



L'ARRETE DES COMPTES 2023

Le cabinet MARIVAUX AVOCATS est spécialisé en droit fiscal.

Il suit plus particulièrement l'évolution des règles fiscales et comptables applicables aux entreprises, qu'il s'agisse des modifications législatives, jurisprudentielles ou doctrinales.

Le présent fascicule reprend les principales questions d'actualité fiscale et fiscale-comptable que les entreprises doivent avoir à l'esprit au moment où elles arrêtent leurs comptes 2023, calculent leur charge d'impôt et préparent leur liasse fiscale.

MARIVAUX AVOCATS
13 rue de Marivaux
75002 Paris
Email : cabinet@marivaux-avocats.com

PLAN

I.	TAUX D'IMPOT SUR LES SOCIETES	4
II.	IMPUTATION DE L'IMPOT ETRANGER SUR L'IMPOT DU AU TITRE DE LA QUOTE-PART DE FRAIS ET CHARGES SUR LES DIVIDENDES BENEFICIAANT DU REGIME DES SOCIETES MERES	5
III.	USUFRUIT ET TITRES DE PARTICIPATION.....	6
IV.	CHANGEMENT D'ACTIVITE ET DEFICITS REPORTABLES	7
V.	VERSEMENT DE MANAGEMENT FEES POUR QUE LE DIRIGEANT EXERCE SES FONCTIONS	8
VI.	APPLICATION DE LA JURISPRUDENCE STERIA A UNE SOCIETE MERE NE POUVANT PAS CONSTITUER D'INTEGRATION FISCALE.....	9
VII.	FRAIS DE DEVELOPPEMENT	10
VIII.	ABANDON DE CREANCES A CARACTERE COMMERCIAL	11
IX.	INTEGRATION FISCALE ET PARTICIPATIONS CROISEES.....	12
X.	PENALITES ETRANGERES	13

I. TAUX D'IMPOT SUR LES SOCIETES

Pour tous les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2022, le taux normal de l'impôt sur les sociétés est fixé à 25 %.

Il existe, par ailleurs, plusieurs taux réduits :

- un taux de 19 % pour les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées qui ont le caractère de titres de participation détenus depuis au moins deux ans ;
- un taux de 10 % pour les produits nets tirés de la concession ou de la sous-concession de brevets, de logiciels protégés par le droit d'auteur, de procédés de fabrication et de perfectionnement, sous réserve de leur détention depuis au moins deux ans, ainsi qu'aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de ces éléments ;
- un taux de 15 % pour la part de bénéfice n'excédant pas 42.500 € des PME dont le chiffre d'affaires n'excède pas 7.630.000 € par période de douze mois et dont le capital est entièrement libéré et détenu à au moins 75 % par des personnes physiques ou par des sociétés qui remplissent ces conditions de chiffres d'affaires et de capital.

Enfin les plus-values de cession de titres de participation, autres que ceux de sociétés à prépondérance immobilière, détenus depuis au moins deux ans, sont exonérées d'impôt sur les sociétés, sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant de la plus-value.

Il convient d'ajouter la contribution sociale sur les bénéfices égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés, due lorsque l'impôt sur les sociétés est supérieur à 7.630.000 €. En sont exonérées les PME qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 7.360.000 euros, le chiffre d'affaires s'entendant du montant des recettes tirées de l'ensemble des opérations réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante, y compris, le cas échéant, eu égard à son modèle économique, les produits financiers, ce qui est le cas des holdings (*CE 26 juillet 2023 n°466220, Sté Mayapan*).

II. IMPUTATION DE L'IMPOT ETRANGER SUR L'IMPOT DU AU TITRE DE LA QUOTE-PART DE FRAIS ET CHARGES SUR LES DIVIDENDES BENEFICIAINT DU REGIME DES SOCIETES MERES

Le Conseil d'Etat a annulé la doctrine administrative qui refusait d'analyser la réintégration de la quote-part de frais et charges (QPFC) de 5 % afférente aux dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères comme une imposition de ces produits (*CE 5 juillet 2022 n°463021, Sté Axa*).

Il a ensuite jugé que lorsque le montant des frais réellement exposés pour l'acquisition ou la conservation des dividendes est inférieur à la quote-part de frais et charges de 5 %, l'impôt français dans la limite duquel est imputé le crédit d'impôt étranger est égal au produit du taux de l'impôt français et de la différence entre la quote-part forfaitaire et le montant des frais réellement exposés (*CE 7 avril 2023 n° 462709, Sté A. Raymond et Cie*).

