

Chers lecteurs

Vous trouverez ci-après la mise à jour de mon manuel (*Droit fiscal de l'entreprise*, 2^e éd., LGDJ, 2019) pour l'année 2021-2022. Outre l'actualité, y figurent des développements nouveaux relatifs à la lutte contre l'évasion fiscale internationale et des compléments, en matière de fusion par exemple. Ce travail fut également l'occasion de corriger des erreurs ou imprécisions.

Les nouveautés figurent en [bleu](#).

Dans la table des matières ci-dessous, la première colonne correspond aux paragraphes du manuel, la seconde aux pages de la présente mise à jour.

Bien sincèrement

Ch. de la Mardière

paragraphe	page	domaine	thème
159	4	procédure	Droit de visite et de saisie
235	4	contentieux	Ministère d'avocat
245	4	IR/IS	Année d'étude
319	5	BIC	Seuils d'imposition
327	5	BIC	Auto-entrepreneurs
330 et s.	5	BIC	Centres de gestion agréés
364	6	BIC	Variations d'actifs nets, apport
378	6	BIC	Stocks, coût moyen pondéré
442	5	BIC	Location immobilière, dépôt de garantie
453-1	6	BIC	Mécénat
668 et s.	7	BIC	Brevets
694	12	BIC	Réévaluation libre des bilans
718	12	BNC	Régimes forfaitaires
733 et s.	12	TS	Frais professionnels
817 et s.	13	IR	Barème, plafonnement du quotient familial, décote
831-1	15	IR	Déclaration tacite
839	15	IR	Retenue à la source, réductions et crédits d'impôt
876	15	CSG	Revenus du capital
884	16	IR	Territorialité, dirigeants de grandes entreprises
919	16	IS	Associations, seuil des activités lucratives
953 et s.	16	IS	Charges financières, déductibilité
982 et s.	19	IS	Taux de l'impôt, contribution sociale
994 et s.	20	IS	Paiement de l'IS et de la contribution sociale
1006 et s.	21	IS	Déficits
1035 et s.	22	IS	Comptes courants d'associés
1064	23	IS	Territorialité, dividende de source étrangère
1074	23	IS	Territorialité, établissement
1076-1 et s.	23	IS	Lutte contre l'évasion fiscale internationale
1090 et s.	31	IS	Groupe fiscalement intégré
1131 et s.	32	IS	Groupe non intégré, aides, sous-capitalisation
1216	35	TVA	Location immobilière
1255	36	TVA	Option pour les débits
1313	36	TVA	Carburants
1354	36	TVA	Régularisations globales
1367	37	TVA	Seuils des régimes d'imposition
1411	37	TVA	Livraison intracommunautaire, preuve
1413	37	TVA	Livraison intracommunautaire, exigibilité
1417	37	TVA	Ventes par correspondance
1461	37	TVA	Lasm, autoconsommation
1593	38	Successions	Dettes envers les héritiers

1602	38	Successions	Calcul des droits
1630	38	IFI	Rendement
1686-1	38	Impôts locaux	Taxe d'habitation, suppression partielle
1695	38	Impôts locaux	Taxe foncière sur les propriétés bâties, valeur locative
1707 et s.	39	Impôts locaux	CVAE, taux
1710	39	Impôts locaux	CET, plafonnement
1743	39	Restructurations	Location-gérance
1749	40	Restructurations	Dissolution de société
1758 et s.	40	Restructurations	Augmentation et réduction de capital
1764 et s.	41	Restructurations	Fusion, enjeux et modalités
1771	41	Restructurations	Fusion, conditions du régime de faveur
1773	42	Restructurations	Fusion, déficits, agréments
1830	43	Conclusion	Acte anormal de gestion
1867	43	Conclusion	Abus de droit, but principalement fiscal
1872	43	Conclusion	Abus de droit, garanties
1874	43	Conclusion	Abus de droit, sanctions
1876 et s.	44	Conclusion	Abus de droit implicite

Christophe de la Martinière

**DROIT FISCAL
DE L'ENTREPRISE**

Manuel

Mise à jour pour l'année 2021-2022

Introduction

Section 3. La procédure fiscale

2. Le droit de visite et de saisie

159 **Perquisition.** – Cette appellation a été retenue pour ne pas effrayer le contribuable, car il s’agit d’une perquisition, procédure dangereuse et donc encadrée par des règles strictes. Ce droit de visite et de saisie, prévu à l’article L. 16 B du Livre des procédures fiscales, constitue en effet la menace la plus grave pesant sur la liberté comme la vie privée du contribuable. Il constitue un droit de perquisition, c’est-à-dire le pouvoir de pénétrer dans tout lieu, même privé, pour procéder à sa fouille, afin d’y saisir des documents traduisant une fraude fiscale. En principe, seuls les cas de fraude les plus graves autorisent l’administration à utiliser cette procédure, ceux pouvant conduire le contribuable à une condamnation pénale. De manière à les protéger, les particuliers ne peuvent pas faire l’objet d’une perquisition fiscale. Celle-ci n’intéresse donc que les entreprises.

Il serait cependant trop facile, pour un chef d’entreprise, de placer chez lui des pièces compromettantes, pour qu’elles échappent aux investigations du fisc. C’est pourquoi son domicile peut être « visité », de même que celui de l’un de ses parents ou amis.

B. Le contentieux de l’imposition

235 **Avocat.** – En appel, le contribuable doit obligatoirement être assisté d’un avocat. Au contraire, devant le **tribunal administratif**, le ministère d’avocat est facultatif. Cela autorise un accès plus grand à la justice mais, sachant la complexité du droit fiscal, ne pas être assisté d’un spécialiste dès le début de la procédure est pour le moins risqué. Le ministère d’avocat est également obligatoire **devant le tribunal judiciaire**¹ et en cassation.

Première partie L’imposition du résultat de l’entreprise

245 **Année d’étude.** – Nous allons ici étudier les règles applicables à l’année **2020**. Pourquoi celle-ci et non la suivante ? À cause de la rétroactivité des lois de finances annuelles (v. *supra*, n° 98 et s.). La loi de finances pour **2021** vient normalement régir les impositions dues au titre de cette année. Mais, s’agissant de l’IR et de l’IS, elle est également applicable à ces impôts tels qu’ils sont exigibles à raison de l’année **2020**. Si bien qu’il a fallu attendre l’adoption de cette loi de finances pour **2021** pour connaître l’ensemble des règles de l’IR et de l’IS de **2020**.

Les nouveautés intervenues après **2020** sont indiquées en notes de bas de page ; elles y figurent à titre d’information, l’étudiant n’a donc pas à les retenir. Les deuxième et troisième parties de cet ouvrage, à l’inverse, tiennent directement compte des dernières nouveautés.

¹ À compter du 1^{er} janvier 2020, le tribunal d’instance et celui de grande instance sont unifiés au sein du *tribunal judiciaire*.

Titre 1. Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

Section 3. Les régimes d'imposition des BIC

319 **Seuils des régimes d'imposition.** – En chiffre d'affaires annuel hors taxes.

Régime	Ventes	Services
Micro-entreprise	inférieur à 176 200 €	inférieur à 72 600 €
Réel simplifié	entre 176 200 et 818 000 €	entre 72 600 et 247 000 €
Réel normal	supérieur à 818 000 €	supérieur à 247 000 €

Auto-entrepreneurs

327 **Encore plus simple.** – Ce système a été conçu pour favoriser la création d'entreprises. Il est soumis aux mêmes seuils de chiffres d'affaires que ceux du micro-BIC. Comme dans celui-ci, le contribuable doit uniquement comptabiliser ses recettes, également ses achats pour les seuls vendeurs. Le régime de l'auto-entrepreneur est encore plus simple que celui du micro-BIC. En effet, les contribuables opèrent un versement forfaitaire, en principe tous les trimestres. Ce paiement représentatif de l'IR est égal à 1 % de leur chiffre d'affaires HT pour une activité de ventes et 1,7 % s'agissant d'un prestataire de services. [Si les bénéfices réalisés doivent être déclarés au titre de l'impôt sur le revenu, les versements viennent en moins de cet impôt.](#)

Centres de gestion agréés

330 **Dépendants.** – Les dépendants sont les salariés et fonctionnaires, qui doivent suivre les instructions de leur employeur et qui donc se trouvent sous la dépendance de celui-ci. Au titre de l'IR, ils déclarent leurs revenus professionnels dans la catégorie des traitements et salaires ; on parle de traitement pour un fonctionnaire, de salaire s'agissant du secteur privé. L'employeur prélève l'impôt sur les rémunérations dues, avant même de payer celles-ci, de manière à le reverser au Trésor, [selon le système du prélèvement à la source](#) (v. *infra*, n° 836 et s.). Donc les professionnels dépendants ne peuvent pas frauder.

331 **Indépendants.** – Au contraire les indépendants, autrement dit les entreprises individuelles (commerçants et artisans, agriculteurs et professions libérales), peuvent frauder et certains ne se privent pas de le faire. Car eux seuls connaissent le bénéfice qu'ils ont réalisé dans une année, personne ne peut le savoir à leur place. Donc, à revenu égal, il existe une inégalité devant la fraude entre les dépendants et les indépendants. Pour tenter de réduire cette « injustice », les bénéfices des entreprises individuelles sont majorés, [pour les revenus de 2020, de 20 %](#)². Cette majoration est ainsi censée venir compenser la fraude commise par les indépendants. La règle est assez maladroite, car elle pourrait être comprise comme une incitation à ne pas déclarer 20 % du bénéfice. Il existe cependant un moyen, pour les entreprises, d'échapper à la majoration, en adhérant à un centre de gestion agréé.

² Il faut donc multiplier le résultat fiscal par 1,20 pour obtenir le bénéfice qui sera soumis à l'impôt. [La majoration qui, initialement, s'élevait à 25 %, va progressivement être réduite sur les années à venir, pour disparaître en 2023. En effet, aujourd'hui, les entreprises ont l'obligation de tenir leur comptabilité sur des logiciels agréés par l'administration. Ce qui réduit le risque de fraude.](#)

Chapitre 1. Les produits

C. Les variations d'actif net

364 **Apport.** – Le résultat d'un exercice comptable est obtenu en comparant l'actif net de deux bilans successifs (v. *supra*, n° 288). Toute variation de cet actif net modifie donc le résultat. Ainsi, une augmentation d'actif, ou une diminution de passif, ont pour effet de majorer l'actif net et en conséquence le bénéfice.

Cependant, un supplément d'apport réalisé par l'exploitant au profit de l'entreprise ne conduit pas à augmenter le résultat. Par exemple, l'entrepreneur inscrit au bilan un immeuble qui jusqu'à **présent** appartenait à la partie privée de son patrimoine, **alors que le bien était ou sera utilisé pour l'activité de l'entreprise**. Non seulement le résultat ne s'en trouve pas majoré, mais de plus le transfert ne génère pas de plus-value. On souhaite, par ces mesures de faveur, encourager l'exploitant à investir dans son entreprise.

Section 3. Les variations de stocks

a. La méthode du coût moyen pondéré

378 **Période de rotation.** – Il s'agit plus précisément de la méthode du *coût moyen pondéré sur la période de rotation des stocks*. Cette période est celle d'écoulement des stocks, elle correspond à la durée habituelle au terme de laquelle les produits sont vendus. La méthode consiste à retenir, sur cette durée, la moyenne des coûts de revient unitaires, autrement dit le coût par article, par unité. Cette moyenne est cependant pondérée, équilibrée, par le nombre total d'articles achetés. **Le coût moyen pondéré est égal au coût total des produits achetés divisé par le nombre des produits achetés**. Il est plus facile de comprendre ce calcul avec un exemple.

Chapitre 2. Les charges

B. Les services extérieurs

442 **Dépôt de garantie.** – S'agissant d'une location immobilière, lors de la conclusion du bail, le locataire verse un dépôt de garantie³, **que le propriétaire est censé lui restituer à la fin de la location. Mais le propriétaire pourra conserver** la somme en fin de contrat, si celui-ci n'a pas été respecté : tous les loyers n'ont pas été payés, ou encore les locaux ont été dégradés. À la signature du bail, le dépôt de garantie correspond pour le locataire à une créance qu'il doit inscrire à l'actif du bilan. Si, en fin de bail, **tout ou partie** du dépôt ne lui est pas restitué, **le montant en cause** constitue une charge déductible. En effet, la perte de la créance est devenue certaine, dans son principe et son montant.

b. Mécénat

453-1 **Plan.** Les charges en cause ne sont pas déductibles (α), mais elles ouvrent droit à une réduction d'impôt (β).

α . Des charges non déductibles

454 **Générosité.** – La loi encourage le mécénat d'entreprise, autrement dit un soutien financier à des organismes d'intérêt général. Il peut s'agir par exemple d'un musée, que l'entreprise aide à restaurer une œuvre d'art. Le

³ Un dépôt de garantie est une somme d'argent que le locataire, à la signature du bail, verse au propriétaire, en vue de couvrir celui-ci contre le risque d'impayés ou de dommages faits à l'immeuble.

mécénat peut s'exercer dans des domaines très divers : artistique, humanitaire, scientifique, éducatif, sportif, etc. En principe, il ne suppose aucune contrepartie ; même si l'on peut apercevoir, dans un musée, à côté d'un tableau, une plaque indiquant que la restauration de l'œuvre est due à la générosité de telle société. Or, le but d'une entreprise n'est pas de promouvoir la beauté artistique, mais de dégager des bénéfices. En conséquence, les frais de mécénat ne sont pas déductibles.

β. Réduction d'impôt

455 **Premier plafond.** – En revanche, en engageant ces frais, l'entreprise bénéficie d'une réduction d'impôt (sur cette notion, v. *supra*, n° 49) égale à 60 % des dons et subventions réalisés. Ce dispositif très avantageux est plafonné de manière à ce que l'entreprise ne se montre pas trop généreuse, en réduisant abusivement le montant de son impôt. Un premier plafond s'élève à 5 pour 1 000 du chiffre d'affaires annuel HT. La part du don excédant ce seuil est reportable sur les cinq exercices suivants, à la condition de ne pas dépasser le plafond applicable à chacune de ces années.

456 **Exemple.** – Une entreprise individuelle, lors de l'année N, a accordé un don de 12 000 € à une fondation universitaire ; le chiffre d'affaires de l'exercice est de 1 300 000 € HT. En N+1, elle consent à nouveau une libéralité, de 2 000 €, à la même fondation ; le chiffre d'affaires de cette année est de 1 500 000 € HT.

N'étant pas déductibles, les sommes données doivent être réintégrées sur le tableau n° 2058 A. Au titre de l'année N, le chiffre d'affaires étant de 1 300 000 €, le plafond s'élève à $1\,300\,000 \times (5 / 1\,000) = 6\,500$ €. Le don (12 000 €) dépassant cette limite, la réduction d'impôt ne peut s'appliquer qu'à hauteur du plafond, elle est égale à $6\,500 \times 60\% = 3\,900$ €. Cette somme viendra diminuer l'IR de l'exploitant. Le surplus, soit $12\,000 - 6\,500 = 5\,500$ €, peut être reporté sur les cinq exercices suivants. En N+1, le plafond est de $1\,500\,000 \times (5 / 1\,000) = 7\,500$ €. La limite n'étant pas ici dépassée, le don s'élevant à 2 000 €, l'entreprise pourra bénéficier d'une réduction d'impôt totale de $(6\,500 + 2\,000) \times 60\% = 4\,500$ €. Il n'y a plus d'excédent reportable.

456-1 **Second plafond.** La limite de 5 pour 1 000 du chiffre d'affaires est rapidement atteinte par les petites entreprises, dont le législateur a souhaité encourager la générosité. La loi prévoit donc un second plafond, de 10 000 €⁴, alternatif au premier. Un éventuel surplus est reportable dans les mêmes conditions que le premier plafond. Par exemple, une entreprise a réalisé un chiffre d'affaires HT de 1,6 million d'euros. Elle donne à une association la somme de 9 000 €. Elle peut choisir entre les deux plafonds.

Si elle retient celui de 5 pour 1 000, la limite va se situer à $1,6\text{ million} \times (5 / 1\,000) = 8\,000$ €, la réduction d'impôt s'élève alors à $8\,000 \times 60\% = 4\,800$ €. Si elle choisit le plafond de 10 000 €, celui-ci n'étant pas dépassé par la somme de 9 000 €, la réduction est égale à $9\,000 \times 60\% = 5\,400$ €. L'entreprise a donc intérêt à retenir le second plafond. Elle ne doit pas oublier de réintégrer fiscalement 9 000 €.

Sous-Titre 3. Le résultat exceptionnel : les plus-values et les moins-values

§2. Les brevets

668 **Modes d'exploitation.** Lorsqu'une entreprise dépose un brevet, elle peut exploiter l'invention elle-même, en commercialisant le produit lui correspondant, ou en confier l'exploitation à un tiers. On distingue alors deux hypothèses. Soit l'entreprise cède le droit de propriété intellectuelle, autrement dit elle vend le brevet. Soit elle

⁴À compter de 2021, le second plafond passe de 10 000 € à 20 000 €. En sens inverse, toujours à partir de 2021, la réduction d'impôt baisse de 60 % à 40 % pour la partie du don dépassant deux millions d'euros. Il s'agit d'éviter des abus, mais très peu d'entreprises se montrent aussi généreuses.

procède à sa concession, en d'autres termes, elle donne le droit en location, moyennant le paiement de redevances, qui constituent une forme de loyer. En cas de cession ou de concession, l'entreprise peut bénéficier d'un régime de faveur, qui a pour but d'encourager la recherche, laquelle, si elle est heureuse, débouche sur le dépôt de brevets. En effet, sous réserve de respecter des conditions strictes, les redevances et les plus-values sont imposables à un taux réduit de **10 %**⁵.

669 **Plan.** Après avoir présenté le régime applicable (1), on distinguera selon que le brevet est concédé (2) ou cédé (3).

1. Présentation

670 **Plan.** Outre l'encouragement de la recherche, ce régime a pour but de prévenir des abus (a). Son champ d'application est strict (b) et ses modalités lourdes (c).

a. Abus

670-1 Entreprises liées. Le régime de faveur peut donner lieu à des abus de la part d'entreprises unies par des liens de dépendance. Par exemple, la SA Castor détient la majorité du capital de la société Pollux. La première concède un brevet à la seconde, à raison d'une redevance d'un montant anormalement élevé. Cela permet à Castor de percevoir des produits peu imposés, puisque les recettes en cause sont soumises au taux réduit.

Autre hypothèse, Castor concède à Pollux un brevet que la seconde société n'exploite pas, mais la concession lui permet de déduire les redevances qu'elle acquitte. Dans ce cas, l'opération débouche nécessairement sur une perte : il y a des charges, les redevances, mais pas de produits.

En réaction, le régime de faveur ne s'applique pas, ou ses effets se trouvent réduits, en présence d'entreprises liées, autrement dit unies par un lien de dépendance. Celui-ci est caractérisé, à titre principal, lorsqu'une entreprise détient la majorité du capital d'une autre, ou que les deux sont contrôlées par une troisième.

