

## LES NOUVELLES FISCALES DE MARIVAUX

Les nouvelles fiscales de Marivaux de ce numéro reprennent les principales décisions de jurisprudence et décisions administratives de ces derniers mois.

### A. FISCALITE DES ENTREPRISES

#### **I. Déduction des pertes définitives d'une succursale européenne du résultat d'ensemble d'un groupe intégré - TA Montreuil 27 avril 2023 n°2010516, BNP Paribas SA**

La jurisprudence européenne (CJUE, 13 décembre 2005, affaire 446/03, Marks and Spencer) a admis l'imputation par une société des pertes de ses filiales ou de ses succursales situées dans un autre État membre de l'Union européenne dès lors que ces pertes sont devenues définitivement inutilisables dans l'État de résidence.

Toutefois, la CJUE (22 septembre 2022, affaire 538/20, W AG) a fortement limité la portée de cette jurisprudence en introduisant une exception à l'imputation des pertes des établissements stables situés lorsque l'État de résidence a renoncé à imposer leurs résultats en application d'une convention fiscale internationale.

Dès lors que, en vertu de conventions fiscales, la France a renoncé à son pouvoir d'imposition sur les bénéfices réalisés et les pertes subies par des établissements stables situés en Grèce et au Portugal, une société résidente en France détenant de tels établissements ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'une

société résidente qui détient des établissements stables situés en France au regard de l'objectif consistant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéficiaires et, symétriquement, la double prise en compte des pertes.

Par suite, dans cette situation et alors même que la différence de traitement résultant de l'impossibilité de principe d'imputer les pertes de ces succursales situées en Grèce et au Portugal, tous deux États membres de l'Union, sur le bénéfice imposable de la société française qui les détient, contrairement à la situation où ces succursales seraient situées en France, est établie, aucune restriction à la liberté d'établissement garantie aux articles 49 et 54 du traité de fonctionnement de l'Union européenne ne saurait être constatée, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'existence d'une justification par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif.

#### **II. Provision spéciale des captives de réassurance - BOI-BIC-PROV-60-70-15 du 14 juin 2023**

L'article 6 de la loi de finances pour 2023 a introduit un dispositif favorisant la création des captives de réassurances par des établissements non financiers en France grâce à la mise en place

d'une provision spécifique déductible du résultat fiscal.

Le décret 2023-449 du 7 juin 2023 a été pris en application de cette loi. Une instruction a commenté ce nouveau dispositif.

La création de captive de réassurance permet aux entreprises de créer une filiale destinée à réassurer certains risques difficilement ou non assurables par le marché de l'assurance. Il s'agit des dommages aux biens professionnels et agricoles, des catastrophes naturelles, de la responsabilité civile générale, des pertes pécuniaires, des dommages et des pertes pécuniaires consécutifs aux atteintes aux systèmes d'information et de communication et des transports.

Le montant de la provision spéciale admis en déduction du résultat imposable est doublement limité en fonction :

- de l'importance des bénéfices techniques. Le montant annuel de la dotation annuelle de la provision est limité à 90 % de la somme des bénéfices techniques annuels des catégories de risques concernés ;
- de la moyenne sur les trois dernières années du minimum de capital requis (« MCR ») de la captive de réassurance. Le calcul du MCR repose sur les montants des primes et des provisions techniques, et se fonde sur les risques inhérents à l'activité d'assurance. Le montant annuel de la dotation à la provision est limité à dix fois ce montant moyen.

Pour être admise en déduction des bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la provision concernée doit, conformément aux dispositions au 5° du 1 de l'article 39 du CGI, être effectivement enregistrée en comptabilité. Par ailleurs, elle doit figurer sur le tableau ou le relevé des provisions prévu aux II et III de l'article 38 de l'annexe III au CGI, qui doit être joint à la déclaration de résultats de chaque exercice. À défaut, une amende égale à 5 % des sommes non déclarées est due ; le taux est ramené à 1 % si les sommes correspondantes sont déductibles (CGI, art. 1763).

