



HOICHE
A V O C A T S

**LOI DE FINANCES POUR 2025 ET
ACTUALITÉ FISCALE DES
ENTREPRISES 2025**

05 MARS 2025

SOMMAIRE

- 1. Principales mesures de la Loi de finances pour 2025**
- 2. Actualité fiscale nationale et internationale**

1. PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2025



I. PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2025

1. Mesures en matière de BIC – IS
2. Mesures en matière d’impôts de production
3. TVA et taxe sur les salaires
4. Taxe sur les rachats d’actions
5. Mesures en matière d’actionnariat salarié

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Contribution exceptionnelle sur les bénéfiques des grandes entreprises

- Mesure temporaire : la contribution est due pour un an, au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025.
- La contribution est due par les redevables de l'impôt sur les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires (recettes de l'activité normale et courante à l'exclusion des recettes exceptionnelles et des produits financiers) hors taxe en France supérieur ou égal à 1 milliard d'euros au titre de l'exercice au titre duquel la contribution est due ou au titre de l'exercice précédent.

En présence d'un groupe d'intégration fiscale, il convient de prendre en compte la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe.

- L'assiette de la contribution correspond à la moyenne de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel la contribution est due et au titre de l'exercice précédent, calculé sur l'ensemble des résultats imposables aux taux prévus à l'article 219 du CGI avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

En présence d'un groupe d'intégration fiscale, l'assiette correspond à la moyenne de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel la contribution est due et au titre de l'exercice précédent afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble du groupe également déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

(Article 48 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Contribution exceptionnelle sur les bénéfices des grandes entreprises

■ Le taux de la contribution est fixé comme suit :

- Pour les redevables dont le CA au titre de l'exercice au cours duquel la contribution est due et au titre de l'exercice précédent est inférieur à 3 milliards d'euros, le taux est fixé à 20,6% (soit un TEI de 30,98%)
- Pour les redevables dont le CA au titre de l'exercice au cours duquel la contribution est due ou au titre de l'exercice précédent est supérieur ou égal à 3 milliards d'euros, le taux est fixé à 41,2% (soit un TEI de 36,13%)

Toutefois, un mécanisme de lissage est prévu afin d'éviter les effets de seuils pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur mais proche des seuils de 1 milliard d'euros ou de 3 milliards d'euros de moins de 100 millions d'euros :

- Formule applicable si le CA n et n-1 est supérieur ou égal à 1 milliard d'euros et inférieur à 1,1 milliard d'euros :

$$20,6\% \times (\max(\text{CA } n, \text{CA } n-1) - 1 \text{ md}\text{€}) / 100 \text{ m}\text{€}$$

- Formule applicable si le CA n et CA n-1 est supérieur ou égal à 3 milliards d'euros et inférieur à 3,1 milliards d'euros :

$$20,6\% + (41,2\% - 20,6\%) \times (\text{CA} - 3 \text{ mds}\text{€}) / 100 \text{ m}\text{€}$$

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Contribution exceptionnelle sur les bénéfices des grandes entreprises

- La contribution doit être acquittée spontanément auprès du comptable public au plus tard à la date de versement du solde de liquidation de l'IS
- Un acompte, fixé à 98% du montant estimé de la contribution, doit être versé à la date du dernier acompte d'impôt sur les sociétés
- Existence d'un dispositif de sanctions en cas de sous-estimation du versement anticipé : intérêts de retard et majorations si la différence entre 98% de la contribution due et 98% de l'estimation dépasse simultanément 20% de la contribution et 1,2 million d'euros. Toutefois, possibilité d'échapper à ces pénalités si l'estimation a été réalisée à partir d'un compte de résultat prévisionnel révisé dans les quatre mois suivant l'ouverture du second semestre de l'exercice

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Crédit Impôt Recherche (« CIR ») : aménagements du dispositif

- Crédit d'impôt codifié à l'article 244 quater B du CGI ; mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises
 - Crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés,
 - Dépenses éligibles énumérées à l'article 244 quater B, II du CGI,
 - **Taux du CI** : 30 % des dépenses engagées jusqu'à 100 millions d'euros puis de 5 % au-delà.

- **Modifications apportées par la LF pour 2025 :**
 - Suppression de plusieurs catégories de dépenses antérieurement éligibles au CIR:
 - ✓ dépenses liées aux brevets : frais de prise, maintenance, défense et dotations aux amortissements (art. 244 quater B-II-e, e bis et f du CGI),
 - ✓ dépenses de veille technologique (art. 244 quater B-II-j du CGI).
 - Suppression du dispositif de doublement de l'assiette des dépenses de jeunes docteurs (art. 244 quater B-II-b du CGI : suppression de la seconde phrase)
 - Dépenses de fonctionnement : réduction du taux forfaitaire applicable aux dépenses de personnel, de 43% à 40% (art. 244 quater B-II-c du CGI)
 - **Entrée en vigueur : Dépenses exposées à compter du 15 février 2025**

(Article 55 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Crédit Impôt Recherche (« CIR ») : Définition de la notion de « Subventions Publiques »

- Les « subventions publiques » reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables (art. 244 quater B-III du CGI dans sa rédaction issue de l'article 69 de la loi 2007-1822 du 24 décembre 2007)
- Dans sa décision « FCBA », le Conseil d'Etat a considéré comme subventions publiques les aides versées par une **personne morale de droit public** (CE 8e-3e ch., 12 juillet 2023, n° 463363)
- Le législateur retient une définition plus large que celle énoncée par le Conseil d'État en considérant que les subventions publiques à déduire pour le calcul du CIR « *s'entendent des aides versées par les **personnes morales de droit public** ou par les **personnes morales de droit privé chargées d'une mission de service public*** »

(Article 58 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Prorogation du dispositif du Crédit d'Impôt Innovation (« CII »)

