



L'ARRETE DES COMPTES 2024

MARIVAUX AVOCATS

13 rue de Marivaux – 75002 Paris

Email : cabinet@marivaux-avocats.com

Site internet : <http://www.marivaux-avocats.com>

SARL au capital social de 10.000 euros – RCS Paris 979 714 938

Inscrite au Barreau de Paris – Toque L027

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-comptable que les entreprises doivent avoir à l'esprit au moment où elles arrêtent leurs comptes 2024, calculent leur charge d'impôt et préparent leur liasse fiscale.

PLAN

I.	TAUX D'IMPOT SUR LES SOCIETES	4
II.	DATE DE RATTACHEMENT D'UNE PRESTATION DE SERVICES DONT LA PAIEMENT EST SOUMIS A UNE CONDITION SUSPENSIVE.....	5
III.	QUALIFICATION DES TITRES D'UNE FILIALE RECAPITALISEE AVANT SA DISSOLUTION	6
IV.	ABANDON DE CREANCES ET TAXE SUR LES SALAIRES	7
V.	SCI DETENUE PAR UNE SOCIETE A L'IS ET OBLIGATION DE PRESENTER LE FEC.....	8
VI.	DEFINITION DES TITRES DE PARTICIPATION.....	9
VII.	PRESTATIONS DE SERVICES A PRIX COUTANT	10
VIII.	DEDUCTIBILITE DE LA REMUNERATION DU DIRIGEANT	11
IX.	FINANCEMENT INTRAGROUPE ET TAUX D'INTERET	13
X.	AVANCES D'UNE FILIALE A SA MERE	14

I. TAUX D'IMPOT SUR LES SOCIETES

Pour les exercices ouverts à compter du 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 10.000.000 € 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 par les entreprises après application d'un abattement annuel de 763.000 €. En sont exonérées les PME qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 7.360.000 €, 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*).

Le projet de loi de finances pour 2025 prévoyait la création d'une contribution d'impôt sur les sociétés due par les grandes entreprises. Ce texte n'ayant pas été adopté au 31 décembre 2024 ne pourra pas s'appliquer aux exercices clos à cette date-là, en application de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui n'admet pas la rétroactivité des lois fiscales lorsque le fait générateur de l'impôt est déjà intervenu (interdiction de la « grande rétroactivité »).

II. DATE DE RATTACHEMENT D'UNE PRESTATION DE SERVICES DONT LA PAIEMENT EST SOUMIS A UNE CONDITION SUSPENSIVE

La Cour administrative d'appel de Nantes a récemment statué sur l'exercice de rattachement des créances découlant de prestations de services effectuées dans le cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie. En l'espèce, bien que les travaux d'isolation aient été achevés avant la clôture de l'exercice 2017, la question portait sur la certitude des créances afférentes à la clôture de cet exercice.

Le litige reposait sur le fait que la société réalisant les travaux ne recevait son paiement qu'après la validation des dossiers par le Pôle national des certificats d'économie d'énergie (PNCEE). Cette validation était une condition suspensive au sens de l'article 1304 du Code civil, rendant incertaine la réalisation des créances avant sa concrétisation effective, souvent postérieure au 31 décembre 2017.

La Cour a jugé que cette condition suspensive affectait la certitude des créances à la fin de l'exercice fiscal, empêchant ainsi leur rattachement à cette période (*CAA Nantes, 2 mai 2024, n°23NT00563*). Elle a souligné que, même si la probabilité de refus de validation par le Pôle était faible, cette incertitude conditionnelle suffisait à justifier le non-rattachement fiscal des créances à l'exercice 2017.

Cette décision est cohérente avec la jurisprudence du Conseil d'État qui traite des situations où des créances sont soumises à des conditions suspensives pour devenir exigibles. Ainsi, la CAA de Nantes a confirmé que les créances non encore validées par le PNCEE n'étaient pas certaines dans leur principe et leur montant au 31 décembre 2017, malgré l'achèvement des prestations de services à cette date.

