L'instrument est incessible avant la sortie des investisseurs ;
  - Le pacte d'actionnaires impose des engagements d'exclusivité, de loyauté, de non-concurrence ;
  - Le pacte d'actionnaires comporte des promesses avec des prix punitifs en cas de cessation des fonctions ;
  - L'avantage / gain est fonction de la réalisation d'un TRI ou d'un multiple minimum ;
  - L'instrument est présenté comme un mécanisme de rétrocession de super plus-value.
  
- A la suite de ces décisions, le recours aux instruments légaux d'intéressement (actions gratuites, stock-options, BSPCE) est vivement conseillé lorsque cela est possible, dans l'attente d'une clarification législative souhaitée et attendue par la place.

### Cession de titres démembrés

- Des contribuables avaient donné à leurs enfants la nue-propriété de titres avec réserve d'usufruit. L'acte de donation prévoyait le remploi du produit de la vente avec report des droits des usufruitiers sur les biens nouvellement acquis. Deux ans plus tard, la société dont les titres avaient été démembrés procède à une réduction de capital par rachat de ses actions, l'usufruit et la nue-propriété étant cédés simultanément.
- En cas de cession simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété des titres, l'administration fiscale distingue trois hypothèses :
  - Si le prix est réparti entre l'usufruitier et le nu-propiétaire selon la valeur respective des droits cédés : chacun est imposable sur sa propre plus-value (1<sup>ère</sup> hypothèse).
  - Si le prix est intégralement attribué à l'usufruitier dans le cadre d'un quasi-usufruit : la plus-value est imposable au nom de l'usufruitier (2<sup>ème</sup> hypothèse).
  - Si le prix est attribué aux nus-propiétaires à charge de remploi en démembrement la plus-value est imposable au nom du nu-propiétaire (3<sup>ème</sup> hypothèse).
- Au cas particulier, les contribuables avaient considéré qu'ils n'étaient, en leur qualité d'usufruitier, redevables d'aucune imposition sur la plus-value compte tenu de la clause de remploi (3<sup>ème</sup> hypothèse) alors que l'administration avait mis à leur charge l'intégralité de la plus-value (2<sup>ème</sup> hypothèse).
- Le Conseil d'Etat considère que l'usufruitier est le redevable de l'impôt lorsque la clause de remploi de prix est facultative, et qu'il bénéficie d'un mandat exclusif pour gérer les fonds issus de la cession.

### Cession de titres en devises étrangères

- Le Conseil d'Etat s'est pour la première fois prononcé sur la méthode de calcul de la plus value de cession de titres libellés en devise étrangère.
- Jusqu'ici, deux méthodes s'opposaient :
  - Celle de la conversion en euros de la plus-value de cession calculée en devises étrangères, en appliquant le taux de change en cours au jour de la cession (méthode défendue par le contribuable).
  - Celle de la conversion des prix d'acquisition et de cession selon les taux de change en vigueur lors de l'acquisition et de la cession des titres, avant de déterminer la plus-value (méthode défendue par l'administration fiscale).
- Le Conseil d'Etat rejette le pourvoi du contribuable et indique qu'il y a lieu de déterminer les prix effectifs d'acquisition et de cession des titres en les convertissant, le cas échéant, en euros, sur la base des taux de change applicables respectivement à la date d'acquisition et de cession des titres cédés.

(CE, 13 septembre 2021, n°443 914)

### Notion de société holding animatrice

- L'existence d'une convention d'animation est insuffisante pour caractériser le rôle d'animateur d'une société holding.
- La convention d'animation faisait apparaître que la société holding s'était engagée à assumer la direction, le management stratégique du groupe et à fournir assistance et conseil aux filiales signataires, or :
  - Aucune contrepartie financière ne lui avait été versée en rémunération de ces services.
  - Compte tenu de ses effectifs (3 salariés), la société holding ne disposait pas des moyens humains pour assurer l'ensemble des fonctions support, d'assistance et de conseil prévues par les conventions.
  - L'analyse des procès-verbaux du conseil de surveillance de la société holding, ainsi que les rapports annuels de gestion présentés par le directoire au conseil de surveillance ne faisait apparaître, à une exception près, aucune décision ou orientation adoptée ou prise sous l'impulsion de ce conseil, ou prise de décision du directoire, étant relevé qu'aucun élément factuel ne venait attester de l'existence de directives, prestations ou diligences de nature à justifier du caractère effectif de la fonction d'animation.
- Au regard de ces éléments, la Cour de Cassation a considéré que le contribuable n'apportait pas la preuve du caractère d'animation et a donc écarté la qualification de holding animatrice de la société.