- Crédit d'impôt codifié à l'article 244 quater B-II-k du CGI
 - **Dispositif** : crédit d'impôt lié aux dépenses dites d'innovation exposées par les PME au sens européen au titre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes de nouveaux produits ou installations pilotes de même nature, autres que les prototypes et installations pilotes relevant de la phase de recherche, y compris lorsque ces opérations sont sous-traitées à des entreprises ou bureaux d'études agréés.
- **CI prorogé de trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2027**
- **Taux du CII ramené à 20% des dépenses éligibles retenues dans la limite globale de 400 000 € par an**

Exposition des dépenses	Taux (dans la limite de 400 k€ / an)	Montant maximal du CII / an
1 ^{er} janvier 2023 – 31 décembre 2024	30%	120 k€
A compter du 1 ^{er} janvier 2025	20%	80 k€

(Article 56 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Prorogation du dispositif du Crédit d'Impôt Collection (« CIC »)

- Crédit d'impôt codifié à l'article 244 quater B-II-h et i du CGI
 - **Dispositif** : crédit d'impôt lié aux dépenses engagées pour l'élaboration de nouvelles collections par les entreprises du secteur textile-habillement-cuir, y compris lorsque ces opérations sont sous-traitées à des stylistes ou à des cabinets de style agréés,
 - **Taux du CI** : 30% des dépenses engagées jusqu'à 100 millions d'euros puis de 5% au-delà de ce seuil.
- **CI prorogé de trois ans sans modification, soit jusqu'au 31 décembre 2027**

(Article 57 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagement du régime spécial des fusions

■ Contexte :

- Ordonnance n° 2023-393 du 24 mai 2023 portant réforme du régime des fusions, scissions, apports partiels d'actifs et opérations transfrontalières des sociétés commerciales introduisant :
 - ✓ Un nouveau cas de fusion simplifiée (sans échange de titres) : fusion entre sociétés sœurs qui sont détenues dans les mêmes proportions par leurs associés lorsque ces proportions sont conservées à l'issue de l'opération au sein de la société absorbante ;
 - ✓ Une clarification de la définition des APA soumis au régime des scissions,
 - ✓ La création d'un mécanisme de scission partielle : apport partiel d'actif dans le cadre duquel les titres émis en rémunération de l'apport sont attribués, non pas à la société apporteuse, mais à ses associés selon l'une des deux modalités suivantes :
 - Soit les titres émis par la société bénéficiaire sont attribués directement aux associés de la société apporteuse,
 - Soit la société apporteuse remet ses propres titres à ses associés en plus ou à la place des titres reçus de la société bénéficiaire.
- Règlement 2023-08 de l'Autorité des normes comptables (ANC) du 22 novembre 2023 (homologué par arrêté du 26-12-2023), qui a fixé les modalités de comptabilisation des nouvelles opérations de fusion sans échange de titres et de certaines opérations de scissions partielles définies par l'ordonnance précitée

(Article 65 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagement du régime spécial des fusions

- L'article 65 de la LF pour 2025 modifie les dispositions du CGI afin de soumettre le nouveau cas de fusion simplifiée et la scission partielle au régime spécial des fusions :
 - Modification de l'article 210-0 A afin de rendre éligible ces opérations au régime fiscal de faveur
 - Nouveau cas de fusion simplifiée :
 - ✓ Absence de taxation des sommes incorporées aux capitaux propres à l'occasion de la fusion (CGI, art. 38, 2),
 - ✓ Détermination du régime applicable aux plus-values de cession de titres de la société absorbante (CGI, art. 39, duodécies, 12),
 - ✓ Pas d'interruption du décompte du délai de conservation de 2 ans des titres de la société absorbée pour l'application du régime mère-fille (CGI, art. 145, 1, c, al. 7),
 - ✓ Sort de la « prime de fusion » en cas de distribution aux associés de l'absorbante (CGI, art. 112, 1^o, c).
 - Scission partielle :
 - ✓ Régime de neutralité fiscale en matière d'impôt de distribution au titre de l'attribution directe des titres reçus en rémunération de l'apport aux associés de la société apporteuse par la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 115, 2 du CGI),
 - ✓ Adaptation de la possibilité pour les sociétés bénéficiaires d'un apport dans le cadre d'une scission partielle de former un groupe avec les filiales apportées dès l'exercice de l'apport (CGI, art. 223 L).

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Aménagement du régime spécial des fusions

- Aucun aménagement en matière de droits d'enregistrement (décret à venir ?)
- Dispositions s'appliquant rétroactivement aux opérations ayant fait l'objet d'un dépôt au greffe du tribunal de commerce depuis le 1^{er} juillet 2023 conformément à l'article 13 de l'ordonnance précitée (dépôt de déclarations rectificatives à prévoir)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Impôt minimum mondial « Pilier 2 »

- Objectifs et entrée en vigueur
 - Transposition des instructions de l'OCDE (La LF ne transpose pas, pour des raisons de délais, les dispositions de l'instruction administrative de l'OCDE du 17 juin 2024),
 - Application aux exercices clos à compter du 31 décembre 2024.
- Précisions sur les mesures de sauvegarde
 - Précisions sur la nature des données financières à utiliser : CbCR établis sur la base des états financiers qualifiés ou Etats financiers qualifiés (sans prise en compte de l'allocation du prix d'acquisition),
 - Exclusion des moins-values latentes résultant des dépréciations nettes des reprises de participations si supérieur 50 m€.
- Ajustement de la déduction fondée sur la substance
 - La composante « frais de personnel » est précisé : cas d'un salarié qui exerce une partie de son activité en dehors du pays de son employeur,
 - La composante « actifs corporels » est précisé : la valeur nette comptable d'un actif acquis ou cédé en cours d'exercice correspondra, selon le cas, à la moitié de la valeur nette comptable de l'actif en cause à l'ouverture ou à la clôture de cet exercice.