III. QUALIFICATION DES TITRES D'UNE FILIALE RECAPITALISEE AVANT SA DISSOLUTION

Dans cette affaire il s'agissait de savoir si des titres acquis par une société mère dans le cadre de la recapitalisation de sa filiale pouvaient recevoir une qualification différente de celle des titres antérieurement acquis.

Le Conseil d'État avait répondu par l'affirmative à cette question pour les titres détenus par une entreprise du secteur bancaire. Il s'était alors notamment appuyé sur la réglementation comptable propre à ce secteur pour juger que la qualification donnée aux titres issus d'une acquisition antérieure ne fait pas, par elle-même, obstacle à ce que les titres de la même société acquis ultérieurement reçoivent une qualification comptable différente, en fonction de l'intention de l'acquéreur à la date de leur achat ou souscription (*CE 8-11-2019 n° 422377*).

Restait à traiter la question de savoir si cette solution pouvait être transposée aux titres détenus par des entreprises soumises au respect du plan comptable général.

Dans un arrêt du 11 juin 2024, le Conseil d'Etat ne tranche toutefois pas la question de principe et se prononce uniquement sur la situation qui lui était présentée.

Il juge ainsi que revêtent le caractère de titres de participation les titres qu'une société mère souscrit dans le cadre de la recapitalisation de sa filiale suivie, à court terme, de la dissolution de celle-ci avec transmission universelle de son patrimoine à sa mère. Il considère en effet que cette opération conduit la société détentrice des titres à exercer un contrôle direct des actifs et des passifs de la société dont les titres ont été annulés (*CE 11 juin 2024 n° 470721, Sté Agapes*).

On rappellera que l'Autorité des normes comptables (ANC) a lancé des travaux sur ce sujet.

IV. ABANDON DE CREANCES ET TAXE SUR LES SALAIRES

Pour l'application de l'article 231,1 du CGI, les abandons de créance ne constituent pas des recettes ou autres produits devant être inclus dans les chiffres d'affaires retenus pour l'assujettissement à la taxe sur les salaires (*CE 17 juin 2024, n°474155*).

En se fondant, pour rejeter la demande de décharge des rappels de taxe sur les salaires, sur la circonstance que les abandons de créance en litige constituaient des recettes au sens de l'article précité, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit.

Cette décision du Conseil d'Etat revient à remettre en cause la doctrine administrative qui assimile les abandons de créances à des subventions et ne permet de ne pas les prendre en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement que lorsque l'abandon de créance, non répétitif, est consenti à titre exceptionnel à une entreprise en difficulté par une société appartenant au même groupe ou par un établissement financier (*BOI-TPS-TS-20-30 n° 165, 30-3-2022*).

V. SCI DETENUE PAR UNE SOCIETE A L'IS ET OBLIGATION DE PRESENTER LE FEC

La Cour administrative d'appel de Nantes a confirmé la position de l'administration fiscale en statuant que, dès lors qu'une SCI, relevant du régime des sociétés de personnes, avait pour associée une société soumise à l'impôt sur les sociétés et devait déterminer la part des bénéfices selon les articles 38 et 39 du CGI, elle était bien tenue de fournir un Fichier des Écritures Comptables (FEC) lors d'un contrôle fiscal (*CAA Nantes, 16 avril 2024, n°23NT01148*).

Cette décision est cohérente avec la doctrine administrative, qui dispense seulement les SCI percevant exclusivement des revenus fonciers, avec des associés uniquement personnes physiques, de cette obligation.

Toutes les autres SCI doivent donc présenter un Fichier des Écritures Comptables, notamment celles soumises aux impôts commerciaux et celles non soumises à ces impôts mais ayant des associés personnes morales soumis à l'IS ou à l'IR dans les catégories des BIC, BNC ou BA, conformément à l'article 238 bis K du CGI (*BOI-CF-IOR-60-40-10, § 55, 15 décembre 2021*).