670-2 Rentabilité. Par ailleurs, l'exploitation du brevet se doit d'être rentable, ce qui permet d'éviter les abus exposés ci-dessus. En cas de concession par exemple, le montant des redevances doit être supérieur aux dépenses de recherche engendrées par le droit de la propriété industrielle. Dans l'hypothèse inverse, il n'est pas possible de profiter du taux réduit si l'exploitation du brevet conduit à des pertes.

b. Champ d'application

670-3 Brevets et logiciels. Le régime de faveur est réservé aux brevets et droits assimilés comme, par exemple, les procédés de fabrication, qui sont inséparables de l'invention elle-même. Il s'applique également aux logiciels⁶, à l'exclusion des autres droits de la propriété industrielle que sont les marques, dessins et modèles. Il s'agit en effet d'un régime privilégié, donc d'application stricte.

c. Modalités

670-4 Documentation, annexe. Si le dispositif est avantageux, il est également complexe et lourd pour l'entreprise. En effet, celle-ci est contrainte de rédiger une documentation, à présenter en cas de contrôle fiscal, détaillant le résultat imposé au taux de 10 % et décrivant les activités de recherche. De plus, chaque année, une

⁵ Ce taux s'applique aux entreprises relevant de l'IR et de l'IS, dès lors qu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition. Pour les premières, s'ajoute la CSG au tarif de 17,2 % ; il s'agit en effet d'un revenu du capital, résultant d'un droit inscrit à l'actif.

⁶ Il s'agit des logiciels protégés par le droit d'auteur, protection habituelle des programmes informatiques, sachant que ceux-ci peuvent également faire l'objet d'un brevet.

annexe à la déclaration de résultat doit détailler les calculs ayant conduit à la détermination des gains imposables au taux réduit.

670-5 Option. C'est pourquoi le régime est optionnel : pour chaque projet de brevet sur lequel travaille l'entreprise, celle-ci peut choisir le régime de faveur ou le droit commun. Dans la seconde hypothèse, les redevances constituent des produits ordinaires, soumis au taux normal, tandis que les plus-values répondent aux règles habituelles. L'option s'exerce dans la déclaration de résultat.

2. Concession

670-6 Nexus. Le calcul des redevances imposables à 10 % répond à une méthode dite *nexus*⁷, mise au point par l'Union européenne et l'OCDE⁸. Cette technique s'applique en deux temps. Tout d'abord, l'entreprise doit déterminer le *résultat net* (a) découlant de l'exploitation du brevet, tandis que le second temps la conduit à appliquer le *ratio nexus* (b).

a. Résultat net

α. Régime

670-7 Bénéfice. La différence entre les redevances générées par le droit et les dépenses de recherche⁹ qu'il a causées doit aboutir à un résultat net positif sur chaque exercice, autrement dit un bénéfice. En effet, même si un brevet est déposé, il conduit toujours à l'engagement de charges car, souvent, l'entreprise continue de travailler à son amélioration. De plus, le droit donne lieu à des frais annuels¹⁰, pour assurer sa protection.

Mais, bien sûr, la mise au point d'un brevet prend du temps et nécessite l'engagement de charges importantes, sur plusieurs années, avant même que le droit ne produise des revenus puisqu'il n'a pas encore été déposé. Au titre du premier exercice durant lequel le brevet génère des redevances, le résultat net comprend non seulement les dépenses de la même année, mais également celles des exercices écoulés depuis la levée de l'option pour le régime de faveur.

En cas de résultat négatif, en d'autres termes un déficit accusé sur l'exercice, la perte viendra diminuer le résultat net de l'exercice suivant.

β. Exemple

670-8 Données. Une entreprise décide de travailler sur un projet d'invention à partir de l'année N-2 et engage au titre de cet exercice des dépenses de 100. Les résultats de la recherche étant encourageants, elle exerce l'option en N-1 ; les charges de cet exercice s'élèvent à 200. Le brevet est déposé puis concédé durant l'année N, où il commence à produire des redevances pour un total de 80, tandis que les dépenses de l'exercice sont égales à 150.

⁷ *Nexus* est un terme anglais (et latin) signifiant « lien ». Il fait référence à la relation qui doit unir les dépenses de recherche et l'entreprise qui les engage, par opposition aux charges sous-traitées à des entreprises liées.

⁸ L'Organisation de coopération et de développement économiques est un groupement de pays développés.

⁹ Les dépenses de recherche sont entendues au sens strict, pour entretenir un lien direct avec l'invention. Il s'agit pour l'essentiel des frais de personnel engendrés par les chercheurs et les techniciens qui les assistent, ainsi que des achats de matériels, par exemple un microscope. Sont en revanche exclus les coûts relatifs aux terrains et bâtiments, on pense à un immeuble affecté à la recherche : les amortissements ou loyers qui s'y rapportent, entre autres frais, ne peuvent pas être pris en compte. Il en va de même pour des intérêts si l'entreprise a contracté un emprunt pour acquérir un immeuble ou du matériel de recherche.

¹⁰ Pour maintenir un brevet en vigueur, son titulaire doit payer une taxe annuelle, dite « annuité », à l'Institut national de la propriété industrielle.

670-9 Solution. Il convient donc, à raison de ce brevet, de calculer un résultat net pour la première fois en N, année à partir de laquelle le droit commence à produire des revenus. Ce résultat est égal aux redevances (80), diminuées des dépenses de l'exercice (150) et de celles de N-1 (200). En revanche, les charges de N-2 ne peuvent pas être retenues, puisqu'à cette époque l'option n'a pas encore été exercée. Il en ressort un résultat net négatif de $80 - 150 - 200 = -270$, qui viendra s'imputer sur les résultats nets positifs des exercices à venir.

En l'absence de bénéfice, les redevances sont entièrement imposables au taux normal et non à 10 %. En effet, l'exploitation du brevet n'est pas encore rentable. Pour autant, les dépenses de recherche restent déductibles du résultat de l'entreprise, de même qu'elles peuvent être retenues au titre du crédit d'impôt recherche (v. *supra*, n° 468 et s.).

Le déficit de N (270) vient en moins du résultat de N+1, qui est lui aussi déficitaire (130). Cette dernière somme réduit également le résultat de N+2, qui est lui positif (20).

Année	N-2	N-1	N	N+1	N+2
Dépenses de recherche	100	200	150	20	10
Redevances	-	-	80	160	160
Résultat net	-	-	$80 - 150 - 200$ = -270	$160 - 20 - 270$ = -130	$160 - 10 - 130$ = 20

b. Ratio *nexus*

α. Régime

670-10 Recherche vertueuse. Si le résultat net est bénéficiaire, on arrive au second temps de la méthode *nexus*. Il s'agit d'appliquer le ratio du même nom, qui retient les dépenses de recherche relatives au brevet pour lequel l'option a été levée. Il permet de calculer la proportion des charges jugées « vertueuses », autrement dit celle que la loi encourage en taxant les revenus qui leur correspondent à 10 %. Ce ratio doit être déterminé au titre de chaque exercice. Il retient les dépenses cumulées depuis le début des recherches et non seulement à compter de l'année de l'option¹¹. Dans l'exemple précédant, ces charges sont donc prises en compte depuis N-2 et non N-1.

670-11 Dépenses suspectes ou non. Le ratio est égal au rapport entre les dépenses « vertueuses » ou non suspectes¹², figurant au numérateur, et les dépenses totales, inscrites au dénominateur. Les premières sont soit directement exposées par l'entreprise ; soit indirectement, les travaux de recherche étant sous-traités à une autre entreprise qui n'est pas liée à la première. À l'inverse, dans les dépenses totales, outre les charges non suspectes, on trouve également celles qui le sont, pour correspondre à des travaux de recherche sous-traités à une entreprise liée. Il s'agit là encore de lutter contre des abus causés par ce lien de dépendance ; les travaux pouvant, par exemple, être surfacturés.

670-12 Modalités. Le ratio est arrondi au nombre entier supérieur. Par exemple, s'il est égal à 61,25 % ou à 46,89 %, il est arrondi à 62 % ou 47 %.

De manière à encourager la recherche « vertueuse », les charges non suspectes, qui composent le numérateur, sont majorées de 30 %. Ainsi, une entreprise a engagé des dépenses non suspectes de 100 et d'autres suspectes de 40. En l'absence de majoration de 30 %, le ratio serait de $100 / 100 + 40 = 71,42$ % ; arrondi

¹¹ Cette règle permet d'éviter des abus. Par exemple, l'année N-2, une entreprise sous-traite des travaux de recherche à une société liée. En N-1, elle lève l'option et poursuit elle-même ces travaux. Si le ratio *nexus* était calculé à partir de l'année de l'option (N-1), il serait de 100 %, pour ne retenir que des dépenses non suspectes. Dès lors qu'il intègre également N-2, il prend en compte les dépenses suspectes de cette année ; son montant est donc plus faible.

¹² La loi parle de dépenses « éligibles », anglicisme stupide que je refuse d'utiliser. Le juriste a besoin d'une langue très précise et donc très pure.

à 72 %. La majoration porte le montant des dépenses non suspectes à 130, soit un ratio de $130 / 100 + 40 = 92,85$ % ; arrondi à 93 %.

Cependant, ce rapport ne peut pas être supérieur à 100 %. Par exemple, une entreprise a comptabilisé des dépenses non suspectes de 100, tandis que celles suspectes s'élevaient à 10. Le ratio est de $130 / 100 + 10 = 118,18$ % ; arrondi à 119 %. Ce qui reviendrait à atteindre une proportion supérieure au montant des charges non suspectes. Le ratio est donc plafonné à 100 %. Les redevances issues du brevet sont alors toutes imposables à 10 %, car les charges suspectes sont faibles. La solution est identique s'il n'existe que des dépenses non suspectes.

β. Exemple

670-13 Données. Une entreprise travaille à un projet de recherche en engageant des dépenses à partir de N-2. L'option est levée en N-1. Le brevet est déposé comme concédé au début de l'année N, exercice à compter duquel le résultat net devient positif. En N-2 et N-1, l'entreprise a sous-traité une partie des recherches à une société liée, elle a donc ainsi engagé des dépenses suspectes. Des redevances totales de 200 sont perçues au titre de l'année N.

	Année	N-2	N-1	N	N+1	N+2
A	Dépenses non suspectes	180	100	50	30	10
B	Dépenses non suspectes cumulées	180	$180 + 100 = 280$	$280 + 50 = 330$	$330 + 30 = 360$	$360 + 10 = 370$
C	Dépenses non suspectes cumulées après majoration de 30 %	$180 + 30 \% = 234$	$280 + 30 \% = 364$	$330 + 30 \% = 429$	$360 + 30 \% = 468$	$370 + 30 \% = 481$
D	Dépenses suspectes	80	60	0	0	0
E	Dépenses suspectes cumulées	80	$80 + 60 = 140$	140	140	140
F	Dépenses totales cumulées (B + E)	$180 + 80 = 260$	$280 + 140 = 420$	$330 + 140 = 470$	$360 + 140 = 500$	$370 + 140 = 510$
G	Ratio <i>nexus</i> (C/F)	-	-	$429 / 470 = 92 \%$	$468 / 500 = 94 \%$	$481 / 510 = 95 \%$

670-14 Solution. Les redevances de l'année N imposables à 10 % s'élevaient à $200 \times 92 \% = 184$, celles soumises au taux normal sont de $200 - 184 = 16$. Le montant de 184 doit faire l'objet d'une déduction fiscale de manière à être imposé au taux réduit de 10 % ; à défaut, il resterait parmi les produits ordinaires pour être soumis au taux normal.

670-15 Commentaires. On voit que les sommes cumulées permettent de tenir compte des charges, suspectes ou non, engagées dès l'origine. Si, par exemple, on ne retenait que les dépenses de l'exercice N, le ratio serait égal $(50 + 30) / (50 + 0) = 130 \%$, plafonné à 100 %. Cela voudrait dire que la totalité des redevances perçues en N seraient imposables à 10 %, alors que des dépenses suspectes ont été engagées en N-2 et N-1. En N+1 et N+2, le ratio augmente car il n'y a plus de charges suspectes depuis l'année N.

3. Cession

670-16 Plus-value. En cas de cession du brevet, il ne peut bien sûr exister de plus-value que si l'opération est bénéficiaire : le prix de vente doit être supérieur aux dépenses causées par le droit. La plus-value imposable à 10 % est égale à la proportion résultant du ratio *nexus* correspondant à l'année de la cession.

Le régime de faveur n'est cependant pas applicable lorsque le droit est cédé à une entreprise liée à celle qui procède à la vente, ce qui permet d'éviter des abus. La plus-value est alors soumise aux règles du droit commun et donc imposable au taux normal.

670-17 Brevet acquis ou créé. Enfin, si le brevet n'a pas été déposé par l'entreprise mais acheté par celle-ci, sa cession ne peut bénéficier du régime de faveur que si le droit a été inscrit à l'actif pendant au moins deux ans ; il doit donc s'agir d'une plus-value à long terme, taxable à 10 %. À l'inverse, si le brevet est déposé par l'entreprise elle-même, l'effort de recherche doit être récompensé : le droit peut être cédé sans attendre le délai de deux ans et la plus-value profiter du taux de 10 %.

670-18 Exemple. Dans l'exemple précédent, imaginons qu'à la fin de l'exercice N+1 l'entreprise cède le brevet, réalisant une plus-value de 800.

Dès lors que l'entreprise a déposé le droit, elle n'a pas à attendre deux ans pour bénéficier du régime de faveur. La plus-value est imposable au taux réduit à hauteur de $800 \times 94\%$ (ratio *nexus* de N+1) = 752, somme qu'il convient de déduire fiscalement pour qu'elle soit imposée au taux de 10 %. La plus-value taxable au taux normal est de $800 - 752 = 48$.

§3. La réévaluation des bilans

694 Réévaluation libre. – Pour venir en aide aux entreprises affaiblies par la crise du coronavirus, la loi de finances pour 2021 a prévu un régime avantageux de réévaluation libre du bilan. Libre car ce régime est facultatif ; il est de plus temporaire, l'opération ne pouvant être réalisée que sur les années 2021 et 2022. S'agissant des immobilisations non amortissables, la plus-value latente résultant de la réévaluation donne lieu à un sursis d'imposition ; à savoir qu'elle ne devient imposable qu'au jour où le bien est effectivement cédé. Pour les immobilisations amortissables, l'écart de réévaluation entre la valeur réelle et la valeur nette comptable constitue un produit imposable au taux normal. Ce produit est cependant étalé sur 15 ans en présence d'un bâtiment, sur 5 ans pour les autres biens. Le coût fiscal de la réévaluation est ainsi réparti dans le temps. Ce régime est imité de celui de la fusion (v. *infra*, n° 1776 et s.). Après 2022, une réévaluation sera toujours possible mais sans sursis d'imposition ni étalement de l'écart de réévaluation.

Titre II. L'imposition du revenu

Section 2. Les bénéficiaires non commerciaux (BNC)

718 Micro et auto. – Le régime du micro-BNC répond au même mécanisme que celui des BIC. Le seuil de chiffre d'affaires HT annuel est d'ailleurs identique à celui des prestataires de services imposables en BIC : 72 600 €. Mais l'abattement représentatif des charges n'est que de 34 %, contre 71 % (ventes) et 50 % (services) en BIC. En effet, un professionnel libéral a moins de charges qu'un commerçant ou artisan. Un titulaire de BNC peut bénéficier du régime des auto-entrepreneurs, dès lors qu'il ne dépasse pas le seuil du régime micro. De même, un auto ou micro-BNC a la faculté d'opter pour la déclaration contrôlée, autrement dit le régime du bénéfice réel.

Section 1. Les revenus du travail : traitements et salaires (TS)

A. L'abattement de 10 %

733 Plafond et plancher. – Par souci de simplification, la loi présume que les frais professionnels des salariés sont égaux à 10 % des rétributions perçues dans l'année. Les rémunérations imposables sont donc celles encaissées et réduites de 10 %. Il s'agit d'une règle intéressante pour les salariés, nombreux, qui engagent moins d'un

dixième au titre de leurs frais professionnels. Pour que la mesure ne soit pas trop avantageuse, elle est plafonnée lorsque les salaires sont élevés. Autrement dit, les salariés qui perçoivent de hautes rémunérations bénéficient certes de l'abattement de 10 %, mais dans la limite du plafond. En sens inverse, les salariés les plus modestes profitent d'un plancher. À savoir que si les frais professionnels, en application de l'abattement, sont inférieurs au plancher, le salaire est diminué du montant de cette limite. Pour les revenus de l'année 2020, le plafond est de 12 652 € et le plancher de 442 €. Sur la déclaration de revenus, il convient de déclarer les gains imposables perçus, l'administration se chargeant d'appliquer l'abattement.

730 Exemple. – Soit un couple où les deux époux travaillent, mais madame ne le fait que de manière occasionnelle. Monsieur a perçu des salaires annuels pour un total de 150 000 €, madame a quant à elle encaissé 4 000 €.

En application de l'abattement, les frais professionnels de monsieur devraient s'élever à $150\,000 \times 10\% = 15\,000$ €, soit un montant imposable de $150\,000 - 15\,000 = 135\,000$ €. Mais dès lors que la somme de 15 000 € dépasse le plafond, les rémunérations imposables sont de $150\,000 - 12\,652 = 137\,348$ €.

Les frais de madame devraient être de $4\,000 \times 10\% = 400$ €, correspondant à une somme imposable de $4\,000 - 400 = 3\,600$ €. Mais le montant de 400 € étant inférieur au plancher, les salaires taxables s'élèvent à $4\,000 - 442 = 3\,558$ €.

B. Le régime des frais réels

735 Repas. – Le salarié peut déduire les dépenses représentées par les repas, lorsque l'éloignement ne lui permet pas de rentrer chez lui déjeuner. Mais, il lui est demandé une sorte de « participation aux frais », qui s'élève, pour les revenus de 2020, à 4,90 € par repas. Le contribuable est en droit de déduire le coût de chaque déjeuner, diminué de cette somme. La « PAF » s'explique par l'idée que s'il est indispensable de se nourrir, la dépense en cause n'est pas professionnelle au sens strict.

Par exemple, un salarié a engagé des frais de restauration sur l'année N pour un total de 2 800 €, correspondant à 200 repas.

Il peut retenir au titre des frais réels $2\,800 - (200 \times 4,90) = 1\,820$ €.

§2. Application du barème

1. Régime

817 Barème progressif. – Par principe l'IR est un impôt progressif. Par exception, il peut être proportionnel, en particulier s'agissant des plus-values. Sur la distinction entre impôt proportionnel et progressif, il est ici important de lire *supra*, les paragraphes n° 16 et suivants. L'IR est calculé grâce à un barème, qui découpe le revenu net global en tranches. À chaque tranche est associé un taux, qui augmente à mesure que le revenu est élevé. Le barème compte quatre taux, qui vont de 11 % à 45 %. Ce dernier, le plus élevé, est appelé le *taux marginal*, car il est à la marge, c'est le plus éloigné. Le calcul de l'IR est complexe. Heureusement l'impôt est liquidé par les ordinateurs des services fiscaux, à partir des informations que le contribuable leur fournit dans sa déclaration de revenus. Il existe de plus, sur le site de l'administration, un simulateur de calcul d'IR. Nous allons néanmoins étudier les étapes de la liquidation de l'impôt, car cela permet de mieux comprendre le mécanisme de celui-ci.