(Article 53 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Impôt minimum mondial « Pilier 2 » (suite)

- Précisions sur la mise en œuvre de la ICMQL
 - Précisions sur les modalités de calcul de l'impôt complémentaire en présence d'autres détenteurs de participation,
 - Renforcement des exigences tenant aux caractéristiques de l'ICMQL,
 - Principe de solidarité de paiement de l'impôt complémentaire en application de la RPII.
- Ajouts de définitions clés
 - Entité non significative / Entité d'investissement d'assurance / Crédit d'impôt transférable.
(Article 53 LF 2025)

1. MESURES EN MATIÈRE DE BIC-IS

Mesures diverses

- Report des déficits : mesure temporaire applicable au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025
- Lorsque le déficit constaté au titre des trois exercices clos consécutifs en 2023, 2024 et 2025 excède 2,5 milliards d'euros, la fraction qui excède 2,5 milliards d'euros au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025 n'est pas considérée comme une charge des exercices suivants, autrement dit, elle ne sera pas reportable sur les exercices suivants

(Article 97 LF 2025)

- Instauration d'une contribution exceptionnelle à la charge des grandes entreprises de transport maritime pour le premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025 (égale à 12% de la moyenne du résultat d'exploitation réalisé au cours de cet exercice et de celui réalisé au cours de l'exercice précédent pour la part du résultat correspondant aux opérations à raison desquelles l'option pour la taxation forfaitaire au tonnage a été exercée)
- Institution d'un état déclaratif spécial en cas de réévaluation libre des actifs réalisée entre le 31 décembre 2020 et le 31 décembre 2022 (CGI article 238 bis JB) sous peine d'une amende égale à 5% du montant de l'écart d'évaluation non encore imposé

2. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT DE PRODUCTION

Report de la suppression progressive de la CVAE et instauration d'une contribution complémentaire pour 2025

- Report de trois ans de la suppression progressive de la CVAE
 - La CVAE devait initialement être supprimée en 2027,
 - La fin de la CVAE est désormais prévue pour 2030. La trajectoire initiale de baisse des taux prévue de 2025 à 2027 est décalée de 3 ans, soit de 2028 à 2030 et le taux de 2024 est reconduit pour les années 2025 à 2027,
 - Fixé à 0,28 % pour 2024 pour les entreprises dont le CA excède 50 M€, le taux de la CVAE sera fixé à :
 - ✓ 0,19 % en 2025 (*0,28 % avec la contribution complémentaire exceptionnelle, cf. supra*) ;
 - ✓ 0,28 % en 2026 et 2027 ;
 - ✓ 0,19 % en 2028 ;
 - ✓ 0,09 % en 2029.

(Article 62 LF 2025)

2. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT DE PRODUCTION

Report de la suppression progressive de la CVAE et instauration d'une contribution complémentaire pour 2025

■ Parallèlement :

- Le taux du plafonnement de la CET sera progressivement abaissé à compter de 2028 (1,438 % pour 2025, 1,531 % pour 2026 et 2027, 1,438 % pour 2028, 1,344 % pour 2029). A compter de 2030, il s'élèvera à 1,25 % et ne concernera plus que la CFE,
- Le taux de la taxe additionnelle à la CVAE sera ajusté à la hausse à compter de 2028 (13,84 % en 2025, 9,23 % pour 2026 et 2027, 13,84 % en 2028 ; il atteindra 27,68 % pour les impositions établies au titre de 2029).

2. MESURES EN MATIÈRE D'IMPÔT DE PRODUCTION

Report de la suppression progressive de la CVAE et instauration d'une contribution complémentaire pour 2025

- Création d'une contribution complémentaire à la CVAE uniquement pour l'année 2025 :
 - Elle s'applique aux exercices clos à compter du 15 février 2025 ;
 - Sont concernées les entreprises redevables de la CVAE au titre de l'année 2025 ;
 - Elle s'élève à 47,4 % de la CVAE (*cette contribution équivaut ainsi à une imposition globale au taux de 0,28 % : 0,19 % + 0,19 % x 47,4 %, soit le même taux global d'imposition qu'en 2024, 2026 et 2027*) ;
 - Elle devra être versée par un acompte unique égal à 100 % de son montant le 15 septembre 2025 ;
 - L'acompte unique est calculé d'après la CVAE retenue pour le paiement du second acompte de cette cotisation ;
 - La liquidation définitive de cette contribution doit être effectuée au plus tard le 5 mai 2026.
- Mesures
 - A mettre en perspective avec la réforme de la modernisation des états financiers et la nouvelle définition du résultat exceptionnel



A noter : Cette contribution n'est pas prise en compte dans le calcul du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée.

3. MESURES EN MATIÈRE DE TVA ET TAXE SUR LES SALAIRES

Groupes TVA – Exonération de taxe sur les salaires

- Afin de favoriser la constitution de Groupes TVA (Assujetti Unique), l'article 36 de la loi de finances pour 2025 reprend la mesure prévue dans la LFSS pour 2024 qui avait été censurée par le Conseil Constitutionnel
- Les rémunérations versées par l'employeur membre d'un Assujetti Unique seront exonérées de taxe sur les salaires (TS) si :
 - Cet employeur ne serait pas assujetti à la TS s'il n'était pas membre de l'Assujetti Unique (AU),
 - Au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations, le chiffre d'affaires des opérations réalisées par l'AU ouvrant droit à déduction de la TVA au moins égal à 90% de son chiffre d'affaires imposable à TVA.
- Applicable aux rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2026
- Pour mémoire option pour le régime de Groupe TVA à effectuer avant le 31 octobre de chaque année pour être effective à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante

(Article 36 LF 2025)