Enfin, les dotations qui, dans un délai de quinze ans, n'ont pas pu être utilisées devront être

rapportées au bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation. Cette longue période pour l'utilisation de la provision permettra aux captives de réassurance de constituer un montant de provision suffisant pour faire face à la survenance des sinistres couverts.

### **III. Traitement fiscal de la cession Dailly d'une créance d'impôt - CE 14 avril 2023 n°461811, Sté Engie**

Lorsque la cession Dailly porte sur une créance de restitution d'un impôt non déductible (comme le précompte mobilier), certaine dans son principe et son montant et déjà comptabilisée, la trésorerie reçue au titre du prix de cession de cette créance doit être regardée comme procédant au paiement de cette créance, comme ayant la même nature fiscale qu'un remboursement par l'État, et comme n'étant par suite pas imposable.

### **IV. La jurisprudence Stéria s'applique même si la société mère n'a pas opté pour l'intégration fiscale - CJUE 11 mai 2023 aff. 407/22 et 408/22**

Est contraire au principe de liberté d'établissement la législation qui refuse à une société mère française, n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration alors qu'elle détient une filiale qui remplit les conditions pour être intégrée, le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges à raison des dividendes issus de filiales européennes éligibles à ce régime si elles résidaient en France.

### **V. Extension des dispositifs d'étalement des subventions d'équipement et des aides à la recherche - BOI-BIC-PDSTK-10-20 du 28 juin 2023**

Le dispositif, codifié à l'article 42 septies du CGI, permettant d'étaler l'imposition des subventions d'équipement a été étendu par la loi de finances pour 2023 aux subventions accordées par les organismes créés par les institutions de l'Union européenne ainsi qu'aux sommes perçues dans le

cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie.

Le dispositif de l'article 236, I bis du CGI, qui permet d'étaler l'imposition des subventions d'aides à la recherche est également étendu aux subventions accordées par l'Union européenne ou par les organismes créés par ses institutions.

**VI. L'abandon de créances qui préserve un chiffre d'affaires futur peut revêtir un caractère commercial - CE 26 juillet 2023 n°463846, Sté Lamai**

Le Conseil d'État vient de rendre une décision concernant l'application des dispositions de l'article 39, 13 du CGI qui prévoient que les aides autres qu'à caractère commercial sont par principe exclues des charges déductibles.

Selon la Haute Juridiction, une aide motivée par le développement d'une activité qui n'a pas généré de chiffre d'affaires peut revêtir un caractère commercial, si les perspectives de développement de cette activité n'apparaissent pas purement éventuelles à la date d'octroi de l'aide.

**VII. Les déficits relatifs à des exercices prescrits peuvent être contrôlés avant même leur imputation - CE 5 juillet 2023 no 464928, SA Sté Dupont**

Lorsque l'administration procède au contrôle fiscal d'une entreprise au titre d'un exercice, elle est fondée à exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant du déficit reportable, issu d'exercices antérieurs, même prescrits, dont cette entreprise déclare disposer à la clôture de l'exercice vérifié, alors même que ce déficit, qui n'a pas été imputé sur les bénéfices de cet exercice, est seulement susceptible d'affecter le résultat d'exercices ultérieurs par la voie du report déficitaire.

Le contribuable peut, dans une telle hypothèse, contester par voie de réclamation contentieuse, en application du deuxième alinéa de l'article L 190 du LPF, la réduction par l'administration du montant de son déficit reportable.

**VIII. Le régime des sociétés mères s'applique aux succursales françaises de sociétés étrangères – CE 20 juin 2023 n°456719, min. c/ Sté QBE Europe SA/NV**

Une société d'assurance de droit britannique allouait les dividendes tirés de ses diverses participations à ses succursales en fonction de leur nature et de l'importance de leur activité respective, selon une clé de répartition déterminée sur la base de leur quote-part dans le montant total des provisions techniques. Elle a ainsi attribué à sa succursale française, au titre de l'exercice clos en 2011, les dividendes tirés de sa participation dans les sociétés QIAL et ITMS qu'elle a comptabilisés dans le résultat taxable déclaré à l'administration fiscale française.