818 Calcul. – Le revenu net global (RNG) est tout d'abord divisé par le nombre de parts (NP). L'application du barème sur ce résultat permet de connaître le montant de l'impôt pour une part. Cet impôt unitaire est ensuite multiplié par le nombre de parts, ce qui donne l'IR total. Celui-ci, au besoin, est arrondi à l'euro le plus proche. Le quotient familial atténue donc fortement la progressivité de l'IR, car le rapport RNG/NP permet aux familles

nombreuses de ne pas atteindre les tranches élevées du barème. À l'inverse, un célibataire sans enfant à charge voit son revenu net global directement intégré au barème. Cette démarche est résumée par le tableau suivant, applicable aux revenus de 2020 :

RNG/NP	Taux	Formule de liquidation
n'excédant pas 10 084 €	–	pas d'IR à payer
de 10 084 € à 25 710 €	11 %	$(RNG \times 0,11) - (1\ 109,24 \times NP)$
de 25 710 € à 73 516 €	30 %	$(RNG \times 0,30) - (5\ 994,14 \times NP)$
de 73 516 € à 158 122 €	41 %	$(RNG \times 0,41) - (14\ 080,90 \times NP)$
supérieur à 158 122 €	45 %	$(RNG \times 0,45) - (20\ 405,78 \times NP)$

2. Exemple

819 **Mario célibataire.** – Imaginons que notre ami le plombier Mario soit célibataire et sans personne à charge. Au titre de l'année N, son revenu net global est de 110 000 €.

Le rapport RNG/NP serait de $110\ 000 / 1 \text{ part} = 110\ 000 \text{ €}$, somme se situant dans la tranche imposable à 41 %. L'impôt s'élèverait à $(110\ 000 \times 0,41) - (14\ 080,90 \times 1 \text{ part}) = 31\ 019 \text{ €}$.

820 **Mario père de famille.** – En réalité, le plombier est marié et a trois enfants à charge, soit quatre parts de quotient familial.

Le rapport RNG/NP est égal à $110\ 000 / 4 = 27\ 500 \text{ €}$, somme se situant dans la tranche imposable à 30 %. L'impôt s'élève à $(110\ 000 \times 0,30) - (5\ 994,14 \times 4 \text{ parts}) = 9\ 023 \text{ €}$. Mais ce montant ne tient pas compte du plafonnement du quotient familial. Il faut donc apporter à l'IR des correctifs.

B. Correctifs

821 **Plafonnement du quotient familial.** – Pour calculer cette limite (et reprendre l'exemple précédent), on commence par déterminer l'impôt que Mario aurait à payer s'il n'avait pas d'enfants à charge. Son quotient serait alors réduit à deux, pour lui et sa femme, Maria. Le rapport RNG/NP donnerait $110\ 000 / 2 = 55\ 000 \text{ €}$. L'impôt serait de $(110\ 000 \times 0,30) - (5\ 994,14 \times 2) = 21\ 012 \text{ €}$. La différence entre l'impôt à deux parts et celui à quatre parts serait de $21\ 012 - 9\ 023 = 11\ 989 \text{ €}$. Or, l'économie maximale autorisée pour le quotient est de 1 570 (v. *supra*, n° 815) x 4 demi-parts (pour trois enfants) = 6 280 €. Donc l'impôt finalement dû par Mario sera de $21\ 012 - 6\ 280 = 14\ 732 \text{ €}$. Soit $31\ 019 - 14\ 732 = 16\ 287 \text{ € de moins}$ que si le plombier était célibataire et sans personne à charge.

822 **Décote.** – Lorsque le montant de l'IR obtenu à ce stade du calcul est faible, il fait l'objet d'une *décote*. Celle-ci constitue un lot de consolation pour le contribuable tout juste imposable, alors que son voisin, qui pourtant vient d'acheter une nouvelle voiture, ne l'est pas. Au titre des revenus de l'année 2020, si l'impôt est inférieur à 1 720 € (2 847 € pour un couple), la décote trouve à s'appliquer. Elle est égale à la différence entre 779 € (1 289 € pour un couple) et 45,25 % du montant de l'impôt.

Par exemple, l'IR d'une personne seule s'élève à 960 €.

La décote trouve à s'appliquer dès lors que l'impôt est inférieur à 1 720 €. Elle est de $779 - (960 \times 45,25 \%) = 345$ €. L'impôt après décote est égal à $960 - 345 = 615$ €.

Déclaration

831-1 Déclaration tacite. – Certains contribuables, pourtant imposables, ne souscrivent aucune déclaration. Il s'agit de ceux dont tous les revenus sont déclarés par des tiers : employeurs, caisses de retraite ou banques. Un mois avant la date de dépôt des 2042, l'administration leur adresse un courriel détaillant les revenus déclarés par les tiers. Si le contribuable n'a aucune correction à apporter aux éléments ainsi mentionnés, il lui suffit de ne rien faire pour être réputé avoir tacitement déposé sa déclaration¹³.

§2. Paiement

A. Retenue à la source

839 Réductions et crédits d'impôt. – On parle tout d'abord d'IR brut, car il ne tient pas compte des réductions et crédits d'impôt. En effet ces avantages ne sont pas tous réguliers, sachant que le contribuable peut en profiter au titre d'une année, mais pas de la suivante. Par exemple, une réduction d'impôt encourage la souscription de parts de sociétés de taille modeste ; autrement dit, la loi incite le contribuable à réaliser des apports au profit de ces personnes morales. Il s'agit de favoriser le financement des PME. Or, une telle souscription n'est pas appelée à se répéter.

Il demeure que si un contribuable peut faire valoir des réductions et/ou crédits d'impôt pour une somme totale importante, il fait l'avance au Trésor de retenues à la source élevées ; ce qui constituerait un moyen pour l'État de faire de la trésorerie aux dépens du contribuable. C'est pourquoi, en janvier¹⁴ de l'année N, le foyer se voit verser par le Trésor, sur son compte bancaire, un acompte de 60 % des réductions et crédits d'impôt dont il a pu bénéficier au titre de l'année N-2. Cette mesure n'intéresse cependant que certaines niches fiscales, qui sont à la fois courantes et régulières ; en particulier, le crédit d'impôt au titre des emplois à domicile, ou encore la réduction d'impôt favorisant les dons aux œuvres de charité.

On remarquera néanmoins que le Trésor s'accorde à lui-même des délais de paiement, car les crédits et réductions d'impôt de N-2 sont connus en septembre N-1, lorsque l'avis d'imposition est édité. Le paiement de la créance que représente ces avantages pourrait donc intervenir à la même époque. Or, il n'est effectué qu'en janvier de l'année N.

Chapitre 2. La CSG et la contribution exceptionnelle

876 Lourde imposition. – Les revenus du capital (RF, RCM et plus-values) sont en effet nettement plus imposés. Ce qui n'est pas anormal puisqu'il n'est pas besoin de travailler pour les percevoir. Mais leur imposition élevée n'incite guère à investir, par exemple, dans des immeubles, pour les donner en location. Outre la CSG proprement dite, s'ajoute la CRDS et un *prélèvement de solidarité*. Le tout forme un tarif global de 17,2 %. De plus, seule la CSG ouvre partiellement droit à déduction, à l'exclusion donc des deux autres contributions, qui ne sont pas déductibles en totalité. Les RCM font l'objet d'un prélèvement à la source opéré par l'établissement payeur. La

¹³ Bien entendu, les pénalités pour défaut ou retard de déclaration ne sont pas applicables. En cas d'erreur, le contribuable a toujours la possibilité de rectifier la déclaration en ligne.

¹⁴ Plus précisément, les 60 % sont versés entre le 15 janvier et le 1^{er} mars.

CSG sur les revenus fonciers et les plus-values mobilières est calculée à partir de la déclaration de revenus et figure sur le même avis d'imposition.

Chapitre 3. La territorialité de l'imposition du revenu

884 **Profession non-accessoire.** – Sont domiciliées en France les personnes qui y exercent une activité professionnelle, sauf si celle-ci n'est qu'accessoire. Ce critère n'est pas d'une grande pertinence, car dès lors que le contribuable exerce sa profession dominante dans notre pays, c'est qu'il y dispose d'un foyer ou d'un lieu de séjour principal¹⁵. Mais si une personne travaille dans plusieurs États, elle réside en France dès lors que sa profession la contraint à y séjourner le plus souvent. L'activité professionnelle principale en France est donc celle qui occupe le plus de temps, et non qui rapporte le plus de revenus. Mais là encore, on rejoint le critère du séjour principal dès lors que l'on raisonne en termes de temps.

Titre 3. L'imposition du résultat des sociétés

Associations

919 **Recettes lucratives et patrimoniales.** – Une association qui respecte son objet peut exercer une activité lucrative, à la condition que les recettes annuelles découlant de celle-ci ne dépassent pas 72 000 €¹⁶ en 2020. Dans notre exemple, l'association qui exploite la piscine est gérée de façon désintéressée et remplit les critères des 4 P. Elle décide d'ouvrir une buvette à côté du bassin, activité lucrative car les prix y sont les mêmes que dans un café. La personne morale ne risque pas d'être requalifiée dès lors que le chiffre d'affaires de la buvette ne dépasse pas le montant de la franchise.

Chapitre 3. La société de capitaux

2. Charges financières

953 **Excessives.** Lorsque les charges financières d'une société soumise à l'IS¹⁷ sont importantes, leur déductibilité est limitée. Il s'agit essentiellement des intérêts que paye l'entreprise lorsqu'elle souscrit un emprunt, auprès d'une banque par exemple. La règle dissuade la société de trop s'endetter. Mais elle poursuit surtout un but fiscal : même lorsqu'une entreprise dispose des fonds propres pour financer une opération, elle trouve avantage à emprunter, car la déduction des intérêts vient diminuer ses bénéfices et donc l'IS.

954 **Mais pas perdues.** En conséquence, les charges financières ne peuvent pas dépasser l'un ou l'autre de deux plafonds (a). Si elles sont supérieures à l'un de ces seuils, la part excédentaire doit être réintégrée fiscalement. Cependant, les intérêts en cause ne sont pas perdus, car ils peuvent être reportés sur les exercices suivants, dans la limite du plafond de chaque année (b). Il en va de même s'agissant des intérêts déductibles, mais dont le total

¹⁵ En application de la loi de finances pour 2020, les dirigeants au sens de l'IS (v. *infra*, n° 1041, le président du conseil de surveillance n'est toutefois pas concerné) de grandes entreprises ayant leur siège en France (celles réalisant dans notre pays un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros) sont présumés résider dans l'hexagone. Il s'agit d'éviter des abus. Ainsi, Carlos Ghosn, ancien PDG de Renault, s'était déclaré résident fiscal aux Pays-Bas : comment était-il possible de vivre dans ce pays tout en dirigeant une multinationale à Paris ? La loi ne fait cependant que poser une présomption simple, qui risque de se heurter aux stipulations contraires des conventions fiscales internationales.

¹⁶ En 2021, ce montant est porté à 72 432 €.

¹⁷ Cette limitation n'est applicable qu'aux entreprises soumises à l'IS ; elle épargne celles relevant de l'IR, car il s'agit le plus souvent de PME qu'on ne veut pas ainsi pénaliser.

n'atteint pas le seuil (c)¹⁸ ; dans cette hypothèse, l'entreprise n'a pas utilisé tous les frais financiers qu'elle était en droit de déduire. Il y a donc deux sortes de charges financières reportables : celles qui dépassent le plafond et celles qui lui sont inférieures.

Ces règles ont moins pour but de punir la société parce que les intérêts qu'elle supporte sont trop élevés, que de l'inciter à assainir sa situation financière : dès lors qu'elle ne dépasse pas le plafond applicable, elle peut déduire l'intégralité des intérêts de l'exercice, voire également une partie de ceux des années antérieures.

a. Plafonds

954-1 **Charges nettes.** La limite porte sur la déduction des charges financières nettes, à savoir celles diminuées des produits financiers, par exemple des intérêts d'obligations perçus par la société. Ces charges nettes sont déductibles dans la limite du plus élevé de deux plafonds : **trois millions** d'euros (α) ou **30 %** de l'*Ebitda* fiscal (β).

α . Plafond de trois millions

954-2 **Petit plafond.** Ce seuil épargne aux PME la limitation des charges financières déductibles¹⁹, en effet, ces entreprises modestes n'ont pas les moyens d'emprunter des sommes très élevées. Dès lors que leur endettement reste modéré, elles peuvent donc déduire la totalité des intérêts qu'elles supportent.

Le plafond de trois millions trouve à s'appliquer si l'*Ebitda* fiscal est inférieur à dix millions d'euros : $10\,000\,000 \times 30\% = 3\,000\,000\text{ €}$.

954-3 **Exemple.** Au titre de l'exercice N, une entreprise supporte des intérêts de 3,2 millions d'euros, alors que son *Ebitda* fiscal s'élève à 9 millions.

Le plafond de l'*Ebitda* est de $9\,000\,000 \times 30\% = 2\,700\,000\text{ €}$. Le seuil de trois millions est donc applicable puisqu'il est supérieur à cette somme. Sur le total d'intérêts de 3,2 millions, l'entreprise peut déduire 3 000 000 € et doit réintégrer fiscalement 200 000 €.

β . Plafond de l'*Ebitda* fiscal

954-4 **Qu'est-ce ?** L'*Ebitda* (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) est une notion utilisée en finance d'entreprise, proche de celle d'excédent brut d'exploitation. Elle correspond au résultat avant déduction des intérêts, impôts et taxes, provisions pour dépréciation et amortissements. Il s'agit de déterminer le bénéfice produit par l'activité même de l'entreprise, sans tenir compte des charges induites par le financement (intérêts), l'investissement (amortissements et provisions pour dépréciation) et les coûts fiscaux. L'*Ebitda* fiscal diffère de celui comptable pour, notamment, retenir le résultat fiscal et non celui issu de la comptabilité.

Le plafond lui correspondant a pour but de limiter les charges financières lorsque celles-ci sont disproportionnées par rapport à la rentabilité de l'entreprise. À l'inverse, plus celle-ci dégage de profits, plus elle peut s'endetter et déduire d'intérêts. La déduction de ces derniers est compensée par l'importance de l'IS résultant des bénéfices dégagés.

954-5 **Exemple.** Au titre de l'exercice N, une société supporte des charges financières nettes de 3,2 millions d'euros, tandis que son *Ebitda* fiscal s'élève à 13 millions.

Le plafond correspondant à l'*Ebitda* est de $13\,000\,000 \times 30\% = 3\,900\,000\text{ €}$. Certes la société a engagé des charges financières supérieures à trois millions d'euros, mais la plus élevée des deux limites est celle de l'*Ebitda*. Or, elle est supérieure au montant des intérêts, qui sont donc intégralement déductibles.

¹⁸ Ce régime est issu de la directive européenne n° 2016/1164/UE du 12 juillet 2016, dite ATAD (*anti tax avoidance directive* : directive sur la lutte contre l'évasion fiscale). Il a pour but de lutter contre une évasion fiscale qui est également combattue par le programme BEPS (v. *infra*, n° 1076-12).

¹⁹ Ph. OUDENOT, *Fiscalité approfondie des sociétés*, 5^e éd., LexisNexis, 2020, n° 830.

b. Report des charges financières non déductibles

α. Régime

954-6 **Report indéfini mais plafonné.** Lorsqu'à raison d'un exercice N, une société n'a pu déduire l'intégralité de ses charges financières, celles-ci ayant dépassé l'un des deux plafonds, les intérêts en cause sont reportables sur les exercices suivants sans limitation de durée. Le report est possible sur les années pour lesquelles le plus élevé de deux seuils n'est pas atteint, l'intégralité des charges financières de cet exercice étant alors déductibles. C'est par exemple le cas de l'exercice N+1 : en plus des intérêts de cette année, la société peut déduire ceux reportables de N, dans la limite du plus élevé des plafonds de N+1. Autrement dit, les charges financières non déductibles d'un exercice sont reportables sur les suivants, sous réserve, chaque année, de ne pas franchir le plafond applicable à celle-ci.

β. Exemple

954-7 **Données.** Une société, au titre de l'exercice N, a engagé des charges financières nettes de 4,1 millions d'euros, tandis que son Ebitda fiscal est égal à 12 millions. En N+1, les intérêts sont de 3,5 millions et l'Ebitda fiscal de 13 millions.

954-8 **Exercice N.** L'année N, le plafond de l'Ebitda est de $12\,000\,000 \times 30\% = 3\,600\,000$ €. Il s'agit du plus élevé des deux plafonds, le second s'élevant à trois millions. Les charges non déductibles sont donc de $4\,100\,000 - 3\,600\,000 = 500\,000$ €, qu'il convient de réintégrer fiscalement.

954-9 **Exercice N+1.** L'année N+1, le plafond de l'Ebitda est égal à $13\,000\,000 \times 30\% = 3\,900\,000$ €. Cette limite, plus élevée que celle de trois millions, n'est donc pas dépassée, les intérêts s'élevant à 3,5 millions. L'intégralité de ces charges est dès lors déductible. De plus, au titre de l'exercice N, la société n'a pu déduire 500 000 € de charges financières. Celles-ci sont reportables sur N+1 à hauteur de la différence entre le plafond applicable et les intérêts de l'exercice : $3\,900\,000 - 3\,500\,000 = 400\,000$ €. Les charges financières réintégrées sur l'année N (500 000 €) ne peuvent donc pas être intégralement reportées sur N+1. Le total des intérêts déductibles sur N+1 est de $3\,500\,000 + 400\,000 = 3\,900\,000$ €, soit le montant du plafond. Les charges non déductibles de N reportables sur les exercices suivants N+1 s'élèvent à $500\,000 - 400\,000 = 100\,000$ €.

c. Report des charges financières non utilisées

α. Régime

954-10 **Intérêts inférieurs au plafond.** Il est possible qu'une entreprise, pendant des années, enregistre des charges financières modérées et donc intégralement déductibles pour ne pas franchir l'un des deux seuils. Et puis, à raison d'un exercice N, du fait d'un investissement pour lequel l'entreprise recourt à l'emprunt, les charges dépassent le plus élevé des plafonds. En N+1, la situation financière de l'entreprise retourne à la normale : les intérêts redeviennent inférieurs au seuil applicable. Dans cette hypothèse, il est possible d'utiliser la capacité de déduction inemployée des exercices précédents, pour déduire en N+1 tout ou partie des intérêts non utilisés de ces années. En d'autres termes, sur les exercices antérieurs à N, l'entreprise aurait pu déduire davantage de charges financières, puisqu'elle n'avait pas atteint l'un des plafonds ; ces intérêts non utilisés peuvent être déduits sur les cinq années suivantes, toujours dans la limite du plafond annuel applicable.

954-11 **Pas de substitution.** En revanche, les charges financières inemployées ne sauraient se substituer à celles reportables pour avoir dépassé le plafond des exercices ayant précédé N. Autrement dit, l'entreprise doit d'abord imputer les intérêts antérieurs non déductibles, avant ceux non utilisés sur les cinq années précédentes. Là encore, cela incite l'entreprise à limiter son endettement, car les intérêts non déductibles sont reportables indéfiniment, alors que le report de ceux non utilisés est réduit à cinq ans.