VI. DEFINITION DES TITRES DE PARTICIPATION

L'administration a mis à jour ses commentaires sur la qualification de titres de participation (*BOI-BIC-PVMV-30-10 n° 30 à 270*).

Parmi les ajouts notables à sa doctrine, l'administration a notamment incorporé les principes établis par le Conseil d'État dans la décision Vivendi (*CE, 29 mai 2017, n° 405 093*). Cette décision souligne qu'en cas d'inscription de titres ouvrant droit au régime des sociétés mères dans une subdivision spéciale, ceux-ci ne revêtent pas forcément la qualification de titres de participation au sens comptable. Ainsi, la décision de gestion portant sur l'inscription des titres dans le compte de titres de participation est considérée comme opposable, tout en pouvant être corrigée tant par l'administration que par l'entreprise en cas d'erreur non délibérée.

De plus, les principes issus de la décision Crédit Agricole (*CE, 8 novembre 2019, n° 422 377*) sont également pris en compte. Pour l'administration, la solution de cette affaire est justifiée par la réglementation spécifique applicable aux entreprises du secteur bancaire (cf. III ci-dessus).

Cependant, l'administration fiscale se montre restrictive concernant le critère d'utilité, surtout lorsqu'il s'agit d'une faible détention dans le capital de la société émettrice. En effet, elle ne commente pas la décision Areva (*CE, 22 juillet 2022, n° 449 444*), qui pourrait éclairer la compréhension de ce critère. D'après l'administration, en l'absence d'influence ou de contrôle (que ce soit isolément ou de concert) seules des circonstances exceptionnelles peuvent attester de l'utilité manifeste des titres pour l'activité économique de la société émettrice. Ce positionnement pourrait limiter la reconnaissance de certains titres comme des titres de participation lorsque la détention est minimale et que l'influence sur la société émettrice est jugée insuffisante.

Ces nouvelles directives de l'administration fiscale clarifient le cadre de qualification des titres de participation et affinent l'appréciation des critères d'influence et d'utilité. Les entreprises doivent désormais être particulièrement vigilantes à la lumière de ces précisions, notamment en ce qui concerne les implications fiscales qui en découlent pour leurs investissements dans des titres d'autres sociétés.

VII. PRESTATIONS DE SERVICES A PRIX COUTANT

La cour administrative d'appel de Paris a annulé un redressement fiscal concernant la facturation à prix coûtant de prestations intragroupes par la société ATSA, holding de la branche transport du groupe Alstom, à ses filiales étrangères dans le cadre d'accords de répartition des coûts (*CAA Paris, 6 juin 2024, N°22PA04259, Société Alstom*).

Sur le fondement de l'article 57 du CGI relatif aux prix de transfert, l'administration fiscale a procédé à un redressement pour la période 2011-2014. Elle a réintégré dans les résultats imposables de la société ATSA une marge de 5 % sur les prestations de services facturées à prix coûtant à ses filiales étrangères dans le cadre des accords de répartition des coûts de niveau 2. L'administration s'est appuyée sur les principes de l'OCDE relatifs aux prix de transfert, selon lesquels la facturation à prix coûtant serait anormale car elle constituerait une renonciation à un profit potentiel.

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé cette réintégration infondée pour plusieurs raisons :

- Absence de perte économique : la facturation à prix coûtant n'équivaut pas à la fourniture d'un service à perte, ce qui exclut la notion d'avantage octroyé. Le fait qu'une société facture sans marge ne constitue pas, en soi, un acte anormal de gestion ;
- Absence d'obligation de marge : aucune disposition du CGI n'oblige une société à facturer ses prestations avec une marge, ni à réaliser des bénéfices systématiquement. La vente à prix coûtant n'est pas interdite par la législation fiscale française ;
- Absence de preuve de sous-évaluation : l'administration fiscale n'a pas produit de comparaisons prouvant que les prix facturés par ATSA à ses filiales étaient inférieurs à ceux pratiqués entre entreprises indépendantes. De plus, la Cour souligne que, dans le cadre des ARC, aucune des autres holdings impliquées ne facture de marge à ATSA pour les services qu'elles lui fournissent, créant ainsi un équilibre économique entre les entités du groupe.