En jugeant, après avoir relevé que les titres de participation en cause respectaient les conditions posées au 1 de l'article 145 du CGI au niveau de la société britannique, que les dividendes alloués à la succursale française pouvaient bénéficier du régime des sociétés mères quand bien même les titres de participation correspondants n'avaient pas été inscrits au bilan fiscal de cette succursale ni mentionnés dans la rubrique prévue à cet effet de la déclaration de résultats déposée par la société d'assurance auprès de l'administration fiscale française, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit ou inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

Les conditions posées au 1 de l'article 145 du CGI doivent ainsi être appréciées au niveau de la société mère non-résidente et non pas uniquement au niveau de la succursale française.

**IX. Seules les subventions accordées par des organismes publics doivent être retranchées de la base du CIR - CE, 12 juillet 2023, n°463363**

Les subventions publiques reçues par les entreprises doivent être déduites des bases de calcul du CIR, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables (Article 244 quater B, III du CGI). La notion de « subvention publique » n'est cependant pas définie par les textes.

La Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris 18-2-2022 n°19PA01989), reprenant les arguments de l'administration fiscale, avait défini comme des « subventions publiques » au sens de l'article 244 quater B, III du CGI toutes les aides qui sont versées en vue ou en contrepartie d'un projet de recherche, qui proviennent de l'utilisation de ressources perçues à titre obligatoire et sans contrepartie, que ces aides soient versées par une autorité administrative ou un organisme privé chargé d'une mission de service public.

Le Conseil d'Etat annule l'arrêt susmentionné et définit les subventions publiques comme « *toute aide versée à raison d'opérations ouvrant droit au CIR par une personne morale de droit public* », cette définition incluant donc uniquement les subventions versées par l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics.

En conséquence, le caractère de subvention publique d'une aide est défini par la qualification juridique de l'organisme qui l'accorde et non par la provenance des ressources.

Le Conseil d'Etat retient une définition restrictive de la notion de subvention publique favorable aux entreprises éligibles au crédit d'impôt recherche.

Dans ces conclusions, la Rapporteuse publique cite expressément la BPI France comme organisme privé chargé d'une mission de service public dont les subventions versées ne doivent pas diminuer les bases de calcul du CIR des sociétés bénéficiaires de ses sommes.

Les entreprises concernées peuvent déposer des réclamations dans le délai de droit commun.

**X. Cession de titres à prix minoré : un écart inférieur à 20 % peut être constitutif d'une libéralité - CE 7 avril 2023 n°466247, Sté Crédit Agricole**

Tenant compte des circonstances particulières de l'espèce (la société était en cessation progressive d'activité et son actif était quasiment exclusivement constitué d'un portefeuille de placements en trésorerie), le Conseil d'État admet que l'administration recourt à la seule méthode mathématique pour évaluer les titres de cette

société et regarde comme significative la minoration de 14,1 % du prix de cession de titres non cotés.

En effet le caractère liquide de l'actif de la société éliminait les aléas qui entachent normalement l'évaluation des titres non cotés, ce qui permet de ne pas appliquer le standard minimal de 20 % auquel se réfèrent régulièrement les rapporteurs publics dans leurs conclusions.

**XI. Précisions concernant la notion d'immeuble affecté à l'exploitation pour apprécier la prépondérance immobilière – CE 18 septembre 2023 n°469788, Sté Bagest**

En vertu de l'article 219, I-a sexies-O bis du CGI, les titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière sont exclus du régime des plus-values à long terme lorsqu'il s'agit de sociétés cotées ou relèvent de ce régime sous certaines conditions lorsqu'il s'agit de sociétés non cotées.

Par cet arrêt, le Conseil d'État précise que « Pour l'application de ces dispositions, les immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation s'entendent exclusivement de ses moyens permanents d'exploitation, à l'exclusion des immeubles qui sont l'objet même de cette exploitation ou qui constituent des placements en capitaux ».