4. TAXES SUR LES RÉDUCTIONS DE CAPITAL CONSÉCUTIVES AU RACHAT D' ACTIONS

Nouvelles taxes applicables

- Instauration d'une nouvelle taxe codifiée à l'article 235 ter X B du CGI applicable aux opérations réalisées à compter du 1^{er} mars 2025 pour les grandes entreprises réalisant un chiffre d'affaires individuel ou consolidé supérieur à 1 Md€
- Institution également d'une taxe temporaire et exceptionnelle au champ d'application identique pour les opérations réalisées entre le 1^{er} mars 2024 et le 28 février 2025
 - i. Taxe applicable aux opérations réalisées à compter du 1^{er} mars 2025 :
 - Entreprises concernées : Celles réalisant un CA HT supérieur à 1 Md€, prises individuellement ou par référence aux comptes consolidés si elles appartiennent à un périmètre de consolidation,
 - Opérations visées : Opérations de réduction de capital par annulation de titres qui résultent d'un rachat par les sociétés de leurs propres titres.
- Opérations exclues : Opérations effectuées dans le cadre des dispositifs prévus en faveur de l'actionnariat salarié (AGA, SOP, PEE...) et celles réalisées aux fins de faciliter une fusion ou une scission par rachat et annulation de titres représentant au plus 0,25% du montant du capital social
- Taux de la taxe : 8%, calculée sur le montant de la réduction de capital et une fraction des sommes qui revêtent au plan comptable le caractère de primes liées au capital avant réalisation de la réduction de capital. Il est tenu compte de la valeur nominale des titres et non de leur valeur réelle
- Taxe exclue des charges déductibles du résultat imposable et recouvrée selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires
(Article 95 LF 2025)

4. TAXES SUR LES RÉDUCTIONS DE CAPITAL CONSÉCUTIVES AU RACHAT D' ACTIONS

Nouvelles taxes applicables (suite)

- ii. Taxe temporaire applicable aux opérations réalisées à compter entre le 1^{er} mars 2024 et le 28 février 2025 :
 - Champ d'application et modalités de recouvrement identiques, liquidation à partir d'avril 2025,
 - Spécificités liées au calcul de la taxe sur cette période : aucune taxe ne sera due si le montant total des augmentations de capital est supérieur ou égal au montant des réductions de capital par annulation de titres rachetés (compensation à effectuer).
- iii. Parallèlement, majoration du taux de la taxe sur les transactions financières de 0,3% à 0,4% pour les acquisitions réalisées à compter du 1^{er} avril 2025

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Réforme des « management package » – Contexte de la réforme

- Volonté de clarifier le régime fiscal et social des « Management Package » à la suite des décisions de principe rendues par le Conseil d'Etat le 13 juillet 2021
- Intensification des redressements fiscaux y compris dans des schémas de mise en place d'AGADP, de donation pré-cession et des opérations conduisant à des sursis d'imposition (plus-values d'apport de titres à une Newco)

(Article 25 bis LF 2025)

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

« Management Package » : Instruments concernés et objectif de la réforme

- En principe, tous les titres (actions ordinaires, ADP, BSA), qu'ils soient payants ou gratuits, attribués à des salariés ou à des dirigeants en contrepartie de leurs fonctions au sein de la société émettrice (ou d'une société liée) et émis ou non dans le cadre d'un dispositif encadré (tels que AGA, SOF, BSPCE)
- L'objectif est de ventiler le gain réalisé lors de la cession de ces titres entre une fraction demeurant soumise au régime des plus-values de cession de droits sociaux (PFU de 30% + CEHR 3% ou 4%) et une fraction soumise au régime des traitements et salaires (45% + CEHR et contribution salariale spécifique de 10%, soit une imposition totale pouvant aller jusqu'à 59%), selon un multiple de la performance de la société émettrice

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Réforme des « Management Package » : Imposition du gain réalisé

■ Imposition lors de la cession des titres

i. Fraction imposable en tant que plus-value

- Préalable : les titres doivent présenter pour les dirigeants ou salariés un risque de perte en capital et avoir été détenus depuis plus de 2 ans (titres non qualifiés) ou de perte de leur valeur d'acquisition ou de souscription (titres qualifiés – AGA, BSPCE),
- Jusqu'à 3 fois le ratio entre la valeur réelle de la société émettrice à la date de cession des titres et sa valeur réelle à leur date d'acquisition ou de souscription soit :

$$\text{Prix d'acquisition (P) X (3 X } \frac{\text{VR Sortie}}{\text{VR Entrée}}) - (P)$$

Ou de souscription

- La valeur réelle s'entend des capitaux propres augmentés des dettes de la société envers tout actionnaire ou entreprise « liée » (au sens de l'article 39 -12 du CGI),
- En cas de détention via une Manco, le multiple de performance s'apprécie au niveau de la filiale et non de la Manco.

ii. Fraction imposable en Traitements et Salaires : au-delà de la limite ci-dessus

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Réforme des « Management Package » : Particularités et difficultés soulevées par la réforme

- Interdiction d'inscrire en PEA les titres acquis ou attribués aux salariés ou dirigeants en contrepartie de leurs fonctions à compter du 15 février 2025
- En cas de donation pré-cession, imposition au nom du donateur pour la partie du gain imposable en tant que traitements et salaires
- Imposition en Traitements et Salaires applicable au titre de l'année de cession ou en cas d'opérations intercalaires (apport ou échange de titres) (la partie imposable en tant que plus-value demeure t'elle concernée par le sursis d'imposition ? débat doctrinal)
- La cotisation salariale de 10% concerne les gains réalisés entre la date d'entrée en vigueur de la LF et le 31 décembre 2027

Attention : une prochaine loi de Financement de la Sécurité Sociale pourrait, soit pérenniser cette contribution, soit en modifier le taux.

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Réforme des « Management Package » : Difficultés liées notamment à l'entrée en vigueur de la réforme

- Pour les titres actuellement détenus dans un PEA et dont le gain serait imposable en traitements et salaires pour les cessions (ou apports) réalisées à compter du 15 février 2025, le régime de faveur du PEA ne sera pas applicable (à confirmer).
- Applicable aux opérations en cours non débouclées ?
- Opérations antérieures (non prescrites) : Absence de rétroactivité mais soumises à contrôle fiscal.

Question : l'Administration fiscale acceptera t'elle dans le cadre d'un règlement d'ensemble d'appliquer le nouveau régime ?