La CAA Paris renforce ici la protection des sociétés face aux tentatives de rehaussement basées sur des principes généraux de l'OCDE lorsque ces rehaussements ne sont pas étayés par des comparaisons concrètes et pertinentes. Cet arrêt clarifie également le fait qu'une facturation intragroupe à prix coûtant, dans le cadre d'un accord de répartition des coûts, n'est pas contraire aux principes de gestion commerciale normale, pour autant que l'économie globale du groupe soit respectée.

VIII. DEDUCTIBILITE DE LA REMUNERATION DU DIRIGEANT

- *CE, 26 avril 2024, n°458958, société Kyowa Synchro Technology Europe*

Dans une première affaire, une société japonaise avait conclu une convention avec sa filiale française prévoyant la mise à disposition de l'un de ses salariés afin qu'il exerce les fonctions de président de cette filiale, cette dernière s'engageant à rembourser à la société mère la rémunération et les avantages en nature accordés à ce salarié dans le cadre de ses fonctions de président.

L'administration fiscale a contesté la déductibilité de ces remboursements, estimant qu'ils constituaient un acte anormal de gestion car ces versements n'avaient pas été formellement approuvés par l'assemblée générale de la société française, ce qui, à ses yeux, rendait la prise en charge de cette rémunération indirecte contraire à l'intérêt de la société.

Le Conseil d'État, a rejeté l'argumentation de l'administration et a jugé que le remboursement par la filiale française de la rémunération du président détaché ne constituait pas un acte anormal de gestion.

Il a fondé son raisonnement sur plusieurs éléments clés :

- Exercice effectif des fonctions de président : le salarié détaché par la société mère japonaise avait effectivement rempli les fonctions de président de la société française, conformément aux termes de la convention conclue entre les deux sociétés. Il ne s'agissait donc pas d'un paiement sans contrepartie, mais d'une rémunération légitime en raison des services rendus par le président dans le cadre de ses responsabilités ;
- Rémunération non excessive : un autre critère décisif était que la rémunération perçue par le président n'était pas excessive, ce qui a permis d'écarter l'idée que ces paiements pourraient être déraisonnables ou constituer un appauvrissement injustifié pour la filiale française ;
- Accord implicite des associés : le Conseil d'État a souligné que les associés de la filiale avaient eu connaissance des remboursements effectués à la société mère. En effet, les comptes de la société française mentionnaient clairement ces versements. Ainsi, même si aucune décision formelle de l'assemblée générale n'avait été prise pour approuver cette rémunération, les associés étaient informés de cette prise en charge et avaient indirectement donné leur accord.

- *CAA de Versailles, 7 mai 2024, n°21VE01760, Société Loga*

Dans une seconde affaire, deux sociétés avaient conclu une convention de management portant sur des prestations réalisées par un dirigeant commun, qui exerçait les fonctions de président de la société vérifiée (avec une rémunération symbolique) et de gérant de la société prestataire.

L'administration fiscale a alors remis en cause la déduction des honoraires versés par la société vérifiée au titre des exercices 2014 à 2016, estimant que ces prestations faisaient double emploi avec les responsabilités inhérentes aux fonctions du dirigeant et n'étaient pas distinctes des missions relevant normalement de son mandat social.

La CAA de Versailles a repris les principes dégagés par le Conseil d'Etat, affirmant que le simple fait de recourir à une convention de management entre deux sociétés ayant des dirigeants communs n'est pas anormal si la société démontre que les versements sont destinés à rémunérer indirectement le dirigeant.

Dans le cas présent, la société vérifiée a prouvé qu'elle supportait, avant la conclusion de la convention, un coût salarial équivalent pour rémunérer son président, ce qui démontre que les honoraires versés n'étaient pas dénués de contrepartie.