Reste en suspens la question de la justification des frais réellement exposés. Amenée à se prononcer sur ce sujet, la cour administrative d'appel de Paris juge que cette justification n'est pas apportée par la production d'une simple liste des charges exposées, établie par la société mère pour les besoins de la cause. Selon la cour, ce document ne justifie ni de l'exactitude des montants de ces charges, ni que celles-ci pourraient, par nature, être rattachées, au moins en partie, à l'acquisition ou à la conservation des produits de participations en cause. En conséquence, la cour écarte l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt français (*CAA Paris 11 octobre 2023, n°21PA05034, Sté Rocher Participations*).

III. USUFRUIT ET TITRES DE PARTICIPATION

La cession par une société de l'usufruit de parts sociales ne peut pas bénéficier du régime des plus-values de cession des titres de participation prévu à l'article 219, I-a quinquies du CGI, dès lors que la vente de droits d'usufruit ne peut être regardée comme portant sur de tels titres.

La cour considère que, si la qualité d'usufruitier permet une participation aux éventuels bénéfices, elle ne confère pas des droits équivalents, notamment vis-à-vis du capital et de l'exercice du droit de vote, à ceux d'un propriétaire détenteur du titre (*CAA Bordeaux 27 juin 2023 n°21BX02251, SNC d'Assonville*).

On notera cependant que la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) préconise de comptabiliser l'usufruit d'actions dans la catégorie des titres de participation ou de placement, selon la quotité détenue.

IV. CHANGEMENT D'ACTIVITE ET DEFICITS REPORTABLES

Une société avait procédé en 2017 à la dissolution sans liquidation de sa filiale et avait demandé à cette occasion le transfert à son profit des déficits reportables de cette dernière au terme des exercices clos les 31 décembre 2011, 2014 et 2015 et non encore déduits. L'administration a considéré que l'activité à l'origine des déficits dont le transfert était demandé avait fait l'objet de changement significatif et a, par conséquent, refusé de lui délivrer l'agrément. La société a alors demandé l'annulation pour excès de pouvoir de ce refus et, à titre subsidiaire, son annulation en tant qu'il a refusé le transfert des déficits constatés à la clôture des seuls exercices 2014 et 2015. Cette demande a été rejetée tant par le tribunal administratif que par la cour administrative d'appel (*CAA Lyon 31 mars 2022 n° 20LY01429*).

L'erreur commise par la cour a été de se fonder sur la baisse de la production vendue (qui était passée de 1,6 M € en 2011 à 288 K € en 2016) et des effectifs (au nombre de 25 en 2011 et de 7 en 2016) pour juger que les baisses ainsi constatées étaient constitutives d'un changement significatif de l'activité de la société absorbée et refuser par conséquent la demande d'annulation de refus d'agrément. Le Conseil d'État lui reproche en effet de ne pas avoir pris en compte l'ensemble des éléments caractérisant l'activité de la société au cours de la période et le contexte économique dans lequel ces évolutions en termes de chiffre d'affaires et d'effectifs s'inscrivaient. Cette erreur conduit le Conseil d'État à annuler l'arrêt de la cour.

Réglant l'affaire au fond, il précise les éléments à prendre en compte pour apprécier le changement significatif de l'activité de la société absorbée. Le Conseil d'État juge ainsi que les évolutions en termes de chiffre d'affaires et d'effectif de la société confondue, destinées à assurer, par la réorganisation de l'entreprise, la continuation du cœur de son activité économique, ne sauraient caractériser un changement significatif de l'activité au sens de l'article 209, II-b du CGI. La société requérante soutenait, en effet, sans être contredite, que la diminution très importante du chiffre d'affaires et de l'effectif salarié résultait de la réorganisation de l'activité industrielle de la société confondue autour des clients les plus rentables afin de maintenir l'activité en période de crise, que, durant cette période, les moyens d'exploitation sont restés stables et que les emplois maintenus, très spécialisés, ont permis la poursuite de l'activité de fonderie gravitaire en coquille.

Dès lors que le changement d'activité n'est pas caractérisé en l'espèce, le Conseil d'État annule, outre l'arrêt de la cour administrative d'appel et le jugement du tribunal administratif, la décision de l'administration de refus d'agrément. (*CE 17 octobre 2023 n°464667, Sté Metalic*)

V. **VERSEMENT DE MANAGEMENT FEES POUR QUE LE DIRIGEANT EXERCE SES FONCTIONS**

Le Conseil d'Etat juge que la conclusion par une société d'une convention de prestations de services avec une autre société pour la réalisation, par le dirigeant de la première, de missions relevant des fonctions inhérentes à celles qui lui sont normalement dévolues ne relève pas d'une gestion commerciale anormale si certaines conditions sont respectées.