- Application du seuil de performance (multiple projet) évalué sur l'ensemble du package et non par instrument (seuil de 3 fois recalculé à chaque tour de LBO et appliqué sur l'évolution de la valeur de la société entre deux cessions successives).

Quid lorsqu'un manager entre en cours de LBO ?

Quid d'un refinancement en cours de LBO pour l'appréciation du montant des dettes pour le calcul du multiple projet ?

- De nombreuses précisions sont attendues de la part de l'administration fiscale

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

BSPCE – Régime d'imposition du gain de cession des titres souscrits en exercice de BSPCE

- Pour mémoire, l'article 163 bis G du CGI prévoyait que le gain de cession (prix de cession des titres – prix d'exercice des BSPCE) était imposé à la cession des titres souscrits en exercice des BSPCE comme suit :

Ancienneté du titulaire des BSPCE	Impôt sur le revenu	Prélèvements sociaux
Ancienneté < 3 ans	30 % (sans abattement et sans possibilité d'option pour le barème progressif)	17,2 % sur les revenus du patrimoine
Ancienneté > 3 ans	12,8 % ou barème progressif (avec application le cas échéant de l'abattement fixe « dirigeant »)	

■ Jurisprudences récentes :

- Possibilité d'inscrire sur un **PEA** les titres souscrits en exercice de BSPCE

(CE, 8 décembre 2023, n° 482922)

- Bénéfice du **sursis d'imposition** (CGI, art. 150-0 B), et par extension du **report d'imposition** (CGI, art. 150-0 B ter), de la plus-value d'apport en cas d'apport de titres souscrits en exercice de BSPCE

(CE, 5 février 2024, n° 476309)

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

BSPCE – Modification du régime d'imposition des gains tirés des titres souscrits en exercice de BSPCE

■ Distinction entre deux gains :

- **Gain d'exercice** de nature **salariale** (valeur du titre souscrit au jour de l'exercice – prix d'exercice) imposé selon le régime antérieur
- **Gain de cession** de nature **patrimoniale** (prix de cession du titre souscrit – valeur du titre souscrit au jour de l'exercice) imposé selon le régime des plus-values

	Ancienneté	IR	PS
Gain d'exercice	< 3 ans	30 %	17,2 % sur les revenus du patrimoine (malgré la nature salariale du gain)
	> 3 ans	12,8 % ou barème progressif (en traitements et salaires)	
Gain de cession		12,8 % ou barème progressif (avec application le cas échéant de l'abattement fixe « dirigeant »)	17,2 % sur les revenus du patrimoine



Articulation avec le nouveau dispositif des ManPacks

■ Conséquences : gains imposables au titre de l'année de cession

- En cas d'apport, **seul le gain de cession pourra bénéficier d'un différé d'imposition**, le gain d'exercice de nature salariale étant imposé immédiatement au moment de l'apport
- Sous réserve d'un **sursis d'imposition des gains en cas d'échange sans soulte des titres** souscrits en exercice des BSPCE dans le cadre d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement

■ Application dans le temps : pour les souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2025

(Article 92 LF 2025)

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

BSPCE – Modification du régime d'imposition des gains tirés des titres souscrits en exercice de BSPCE

- **Interdiction légale d'inscription des BSPCE et des titres souscrits en exercice de BSPCE sur les PEA, PEA-PME, PEE, PEI ou PERCO**
- **Application dans le temps : interdiction pour les BSPCE attribués ou exercés à compter du 10 octobre 2024**

Mesure de tolérance pour permettre le retrait des BSPCE ou des titres souscrits en exercice de BSPCE figurant sur un plan : possibilité de retrait des bons ou titres du plan, avec un versement compensatoire en numéraire équivalent à la valeur des bons ou titres retirés à effectuer dans les 2 mois du retrait

Ce versement en numéraire n'affectera pas le plafond des versements autorisés sur le plan

(Article 92 LF 2025)

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Droits ou bons de souscription ou d'attribution

- Rétablissement de l'interdiction d'inscrire sur un PEA les droits ou bons de souscription ou d'attribution d'actions, à l'exception des droits préférentiels de souscription relatifs à des titres cotés figurant déjà sur le plan
- Interdiction d'inscrire en PEA les titres reçus en exercice de bons ou droits de souscription ou d'attribution (neutralisation décision CE du 8 décembre 2023, n° 482 922)
- Application aux droits ou bons de souscription ou d'attribution attribués ou exercés à compter du 10 octobre 2024 – Mesure de versement compensatoire idem BSPCE

(Article 92, II LF 2025)

5. MESURES EN MATIÈRE D'ACTIONNARIAT SALARIÉ

Contribution patronale sur les attributions gratuites d'actions (AGA)

- Relèvement du taux de cette contribution de 20% à 30% (retour au taux applicable avant 2018)
- Ce relèvement concernerait les actions gratuites attribuées à compter du 1^{er} mars 2025 (à confirmer)
- Article 19 de la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2025 du 28 février 2025

2. ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE



II. ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

1. **Actualité en matière de BIC-IS**
2. **Actualité en matière d'opérations de restructuration**
3. **Actualité en matière d'intégration fiscale**
4. **Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale**
5. **Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires**
6. **Enregistrement – Cession de droits sociaux (Blue Solutions)**
7. **Contrôle et contentieux fiscal**

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Eligibilité au régime des PVLT

Critère d'utilité et faible détention de capital

- Constituent des titres de participation les actions détenues par une SARL dans une SELAS ayant pour objet l'exploitation de laboratoires d'analyses médicales nonobstant sa faible détention dans le capital de la société émettrice (1,59%)
- Au cas particulier, la participation en cause respectait les critères de possession durable (8 années de détention) et d'utilité (la gérante de la société détentrice était directrice générale déléguée de la SELAS, l'actionnariat de la SELAS était très éclaté)
- Solution en ligne avec la décision « Lemaire » (CE, 20 mai 2016, n° 392 527)