β. Exemple

954-12 **Données.** Une société, au titre de l'exercice N-2, a supporté des charges financières nettes de 3,4 millions d'euros, alors que le plafond était de 4 millions. En N-1, l'entreprise n'a pu déduire 400 000 € d'intérêts pour avoir dépassé le seuil applicable. L'année N, les charges sont de 3,3 millions et le plafond de 4,2 millions.

954-13 **Solution.** En N-2, la société pouvait déduire jusqu'à 4 millions d'intérêts, or elle n'a supporté que 3,4 millions ; elle dispose donc $4\,000\,000 - 3\,400\,000 = 600\,000$ € de charges financières non utilisées. En N-1, le plafond étant dépassé, il n'est pas possible de reporter les intérêts non utilisés de N-2. S'agissant de l'année N, la société peut déduire l'intégralité des charges financières de l'exercice (3,3 millions) puisque celles-ci sont inférieures au plafond (4,2 millions). Il reste une marge de déduction de $4\,200\,000 - 3\,300\,000 = 900\,000$ €. Sur cette somme, les intérêts non déductibles de N-1 (400 000 €) doivent être imputés en priorité : $900\,000 - 400\,000 = 500\,000$ €. Viennent ensuite les charges inemployées de N-2 (600 000 €), qui peuvent être reportées à hauteur de $600\,000 - 500\,000 = 100\,000$ €. Le total des intérêts déduits sur N s'élève à 3 300 000 (charges de l'exercice) + 400 000 (intérêts non déductibles de N-2) + 500 000 (partie des intérêts non utilisés de N-1) = 4 200 000 €, soit bien le montant du plafond de N.

Il reste, en N, 100 000 € d'intérêts inemployés de N-2, reportables sur les exercices N+1 à N+3. En effet, ces charges, remontant à N-2, sont imputables sur les cinq années suivantes : N-1 à N+3.

L'IS se distingue particulièrement en matière de plus-values, transcrites par le résultat exceptionnel.

2. Exceptions : les survivances

Les numéros 958 à 961 sont supprimés.

1. Les taux de l'IS

982 **Multiples.** – Les règles que nous allons ici étudier ne s'appliquent qu'à 2020, sachant que les taux de l'IS vont baisser sur les années à venir. À côté du **taux normal de 28 %**, on trouve un **taux réduit de 15 %**, qui s'applique aux bénéficiaires des petites sociétés. Il existe par ailleurs des **taux minorés**, dont le but est de favoriser certaines activités et qui correspondent aux rares régimes subsistants de plus-values à long terme. Ainsi, les gains issus d'un brevet sont imposables à 10 % (v. *supra*, n° 668 et s.), afin d'encourager la recherche.

983 **Taux réduit.** – Le taux de 15 % permet aux petites sociétés soumises à l'IS de conserver une grande partie de leurs bénéfices, de manière à pouvoir se développer. Bénéficiaire de ce taux les entreprises soumises à l'IS dont le chiffre d'affaires annuel HT est inférieur à 7 630 000 €²⁰.

987 **Exemple.** – Une SA, dont le capital est entièrement libéré, n'est détenue que par des personnes physiques. Au titre de l'exercice N, la société a réalisé un chiffre d'affaires HT de 6 millions d'euros et un bénéfice fiscal de 600 000 €.

²⁰ En soutien aux PME, à compter de 2021, le seuil de 7 630 000 € est porté à 10 000 000 €.

L'IS au taux réduit s'élève à $38\,120 \times 15\% = 5\,718$ €. Celui au **taux normal** est de $(600\,000 - 38\,120) \times 28\% = 157\,326$ €. **Total de l'IS dû** : $5\,718 + 157\,326 = 163\,044$ €.

2. La contribution sociale

990 **Exemple.** – Une SA, au titre de l'exercice N, a dégagé un chiffre d'affaires HT de 30 millions d'euros et un bénéfice fiscal de 7 millions. Par ailleurs, elle a réalisé une plus-value de 50 000 € **sur la cession d'un brevet, gain imposable à 10 %**.

L'IS au **taux normal** est de $7\,000\,000 \times 28\% = 1\,960\,000$ €. Celui **sur la plus-value** résultant de la cession du brevet est égal à $50\,000 \times 10\% = 5\,000$ €. **Total de l'IS dû** : $1\,960\,000 + 5\,000 = 1\,965\,000$ €. La base de la contribution sociale est constituée par l'IS total diminué de l'abattement : $1\,965\,000 - 763\,000 = 1\,202\,000$ €. La contribution s'élève à $1\,202\,000 \times 3,3\% = 39\,666$ €.

C. Le paiement de l'IS

994 **Acomptes et solde.** – L'IS de chaque exercice est payé en cinq fois, à raison de quatre acomptes et d'un solde. Les acomptes sont versés pendant l'année de réalisation des bénéfices (N), tandis que le solde est payé l'année suivante (N+1). Chacun des acomptes est égal à un quart du *bénéfice de référence*, celui de l'année précédente (N-1). Pour le **taux normal**, un acompte s'élève donc à $28\% / 4 = 7\%$. Si le taux réduit des petites sociétés trouve à s'appliquer, il est égal à $15\% / 4 = 3,75\%$.

Les quatre acomptes de l'IS doivent être payés au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de l'année N. Il convient de verser le solde au plus tard le 15 mai de l'année N+1. Ce solde est diminué des réductions et crédits d'impôt. Si le total des acomptes est supérieur à l'impôt définitif, le Trésor rembourse l'excédent à la société.

995 **Contribution sociale.** – La contribution sociale est payée selon les mêmes modalités que l'IS, **moyennant donc quatre acomptes et un solde**. Chaque acompte est égal à $3,3\% / 4 = 0,825\%$.

b. Exemple

996 **Données.** – Une société a dégagé les résultats suivants. *Comment doivent être payées les impositions à la charge de l'entreprise à raison de l'exercice N ?* Le bénéfice de N-1 n'étant pas connu en mars de l'année N, il convient, pour le calcul du premier acompte, de se référer à celui de N-2.

Exercice	Chiffre d'affaires HT	Bénéfice fiscal
N-2	40 000 000 €	3 000 000 €
N-1	44 000 000 €	4 000 000 €
N	45 000 000 €	5 000 000 €

997 **Premier acompte.** – Le chiffre d'affaires est trop élevé pour permettre à l'entreprise de bénéficier du taux de 15 % des petites sociétés et de l'exonération de contribution sociale. Le 15 mars de l'exercice N, la société doit verser le premier acompte d'IS et de contribution sociale. Souvent, à cette époque de l'année, le résultat de l'exercice précédent (N-1) n'est pas encore connu, comme au cas présent. En effet, il faut clôturer les comptes,

dresser le bilan, réunir l'assemblée générale des associés ; tout cela prend du temps. Dès lors que le résultat de N-1 n'est pas connu au 15 mars de l'année N, le premier acompte est calculé sur la base de N-2. Il est égal à $3\,000\,000 \times 7\% = 210\,000$ €. La base de la contribution sociale est constituée par l'IS, soit $3\,000\,000 \times 28\% = 840\,000$ € ; l'acompte de contribution s'élève à $(840\,000 - 763\,000) \times 0,825\% = 635$ €²¹.

998 Autres acomptes. – Lorsque vient le temps du deuxième acompte, le 15 juin de l'année N, le résultat de N-1 est connu. Pour l'IS, l'acompte s'élève à $4\,000\,000 \times 7\% = 280\,000$ €. S'agissant de la contribution sociale, la base est constituée par l'IS, soit $4\,000\,000 \times 28\% = 1\,120\,000$ € ; l'acompte de contribution s'élève à $(1\,120\,000 - 763\,000) \times 0,825\% = 2\,945$ €.

Le bénéfice de référence étant connu, il convient de régulariser le premier acompte. Au titre de celui-ci, la société aurait dû verser 280 000 € d'IS, or elle n'a payé que 210 000 €. Donc le deuxième acompte doit être majoré de $280\,000 - 210\,000 = 70\,000$ €. S'agissant de la contribution sociale, l'entreprise aurait dû verser 2 945 €, or elle n'a payé que 635 € ; donc le deuxième acompte est augmenté de $2\,945 - 635 = 2\,310$ €.

Les montants des troisième et quatrième acomptes sont les mêmes que ceux du deuxième, avant régularisation du premier : la société doit verser deux fois 280 000 € d'IS et deux fois 2 945 € de contribution sociale.

999 Solde. – Arrive le solde, le 15 mai N+1, date à laquelle on connaît les résultats de l'exercice N. L'IS correspondant a déjà été partiellement payé, par le versement de quatre acomptes, représentant un total de $280\,000 \times 4 = 1\,120\,000$ €. L'impôt dû au titre de l'année N est de $5\,000\,000 \times 28\% = 1\,400\,000$ €. Donc la société doit verser un solde de $1\,400\,000 - 1\,120\,000 = 280\,000$ €.

S'agissant de la contribution sociale, l'entreprise a déjà versé $2\,945 \times 4$ acomptes = 11 780 €. L'impôt dû pour l'année N est de $(1\,400\,000 - 763\,000) \times 3,3\% = 21\,021$ €. Donc le solde s'élève à $21\,021 - 11\,780 = 9\,241$ €.

Les déficits peuvent servir à payer l'IS des exercices bénéficiaires.

2. Déficits

1006 Créance fiscale. – Le report en arrière permet à la société de disposer d'une créance fiscale. Autrement dit, à l'image d'un crédit d'impôt, elle n'a pas une dette fiscale envers le Trésor, c'est à l'inverse ce dernier qui lui doit de l'argent. La base de cette créance est constituée par le bénéfice de N-1 si celui-ci est inférieur ou égal au déficit de N ; tandis que la différence entre le profit et la perte est reportable en avant. Par exemple, le bénéfice de N-1 est de 20 000 € et le déficit de N de 30 000 € ; sur cette dernière somme, 20 000 € sont reportables en arrière et 10 000 € en avant.

Dans l'hypothèse inverse, où le profit est supérieur à la perte, la base est formée par le déficit. Par exemple, si le bénéfice de N-1 est de 50 000 € et le déficit de N de 40 000 €, cette dernière somme est entièrement reportable en arrière et il n'y a pas de déficit reportable en avant.

Comme une dette d'impôt, la créance fiscale est égale à la base multipliée par le taux normal de 28 %. C'est seulement si le profit taxable à 28 % est insuffisant pour absorber la totalité du déficit, que celui-ci s'impute également sur le bénéfice imposable au taux réduit des petites sociétés de 15 %. La créance servira à payer l'IS des cinq exercices suivants celui du déficit. Si au terme de ces cinq ans, elle n'est pas éteinte, faute d'impôts successifs suffisants, le solde sera remboursé par le Trésor.

²¹On ne peut pas calculer directement $210\,000 \times 0,825\%$, car il faut prendre en considération l'abattement de 763 000 €. Le premier acompte de contribution sociale s'élève à 635 € et non pas $210\,000 \times 0,825\% = 1\,733$ €.

1007 **Exemple.** – Une société, au titre de l'exercice N-1, a dégagé un bénéfice de 740 000 €. À l'issue de l'exercice N, elle accuse un déficit de 760 000 €. Elle choisit de reporter la perte en arrière. En N+1, l'entreprise réalise un bénéfice de 2 millions d'euros. Elle ne remplit pas les conditions pour bénéficier du taux réduit de 15 %.

La base de la créance fiscale est constituée par le bénéfice, puisque celui-ci est inférieur au déficit. La créance est égale à $740\,000 \times 28\% = 207\,200$ €. Le déficit de 760 000 € n'ayant pu être imputé en arrière qu'à hauteur du bénéfice de 740 000 €, la différence, soit 20 000 €, est reportable en avant.

En N+1, le bénéfice de 2 millions est diminué du déficit reportable en avant : $2\,000\,000 - 20\,000 = 1\,980\,000$ €. La société va pouvoir utiliser sa créance. L'IS N+1 est égal à $1\,980\,000 \times 28\% = 554\,400$ €. Cet impôt est partiellement payé au moyen de la créance, il est en effet réduit à $554\,400 - 207\,200 = 347\,200$ €, soit l'IS restant à verser, et la créance est éteinte.

Pour bénéficier du *carry back*, la société doit en remplir les conditions.

1009 **Bénéfice et taux.** – En principe, le déficit vient s'imputer sur le bénéfice imposable au taux normal de l'IS. Ce qui exclut les plus-values à long terme imposables à un taux minoré. En effet, celles-ci donnent déjà lieu à un régime de faveur constitué par ce taux faible, y ajouter l'avantage du *carry back* serait trop généreux. Cependant, par exception, le bénéfice imposable au taux réduit de 15 % des petites sociétés peut être retenu pour le calcul du report en arrière, ce qui constitue une autre façon de soutenir les PME.

1012 **Solution.** – On commence par calculer le bénéfice sur lequel le déficit peut être imputé. La société a profité d'un crédit d'impôt de 165 000 €. Cela signifie qu'elle n'a pas payé d'IS sur la partie du bénéfice égale à $165\,000 / 28\% = 589\,286$ €. En effet, un crédit d'impôt venant directement diminuer l'IS, pour reconstituer le bénéfice qui n'a pas été imposé, il suffit de diviser le crédit par 28 %. Le bénéfice d'imputation est ainsi réduit à $900\,000 - 589\,286 = 310\,714$ €. Cette somme étant inférieure au plafond d'un million constitue la base de la créance fiscale, laquelle s'élève à $310\,714 \times 28\% = 87\,000$ €. Cette créance servira à payer l'IS des cinq exercices suivants. Le surplus du déficit, soit $2\,000\,000 - 310\,714 = 1\,689\,286$ €, est reportable en avant. En effet, le déficit n'a pu être imputé en arrière qu'à hauteur de 310 714 €.

B. Les comptes courants d'associés

1035 **Limitation.** – Un abus consisterait, pour les associés, à exiger de la société un taux d'intérêt excessif. La personne morale y trouverait un avantage fiscal, car les intérêts ouvrent droit à déduction. C'est la raison pour laquelle la loi limite leur déductibilité, en posant deux conditions cumulatives. Tout d'abord, le capital de la société doit être entièrement libéré (v. *supra*, n° 985). Il serait en effet étonnant qu'un associé prête de l'argent à la personne morale, sans avoir mis à sa disposition les apports qu'il a réalisés. En second lieu, la déduction des intérêts est limitée à un taux maximum, correspondant à celui du marché bancaire, et calculé chaque année. Pour 2020, ce taux s'élève à 1,18 %.

1036 **Intérêts déductibles ou non.** – Si les intérêts versés ne dépassent pas cette limite, ils sont déductibles pour la société. Quant aux associés, ils perçoivent des revenus de capitaux mobiliers, ayant la nature d'intérêts d'obligation, puisque les avances constituent des créances détenues sur la société. Ces RCM sont imposables au PFU de 30 %.

Si le taux maximum est dépassé, la part des intérêts qui l'excède n'est pas déductible s'agissant de la société. Pour les associés, cette partie excédentaire constitue une distribution irrégulière, mais la majoration de 25 % n'est pas applicable. En effet, on se trouve en présence d'une somme versée par la société au profit du bénéficiaire, comme dans l'hypothèse des prêts consentis aux associés (v. *supra*, n° 1027). Il n'y a donc pas de

sanction proprement dite à l'encontre de l'associé qui a profité d'un taux excessif. Cependant, l'intéressé est imposable sur la totalité de la somme perçue et non seulement à hauteur du montant déductible pour la société. Par exemple, le titulaire d'un compte courant reçoit 100 d'intérêts, dont 80 sont déductibles ; il doit déclarer 100 au titre des revenus de capitaux mobiliers.

1038 Solution. – Les intérêts payés s'élèvent à $(110\,000 \times 4/12 \text{ mois}) \times 3,5\% = 1\,283 \text{ €}$ et $(145\,000 \times 8/12 \text{ mois}) \times 3,5\% = 3\,383 \text{ €}$. Soit un total de $1\,283 + 3\,383 = 4\,666 \text{ €}$.

Les intérêts déductibles sont de $(110\,000 \times 4/12 \text{ mois}) \times 1,18\% = 433 \text{ €}$ et $(145\,000 \times 8/12 \text{ mois}) \times 1,18\% = 1\,141 \text{ €}$. Soit un total de $433 + 1\,141 = 1\,574 \text{ €}$.

La société doit réintégrer fiscalement $4\,666 - 1\,574 = 3\,092 \text{ €}$.

Le PDG doit déclarer 4 666 € de revenus de capitaux mobiliers, imposables au PFU de 30 %.

Lorsque l'associé est un dirigeant, les intérêts de compte courant, comme les distributions de dividendes, peuvent servir à compléter sa rémunération.

§1. La territorialité de l'IS

1064 Exemple. – Une société française reçoit un dividende de 30 000 € d'une filiale étrangère. L'État d'implantation de la fille encaisse une retenue à la source de 15 %, soit $30\,000 \times 15\% = 4\,500 \text{ €}$.

Si les conditions du régime mère-fille ne sont pas réunies, la société française doit comptabiliser un produit de 30 000 €, alors qu'elle n'a reçu que $30\,000 - 4\,500 = 25\,500 \text{ €}$. Mais son IS est diminué de la retenue à la source, il s'élève à $(30\,000 \times 28\%) - 4\,500 = 3\,900 \text{ €}$.

Si le régime mère-fille est applicable, la société française comptabilise un produit de 25 500 €, correspondant à la somme qu'elle a perçue, produit qu'elle déduit fiscalement. Le dividende n'étant ainsi pas imposable, le crédit d'impôt représenté par la retenue à la source n'est pas imputable sur l'IS. Reste à réintégrer fiscalement la quote-part de frais et charges, qui porte sur le dividende brut : $30\,000 \times 5\% = 1\,500 \text{ €}$. L'IS est de $1\,500 \times 28\% = 420 \text{ €}$.

1074 Établissement. – La France fait partie des États qui ont signé le plus de conventions fiscales internationales. Mais il demeure quelques pays dans le monde qui refusent de conclure de tels accords. Lorsqu'une entreprise française entretient des relations d'affaires avec ces États, la question de savoir si un bénéfice est imposable dans notre pays ne peut être évidemment réglée que par la loi française. Celle-ci contient ainsi une notion d'*établissement* (« tout court ») proche de celle de l'établissement stable prévue par les conventions. Si une entreprise, établie dans un État n'ayant pas signé de convention avec la France, crée dans notre pays un établissement, les bénéfices de celui-ci sont imposables dans l'hexagone en vertu de la loi française.

§2. La lutte contre l'évasion fiscale internationale

1076-1 Évasion fiscale. L'évasion fiscale est un phénomène d'évitement de l'impôt qui se situe à la limite entre la légalité et l'illégalité. Si, en effet, le comportement du contribuable n'est pas directement contraire à la loi, il n'y est pas non plus totalement conforme. Ainsi les multinationales du numérique, les fameux GAFAs (Google, Apple, Facebook et Amazon), parviennent à réaliser de considérables économies d'impôts sur leurs activités internationales.