La société doit établir que ses organes sociaux compétents ont entendu en réalité, par le versement des honoraires correspondant à ces prestations, rémunérer indirectement le dirigeant. Ainsi, ce versement n'est pas dépourvu pour elle de contrepartie, le choix d'un mode de rémunération indirect ne caractérisant pas en lui-même un appauvrissement à des fins étrangères à son intérêt.

Le Conseil d'État reprend sa définition synthétique et générique de l'acte anormal de gestion. Il s'agit de l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (*CE 21 décembre 2018 n° 402006, Sté Croë Suisse*).

La rapporteure publique relève que la nullité d'une convention n'implique pas l'existence nécessaire et automatique d'un acte anormal de gestion. On sait en effet que la jurisprudence fiscale admet qu'une convention dont la cause est illicite n'implique pas nécessairement qu'elle ait été passée dans un intérêt étranger à celui de l'entreprise (*CE 11 juillet 1983 n° 33942 et CE 30 juillet 2003 n° 232004*).

On notera au cas particulier que la société avait décidé de ne pas rémunérer son gérant.

VI. APPLICATION DE LA JURISPRUDENCE STERIA A UNE SOCIETE MERE NE POUVANT PAS CONSTITUER D'INTEGRATION FISCALE

Dans sa décision Groupe Steria SCA, la CJUE a jugé contraire à la liberté d'établissement le fait que les produits de participation reçus de filiales établies dans d'autres États membres et dites « intégrables », c'est-à-dire remplissant toutes les conditions pour être membres d'un groupe fiscal intégré à l'exception de la résidence en France, ne puissent pas bénéficier de ce mécanisme de neutralisation (*CJUE 2-9-2015 aff. 386/14*).

Conformément à une jurisprudence constante doivent être considérées comme étant des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de la liberté garantie à l'article 49 du TFUE (*CJUE 7-9-2022 aff. 391/20, Boriss Cilevičs e.a.*).

La société Shurgard France, qui ne disposait d'aucune filiale en France et n'était donc membre d'aucun groupe fiscalement intégré, a perçu, en 2012 et 2014, des dividendes de sa filiale belge détenue à 99,99 % et remplissant par ailleurs toutes les conditions pour être fiscalement intégrée, à l'exception de la résidence en France.

Dans cette affaire, la cour administrative d'appel de Paris juge qu'il résulte nécessairement de l'interprétation donnée par la CJUE dans sa décision Groupe Steria SCA que l'exclusion du bénéfice de la neutralisation de la QPFC, à raison des dividendes provenant de la filiale belge détenue à 99,99 % par la société Shurgard France - alors que ladite filiale aurait été éligible à l'intégration fiscale si elle avait été établie en France - au seul motif qu'elle ne dispose d'aucune filiale française, constitue un obstacle à la libre création d'une filiale dans un État membre de l'UE autre que la France et, par suite, à la liberté d'établissement (*CAA Paris 2 juin 2023 n°21PA02599 et 21PA03844*). A noter que cet arrêt est définitif.

VII. FRAIS DE DEVELOPPEMENT

Les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées, conformément aux dispositions de l'article 236, I du CGI. Dans une décision rendue pour l'application de ces dispositions, le Conseil d'État juge que compte tenu de l'alignement du traitement fiscal de ces dépenses sur la règle comptable, opéré par cet article, l'option ainsi offerte au contribuable est en principe irréversible et doit s'exercer pour l'ensemble des dépenses des projets de recherche de l'entreprise qui satisfont aux critères d'immobilisation prévus à l'article R 123-186 du Code de commerce.

Le Conseil d'État juge tout d'abord que l'option prévue par l'article 236, I du CGI est irréversible, conformément au principe de permanence des méthodes comptables énoncé à l'article L 123-17 du Code de commerce, sauf changement exceptionnel de situation du contribuable ou modification des règles comptables.

Il en résulte, comme le relève la rapporteure publique dans ses conclusions, qu'une société, « *ayant déjà opté, sur le plan comptable, entre l'activation ou la déduction des frais de développement à l'occasion d'un premier projet remplissant les conditions prévues pour exercer ce choix, est tenue de continuer à appliquer la même méthode pour les projets suivants qui remplissent les mêmes conditions* ». En application des dispositions de cet article, les frais de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan, au poste correspondant, à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale. Sur le plan comptable, si l'inscription à l'actif des frais de développement est adoptée, elle doit être appliquée à tous les projets remplissant cette condition (*CE 26 juillet 2023 n°466493, Sté Cap 2020 Consult*).

On rappellera que les dépenses engagées pendant la phase de recherche doivent obligatoirement être comptabilisées en charge et que les dépenses de conception des logiciels peuvent être déduites fiscalement, via un amortissement dérogatoire (*BOI-BIC-CHG-20-30-30 n°80*).