(CAA Marseille, 14 juin 2024, SARL Cebio, n° 22MA02242)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Eligibilité au régime des PVLT

Actualisation des commentaires de l'administration fiscale sur la qualification de titres de participation

- L'administration a mis en ligne le 3 avril dernier ses commentaires intégrant l'évolution d'une partie de la jurisprudence relative à la qualification de titres de participation
- Incorporation notamment des principes définis par le Conseil d'Etat dans la décision Vivendi (CE, 29 mai 2017, n°405 093) en cas d'inscription de titres ouvrant droit au régime des sociétés mères dans une subdivision spéciale des titres ne revêtant pas sur le plan comptable, la qualification de titres de participation (décision de gestion opposable) et écriture comptable consistant à inscrire des titres dans le compte de titres de participation susceptible d'être corrigée tant par l'administration que par l'entreprise elle-même en cas d'erreur non délibérée de sa part
- Prise en compte des principes définis par la décision Crédit Agricole (CE, 8 novembre 2019, n°422 377) dont la solution semble justifiée par l'administration par la réglementation applicable aux entreprises du secteur bancaire (cf. infra décision Agapes)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Eligibilité au régime des PVL

Actualisation des commentaires de l'administration fiscale sur la qualification de titres de participation (suite)

- Cependant, l'administration se montre restrictive sur le critère d'utilité apprécié isolément, notamment en cas de faible détention dans le capital de la société émettrice (aucun commentaire sur la décision Areva – CE, 22 juillet 2022, n°449 444)
- Selon l'administration, en l'absence d'influence ou de contrôle, appréciés isolément ou de concert, seules des circonstances exceptionnelles peuvent attester de l'utilité manifeste des titres pour l'activité économique de la société émettrice

(BOI-BIC-PVMV-30-10 n° 30 à 270)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Notion de frais inhérents à la cession

- Selon le Conseil d'Etat, les frais inhérents à la cession qui sont liés à la conclusion de la vente ne sont pas déductibles du résultat imposable au taux plein mais viennent réduire l'assiette de la plus-value en cas de cession des titres (CE, 21 juin 1995, n°132 531, SA Sofige)
- Il en va ainsi notamment des honoraires versés à des intermédiaires financiers (banques d'affaires) en vue de rémunérer leurs prestations d'intermédiation pour la conclusion d'une vente de titres (CE, 7 février 2007, n°279 588, Sté Weil Besançon)
- Cette approche n'a pas été modifiée par l'introduction par le législateur en 2014 d'une quote-part de frais et charges en contrepartie de l'imposition au taux de 0% des PVLT de cession de titres de participation (CE, 12 octobre 2018, n°419 221, Sté Vinci)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Notion de frais inhérents à la cession

- Pour sa part, l'administration fiscale a repris cette position dans sa doctrine (BOI-BIC-PVMV-10-20-10, n° 10 ; BOI-IS-BASE-20-20-10-20), les frais inhérents à la cession engagés par le cédant ne pouvant pas être déduits de son résultat imposable au taux de droit commun mais seulement de l'assiette de la quote-part de frais et charges
- Pour autant, que recouvrent ces frais ? En principe, ils ne doivent pas comprendre les dépenses préparatoires à la cession (études préalables, VDD, négociations, restructurations préalables...) mais se pose la problématique de dialectique de la charge de la preuve, qui repose sur le contribuable dans un régime de preuve objective. Or souvent les notes d'honoraires des conseils sont peu explicites et se réfèrent globalement au projet de cession
- Pour une illustration récente, cf. CAA Nancy (17 octobre 2024, n°22NC02540, Sté Nkkd) à propos d'une note globale d'honoraires d'avocats qui ne contenait aucune ventilation selon les différents frais facturés

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Titres de participation – Précisions apportées sur l'assiette de la QPFC de 12% en cas de PVL

- L'administration a repris les principes définis par le Conseil d'Etat dans sa décision Orange (CE 14 juin 2017, n° 400 855) et selon lesquels seule la réalisation d'une plus-value nette à long terme afférente à des titres de participation au cours de l'exercice constitue le fait générateur de la QPFC (sur le montant brut desdites plus-values)
- Cependant, elle estime, par renvois successifs de sa doctrine, que toutes les plus-values et moins-values à long terme doivent faire l'objet de cette compensation y compris « *celles constatées à l'occasion des reprises et dotations de provisions pour dépréciation afférente aux mêmes titres* »
- Position confirmée par le Conseil d'Etat qui a jugé, consécutivement à un recours pour excès de pouvoir formulé contre cette doctrine, que doivent être prises en compte, pour apprécier l'existence d'une plus-value nette, non seulement les plus ou moins values réalisées à l'occasion de la cession de titres de participation, mais aussi celles qui résultent respectivement des reprises et dotations de provisions pour dépréciation de tels titres constatées au cours du même exercice

(CE, 19 décembre 2024, n° 494 714, SAS ENI Energy International)

(BOI-IS-BASE-20-20-10-20, n° 30 à 100)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Montage artificiel et financement