(Cass. Com. 23 juin 2021, n°19-16.351)

### Dons manuels

- Le Conseil Constitutionnel a été saisi d'une QPC sur l'article 757 du CGI qui soumet les dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit lorsqu'ils font l'objet d'une déclaration, d'un enregistrement par le donataire ou d'une reconnaissance judiciaire, au tarif en vigueur au jour de la déclaration, de l'enregistrement ou de la reconnaissance judiciaire.
- Les mêmes dispositions s'appliquent aux dons révélés par le contribuable à l'administration fiscale : le fait générateur de l'imposition est la révélation du don et non sa réalisation.
- L'imposition de la donation et l'assiette des droits dépendent du comportement du donataire (révélation ou pas).
- Le Conseil Constitutionnel considère qu'en soumettant les dons déclarés, enregistrés, ou reconnus en justice et les dons révélés aux mêmes règles d'imposition, l'article 757 du CGI ne crée aucune différence de traitement entre les donataires et est donc conforme à la Constitution.

(CC, 9 juillet 2021, n° 2021-923 QPC)

### TVA et facture rectificative ou note d'avoir

- La modification initiale d'une facture, qu'elle prenne la forme d'une facture rectificative ou d'une note d'avoir, est assimilée à une nouvelle facture devant comporter les mentions énumérées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.
- Transposant sa précédente jurisprudence concernant les mentions obligatoires à porter sur une facture pour l'exercice du droit à déduction (CE 26 mars 2012, n°326333), la Haute assemblée a précisé que :
  - Des omissions ou erreurs entachant une facture rectificative ou une note d'avoir ne font pas obstacle au droit à récupération de la TVA.
  - Sous réserve que les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien fondé de sa demande (condition non remplie au cas d'espèce).

(CE 12 juillet 2021, n° 433 977, SAS Linpac Packaging Provence)

### **TVA : holding mixte et notion d'opérations patrimoniales**

- Une holding mixte avait supporté des frais d'avocat et d'instance en vue d'obtenir en justice le paiement du solde du prix de cession des titres d'une société tierce.
- La déduction de la TVA y afférente avait été remise en cause par le service vérificateur au cours d'un contrôle.
- En reprenant les principes posés par la jurisprudence Pfizer (CE 23 décembre 2010, n° 307 698), la CAA de Nancy avait considéré en l'espèce que :
  - Compte tenu de la chronologie des opérations, les frais en cause ne pouvaient pas être inclus dans le prix de cession.
  - Dès lors, ces frais devaient être rattachés aux frais généraux et la TVA y afférente était déductible et ce, nonobstant la circonstance selon laquelle la cession revêtait un caractère purement patrimonial.
- Le Conseil d'Etat annule pour erreur de droit l'arrêt de la Cour
  - Il faut en premier lieu vérifier que la cession ne présente pas un caractère purement patrimonial, faute d'immixtion de la société holding dans la gestion de la société (ce qui était le cas en l'espèce).
  - Le fait de savoir si les frais en cause ont été incorporés ou non dans le prix de cession était ainsi sans incidence.

(CE 28 septembre 2021, n° 440 987, SARL Saint-Exupéry Holding)

### **CVAE et normes comptables**

- La prise en charge, par le vendeur, des intérêts liés au crédit contracté par ses clients pour l'achat de ses produits lui bénéficie directement de telle sorte que cette somme doit venir en réduction du prix de vente à prendre en compte dans le calcul de sa valeur ajoutée pour l'établissement de la CVAE, en l'absence de norme comptable impérative, quel que soit le traitement comptable adopté par la société.
- Au cas particulier, le vendeur avait comptabilisé ces sommes en charges financières et non en réduction du prix de vente.

(CE, 2 avril 2021, n°430 364, Sté Claas France)

- Par principe, lorsqu'une norme comptable obligatoire s'impose à l'entreprise, il convient de se référer aux normes applicables aux comptes sociaux individuels (dispositions du PCG) et non aux normes applicables à l'établissement des comptes consolidés (IFRS) pour déterminer si une charge ou un produit doit être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée.

(CE, 20 avril 2021, n°431 224, Sté Ricoh France)



## COORDONNÉES DES INTERVENANTS

---

[berthet@hocheavocats.com](mailto:berthet@hocheavocats.com)

[dedampierre@hocheavocats.com](mailto:dedampierre@hocheavocats.com)

[deltour@hocheavocats.com](mailto:deltour@hocheavocats.com)

[lefevre@hocheavocats.com](mailto:lefevre@hocheavocats.com)

[mas@hocheavocats.com](mailto:mas@hocheavocats.com)

[quentin@hocheavocats.com](mailto:quentin@hocheavocats.com)

[restino@hocheavocats.com](mailto:restino@hocheavocats.com)

Lien vers le support téléchargeable et les  
annexes sur le site du cabinet :  
<http://www.hoche-avocats.com/>



106 rue La Boétie  
75008 Paris - France  
Tel: + 33 1 53 93 22 00

[www.linkedin.com/company/hoche-avocats](http://www.linkedin.com/company/hoche-avocats)



**HOICHE**  
A V O C A T S

[hoiche-avocats.fr](http://hoiche-avocats.fr)