VIII. ABANDON DE CREANCES A CARACTERE COMMERCIAL

Pour l'application des dispositions de l'article 39, 13 du CGI (qui exclut des charges déductibles les aides autres que celles à caractère commercial), la circonstance qu'une aide soit motivée par le développement d'une activité qui, à la date d'octroi de cette aide, n'a permis la réalisation d'aucun chiffre d'affaires est néanmoins susceptible de conférer à l'aide un caractère commercial lorsque les perspectives de développement de cette activité n'apparaissent pas, à cette même date, comme purement éventuelles.

Il en résulte que l'abandon de créances consenti le 19 juin N par une société à sa filiale et qui est motivé par la perspective de réaliser un chiffre d'affaires futur grâce aux perfectionnements apportés par la filiale à la technologie concernant la fabrication de matériaux composites dont la mère est propriétaire peut présenter un caractère commercial. En effet, à cette date, l'activité informatique de la société mère est devenue résiduelle, tandis que les perspectives de développement de cette technologie, grâce aux perfectionnements apportés par la filiale dans le cadre du contrat de licence de savoir-faire et d'assistance technique conclu entre les deux sociétés, apparaissent sérieuses. Ainsi, la filiale, après avoir obtenu de la part d'une société d'aviation la qualification de cette technologie, a notamment livré à cette société, au cours du premier semestre N, différentes pièces fabriquées grâce à cette technologie et destinées à équiper un avion d'affaires alors en cours de développement.

Alors même que l'abandon de créance consenti par la société mère à sa filiale pourrait avoir été motivé pour partie, compte tenu des difficultés financières rencontrées par cette dernière à cette époque, par des considérations d'ordre financier, il doit être regardé, dans les circonstances de l'espèce, eu égard à ce qui précède, comme revêtant à titre prépondérant un caractère commercial (*CE 26 juillet 2023 n°463846, Sté Lamai*).

IX. INTEGRATION FISCALE ET PARTICIPATIONS CROISEES

Le Conseil d'État s'est prononcé sur la détermination du seuil de détention à partir duquel des filiales peuvent relever du régime de l'intégration fiscale lorsque des participations croisées existent entre elles.

Il énonce qu'il résulte de la combinaison des dispositions de l'article 223 A du CGI, éclairées par les travaux préparatoires, et de celles de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au même Code, que pour établir qu'un ensemble de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires vérifient les conditions fixées pour la constitution d'un groupe fiscalement intégré, il y a seulement lieu de vérifier que chacune d'entre elles est détenue à hauteur d'au moins 95 % par la société tête de groupe, directement ou indirectement par l'intermédiaire de cet ensemble, y compris le cas échéant au travers de participations réciproques internes à cet ensemble, en retenant la méthode de calcul définie à l'article 46 quater-0 ZF (*CE 1 mars 2023 n°464552, Sté Axa*).

Le Conseil d'État précise en outre qu'au titre des exercices clos depuis le 31 décembre 2014 il y a lieu d'exclure, le cas échéant, pour le calcul de ce taux de détention les titres faisant l'objet de participations réciproques dont les dispositions des articles L 233-29 à L 233-31 du Code de commerce font obstacle à ce que les droits de vote correspondants soient exercés.

X. PENALITES ETRANGERES

Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt conformément aux dispositions de l'article 39, 2 du CGI. Le Conseil d'Etat juge que ces dispositions font obstacle à la déduction de toute somme d'argent mise, aux fins de prévention et de répression, à la charge d'un contribuable qui a méconnu une obligation légale. Il en résulte que n'est pas déductible, en application de ces dispositions, la sanction pécuniaire prononcée par une autorité étrangère à raison de la méconnaissance d'une obligation légale étrangère, sauf si cette sanction a été prononcée en contrariété avec la conception française de l'ordre public international.

La Haute Juridiction annule donc l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles qui a jugé que les dommages-intérêts punitifs (« punitive damages »), versés par une société française à une société américaine dans le cadre d'un litige commercial, doivent être regardés comme un complément d'indemnité accordé à la victime, déductible du bénéfice imposable (*CAA Versailles 5 octobre 2021 n° 20VE0034*). En statuant ainsi la cour a inexactement qualifié les faits, alors qu'il ressort des énonciations de l'arrêt que ces « punitive damages » visent à dissuader la réitération de faits similaires à celui à l'origine du dommage et s'ajoutent aux dommages-intérêts compensatoires versés pour réparer le préjudice subi, ce qui leur confère le caractère d'une sanction pécuniaire au sens des dispositions de l'article 39, 2 du CGI (*CE 8 décembre 2023, n°458968*).