L'une des techniques utilisées consiste à localiser dans un pays, où l'impôt sur les bénéfices est faible, une filiale détenant les droits de propriété intellectuelle du groupe. En contrepartie de la possibilité de

commercialiser la marque, les filiales implantées dans les autres États versent d'importantes redevances²² à la première. Celle-ci est faiblement imposée tandis que les autres déduisent les redevances, ce qui limite également leur imposition. Ce procédé n'est pas illégal, mais il est critiquable car l'impôt payé par chacune des filiales ne correspond pas à son activité économique réelle²³.

1076-2 Fraude fiscale. La fraude fiscale consiste à vouloir échapper, délibérément, à l'impôt, en contrevenant directement à la loi. Dans les cas les plus graves, elle constitue un délit, sanctionné par le juge pénal (v. *supra*, n° 206 et s.). Au plan international, on rencontre bien entendu des cas de fraude. Par exemple, un contribuable encaisse des revenus à l'étranger, sans les déclarer à son État de résidence, de manière à éluder l'impôt de celui-ci. Mais l'évasion internationale est beaucoup plus difficile à combattre, pour être plus subtile, que la fraude²⁴.

1076-3 Plan. Ces phénomènes d'évitement de l'impôt sont particulièrement le fait des paradis fiscaux (A), États qui attirent les capitaux grâce à une imposition très faible, voire nulle. La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales est menée tant par le droit international (B) que le droit français (C).

A. Les paradis fiscaux

1076-4 Plan. Après une présentation (1) des paradis, on étudiera leur définition au regard de la loi française (2).

1. Présentation

1076-5 Définition. La notion de paradis fiscal est introuvable car tout État est susceptible de s'avérer plus ou moins paradisiaque. Par exemple, la Belgique taxe lourdement le revenu et peu le capital, de manière à attirer les investissements étrangers. Si donc on ne saurait précisément définir le paradis fiscal, celui-ci répond cependant à deux critères principaux. Le premier est bien sûr constitué par une pression fiscale²⁵ nulle ou faible au bénéfice des non-résidents, de façon à ce que ces derniers viennent placer leur argent dans le paradis. Le second critère tient dans un secret bancaire absolu : la loi interdit la divulgation du nom des clients des banques et la nature des opérations qu'ils réalisent.

Le paradis n'est pas seulement fiscal, il est juridique au sens large, et financier en particulier. Le peu de législation permet l'enregistrement très rapide d'une société, en gardant occulte le nom de ses associés. Ce faible encadrement normatif autorise toutes sortes d'opérations financières, y compris les plus risquées.

1076-6 Recul. Les paradis fiscaux ont été accusés d'avoir favorisé la crise de 2008, en participant à l'opacité des marchés financiers. En effet, le secret bancaire permet de dissimuler une partie des transactions financières mondiales. Sous la pression internationale, beaucoup de paradis ont accepté de signer des accords de coopération avec d'autres États, accords permettant d'échanger, avec ceux-ci, des informations. Autrement dit, ils ont renoncé au secret couvrant les opérations se déroulant sur le territoire. De ce fait, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales a réalisé de grands progrès.

2. Notion française

1076-7 État à fiscalité privilégiée. La loi française (CGI, art. 238 A) dénomme les paradis fiscaux par l'expression pudique « d'États à fiscalité privilégiée ». Sont en cause des pays qui ne pratiquent aucune imposition des

²² Une redevance est une forme de loyer.

²³ Pour réagir à ce phénomène la France a adopté, en 2019, une « taxe GAFA », officiellement appelée *taxe sur les services numériques*. Son taux est de 3 % du chiffre d'affaires réalisé dans notre pays.

²⁴ Attention, en anglais, aux faux amis : *tax evasion* correspond à la fraude fiscale, tandis que l'évasion fiscale se dit *tax avoidance*.

²⁵ La pression fiscale est constituée par le rapport entre le poids des différents impôts existants dans un pays et la richesse produite par celui-ci (PIB).

revenus ou bénéfiques, ou encore dont l'IR ou l'IS conduit à des impositions inférieures à plus de 40 % de l'impôt qui aurait été dû en France.

Le même article 238 A lutte contre les paradis fiscaux en interdisant par principe la déduction des charges payées à des entreprises implantées dans ces États. Par exemple, une société française recourt aux services d'un avocat exerçant au Panama, elle est réputée vouloir échapper à l'impôt dans l'hexagone dès lors qu'elle transfère de l'argent en direction d'un paradis fiscal. Elle peut cependant apporter la preuve que les services sont réels, utiles et que leur coût n'est pas excessif. Dans cette hypothèse, les charges constituées par lesdits services sont déductibles²⁶.

1076-8 ETNC. Certains paradis fiscaux font l'objet d'une suspicion encore plus grande que les autres, ce sont les *États et territoires*²⁷ *non coopératifs* (ETNC). Ces entités refusent de répondre aux demandes d'*assistance administrative* des autres pays. Par exemple, la France soupçonne un de ses contribuables de détenir la propriété d'une somptueuse villa dans un paradis, à tout point de vue, immeuble que l'intéressé n'a pas déclaré au titre de l'IFI²⁸. L'administration française contacte celle du pays de situation du bien pour vérifier ses soupçons. En refusant de répondre à une telle demande, les ETNC protègent le secret qui les caractérise.

Ils font l'objet d'une liste²⁹, régulièrement mise à jour, et de nombreuses mesures de rétorsion. Parmi celles-ci, on notera la majoration des retenues à la source. Par exemple, un sportif étranger participe à une compétition en France. Bien qu'il ne soit pas résident fiscal français, notre pays est en droit de percevoir une retenue à la source de 15 % sur les gains issus de la compétition. Si le sportif est domicilié dans un ETNC, le taux de la retenue monte à 75 %.

Les ETNC représentent les pires des paradis fiscaux. Ceux-ci sont tout d'abord combattus par le droit international.

B. Droit international

1076-9 Plan. La lutte est notamment menée par deux entités internationales, l'OCDE (1) et l'Union européenne (2).

1. OCDE : le programme BEPS

1076-10 BEPS. Une importante initiative a été prise par l'OCDE (Organisation pour la coopération et le développement économiques), organisme international regroupant des pays développés. Il s'agit du programme *BEPS* (*base erosion and profit shifting* : érosion de la base imposable et transfert de bénéfices). Ce plan a pour but de lutter contre les pertes de recettes fiscales que subissent les États, au titre de l'IS, à raison de montages permettant de localiser des bénéfices dans des pays où ils ne sont pas, ou faiblement, imposés. Reprenons l'exemple plus haut (n° 1076-1) du groupe international qui crée une filiale dans un paradis fiscal et lui attribue des droits de la propriété intellectuelle. Les redevances payées par les autres filiales permettent à celles-ci de réduire leur base imposable à l'IS, ce qui revient à transférer leurs bénéfices à la première, profits qui seront donc faiblement imposés.

1076-11 Instrument multilatéral. Le programme BEPS a donné lieu à un traité international appelé *instrument multilatéral* (ou convention multilatérale de l'OCDE). Entré en vigueur en 2018, cet accord a été signé par de

²⁶ Si la société française ne parvient pas à apporter cette preuve, non seulement la charge n'est pas déductible, mais de plus, comme pour l'article 57, les sommes payées sont réputées distribuées à l'entreprise étrangère. Ce qui oblige la société à acquitter une retenue à la source (v. *infra*, n° 1076-23).

²⁷ Il s'agit en particulier des territoires (ou collectivités) d'outre-mer. Ceux-ci ne jouissent pas d'une réelle indépendance, en ce sens qu'ils sont liés à un État. Mais ils disposent souvent d'une souveraineté fiscale, dont certains profitent pour pratiquer des impositions nulles ou très faibles.

²⁸ Impôt sur la fortune immobilière, v. *infra*, n° 1626 et s.

²⁹ Figurent notamment sur la liste les Seychelles et le Panama.

nombreux États, à l'exception, pour les plus grands, des États-Unis et du Brésil. Une fois ratifié, il conduit à la modification automatique des conventions fiscales internationales, sans besoin de corriger celles-ci. En effet, il aurait été très long de négocier des avenants³⁰ pour chacune des milliers de conventions existantes. Si, par exemple, une convention ne contient pas une clause prévue par l'instrument multilatéral, cette stipulation lui est ajoutée. Certaines règles de l'instrument sont obligatoires, alors que d'autres sont facultatives. Les deux États signataires de la convention qui sera ainsi modifiée disposent donc d'options : ils peuvent retenir ou non la clause contenue dans le traité de l'OCDE. Enfin, les États peuvent émettre des *réserves* ; par exemple, ils préviennent qu'ils n'appliqueront pas, le cas échéant, l'intégralité d'une stipulation de l'instrument.

1076-12 Actions. Le programme BEPS est décomposé en *actions*. Par exemple, l'action 4 est relative aux charges financières. Il s'agit de combattre une pratique consistant à implanter une filiale dans un État où ces charges sont entièrement, ou largement, déductibles. Une autre filiale, établie dans un paradis fiscal, accorde à la première un prêt dont le montant est excessif, en ce sens qu'il dépasse les besoins de financement de l'emprunteuse. Celle-ci déduit des charges financières importantes, tandis que les intérêts qu'elle verse à la prêteuse sont faiblement imposés. Le programme BEPS conduit les États signataires de l'instrument multilatéral à retenir les mêmes règles en matière de déduction des charges financières, règles notamment adoptées par la France (v. *supra*, n° 953 et s.). De cette façon, il n'y a plus d'avantage à localiser des dettes dans un État plutôt que dans un autre, puisque tous appliquent les mêmes normes de déductibilité des intérêts.

La même méthode a été employée pour les redevances de brevets (action 5), matière pour laquelle la France a également retenu les règles proposées par l'OCDE (v. *supra*, n° 668 et s.).

2. Union européenne

1076-13 ATAD. L'Union a adopté plusieurs directives tendant à lutter contre l'évasion fiscale. C'est notamment le cas de celle dite ATAD³¹ (*anti tax avoidance directive* : directive sur la lutte contre l'évasion fiscale), de 2016. Ce texte impose aux États membres l'adoption d'une règle anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. En France, il a été transposé à l'article 205 A du CGI. Cette norme condamne les montages dont le but principal est d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur, et qui n'est pas considéré comme authentique, autrement dit, ne correspond pas à la réalité. Cette définition correspond à celle de la fraude à la loi (v. *infra*, n° 1857 et s.).

L'essentiel de la lutte contre l'évasion fiscale internationale se fait grâce aux droits nationaux.

C. Droit français

1076-14 Plan. La loi française contient toute une batterie de normes tendant à lutter contre l'évasion fiscale internationale. S'agissant des entreprises, nous retiendrons les deux principaux régimes, combattant les transferts indirects de bénéfices (1) d'une part, et l'usage abusifs des entreprises étrangères contrôlées par des sociétés françaises (2), d'autre part.

1. Les transferts indirects de bénéfices (CGI, art. 57)

1076-15 Plan. Cette question représente des enjeux (a) financiers considérables pour les groupes internationaux, qui risquent, en cas de contrôle fiscal, de devoir payer des sommes énormes. Cependant, l'administration rencontre de grandes difficultés afin de démontrer un transfert indirect de bénéfices. De manière à faciliter ses obligations de preuve, une présomption de transfert indirect est posée par l'article 57 du CGI (b). Enfin, des

³⁰ Un avenant est un accord modifiant une convention, en la corrigeant ou en la complétant par de nouvelles clauses.

³¹ Directive n° 2016/1164/UE du 12 juillet 2016.

précautions (c) sont prises, toujours pour alléger le travail de l'administration ; mais aussi afin de protéger le contribuable, avec des procédures de rescrit.

a. Enjeux

1076-16 Prix de transfert. Nous avons vu que les groupes internationaux utilisaient le système fiscal des différents États où ils sont implantés pour réaliser de substantielles économies d'impôts. Le but qu'ils poursuivent est de transférer leurs bénéfices dans les pays pratiquant les taux les plus bas.

Par exemple, un groupe dispose d'une filiale A implantée dans un État où le taux de l'IS de 10 %. Par ailleurs, il détient une autre filiale (B) établie dans un pays dont le tarif du même impôt est de 25 %. La société A vend des marchandises à la société B pour un prix anormalement élevé, du moins supérieur à celui qu'elle pratique habituellement. De cette façon, A augmente ses profits, qui sont faiblement imposés, tandis que B accroît ses charges, ce qui réduit ses bénéfices, plus lourdement taxés. Cette technique, appelée celle des *prix de transfert*, permet ainsi au groupe de concentrer ses profits dans l'État fiscalement le plus généreux. Plutôt que d'attribuer directement des bénéfices, au moyen de distributions de dividendes, le groupe les transfère de cette façon, indirectement.

Il existe d'autres moyens de procéder à un transfert indirect des profits : redevance de brevet d'un montant excessif, prêt sans intérêts, charges communes au groupe mal réparties entre les sociétés qui le composent, etc.

1076-17 Risque. En cas de contrôle fiscal, les enjeux financiers représentés par les prix de transfert peuvent être énormes, sachant que la valeur des biens et services échangés au sein des groupes internationaux est considérable. Ainsi, lorsqu'une société du groupe est chargée de la fabrication des produits et d'autres de leur commercialisation, cela représente des volumes de ventes, de l'une vers les autres, très importants.

1076-18 Double imposition. Une double imposition est même possible. Par exemple, une filiale (X) concède l'exploitation d'un brevet à sa sœur (Y), établie dans un autre État. Les parties se sont entendues sur un montant de redevance de 100. Les deux sociétés font l'objet de contrôles fiscaux de la part des administrations des pays où elles sont implantées. La filiale X se voit reprocher d'avoir consentie une redevance trop faible, de façon à réduire les produits correspondants ; le fisc estime qu'elle devrait s'élever à 120. L'administration de l'État où est établie la filiale Y soutient à l'inverse que la redevance est trop élevée, moyen pour la société d'accroître ses charges ; son montant devrait être de 80. Les deux entreprises font donc l'objet de rectifications, rehaussant le résultat du manque à gagner pour X ($120 - 100 = 20$) et rejetant des charges la partie jugée excessive s'agissant d'Y ($100 - 80 = 20$). Si l'on raisonne au niveau du groupe, celui-ci subit deux rectifications faisant double emploi.

b. La présomption de l'article 57

α. Conditions

1076-19 Texte. L'article 57 du Code général des impôts prévoit que lorsqu'une entreprise³² établie en France consent un avantage anormal à une autre entreprise, implantée à l'étranger et présentant un lien de dépendance avec la première, il existe une présomption de transfert indirect de bénéfices. Le texte s'applique tant en matière d'IS que d'IR.

1076-20 Lien de dépendance. Le lien de dépendance peut être juridique ou économique. Dans la première hypothèse, une entreprise détient la majorité du capital de l'autre, ou encore les deux sont détenues par le même groupe. En l'absence de lien juridique, une dépendance économique se caractérise, à titre d'exemple, par une entreprise constituant le seul client d'une autre.

³² Entreprise individuelle, société, ou même succursale, alors que celle-ci n'est pas dotée de la personnalité juridique.

Il appartient à l'administration de prouver la réalité du lien de dépendance, sauf si l'entreprise étrangère est établie dans un État à fiscalité privilégiée ou un ETNC. Face à une telle situation, en effet, l'implantation est suffisamment suspecte pour dispenser le fisc de démontrer le lien de dépendance.

1076-21 Acte anormal de gestion. L'administration doit également prouver que l'entreprise située en France a commis un acte anormal de gestion. En d'autres termes, l'entité française s'est appauvrie au bénéfice de l'entreprise établie à l'étranger, en accordant à celle-ci un avantage sans contrepartie, ou dont la contrepartie est insuffisante. Par exemple, un prêt sans intérêts a été consenti, ou moyennant un intérêt inférieur à celui du marché bancaire.

Lorsque l'avantage est constitué par un prix excessif ou, à l'inverse, anormalement bas, toute la difficulté est de déterminer le juste prix. Si plusieurs méthodes de calcul sont possibles, aux yeux de la jurisprudence française il s'agit, en priorité, du prix du marché, celui que l'entreprise facture aux clients avec lesquels elle n'a pas de lien de dépendance. La même idée est retenue par l'OCDE, qui parle de *prix de pleine concurrence* (*arm's length*³³ *price*). Pour apporter la preuve que le prix est trop bas ou trop élevé, et donc établir l'acte anormal de gestion, l'administration doit procéder à des comparaisons. Il lui faut démontrer que pour un produit similaire à celui en cause, le prix généralement pratiqué est différent.

β. Conséquences

1076-22 Présomption simple. Si le fisc prouve la réalité d'un lien de dépendance et d'un acte anormal de gestion, il profite d'une présomption de transfert indirect de bénéfices. Autrement dit, l'entreprise est supposée s'être appauvrie pour échapper à l'impôt en France. Il s'agit cependant d'une présomption simple³⁴, qui donc peut être renversée par la preuve contraire³⁵. Par exemple, une société française a certes accordé un prêt sans intérêts à sa filiale étrangère, mais parce que celle-ci rencontrait des difficultés financières.

1076-23 Double peine. Si le transfert indirect de bénéfices est avéré, l'entreprise française qui l'a commis subit une double peine. Tout d'abord, son résultat est rehaussé soit de la charge déduite à tort, soit du manque à gagner dont elle s'est privée. Par ailleurs, si la société française est soumise à l'IS, l'entreprise étrangère est réputée avoir profité d'une distribution de bénéfices, sur laquelle elle est également imposable. Mais, dès lors que l'administration de notre pays ne saurait réclamer cette imposition à un contribuable étranger, c'est à la société française qu'il revient de payer, sous la forme d'une retenue à la source³⁶.

Ce régime, très sévère, peut être adouci. En effet, la société française échappe à la retenue à la source si, d'une part, elle accepte la rectification – c'est-à-dire le rehaussement de son résultat – et les pénalités qui l'accompagnent ; d'autre part, si l'entreprise étrangère lui reverse les sommes réputées distribuées.

³³ « À la distance d'un bras » : soit l'espace qui nous éloigne des personnes qui ne nous sont pas familières, à l'inverse les intimes peuvent s'approcher davantage.

³⁴ Une présomption simple suppose une vérité que l'on peut combattre, en apportant la preuve qu'elle est inexacte. Elle s'oppose à la présomption irréfragable, laquelle énonce un fait dont la réalité ne peut pas être contestée.

³⁵ Le professeur D. GUTMANN (*Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 11^e éd., 2020, n° 654, note 150) conteste l'idée de présomption. Il soutient qu'il s'agit d'un simple partage de la preuve : il revient à l'administration de lancer les hostilités, en arguant l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, puis l'entreprise est appelée à se défendre, en démontrant qu'elle a respecté son intérêt. Il est vrai que cette dialectique de la preuve, ou lutte probatoire, est courante en droit fiscal. Il demeure que l'article 57 fut adopté pour faciliter les lourdes obligations de preuve qui, dans le domaine des prix de transfert, pèsent sur l'administration. De plus, l'entreprise ne doit pas se contenter d'apporter sa part de vérité, il lui faut établir que l'accusation du fisc n'est pas fondée.