**XII. Est constitutionnelle la retenue à la source sur les distributions à des sociétés déficitaires – Conseil constitutionnel, 6 octobre 2023 n°2023-1063, QPC**

En vertu de l'article 119 bis, 2 du CGI, les revenus distribués par des personnes morales passibles de l'IS à des non-résidents sont soumises à une retenue à la source.

Néanmoins, l'article 235 quater du CGI, adopté à la suite de la jurisprudence Sofina (CJUE, 22 novembre 2018 affaire 575/17) permet aux sociétés étrangères déficitaires d'obtenir, sous certaines conditions, la restitution temporaire de la retenue à la source prélevée.

Le 13 juillet dernier, le Conseil d'État a transmis au Conseil constitutionnel une QPC soulevant la question de l'éventuelle non-conformité à la Constitution de l'article 119 bis, 2 du CGI en ce que :

- D'une part, dès l'origine, cet article instaure une différence de traitement injustifiée entre les sociétés françaises déficitaires, qui ne sont pas imposées en France au titre des revenus qu'elles perçoivent au cours de l'exercice concerné et les sociétés étrangères déficitaires ;
- D'autre part, depuis sa mise en conformité avec le droit de l'UE, cet article instaure une discrimination au détriment des seules sociétés déficitaires qui sont établies en dehors de l'UE lorsque les participations de la société distributrice ont le caractère d'un investissement direct.

Le Conseil constitutionnel juge conformes à la Constitution les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI, la différence de traitement tenant à la localisation de leur siège étant fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi.

L'article 119 bis du CGI ayant pour objet de garantir le recouvrement de l'imposition due à raison de distribution à l'étranger, en maintenant l'application de cette retenue à la source aux revenus distribués aux sociétés déficitaires établies dans des États tiers à l'UE, ces dispositions interprétées par le juge se sont bornées à adapter le champ d'application de la retenue à la course.

## B. TVA

### **I. L'administration publie ses commentaires relatifs au régime de l'assujetti unique - BOI-TVA-AU du 21 juin 2023**

À la suite d'une consultation publique réalisée du 25 octobre 2022 au 31 mars 2023, l'administration confirme ses premiers commentaires et apporte quelques précisions supplémentaires, relatives dans leur majorité aux règles de déduction.

### **II. L'administration met en consultation publique jusqu'au 31 janvier 2024 ses commentaires concernant le traitement des opérations complexes - BOI-TVA-CHAMP-60 à BOI-TVA-CHAMP-60-40 et BOI-TVA-LIQ-30-20-100 du 23 août 2023**

L'administration commente l'article 257 ter du CGI institué par la loi de finances pour 2021.

La détermination du traitement fiscal de l'opération unique comprend sa qualification en livraison de biens ou prestation de services et l'examen de son éligibilité à un régime dérogatoire (exonération, taux réduit notamment).

Il existe deux situations distinctes dans lesquelles plusieurs éléments doivent être regroupés en une même opération :

- lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ;
- lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant l'opération principale, alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme accessoires.

Pour déterminer l'étendue d'une opération, c'est-à-dire l'étroitesse des liens économiques entre différents éléments ou le caractère accessoire de certains par rapport à d'autres, il est recouru à un faisceau d'indices. La méthode du faisceau

d'indices est régie par deux règles, exposées à l'article 257 ter, I-al. 2 :

- les caractéristiques de l'opération ou des opérations en cause doivent être recherchées du point de vue du consommateur moyen ;
- l'ensemble des circonstances entourant l'opération ou les opérations doivent être prises en considération.

Deux critères dits « décisifs » sont à prendre en compte pour déterminer l'étendue d'une opération à savoir le constat d'une finalité propre à la combinaison des éléments et l'acquisition auprès de fournisseurs différents dans le cadre d'actes juridiques distincts. L'administration exclut ainsi toute possibilité de constater une opération complexe unique en cas d'actes juridiquement distincts et de fournisseurs différents.

Enfin, d'autres critères peuvent intervenir soit pour corroborer un critère décisif soit pour concourir à établir si le consommateur recherche spécifiquement la combinaison de divers éléments. Il s'agit par exemple de la faculté d'acquérir séparément ou non les éléments en cause ou encore leur prix et tarification.