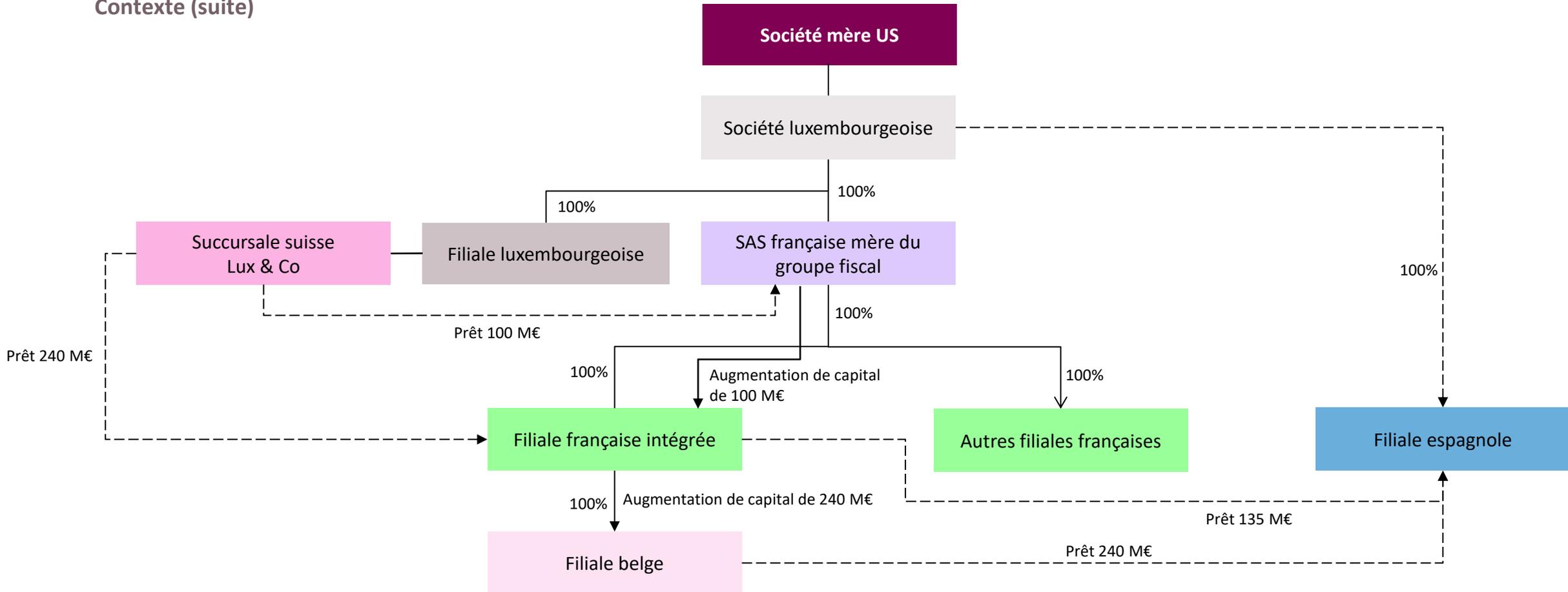
Contexte

- Schémas critiqués par l'administration fiscale et consistant à allouer des dettes générant des charges financières déductibles en France à raison du financement de filiales étrangères
- Affaire Howmet (CE, 23 juillet 2024, n°474 666, Sté Howmet) – Montage mis en œuvre

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Montage artificiel et financement

Contexte (suite)



(CE, 23 juillet 2024, n° 474 666, Sté Howmet)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Montage artificiel et financement (suite)

- Ces opérations, qui consistaient en des prêts intragroupe, apports et augmentations de capital, étaient intervenues de manière concomitante et avaient permis au groupe US de financer la société espagnole par l'intermédiaire de sociétés françaises et belge et de la succursale suisse. La société belge bénéficiait localement du régime fiscal des intérêts notionnels de sorte que la filiale française percevait des dividendes quasiment exonérés (régime mère-filiale) de sa filiale belge tout en déduisant les intérêts liés à l'emprunt contracté auprès de la succursale suisse du groupe
- L'administration fiscale avait réintégré aux résultats imposables de la société mère française et de sa filiale française intégrée les intérêts des emprunts souscrits auprès de la succursale suisse sur le fondement de l'abus de droit (approche « Charges ») (objectif exclusivement fiscal du montage mis en place, lequel lui apparaissait dépourvu de substance économique) après avoir soutenu dans un premier temps, que les dividendes perçus n'ouvraient pas droit au régime mère-fille et devaient être traités comme des produits financiers classiques (approche « Produits »)
- Le Comité de l'abus de droit fiscal avait considéré que le schéma mis en œuvre n'était pas abusif et qu'il s'agissait plus d'habileté fiscale

(CE, 23 juillet 2024, n° 474 666, Sté Howmet)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Charges financières : Montage artificiel et financement (suite)

- Confirmant la solution retenue par la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 31 mars 2023, n°21PA01514), le Conseil d'Etat retient l'existence « *d'un montage artificiel ayant eu pour seul but, au travers d'un financement de la société belge par augmentation de capital plutôt que par prêt, de dispenser la société française de comptabiliser, en compensation des intérêts déduits, des produits correspondant à des intérêts en provenance de la société belge, caractérisant un abus de droit* »
- Au cas particulier, il ressort de l'examen des faits de l'espèce que le bilan financier de l'opération était neutre pour les sociétés françaises et que l'interposition de la société belge prêteuse n'avait pas permis à la société espagnole d'accroître sa capacité de financement
- Décision à rapprocher de la solution récemment retenue par la Cour de Justice de l'Union Européenne qui a précisé sa jurisprudence antérieure Lexel du 20 janvier 2021 (Aff. C-484/19) et a considéré, à propos d'une affaire similaire, que « lorsqu'une dette est considérée comme constituant un montage purement artificiel ou faisant partie d'un tel montage, et cela même si ladite dette a été contractée à des conditions de pleine concurrence et si le montant de ces intérêts ne dépasse pas celui qui aurait été convenu entre des entreprises indépendantes », la déduction totale des intérêts doit être refusée (CJUE, 4 octobre 2024, Aff. C-585/22, X BV)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Erreur volontaire opposable à la société

- Rappel des principes : l'erreur comptable est rectifiable par l'entreprise (si elle n'est pas délibérée) tandis que la décision de gestion est opposable à l'administration et à l'entreprise et n'est pas susceptible d'être rectifiée par cette dernière
- Au cas particulier une société avait délibérément inscrit une dette à son actif en dissimulant l'identité réelle du créancier, l'administration fiscale avait remis en cause la dette ainsi comptabilisée et constaté une variation d'actif net imposable (CGI article 38 – 2), le rappel étant assorti des majorations pour manquement délibéré
- Statuant en Plénière, le Conseil d'Etat juge que l'absence de comptabilisation de la dette avec l'identité de son créancier réel est une omission volontaire opposable au contribuable et non rectifiable
(CE, Plén., 22 mars 2024, n° 471 089, Sté Jet Foncière)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Déduction des sanctions pécuniaires et pénalités