³⁶ Lorsque l'entreprise étrangère constitue une personne morale, le taux de la retenue est de 30 % si elle est implantée dans un État n'ayant pas conclu de convention fiscale avec la France. Dans le cas inverse, le taux est de 5 % ou 15 %, selon ce qui est prévu par la convention (Ph. OUDENOT, *Fiscalité approfondie des sociétés*, 5^e éd., LexisNexis, 2020, n° 418).

c. Précautions

1076-24 Plan. Outre la présomption de l'article 57, plusieurs mesures ont été prises pour faciliter les obligations du fisc en vue d'apporter la preuve d'un transfert indirect de bénéfices (α). Mais le contribuable est également protégé face aux risques que représentent les prix de transfert (β).

α . En faveur de l'administration

1076-25 Déclarations et documentation. Tout d'abord, les entreprises françaises de grande taille, appartenant à des groupes internationaux, doivent déposer une déclaration annuelle, exposant leurs relations avec les entreprises étrangères qui leur sont liées. Outre des informations générales sur le groupe, s'y trouve indiquée la méthode de détermination des prix, ou encore les opérations financières entre les sociétés entretenant un lien de dépendance.

Les entreprises de plus grande taille doivent en outre élaborer une documentation dont le contenu a été précisé par l'action 13 du programme BEPS. Il s'agit de détailler avec bien plus de précision le contenu de la déclaration ; par exemple, fournir une copie des accords intra-groupe signés par la société française. Cette dernière n'a pas à déposer – auprès du fisc – cette documentation, mais celle-ci doit être présentée en cas de contrôle fiscal.

Enfin, les très grandes entreprises³⁷ doivent souscrire, toujours en plus, une déclaration pays par pays (CBCR : *country by country reporting*) ; déclaration annuelle précisant, en particulier, la répartition des bénéfices du groupe dans chaque État où celui-ci est implanté.

1076-26 Mise en demeure. Par ailleurs, une règle de procédure a été prévue s'agissant des entreprises, membres d'un groupe international qui, faute d'une taille suffisante, ne sont pas soumises à ces obligations déclaratives et de documentation. À l'occasion d'une vérification de comptabilité, lorsque l'agent chargé du contrôle soupçonne un transfert indirect de bénéfices, il peut, par un courrier, mettre en demeure l'entreprise de lui fournir des informations et/ou des documents. Souvent, cet agent (le vérificateur) interroge l'entreprise sur la méthode de détermination des prix dans les échanges commerciaux avec les entités étrangères du groupe. Si la demande de l'administration n'est pas suivie d'une réponse, ou que celle-ci est insuffisante, le vérificateur détermine seul le montant des bénéfices transférés, à partir des éléments dont il dispose. En outre, l'entreprise subit une amende de 10 000 € par exercice vérifié.

β . En faveur du contribuable

1076-27 Rescrits. Sachant les risques financiers considérables que fait peser sur les entreprises la question des prix de transfert, plusieurs procédures de rescrit³⁸ sont prévues.

Il s'agit tout d'abord de l'*accord préalable bilatéral*. L'initiative revient à l'entreprise établie en France, qui présente à l'administration un dossier dans lequel est détaillée la méthode de détermination des prix de transfert. Le fisc étudie le dossier et prend contact avec l'administration de l'État étranger où est implantée la filiale du groupe ayant des relations commerciales avec la société française. Si les deux administrations en cause approuvent le calcul des prix retenu par les entreprises, celles-ci ne sont pas à l'abri d'un contrôle fiscal, mais les prix retenus ne pourront pas être contestés.

³⁷En termes de chiffre d'affaires, les entreprises astreintes à la déclaration annuelle sont celles dont les recettes dépassent 50 millions d'euros, 400 millions pour celles devant rédiger la documentation, 750 millions s'agissant de celles soumises à la déclaration pays par pays.

³⁸ Sur la notion de rescrit, v. *supra*, n° 113.

L'autre procédure de rescrit est moins lourde : l'*accord préalable unilatéral*. Cette expression est paradoxale puisqu'un accord suppose la rencontre de plusieurs volontés, il ne saurait donc être unilatéral. Elle signifie que le consentement n'est donné que par le fisc français, si celui-ci bien sûr approuve les prix pratiqués par l'entreprise. Le groupe, cependant, n'est pas protégé face aux administrations étrangères, qui pourront contester les mêmes prix.

2. Les entreprises étrangères contrôlées (CGI, art. 209 B)

1076-28 Plan. Après avoir étudié le montage en cause (a), on verra que les règles qui le répriment diffèrent selon le lieu d'implantation de l'entreprise étrangère (b) : dans l'Union européenne ou hors de celle-ci.

a) Montage

α. L'évasion fiscale

1076-29 Filiale paradisiaque. Il est tentant, pour une société française, de créer une filiale³⁹ dans un paradis fiscal, pour y générer des bénéfices qui n'y sont pas, ou très faiblement, taxés. La filiale est souvent constituée sous la forme d'une holding, qui donc se contente de percevoir des revenus passifs : dividendes, intérêts, redevances, etc. On parle alors de *société-relais*, dès lors que celle-ci n'a pas d'activité économique réelle. Les profits de la filiale sont distribués à la société française sous forme de dividendes, distributions exonérées en application du régime mère-fille (v. *supra*, n° 1017). Or, ce régime a pour but d'éviter une double imposition à l'IS : une première fois sur la tête de la fille à raison des bénéfices dégagés par celle-ci, une seconde fois à la charge de la mère du fait des dividendes qu'elle a reçus. L'esprit de ce régime est ici détourné dès lors que les profits de la filiale ne sont pas, ou très peu, imposés.

β. Sa répression

1076-30 Imposition en France. En réaction, l'article 209 B du CGI prévoit que lorsqu'une société française soumise à l'IS détient une filiale⁴⁰ ou un établissement stable dans un État à fiscalité privilégiée, les bénéfices dégagés dans celui-ci sont imposables sur la tête de la société établie en France. Dans l'hypothèse d'une filiale, il n'est pas besoin que celle-ci prenne la décision de distribuer un dividende au profit de la société française. Il suffit, en effet, que l'entreprise paradisiaque dégage des bénéfices pour que ceux-ci soient réputés distribués à cette société, sans ouvrir droit au régime mère-fille. Il s'agit d'une dérogation importante au principe de territorialité de l'IS français, voulant que seuls les profits réalisés sur le territoire de notre pays y soient imposables.

1076-31 Proportion. Les bénéfices de la filiale sont imposables en France à proportion de la participation de la mère. Si, par exemple, celle-ci détient 80 % du capital de la fille, elle est réputée se voir distribuer 80 % des profits dégagés par la filiale.

Si l'entreprise étrangère est constituée par un établissement stable, une telle entité n'a pas de personnalité juridique. Il ne saurait alors être question de tenir compte d'un pourcentage de détention du capital de la fille

³⁹ En anglais, il est question de CFC : *controlled foreign corporation*, « personne morale étrangère contrôlée ».

⁴⁰ Le droit fiscal respecte ici la règle du droit commercial, selon lequel il n'est question de filiale qu'en présence d'une société dont plus 50 % du capital est possédé par une autre.

La détention de la filiale paradisiaque peut être directe ou indirecte. Par exemple, une SA française détient 70 % d'une société espagnole qui elle-même possède 80 % d'une filiale établie dans un paradis fiscal. La SA peut se voir appliquer l'article 209 B dès lors qu'elle détient plus de 50 % de la filiale : 70 % x 80 % = 56 %.

Plusieurs sociétés françaises pourraient constituer, dans un paradis, une filiale, chacune détenant moins de la moitié du capital de celle-ci. Dans cette hypothèse, le seuil est abaissé à 5 %, comme dans le régime mère-fille.

par la mère, car il n'existe qu'une seule société, française. C'est pourquoi la totalité des bénéfices de l'établissement stable est imposable en France, comme si la société les avait réalisés elle-même.

1076-32 Double imposition. Dans le cas où l'entreprise étrangère paye de l'IS à son État d'implantation, se présente un cas de double imposition : les profits de l'entreprise sont taxés deux fois, même si l'impôt qu'elle supporte localement, par hypothèse, est faible. C'est pourquoi, l'IS étranger vient en moins de celui français. En effet, si l'article 209 B tend à éviter une double exonération, il ne doit pas non plus conduire à une double imposition. Dans l'hypothèse où la société française a dégagé des déficits, ceux-ci sont diminués du montant des bénéfices de l'entreprise paradisiaque.

b. Implantation de l'entreprise étrangère

1076-33 Liberté d'établissement. L'article 209 B s'oppose au principe communautaire de la liberté d'établissement, voulant que toute entreprise puisse être implantée sur le territoire de l'un quelconque des États membres de l'Union européenne. Or, en réputant imposables en France des bénéfices réalisés à l'étranger, le texte fait obstacle à l'exercice de cette liberté. En effet, il dissuade une société française de s'implanter dans un autre État membre. C'est pourquoi le texte contient une condition supplémentaire lorsque l'entreprise étrangère est établie dans l'Union. L'administration française ne peut appliquer l'article 209 B qu'en apportant la preuve que la création de l'entreprise constitue un montage artificiel, dont le but est d'échapper à l'impôt en France.

1076-34 Irlande. Par exemple, une société établie à Paris constitue une filiale en Irlande, où le taux de l'IS est de 12,5 %, ce qui fait de cet État un paradis fiscal au regard de la loi française. Si la filiale exerce une activité économique réelle, l'article 209 B ne peut être mis en œuvre. À l'inverse, s'il s'agit d'une coquille vide, dépourvue de moyens humains et matériels, on est en présence d'un montage artificiel. Celui-ci a pour but d'attribuer à la filiale des revenus passifs, de manière à localiser des bénéfices en Irlande, pour qu'ils y soient peu imposés.

1076-35 Hors UE. Si l'entreprise étrangère est implantée dans un État à fiscalité privilégiée situé hors de l'Union, la charge de la preuve est inversée. Il appartient à la société française de démontrer que l'activité de l'entreprise est réelle, en ce sens qu'elle génère des revenus actifs et non passifs. Cette preuve est réputée apportée, précise l'article 209 B III, si l'activité est de nature industrielle ou commerciale. À l'inverse, une activité patrimoniale, par exemple la gestion d'actifs financiers, ou libérale, comme la fourniture de conseils, contraint la société française à apporter la preuve de la réalité de l'activité exercée. Ce qui revient à démontrer que l'implantation de l'entreprise à l'étranger ne constitue pas, là encore, un montage artificiel. Les activités industrielle et commerciale sont ainsi favorisées parce que leur réalité est bien plus facile à établir que s'agissant d'activités patrimoniale ou libérale. Celles-ci consistent en effet à réaliser des services qui, par nature, sont immatériels.

* * *

On aura remarqué que la question de l'évasion fiscale internationale intéresse principalement les groupes de sociétés.

Chapitre 1. Le groupe fiscalement intégré

1090 Provision. – Par exemple, une mère intégrante est venue au secours d'une filiale intégrée **gravement déficitaire**. La première a prêté à la seconde, au début de l'exercice N, une somme d'argent. À la fin de ce même exercice, les résultats de la fille s'annoncent si mauvais que la mère doute qu'elle sera, un jour, remboursée. Elle comptabilise en conséquence une provision pour créance douteuse. De son côté, la filiale, **dégage sur l'exercice N un déficit qui vient diminuer le résultat du groupe**. Or, la provision passée par la mère **réduit également le résultat de cette dernière et dès lors celui d'ensemble**. On se trouve alors face à une double déduction, que l'on

évite en réintégrant fiscalement la provision. Mais la reprise ultérieure de celle-ci sera déduite de manière extracomptable.

1095 **Plus-values externes.** – En revanche, les plus-values réalisées par les sociétés membres à raison de ventes conclues avec des entreprises étrangères au groupe répondent aux règles ordinaires, celles applicables à une société isolée. Autrement dit, ces plus-values n'appellent pas de retraitements dès lors qu'elles augmentent le résultat d'ensemble.

Les plus-values à long terme imposables à un taux minoré, par exemple celui de 10 % sur les brevets, sont globalisées au niveau de la mère intégrante et compensées avec les moins-values à long terme de même nature. La plus ou moins-value nette qui en ressort suit les règles de droit commun (v. *supra*, n° 643 et s.).

1102 **Plafonds.** – Les mêmes seuils de déduction des charges financières que ceux prévus pour la société isolée (v. *supra*, n° 953 et s.) s'appliquent au groupe intégré. Les règles sont en effet identiques : lorsque ces charges nettes dépassent trois millions d'euros ou 30 % de l'Ebitda fiscal, leur déductibilité est limitée. Mais le plafond applicable est déterminé au niveau du groupe et non de chacune des sociétés qui le composent, celui de trois millions est donc beaucoup plus rapidement atteint. Cependant, en application du principe de neutralité, on ne prend pas en compte les charges et produits financiers qui résultent de créances liant entre elles les sociétés du groupe.

1123 **Causes et conséquences.** – Plusieurs raisons peuvent conduire une société à sortir du groupe : la mère en a décidé ainsi, elle a mis fin à l'option, sa participation dans la filiale est devenue inférieure à 95 %, la filiale en question a cessé son activité, etc. En cas de sortie, certaines mesures prises antérieurement pour neutraliser les opérations intra-groupe sont remises en cause. Ainsi une plus-value interne, exonérée du temps de l'intégration, devient imposable en cas de sortie ; elle est, en effet, devenue externe puisque réalisée entre une société du groupe et une autre qui n'y appartient plus. La plus-value est diminuée des amortissements supplémentaires déjà réintégrés (v. *supra*, n° 1093). En effet, ces amortissements étaient excessifs du temps de l'intégration, ils ne le sont plus dès lors que la société ayant acquis l'immobilisation est sortie du groupe.

Chapitre 2. Le groupe non intégré

1131 **Mère poule.** – La jurisprudence est plus libérale lorsque la société mère détient 100 % ou presque la totalité du capital d'une filiale. La première peut vendre à la seconde des marchandises, ou lui rendre des services, au prix coûtant, autrement dit, sans prendre de marge bénéficiaire. Il en va de même pour des frais de siège, à savoir des charges de direction générale du groupe ; ou encore des dépenses de recherche ou de publicité faites dans l'intérêt commun, les deux entreprises commercialisant la même nature de produits. De nouveau, ces frais peuvent être facturés, par la mère à la filiale, à leur prix de revient, donc sans profit. *A priori*, il est anormal que la mère renonce ainsi à réaliser des bénéfices. Mais, en réalité, dès lors qu'elle détient la totalité du capital de la filiale ou presque entièrement celui-ci, les intérêts des deux sociétés se confondent. En effet, en s'abstenant de facturer une marge, la mère accroît les profits de la filiale, qu'elle-même peut percevoir sous forme de dividendes.

B. La lutte contre la sous-capitalisation

1150 **Plan.** – La loi pose des conditions générales (1) à la déduction des intérêts. Par ailleurs, elle définit un seuil, ou ratio (2), permettant de traduire un état de sous-capitalisation, avant de tirer les conséquences de celle-ci (3).

1. Conditions générales

1151 Sociétés liées. – Une société obtient donc un financement d’une autre, les deux étant unies par un lien de dépendance. Ce lien est caractérisé si, à titre principal, une entreprise contrôle une autre pour en détenir la majorité du capital, ou si les deux sont contrôlées par une troisième. Il est ainsi fréquent que le financement résulte d’une société actionnaire de celle emprunteuse. En conséquence, la loi pose les mêmes conditions à la déduction des intérêts que celles de la rémunération des comptes courants d’associés.

1152 Capital libéré, taux maximum. – En premier lieu, la société ne peut déduire les intérêts dus aux emprunts qu’elle a contractés auprès des entreprises liées que si son capital a été entièrement libéré (v. *supra*, n° 985). On comprendrait mal, en effet, qu’elle ait besoin de financement, alors que ses associés n’ont pas effectivement mis leurs apports à sa disposition.

En second lieu, le taux d’intérêt payé par la société, à raison d’un prêt consenti par une personne morale⁴¹ du même groupe, ne doit pas dépasser le maximum fixé pour la rémunération des comptes courants d’associés. Soit, en 2020, un taux de 1,18 %.

En plus de ces deux conditions générales, la loi fixe un ratio permettant de traduire un état de sous-capitalisation.

2. Ratio de sous-capitalisation

1153 Fonds propre et dettes. L’endettement est excessif si les prêts⁴² consentis par les sociétés liées dépassent **une fois et demie** les fonds propres⁴³ de l’entreprise emprunteuse. Les fonds propres correspondent, le plus souvent, à l’actif net ; autrement dit l’actif moins les dettes de l’entreprise, soit la richesse nette de celle-ci. Dès lors que les entreprises liées sont des actionnaires de celle financée, plutôt que d’endetter celle-ci, elles devraient participer à l’augmentation de son capital ; opération qui constitue le mode normal de financement d’une société. Le capital représente l’essentiel des fonds propres.

1154 Exemple. Une filiale, la SA Poussin, a versé, au titre de l’année N, 660 000 € d’intérêts en rémunération d’un prêt de 50 millions d’euros accordé par sa société mère, la SA Poule. Les fonds propres de Poussin s’élèvent à 20 millions.

La filiale est sous-capitalisée car le rapport entre la dette et les fonds propres est de $50 / 20 = 2,5$; soit une proportion supérieure à 1,5. Ou encore, l’endettement de Poussin ne devrait pas être supérieur à $20 \text{ millions} \times 1,5 = 30 \text{ millions d’euros}$, or le prêt consenti par la mère est de 50 millions.

3. Conséquences de la sous-capitalisation

a. Plafonds

1155 Dettes externes. En présence d’une entreprise dont l’endettement est excessif, deux doubles plafonds sont fixés pour déterminer le montant des charges financières déductibles. Le premier correspond au droit commun :

⁴¹ Si le prêteur est un associé personne physique, seules la libération du capital et la limite de rémunération des comptes courants s’appliquent, à l’exclusion donc du ratio.

⁴² Bien entendu, le chiffre des dettes de l’entreprise peut varier sur l’exercice. Dans ce cas, il faut retenir leur montant moyen pendant l’année. Ce qui contraint à un calcul pour le moins fastidieux : totaliser les dettes au titre de chaque jour composant l’exercice et diviser ce cumul par le nombre de jours.

⁴³ Il peut s’agir du montant des fonds propres à l’ouverture ou à la clôture de l’exercice, à l’entreprise de choisir celui qui lui est le plus favorable, c’est-à-dire le plus élevé.

les intérêts ne peuvent dépasser **trois millions d'euros** ou **30 % de l'Ebitda fiscal** (v. *supra*, n° 953 et s.). Ce seuil ne retient que les dettes contractées auprès d'entreprises non liées à celle emprunteuse ; dettes que l'on peut dire externes, puisqu'elles ne sont pas dues à d'autres sociétés du groupe. Ces dettes externes peuvent traduire un endettement excessif, pour dépasser trois millions d'euros ou 30 % de l'Ebitda fiscal ; mais pas une sous-capitalisation au sens de la loi. En effet, on ne parle de sous-capitalisation que s'agissant d'une société mère, par exemple, qui, au lieu d'augmenter le capital de sa filiale, l'endette de manière excessive.

1156 Dettes internes. Le second plafond a pour objet de cibler les charges financières causées par des dettes contractées auprès des entreprises liées. Charges qui, elles, provoquent la sous-capitalisation. On peut alors parler de dettes internes au groupe. Les intérêts en cause étant suspects, les seuils sont fixés plus bas : **un million d'euros** ou **10 % de l'Ebitda fiscal**.