### **III. La TVA grevant un immeuble ancien peut être déduite par un marchand de biens avant sa revente - Rép. Louwagie : AN 27 juin 2023 n° 5633**

L'administration atténue les effets de la jurisprudence (*CE 27 novembre 2020, Sté financière Lord Byron*) puisqu'elle confirme qu'il est permis à un assujetti, sans attendre la revente et l'option pour l'imposition à la TVA, de déduire la TVA ayant grevé le prix d'acquisition d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, destiné à être revendu dès lors que ledit immeuble, initialement conservé en stock, est assimilé à une immobilisation en application de l'article 207, IV-3 de l'annexe II au CGI.

Aux termes de cet article, un immeuble ou une fraction d'immeuble en stock est considéré comme immobilisé lorsque, au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble, il est utilisé pendant plus d'un an pour une opération

relevant d'une activité économique mentionnée à l'article 256 A du CGI.

Ainsi, selon l'administration, le régime d'assimilation a vocation à s'appliquer à l'assujetti qui, dans l'attente de sa revente, affecte un immeuble inscrit en stock à une activité économique de location soumise à la TVA de plein droit ou sur option (voir également en ce sens. À cet égard, il est rappelé que l'affectation à une telle activité est établie même en cas de locaux partiellement vacants dès lors que l'assujetti est en mesure de démontrer qu'il procède à la recherche active de locataires

## **C. FISCALITE DES PARTICULIERS**

### **I. Eligibilité au régime du pacte Dutreil de l'activité de location équipée**

Seules les activités industrielles, commerciales, artisanales, agricoles ou libérales entrent dans le périmètre, défini par les articles 787 B et 787 C du CGI (« pacte Dutreil »), des activités éligibles au régime Dutreil à l'exclusion des activités civiles.

La doctrine administrative excluait jusqu'alors expressément des activités commerciales la location de locaux meublés à usage d'habitation (BOI-ENR- DMTG-10-20-40-10 n°15).

Par une décision du 1<sup>er</sup> juin 2023 (*Cass. com. 1<sup>er</sup> juin 2023 n°22-15.152 F-D*), la Cour de cassation estime que le juge ne peut pas refuser le bénéfice du régime Dutreil au motif que la société dont les titres sont transmis n'exerce pas une activité de marchand de biens sans rechercher si elle ne poursuit pas l'activité commerciale de location équipée.

Quelques mois plus tard, le Conseil d'Etat, saisi d'un recours pour excès de pouvoir (*CE 29 sept. 2023, n°473972*), annule la doctrine administrative susmentionnée. Le juge précise que, si pour l'application des dispositions relatives à l'IFI, « une activité de gestion de son propre patrimoine immobilier n'est pas considérée comme une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, aucune disposition de portée similaire ne permet, en revanche, de dénier de manière générale à la location de locaux

meublés à usage d'habitation le caractère d'activité commerciale au sens des articles 787 B et 787 C du code général des impôts ».

A suivre : dans le cadre du PLF pour 2024, le gouvernement a déposé mardi 17 octobre un amendement afin d'exclure du régime Dutreil les locations de locaux meublés et d'établissements commerciaux ou industriels équipés. Si elle venait à être adoptée, cette mesure s'appliquerait aux transmissions intervenant à compter du 17 octobre 2023.

En applications des récentes décisions de la Cour de cassation et du Conseil d'État, des réclamations seraient alors toujours possibles pour les transmissions intervenues avant cette date.

\*\*\*



**Dominique VILLEMOT**  
Avocat à la Cour

[dominique.villemot@marivaux-avocats.com](mailto:dominique.villemot@marivaux-avocats.com)



13 rue de Marivaux  
75002 Paris

<https://marivaux-avocats.com/>



**Nathalie LAY**  
Avocate à la Cour

[nathalie.lay@marivaux-avocats.com](mailto:nathalie.lay@marivaux-avocats.com)