IX. FINANCEMENT INTRAGROUPE ET TAUX D'INTERET

Dans un nouvel examen après une première cassation, la Cour administrative d'appel de Paris a confirmé que la société Willink avait apporté les preuves requises pour justifier, au titre de l'article 212 du CGI, le taux d'intérêt de 8 % applicable à ses émissions obligataires (OCA 1 et OCA 2) souscrites par ses actionnaires (*CAA Paris 17-5-2024 n° 22PA05494*).

La société a produit deux éléments essentiels pour démontrer que le taux appliqué était conforme aux conditions de pleine concurrence :

- Évaluation du risque de crédit via Riskcalc : La société a utilisé un outil de "rating automatique" appelé Riskcalc pour évaluer son profil de risque de crédit. Cette évaluation a permis de comparer la société à un échantillon d'entreprises indépendantes opérant dans un secteur d'activité similaire. La CAA de Paris a jugé que cette note de risque devait être prise en compte comme une base légitime pour évaluer le niveau de risque pris par un prêteur indépendant. L'administration fiscale n'a pu démontrer que les données intégrées dans l'outil étaient biaisées ou erronées de manière à affecter la validité de la note de risque ;
- Comparaison des taux avec des données de marché : La société a également présenté une étude de la base de données Standard & Poor's Capital IQ, incluant des opérations similaires réalisées par des entreprises ayant un profil de risque comparable. Cette étude a mis en évidence des taux d'intérêt de 7,75 % à 8,875 %, proches du taux de 8 % appliqué par la société. L'administration a tenté de remettre en cause cette étude, arguant que les entreprises comparées opéraient dans des secteurs ou des géographies différents, avec des montants ou garanties plus élevés. Cependant, la cour a estimé que ces différences n'étaient pas suffisantes pour invalider la pertinence des comparaisons, étant donné que les niveaux de risque des entreprises comparées étaient similaires à celui de la société requérante.

La Cour administrative d'appel a confirmé la validité des éléments fournis par la société pour justifier son taux d'intérêt intragroupe. Elle a souligné que l'administration ne pouvait écarter ces preuves sans démontrer l'existence d'écarts injustifiés ou d'erreurs dans l'évaluation des risques ou les comparaisons de marché.

Cette décision illustre les critères que les entreprises doivent respecter pour justifier de la conformité au taux de pleine concurrence des intérêts pratiqués dans le cadre de financements intragroupes. L'utilisation d'outils d'évaluation du risque comme Riskcalc, combinée à des études comparatives bien documentées, constitue une approche solide pour résister à des rehaussements fiscaux.

X. AVANCES D'UNE FILIALE A SA MERE

Le versement par la sous-filiale à sa société mère d'avances dont le montant est jugé hors de proportion avec la solvabilité de la société mère constitue un acte anormal de gestion. La solvabilité est évaluée en fonction des capitaux propres et des résultats financiers de la société mère. Si cette dernière ne présente pas de difficultés financières majeures, les avances sont considérées comme disproportionnées.

La sous-filiale ne peut justifier ces avances en invoquant simplement des relations commerciales antérieures ou la conclusion d'une convention de « management fees ». Elle doit prouver que ces avances étaient nécessaires pour éviter la liquidation de la société mère, liquidation qui entraînerait également la sienne. À défaut de cette démonstration, l'acte est qualifié d'anormal.

En conséquence, les provisions pour dépréciation des créances correspondant à ces avances doivent être réintégrées dans le bénéfice imposable de la sous-filiale (*CE 11-6-2024, n° 490101*).

Cet arrêt s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'État (*CE 22-1-2010, n° 313868*), selon laquelle une avance de trésorerie disproportionnée accordée par une filiale à sa société mère, sans relation commerciale, constitue en principe un acte de gestion anormal, même si des intérêts sont perçus par la filiale.