Si l'entreprise détient des dettes externes et internes, la part des charges financières déductibles est calculée à raison des deux plafonds.

b. Ratios d'endettement

1157 Endettement externe et interne. Le premier plafond conduit au calcul d'un ratio d'endettement externe égal à : $[\text{dettes externes} + (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes}$. Le ratio d'endettement interne, correspondant au second plafond, se calcule ainsi : $[\text{dettes internes} - (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes}$. S'agissant de la seconde formule, on reproche aux dettes internes de provoquer la sous-capitalisation de la société. Mais cette situation n'est atteinte qu'au-delà d'une fois et demie les fonds propres. C'est pourquoi cette même limite vient en moins des dettes internes. Parmi ces dernières, on ne retient donc que celles qui conduisent à sous-capitaliser la société. En revanche, dans la première formule, les dettes externes ne peuvent pas être à l'origine de la sous-capitalisation, la limite d'une fois et demie les fonds propres leur est donc ajoutée.

1158 Intérêts déductibles et reportables. Ces ratios permettent de calculer, parmi les dettes totales, la proportion de l'endettement externe et celle de l'endettement interne. Ils aboutissent à des pourcentages grâce auxquels on détermine le montant des intérêts générés par les dettes externes et ceux dus aux dettes internes.

Si une partie de ces charges n'est pas déductible, la part exclue est reportable sur les exercices suivants⁴⁴, sans condition de délai. L'entreprise est ainsi invitée à assainir, dans le futur, sa situation financière : si son endettement baisse, elle pourra déduire tous les intérêts, voire également ceux non déductibles des exercices précédents.

S'agissant des intérêts produits par les dettes externes, la totalité des charges non déductibles est reportable. À l'inverse, seul **un tiers** des intérêts non déductibles correspondant aux dettes internes peut être reporté ; de manière, toujours, à lutter contre la sous-capitalisation.

1158-1 Résumé. La démarche à suivre est donc la suivante :

- vérifier si la société est sous-capitalisée,
- calculer les ratios d'endettement externe et interne,
- calculer les intérêts correspondant à l'endettement externe et interne,
- appliquer les plafonds pour déterminer les intérêts déductibles et non déductibles.

⁴⁴ En revanche, tant qu'une entreprise reste sous-capitalisée, elle ne peut pas reporter les intérêts non utilisés des exercices précédents (v. *supra*, n° 954-10 et s.).

§2. Exemple

1159 **Données.** Une société, au capital entièrement libéré, présente, au titre de l'exercice N, les caractéristiques financières suivantes, exprimées en millions d'euros :

- fonds propres : 21
- dettes externes : 60
- dettes internes : 40, les taux d'intérêt pratiqués ne dépassent celui des comptes courants d'associés
- charges financières nettes : 5
- Ebitda fiscal : 15

1160 **Sous-capitalisation.** Les dettes internes ne devraient pas dépasser une fois et demie les fonds propres, or elles s'élèvent à 40 alors que le seuil se situe à $21 \times 1,5 = 31,5$. La société est donc sous-capitalisée.

1161 **Ratios d'endettement.** Le ratio d'endettement externe est de : $[\text{dettes externes} + (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes} = [60 + (1,5 \times 21)] / 60 + 40 = 91,5 / 100 = 91,5 \%$. Le ratio d'endettement interne s'élève à : $[\text{dettes internes} - (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes} = [40 - (1,5 \times 21)] / 60 + 40 = 8,5 / 100 = 8,5 \%^{45}$.

Les charges financières nettes soumises au ratio d'endettement externe sont de $5 \times 91,5 \% = 4,575$; ou 4 575 000 €. Celles relevant du ratio d'endettement interne sont égales à $5 \times 8,5 \% = 0,425$; ou 425 000 €.

1162 **Plafonds.** Le seuil de l'Ebitda fiscal ($15 \times 30 \% = 4,5$ millions et $15 \times 10 \% = 1,5$ million) constitue le plus haut des deux plafonds, celui de droit commun s'élevant à 3 millions, celui propre à la sous-capitalisation étant égal à 1 million.

Le plafond de droit commun est de $(30 \% \times \text{Ebitda fiscal}) \times 91,5 \% = (30 \% \times 15) \times 91,5 \% = 4,1175$; ou 4 117 500 €. Les intérêts produits par les dettes externes sont déductibles à hauteur de ce montant. Le solde ($4 575 000 - 4 117 500 = 457 000$ €) doit être réintégré fiscalement, il est reportable sur les exercices suivants sans condition de délai.

Le plafond anti-sous-capitalisation est de $(10 \% \times \text{Ebitda fiscal}) \times 8,5 \% = (10 \% \times 15) \times 8,5 \% = 0,1275$ ou 127 500 €. Les intérêts déductibles générés par les dettes internes sont égaux à cette somme. Le solde ($425 000 - 127 500 = 297 500$ €) doit être réintégré de manière extracomptable ; il est reportable indéfiniment, mais seulement à hauteur du tiers de son montant : $297 500 / 3 = 99 167$ €.

1163 **Conclusion.** Au total, les intérêts déductibles s'élèvent à 4 117 500 € (endettement externe) + 127 500 (endettement interne) = 4 245 000 €. On constate que la société peut déduire très peu de charges financières causées par l'endettement interne, du fait de la sous-capitalisation que provoque celui-ci.

⁴⁵ Bien entendu, on peut également calculer ce ratio d'endettement interne en posant : $100 - 91,5 = 8,5$.

Deuxième partie

L'imposition de la valeur ajoutée par l'entreprise : la TVA

1216 **Option.** – Il s'agit là encore de locaux à usage professionnel, mais loués nus. L'opération est normalement exonérée, cependant le propriétaire dispose d'une option pour la TVA, afin de soumettre les loyers à celle-ci. Ce choix s'opère [local par local](#). Il doit figurer dans le contrat de bail, ce qui suppose donc que le locataire donne son accord. Cette option est particulièrement intéressante si le bailleur a fait construire l'immeuble qu'il donne en location. En effet, il peut alors déduire la TVA sur la construction du bien, ce qui réduit le coût de celui-ci de 20 %⁴⁶.

1255 **Paiement avant livraison.** – Toutefois, l'option pour les débits ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la TVA. Si, par exemple, un acompte est versé, donc avant la livraison, la TVA doit être collectée sur le montant ainsi payé. En somme, la règle du paiement reprend ses droits. La loi fiscale fait ainsi en sorte que le Trésor perçoive la TVA le plus tôt possible : soit à la livraison, soit à l'occasion d'un paiement si celui-ci intervient avant la livraison.

Par exemple, Mario a opté pour les débits. [Il effectue des travaux dans une entreprise dont le dirigeant](#) ne lui inspire pas confiance : le plombier craint de ne pas être payé. Il réclame au client le versement d'un acompte de 40 % avant de réaliser les travaux. Le coût total de ceux-ci est de 250 € HT. [Le taux normal de la TVA \(20 %\) trouve à s'appliquer.](#)

Mario doit collecter la TVA lors du paiement de l'acompte à hauteur de : $250 \times 40 \% \times 20 \% = 20 \text{ €}$, puis de nouveau à la livraison pour : $250 \times 60 \% \times 20 \% = 30 \text{ €}$.

1313 **Essence et gazole.** – Longtemps la TVA sur l'essence n'a pas été déductible. Au contraire du gazole, qui fait tourner les moteurs diesel, et qu'utilisent quasiment tous les véhicules utilitaires. Cependant, le gazole alimentant une voiture de tourisme n'ouvrait, et n'ouvre toujours droit à déduction qu'à hauteur de 80 %. À l'inverse, la TVA sur l'essence n'était jamais déductible, même s'agissant des rares véhicules utilitaires qui utilisent ce carburant.

Et puis l'on s'est rendu compte que les moteurs diesel étaient les plus polluants... Il a donc été décidé de progressivement aligner le régime de l'essence sur celui du gazole. Il est prévu qu'en 2022 les deux carburants seront déductibles à 100 % pour les véhicules utilitaires et à 80 % s'agissant des voitures de tourisme.

Au titre de l'année [2021](#), les pourcentages de TVA déductible sont les suivants :

	Véhicule utilitaire	Voiture de tourisme ⁴⁷
Essence	80 %	80 %
Gazole	100 %	80 %

1354 **Usage durable.** – Comme pour les BIC, au regard de la TVA, une immobilisation est un bien dont l'entreprise est censée faire un usage durable : cinq ans pour un bien meuble, vingt ans s'agissant d'un immeuble. Si, avant

⁴⁶Soit le taux normal de la TVA, applicable aux constructions d'immeubles.

⁴⁷Ou tout véhicule exclu du droit à déduction.

l'écoulement de ces délais, certains événements se produisent, la TVA initialement déduite est remise en cause. L'hypothèse la plus courante est celle de la vente d'une immobilisation, lorsque cette cession n'est pas soumise à la TVA. Illustrons cette question avec la vente d'une immobilisation dans le délai, en distinguant selon que le vendeur est un redevable « entier » (1) ou un redevable partiel (2).

1367 Seuils des régimes d'imposition. – En chiffre d'affaires annuel hors taxes.

Régime	Ventes	Services
Franchise en base	inférieur à 85 800 €	inférieur à 34 400 €
Simplifié	entre 85 800 et 818 000 €	entre 34 400 et 247 000 €
Normal	supérieur à 818 000 €	supérieur à 247 000 €

1411 Preuve. – Pour bénéficier de l'exonération, le vendeur doit avoir obtenu de son client le numéro d'identification de celui-ci et vérifié sa validité sur le site de la Commission européenne. Le vendeur doit de plus correctement reporter la livraison en cause sur la DEB. Il lui faut enfin apporter la preuve que les marchandises vendues ont bien franchi la frontière de son État d'implantation. Cette preuve est souvent établie par un document de transport : la facture du transporteur ou, si le vendeur a lui-même assuré la délivrance des produits, un bon de livraison signé par le client.

1413 Exigibilité. – En revanche, l'exigibilité est reportée au 15 du mois suivant celui de la livraison. Par exemple, une entreprise portugaise réceptionne le 4 avril, jour du fait générateur, des marchandises venues de Finlande. L'exigibilité interviendra le 15 mai, alors qu'en droit commun elle correspond également à la date de livraison. L'opération devra donc être déclarée au titre du mois de mai. Ce délai supplémentaire, du fait de l'éloignement, permet à l'acheteur de disposer du temps pour recevoir la facture, sachant que c'est sur la base de celle-ci qu'il autoliquide la TVA.

Au principe fixant l'exigibilité au 15 du mois suivant la livraison, il existe une exception : si la facture parvient au client avant ce jour, la date d'exigibilité correspond à celle du justificatif. Dans notre exemple, la facture finlandaise, en date du 10 avril, arrive au Portugal le 16 de ce mois ; l'exigibilité intervient le 10 avril et l'acquisition doit être déclarée au titre de ce même mois. En effet, la facture ayant été reçue rapidement, il n'y a plus de raison d'attendre le 15 mai.

1417 Seuil. – Une entreprise européenne réalise des ventes par correspondance si son chiffre d'affaires dans les autres États membres que le sien dépasse 10 000 € HT par an. Par exemple, une société luxembourgeoise procède à des ventes en direction de la France, de l'Allemagne et de la Belgique. Dès lors qu'elle franchit le seuil de 10 000 € pour l'ensemble de ces opérations, elle est considérée comme une entreprise de ventes par correspondance. Si, à l'inverse, le chiffre d'affaires réalisé dans le reste de l'Union n'est pas supérieur à 10 000 € HT par an, l'entreprise n'est pas considérée comme pratiquant des ventes par correspondance. Certes, elle réalise des ventes à distance, mais à raison d'un chiffre d'affaires modeste.

1461 À autrui. – Seconde condition, le support du service doit avoir donné lieu à une déduction de TVA. Par exemple, une entreprise a pour activité la location de camions. Elle utilise un des véhicules pour déménager gratuitement un ami du dirigeant. Dès lors que de la TVA a été déduite sur l'achat du camion, support du service, et que le véhicule n'est pas utilisé pour les besoins de l'entreprise, il faut déclarer une livraison à soi-même. La

base de celle-ci est constituée par le coût de revient de la prestation, autrement dit ce que l'utilisation du camion coûte à l'entreprise.

L'exigibilité de la TVA ne peut pas correspondre à la date du paiement, comme en droit commun, puisqu'aucun prix n'est payé. En conséquence, elle intervient au jour de l'exécution du service.

Troisième partie

L'imposition du capital de l'entreprise

Droits de succession

1593 **Dettes envers les héritiers.** – De même, sont présumées ne pas être déductibles, sans condition de délai, les dettes contractées par le défunt auprès de ses héritiers. Par exemple, un fils a prêté de l'argent à son père, le *de cuius* ; la loi suppose que ce prêt a été consenti dans le but de réduire la base imposable. La preuve contraire peut être apportée, par un écrit, mais dont la force probante est renforcée. En effet, il doit s'agir soit d'un acte authentique, soit d'un acte sous seing privé ayant date certaine, donc soumis à la formalité de l'enregistrement. Il appartient aux héritiers de se ménager un tel moyen de preuve, bien entendu avant le décès du *de cuius*. Dans l'exemple

1602 **Solution.** – La part nette imposable de Paul et Virginie est, pour l'un comme l'autre, de $525\,300 - 100\,000 = 425\,300$ €. Chacun devra verser des droits de : $(425\,300 \times 20\%) - 1\,806 = 83\,254$ €.

La part de Marguerite, après abattement, se monte à $52\,000 - 15\,932 = 36\,068$ €. Elle doit acquitter : $(36\,068 \times 45\%) - 2\,443 = 13\,788$ €.

Bertrand ne peut profiter que de l'abattement minimal : $3\,250 - 1\,594 = 1\,656$ €. Il lui faut payer : $1\,656 \times 60\% = 994$ €.

Impôt sur la fortune immobilière

1630 **Appréciation.** – L'IFI a le mérite de mieux répartir la pression fiscale. Il taxe le capital en lui-même, et non seulement lorsqu'il bouge, comme les droits d'enregistrement. De cette façon, le patrimoine immobilier est directement atteint, de même que l'IR frappe sans détour le revenu et la TVA la dépense. Mais l'IFI souffre du plus grave défaut qui puisse affecter un impôt : il rapporte très peu d'argent, son rendement est d'un peu plus de deux milliards d'euros, ce qui représente une goutte d'eau dans les recettes fiscales de l'État. Alors qu'il se veut juste, l'impôt produit pourtant des injustices. En effet, ce sont les moins riches parmi les riches dont le patrimoine est essentiellement immobilier. À l'inverse, les plus aisés le sont du fait de la détention de titres de sociétés, qui eux échappent à l'IFI.

Impôts locaux

1686-1 **En voie d'extinction.** – La taxe d'habitation étant sans doute l'imposition la plus injuste de notre système fiscal, il a été décidé de réduire considérablement son champ d'application. À cette fin, un dégrèvement a été instauré à partir de 2018. Son taux va croissant d'année en année, pour atteindre 100 % en 2023. Il est donc

prévu qu'à compter de cette date la TH va disparaître, mais uniquement au profit des résidences principales. Les résidences secondaires resteront dès lors imposables.

1695 Immeuble civil ou industriel. – Pour un bien civil, c'est-à-dire voué à l'habitation, ou à l'exercice d'une activité salariée à domicile, l'administration retient des *locaux de référence*. Il s'agit d'immeubles implantés sur la commune dont les caractéristiques sont comparables à celles des bâtiments qu'il s'agit d'évaluer. Après avoir classé un bien dans une catégorie de locaux de référence, le fisc retient la même valeur locative au mètre carré, multipliée par la superficie de l'immeuble, et corrigée en fonction de ses conditions d'équipement et de confort, par exemple la présence d'un ascenseur.

Si le bâtiment est affecté à une activité industrielle, l'administration applique la *méthode comptable*. Celle-ci retient une valeur locative calculée à partir du coût de revient (par exemple le prix d'achat) des biens immobiliers inscrits à l'actif du bilan. Ce coût est multiplié par un taux **net de 4 % ou 4,5 %**, selon la date d'acquisition du bien **et sa nature (terrain ou bâtiment)**, pour aboutir à sa valeur locative.

1707 Taux et dégrèvements. – Le taux de la CVAE est fixé par la loi, et non les collectivités locales, ce qui évite le décalage de deux ans de la CFE. La CVAE due au titre d'une année correspond donc à la valeur ajoutée de l'entreprise pendant cette même période. En principe, il n'existe qu'un seul taux (**0,75 %**) mais seules les grandes entreprises, celles dont le chiffre d'affaires dépasse 50 millions d'euros, l'acquittent en totalité. Les autres sont censées être imposables au même taux, mais bénéficient d'un dégrèvement qui vient le réduire en fonction de leur chiffre d'affaires. Plus celui-ci est faible, plus le dégrèvement est élevé. S'agissant des petites entreprises, celles dont le volume des ventes est inférieur à 500 000 €, le dégrèvement est total, elles échappent donc à la CVAE. Au final, ce système revient à appliquer, de fait, un barème, dont les taux vont de **0,25 % à 0,75 %**.

1708 L'État contribuable. – Pourquoi avoir choisi un mécanisme aussi biscornu ? Parce que les dégrèvements sont pris en charge par l'État. L'entreprise paye la CVAE au Trésor, en tenant compte du dégrèvement auquel elle a droit. L'État verse aux régions, départements et communes une cotisation correspondant au taux de **0,75 %**. Si bien que la différence entre les montants que le Trésor reverse aux collectivités locales et ce qu'il perçoit des entreprises reste à sa charge.

Par exemple, au titre d'une année, le chiffre d'affaires d'une société s'élève à 10 millions d'euros. L'entreprise devrait normalement payer une cotisation de $10\,000\,000 \times 0,75\% = 75\,000$ €. Mais, à raison du dégrèvement, sa CVAE est réduite à 60 000 €, somme qu'elle verse au Trésor. **Celui-ci distribue 75 000 €** aux collectivités locales, alors qu'il n'a perçu que **60 000 €**, il supporte donc la différence.

1710 Plafonnement. – Si le montant total de la CET (et non de la seule CVAE) excède **2 %** de la valeur ajoutée de l'entreprise, celle-ci bénéficie d'un dégrèvement à hauteur de ce dépassement. Elle doit, pour l'obtenir, présenter une réclamation, autrement dit exercer un recours auprès de l'administration. En toute hypothèse, le dégrèvement ne peut avoir pour conséquence de réduire la CET à un montant inférieur à celui de la cotisation minimum de CFE. Là encore, ce dégrèvement est supporté par l'État. Un tel plafonnement permet de réduire la CET à une limite tenant compte des gains réalisés par l'entreprise, puisque la valeur ajoutée est proche du bénéfice courant.

Par exemple, une société a dégagé une valeur ajoutée de 2 millions d'euros à l'issue de l'année N. Au titre de cette même période, elle doit payer une CET de 65 000 €.

Le plafond s'élève à $2\,000\,000 \times 2\% = 40\,000$ €. La limite étant dépassée, la société peut bénéficier d'un dégrèvement de $65\,000 - 40\,000 = 25\,000$ €.

Les restructurations de l'entreprise

1743 **Droit fiscal.** – Au plan fiscal, bailleur et locataire relèvent des BIC, mais le premier est soumis au régime des BIC non professionnels (v. *supra*, n° 314 et s.). Les redevances constituent des produits imposables s'agissant du propriétaire et des charges déductibles pour le locataire-gérant. Elles sont imposables à la TVA. La CET est due par le gérant libre, mais le bailleur doit acquitter la cotisation minimum (v. *supra*, n° 1703). L'enregistrement du bail est facultatif, si donc la formalité n'est pas réalisée aucun droit n'est dû. *Si l'acte est présenté à l'enregistrement, il en coûte un droit fixe de 25 €.*

1749 **Boni ou mali de liquidation.** – Au regard de l'impôt sur les bénéfices, la disparition de la société peut être coûteuse lorsque de la liquidation ressort un actif net important, ce qu'on appelle le *boni de liquidation*. Pour la personne morale, il s'agit d'un bénéfice ordinaire, soumis au **taux normal** ; sauf pour les plus-values à long terme imposables à un taux réduit. S'agissant des associés, le partage du boni correspond à une distribution régulière de bénéfices, dont ils doivent répondre à l'IR ou à l'IS, selon qu'ils constituent des personnes physiques ou morales. En revanche, la reprise des apports n'est pas imposable : ne faisant que récupérer leur mise, les associés ne s'enrichissent pas.

Si, à l'inverse, des opérations de liquidation résulte un déficit, ou *mali de liquidation*, aucun IR ou IS n'est dû ; pas plus que le droit de partage, puisqu'il n'y a rien à se partager. Dans cette hypothèse, *la formalité de l'enregistrement est facultative ; si elle est réalisée, aucun droit n'a à être payé.*

Section 1. Les variations du capital social

1758 **Intangibilité.** – Le principe d'intangibilité du capital interdit aux associés de s'approprier celui-ci au cours de la vie de la société. Ainsi, les montants capitalisés ne peuvent pas être distribués sous forme de dividendes. Cela permet aux créanciers de la personne **morale**, dans le cas notamment où celle-ci serait dissoute, d'être payés avant que les apports ne soient restitués aux associés. Pour autant, cela n'interdit pas d'adapter le montant du capital aux besoins de la société ; par une augmentation (§ 1), ou une réduction de ce capital (§ 2). *L'enregistrement de ces opérations est facultatif ; si la formalité est réalisée, elle l'est gratuitement, aucun droit n'a donc à être versé.*

§1. Augmentation de capital

1759 **Apports ou réserves.** – Cette augmentation peut tout d'abord résulter de nouveaux apports. Par principe, ceux-ci suivent les mêmes règles que lors de la constitution de la société. Ainsi, les apports à titre onéreux restent imposables **aux droits d'enregistrement, tandis que** ceux faits à titre pur et simple **demeurent exonérés.** *Cela permet d'encourager les augmentations de capital, lesquelles améliorent la stature financière de la société.*

Par ailleurs, les réserves peuvent être incorporées au capital pour accroître le montant de celui-ci. Les sommes en cause correspondent à des bénéfices que la société a conservés.

Une augmentation de capital n'a pas d'autre incidence fiscale que celle de l'enregistrement, qui est donc facultatif et gratuit, sauf s'agissant des apports à titre onéreux.

En sens inverse, une société peut faire le choix de réduire son capital.

§2. Réduction de capital

1760 **Mauvaise santé.** – Une société en mauvaise santé voit les pertes s'accumuler au passif du bilan, ce qui ne donne pas d'elle une bonne image comptable. L'une des solutions consiste à imputer ces pertes sur le capital. Le

montant de celui-ci est réduit à proportion des déficits, ce qui fait disparaître ces derniers. Ainsi les associés contribuent aux pertes, car la valeur de leurs parts ou actions diminue à mesure de la réduction du capital. L'opération ne conduit à aucune conséquence fiscale pour les associés, ni la société.

1761-1 Traitement fiscal. Le régime fiscal de la réduction de capital non motivée par des pertes est le suivant. L'éventuel gain réalisé par l'associé, résultant de la différence entre la valeur de souscription des parts ou actions et leur prix de rachat, constitue une plus-value sur cession de titres. Cette dernière, pour un associé personne physique, est donc imposable au PFU de 30 % (v. *supra*, n° 760 et s.). En présence d'un associé personne morale soumise à l'IS, il s'agit d'une plus-value relevant du taux normal ; mais, si les droits sociaux constituent des titres de participation détenus depuis plus de deux ans, la plus-value est exonérée, sous réserve de la quote-part de frais et charges de 12 % (v. *supra*, n° 966).

§1. Fusion

A. Présentation

1764 Absorption. – Une société en absorbe une autre, de telle façon qu'il n'existe plus qu'une seule personne morale. La totalité du patrimoine de la société absorbée est en effet transmise à l'absorbante.

Nous allons étudier les enjeux et modalités (1) de l'opération de fusion, avant de voir que celle-ci répond à deux régimes fiscaux distincts (2), régimes où l'on trouve du droit communautaire (3).

1. Enjeux et modalités

a. Enjeux

1764-1 Risque. – Une fusion permet de réunir des sociétés, afin de constituer des entreprises de grande taille, de façon à pouvoir rivaliser avec la concurrence internationale. Mais c'est une opération risquée car seulement un peu plus du tiers des fusions peuvent être considérées comme un succès⁴⁸. Les autres échouent pour diverses raisons, notamment parce que l'entreprise résultant de la fusion est trop grosse, donc ingouvernable, ou encore du fait que la culture des sociétés réunies n'est pas la même, donc les équipes ne s'entendent pas.

1764-2 Social. – Le Code du travail oblige la société absorbante à reprendre l'intégralité des contrats de travail de l'absorbée, de manière, bien sûr, à préserver l'emploi. Toutes les personnes employées par l'absorbée deviennent donc des salariés de l'absorbante, en conservant leur ancienneté. Mais quasiment toutes les fusions conduisent à des licenciements pour motif économique, ne serait-ce qu'à raison des postes faisant double emploi. C'est pourquoi le conseil social et économique (anciennement comité d'entreprise) des deux sociétés, doit être informé et consulté sur le projet de fusion. Cela explique également que ce projet, dans sa phase de préparation, soit négocié dans le plus grand secret entre les deux sociétés. En effet, toute indiscretion pourrait faire échouer l'opération en provoquant, notamment, une réaction des syndicats⁴⁹.

b. Modalités

1764-3 Évaluation. – Les conditions financières de la fusion donnent lieu aux principales discussions. Il s'agit de déterminer la valeur des deux sociétés, car les actionnaires de l'absorbée, en échange des actions qu'ils détiennent dans celle-ci, vont recevoir des actions de l'absorbante. Lorsqu'une société est cotée, il suffit, pour l'évaluer, de se référer au cours de bourse. Dans l'hypothèse inverse, l'évaluation d'une entreprise répond à

⁴⁸ Ph. MERLE, A. FAUCHON, *Droit commercial, sociétés commerciales*, Précis Dalloz, 24^e éd., 2020, n° 803.

⁴⁹ *Ibid.*, n° 806.

plusieurs méthodes. Par exemple, la valeur mathématique retient l'actif net, c'est-à-dire l'actif moins les dettes de l'entreprise. Cette valeur est divisée par le nombre d'actions, de manière à déterminer la parité d'échange. On calcule en effet la valeur d'une action de l'absorbée et d'une action de l'absorbante, puisque les actionnaires de l'absorbée vont échanger leurs titres contre ceux de l'absorbante.

1764-4 Exemple. – Deux sociétés anonymes non cotées, Eating et Eaten, fusionnent, la première absorbant la seconde. Eating est dotée d'un capital de deux millions d'euros, divisé en 10 000 actions, chaque titre vaut donc $2\,000\,000 / 10\,000 = 200$ €. Il s'agit de la valeur d'apport⁵⁰, correspondant à l'argent que l'actionnaire a déboursé pour acheter son action. Le capital de la société Eaten s'élève à 1 350 000 €, divisé en 9 000 actions, soit une valeur d'apport pour chaque titre de $1\,350\,000 / 9\,000 = 150$ €. Les valeurs d'apport sont théoriques, en ce sens qu'elles ne correspondent pas nécessairement à la valeur réelle des actions. Ainsi, il est courant que l'actif net d'une société soit supérieur à son capital. Ce peut être le fait, par exemple, d'un immeuble entièrement amorti, sa valeur nette comptable étant donc nulle, alors que sa valeur réelle, ou valeur vénale, est élevée.

Après discussions, les deux sociétés se sont entendues pour retenir une valeur réelle de l'action Eating de 240 €, tandis que l'action Eaten est évaluée à 160 €. La parité d'échange est donc égale à $240 / 160 = 1,5$. Autrement dit, l'action Eating vaut une fois et demie de plus que celle d'Eaten, ou encore 2 actions Eating valent 3 actions Eaten ($3/2 = 1,5$). En conséquence, Eating doit créer $9\,000 / 1,5 = 6\,000$ actions nouvelles, 9 000 correspondant au nombre de titres qui composait le capital d'Eaten. Du fait de la création de ces actions nouvelles, Eating doit augmenter son capital de $6\,000 \times 200 = 1\,200\,000$ €, 200 étant la valeur d'apport des actions Eating.

Le capital retient la valeur d'apport, mais en réalité l'enrichissement d'Eating est supérieur, car la valeur réelle de son action est de 240 €. Cet enrichissement réel est constaté par une *prime de fusion*, qui est inscrite à un compte de passif du bilan, juste en dessous du capital. La prime est égale à la différence entre la valeur réelle et la valeur d'apport du titre Eating multipliée par le nombre d'actions créées, soit $(240 - 200) \times 6\,000 = 240\,000$ €.

1771 Fusion véritable. – Le régime de faveur ne peut s'appliquer que si les conditions suivantes sont satisfaites. Tout d'abord les deux sociétés doivent être soumises à l'IS, l'identité de régime fiscal étant indispensable à la réalisation de l'opération. Le respect de cette condition est également exigé en présence d'une scission ou d'un apport partiel d'actif. Il faut ensuite se trouver face à une fusion véritable, laquelle suppose que soient réunies plusieurs circonstances. **En premier lieu**, l'opération implique la dissolution sans liquidation de la société absorbée. **Autrement dit, la personne morale disparaît, mais ses actifs demeurent.** **En effet, son patrimoine fait l'objet** d'une transmission universelle au profit de l'absorbante, qui reçoit donc la totalité des biens de l'absorbée. **En second lieu**, des parts ou actions de l'absorbante sont remises aux associés de la société disparue, en rémunération de l'apport constitué par celle-ci. **En d'autres termes, l'apport du patrimoine de l'absorbée a pour contrepartie l'acquisition de titres de l'absorbante.**

1773 Agrément. – L'imputation de déficits oblige à demander un agrément administratif⁵¹. Le fisc doit en effet donner son accord pour que les pertes de l'absorbée viennent réduire les bénéfices de l'absorbante. Cela suppose que la fusion présente un intérêt économique, et non qu'elle réponde à un but principalement fiscal,

⁵⁰ La valeur d'apport est également appelée *valeur nominale*. Le principe du nominalisme monétaire signifie qu'un titre, tant qu'il porte le même nom, conserve la même valeur. Par exemple, une action souscrite pour 100 € garde cette valeur de principe, même si la société qu'il a émise s'est beaucoup enrichie depuis la constitution de son capital.

⁵¹ L'agrément n'est pas requis si le montant des déficits est peu élevé. Cependant, à ces pertes sont ajoutées les charges financières nettes reportables pour être non déductibles ou non utilisées (v. *supra*, n° 954-6). Le total de ces charges et des déficits ne doit pas être supérieur à 200 000 € pour que la fusion soit dispensée d'agrément. Cette tolérance ne s'applique qu'aux fusions, de plus seulement à celles placées sous le régime de faveur. Le transfert de déficits résultant de fusions de droit commun, d'apports partiels d'actifs et de scissions doit donc être soumis à agrément.

consistant à récupérer les pertes de l'absorbée. De plus, l'activité de celle-ci doit être exercée pendant au moins trois ans par l'absorbante, ce qui implique de conserver les moyens de production de l'absorbée, en particulier les emplois ; le but étant bien sûr de préserver ceux-ci.

Conclusion

La gestion fiscale de l'entreprise

Acte anormal de gestion

1830 **Contrepartie insuffisante.** – L'acte anormal de gestion peut présenter une contrepartie, qui n'est cependant pas suffisante. Ainsi, une rémunération excessive versée à un salarié, qui occupe alors souvent un poste de direction, est anormale pour sa fraction exagérée, qui doit être rejetée des charges. Les salaires versés ont certes trouvé une contrepartie dans le travail fourni par l'intéressé, mais leur montant est disproportionné par rapport à la valeur de ce travail.

Autre exemple, une société est propriétaire d'un appartement qu'elle vend à son dirigeant, pour un prix inférieur à celui du marché. L'administration est en droit de majorer la plus-value réalisée par l'entreprise de la différence entre le prix de la vente et celui du marché.

Abus de droit

1867 **But principalement fiscal.** De manière à accroître la lutte contre la fraude, le législateur, par la loi de finances pour 2019, a adopté un article L. 64 A, qui ne s'applique qu'à la fraude à la loi mais retient un but principalement et non plus exclusivement fiscal. Cette norme est appelée « mini abus de droit », expression peu heureuse mais commode. S'en rend coupable le contribuable qui utilise un artifice juridique pour atteindre plusieurs objectifs dont le principal est d'éviter l'impôt. Il appartient à l'administration de choisir entre l'article L. 64 et l'article L. 64 A, selon que le contribuable a poursuivi un but exclusivement ou principalement fiscal. L'article L. 64 A est entré en vigueur en 2021, pour s'appliquer aux actes réalisés à partir de 2020. Il n'intéresse pas l'IS, impôt faisant l'objet d'une norme anti-abus qui lui est propre (CGI, art. 205 A).

1872 **Garanties.** – Si l'administration accuse un contribuable d'abus de droit, elle doit utiliser une procédure de redressement particulière. En effet, il ne s'agit pas de celle de droit commun, la procédure contradictoire de rectification, prévue à l'article L. 55 du LPF. Celle applicable en cas de mise en œuvre des articles L. 64 ou L. 64 A, prévue par ces mêmes dispositions, est certes contradictoire, mais elle offre au contribuable une garantie supplémentaire : la possibilité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal. L'accusation d'une simulation ou d'une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 est grave, pour preuve elle conduit à appliquer une majoration de 80 %. C'est pourquoi l'agent du fisc qui en prend la décision a l'obligation de recevoir l'approbation de son supérieur hiérarchique. La proposition de rectification doit en effet être signée par les deux fonctionnaires. Cette double signature n'est pas exigée si le fisc met en œuvre l'article L. 64 A, car celui-ci ne conduit pas à l'application de sanctions automatiques, comme l'article L. 64.

1874 **Lourdes et contestables.** – Le contribuable auteur d'un abus de droit doit bien sûr acquiescer à l'imposition à laquelle il a voulu échapper, plus l'intérêt de retard. Si l'article L. 64 a été mis en œuvre, s'ajoute une majoration de 80 % de l'impôt éludé. Cette sanction est réduite à 40 % si le contribuable en cause n'est pas l'auteur direct de l'abus, ou n'en constitue pas le bénéficiaire principal. Il peut s'agir, par exemple, d'associés minoritaires qui ne sont pas à l'origine de l'acte frauduleux décidé par la société. Certes, les personnes en cause ont pu profiter

de l'avantage fiscal indu, mais comment peut-on les punir sur la base d'une décision qu'elles n'ont pas prise ? L'article L. 64 A ne prévoit pas l'application de sanctions automatiques, comme l'article L. 64. Pourtant, on n'imagine pas que l'administration, réprimant une fraude aussi grave que l'abus de droit, puisse s'abstenir d'appliquer la majoration de 40 % pour manquement délibéré, voire celle de 80 % réprimant les manœuvres frauduleuses (v. *supra*, n° 203 et s.).

1876 Vice de procédure. – Il arrive que l'administration reproche un abus de droit au contribuable sans mettre en œuvre les articles L. 64 ou L. 64 A du LPF. Elle utilise en effet la procédure contradictoire de rectification, prévue à l'article L. 55, qui relève du droit commun. Il s'agit pour le service d'échapper à la lourdeur de la procédure de l'abus de droit, particulièrement le passage devant le comité. Dans une telle hypothèse, s'il est avéré que la faute reprochée au contribuable constitue bien un abus de droit, l'administration prive l'intéressé d'une garantie, celle de pouvoir saisir ce même comité. La procédure d'imposition s'en trouve alors radicalement viciée et le fisc ne peut pas recouvrer un sou. On parle à cette occasion d'abus de droit *implicite* ou *rampant*. Cette solution a été reconnue pour la première fois par les arrêts *Bendjador* et *Lalande*, rendus par le Conseil d'État en 1989.

1878 Avion. – Par exemple, une société avait acheté un avion d'occasion, en vertu d'un contrat que les parties avaient qualifié de « location-vente ». En réalité, il s'agissait d'une vente à tempérament, c'est-à-dire à crédit, assortie d'une clause de réserve de propriété (sur cette notion, v. *supra*, n° 339). En effet, le contrat prévoyait que si toutes les échéances étaient respectées, le transfert de la propriété du bien se ferait de plein droit. Or cette clause était incompatible avec le contrat de crédit-bail, qui doit nécessairement comporter une option : le preneur peut ou non acquérir le bien. L'administration a donc à bon droit rejeté la déduction des loyers, car la société avait acquis une immobilisation, qu'elle aurait dû inscrire à l'actif et amortir. Pour autant, la société n'a commis aucun abus de droit.

Si, à l'inverse, le contribuable s'est rendu coupable d'une tromperie juridique, l'administration doit utiliser la procédure des articles L. 64 ou L. 64 A, sous peine de commettre un abus de droit implicite.

1879 Répugnance du juge. – Si le juge judiciaire de l'impôt prononce la nullité de la procédure d'imposition face à un abus de droit rampant, c'est très rarement le cas du juge administratif. En effet, celui-ci ne veut pas accorder la décharge de l'impôt à un contribuable qui, en toute hypothèse, s'est rendu coupable d'une tromperie juridique. Le juge soutient en conséquence que l'administration n'a fait qu'user de son pouvoir de requalification, sans avoir accusé le contribuable de s'être rendu coupable d'un abus de droit. C'est particulièrement le cas si l'irrégularité en cause peut également être qualifiée d'acte anormal de gestion. La procédure de contrôle est donc reconnue comme régulière et le contribuable doit acquitter l'impôt, mais pas les pénalités propres à l'article L. 64.

1880 Critiques. – Cette jurisprudence est contestable car dès lors que l'administration ne met pas en œuvre les articles L. 64 ou L. 64 A, alors qu'elle reproche en fait au contribuable une simulation ou une fraude à la loi, elle le prive d'une garantie, celle de pouvoir saisir le comité de l'abus de droit fiscal. La position du juge est également critiquable au regard de la répression de la fraude, car celui qui se rend coupable d'un abus de droit devrait supporter les sanctions correspondantes. Or ce n'est pas le cas du contribuable qui se trouve dans l'hypothèse de l'abus de droit implicite.