- Pour mémoire, les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction du résultat imposable (CGI article 39 – 2)
- L'administration fiscale vient de préciser que les sommes versées à titre de transaction au Trésor Public dans le cadre de la composition administrative mise en œuvre par l'AMF ne sont pas déductibles du bénéfice imposable à l'instar des sanctions pécuniaires infligées par cette même Autorité dans le cadre de la procédure répressive

(BOI-RSE-BIC-00021 du 27 novembre 2024)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC – IS

Société de personnes exerçant l'option d'achat à l'issue d'un crédit-bail immobilier

- Problématique soulevée : l'activité de sous-location d'un immeuble pris à bail dans le cadre d'un contrat de crédit-bail relève des BNC alors qu'après exercice de l'option d'achat, l'activité locative relève des revenus fonciers. Le changement de catégorie de revenus emporte normalement imposition des plus-values latentes (sauf option expresse, art, 93 quater B), Mais est-ce également le cas lorsque l'associé est une société assujettie à l'IS dont la quote-part de bénéfices relève des BIC tant avant qu'après l'exercice de l'option d'achat ?
 - Pour la CAA de Versailles (9 février 2023, n° 20VE02886), le changement d'activité devait s'apprécier au niveau de la SCI indépendamment du statut fiscal des associés. Celle-ci avait donc jugé que la levée d'option constituait un fait générateur d'imposition pour tous les associés. A l'inverse, la CAA de Nantes (28 novembre 2023n n° 22NT01088) avait considéré que la levée d'option était sans effet sur les associés soumis à l'IS,
 - Le Conseil d'Etat tranche en faveur de la prééminence des règles IS-BIC et donc de l'absence de changement de nature d'activité qui justifierait l'imposition de la plus-value latente. Par application de l'article 238 bis K du CGI, c'est en faisant usage des règles IS-BIC qu'il convient de déterminer le résultat fiscal de la SCI dont une quote-part sera attribuée à l'associé passible de l'IS. Pour le rapporteur public, « *un événement affectant la détermination du résultat fiscal de l'associé IR, tel que la fiction fiscale de la réalisation d'un actif professionnel au sens de l'article 93, peut très bien ne pas exister ou ne pas avoir d'équivalent pour l'associé IS* ».

(CE, 8è et 3è Ch., 26 avril 2024, n° 472 855, Sté CMM Finances)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Capitalisation suivie d'une fusion ou d'une TUP - Sort de la moins-value d'annulation des titres

- Se prononçant sur le sort de la moins-value d'annulation des titres détenus par une société reçus en rémunération d'une augmentation de capital ayant précédé la dissolution sans liquidation (fusion simplifiée) de sa filiale, au regard du dispositif anti-abus prévu à l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI, le Conseil d'Etat confirme la solution retenue par les juges d'appel selon laquelle l'annulation des titres doit être assimilée à une cession pour l'application de ce dispositif
- En second lieu, après avoir interrogé l'Autorité des Normes Comptables, le Conseil d'Etat considère que revêtent le caractère de titres de participation les titres souscrits à l'occasion d'une telle opération dès lors que « *cette opération conduit la société détentrice à exercer un contrôle direct des actifs et passifs de la société dont les titres ont été annulés* »
- Pour autant, la décision du Conseil d'Etat ne règle pas définitivement la question de la transposition (ou non) de la solution qu'il a retenue dans l'affaire Crédit Agricole (cf. supra) aux entreprises relevant du Plan Comptable Général lorsque les titres objet de la recapitalisation sont cédés à un tiers
- Attente d'une prise de position de l'Autorité des Normes Comptables sur ce sujet. Plusieurs tribunaux administratifs ont refusé d'étendre la jurisprudence Crédit Agricole en cas de cession (TA Châlons-en-Champagne, 1^{er} décembre 2022, n° 2001234, Sté Agora Technologies et TA Montreuil, 6 juin 2024, n°2109724, Sté Shiseido Europe)

(CE, 11 juin 2024, Sté Agapes, n° 470 721)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Liquidation amiable d'une société - Sort de la moins-value d'annulation des titres

- La Cour administrative d'appel de Paris confirme en premier lieu qu'en cas de liquidation amiable d'une filiale turque, la créance irrécouvrable constatée par la société mère ne constitue pas une charge déductible, au sens de l'article 39-13 du CGI, dès lors que la société mère ne démontre pas qu'elle a cherché à obtenir le recouvrement de cette créance (alors même qu'elle s'était engagée à régler les dettes de sa filiale).
- En second lieu, concernant la perte sur les titres annulés à l'occasion de la liquidation, la Cour juge que les titres issus de l'augmentation de capital ayant précédé cette liquidation constituent des titres de participation dès lors « *qu'à la date d'émission des titres, la SA Groupe Adéo entendait conserver le contrôle de sa filiale et maintenir son activité* ».
- Enfin, jugé également que les provisions pour dépréciation des créances constituées après l'ouverture de la liquidation amiable ne sont pas déductibles (acte anormal de gestion dès lors que la société mère ne pouvait ignorer compte tenu de cette procédure et d'un protocole conclu avec des tiers qu'elle ne pourrait pas recouvrer ses créances...).
- Pourvoi en cassation formé devant le Conseil d'Etat.

(CAA Paris, 11 octobre 2024, n° 22PA04107, SA Groupe Adéo)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Demande d'agrément transfert de déficits : délai de dépôt

- Pour mémoire, la demande d'agrément en vue de solliciter le transfert des déficits de la société absorbée à la société absorbante doit être effectuée avant la dernière Assemblée Générale approuvant l'opération de fusion, sauf si le traité de fusion prévoit une autre date

(CAA Paris, 13 février 2025, n° 23 PA 03547, SASU SBA)

- Pour mémoire, en cas de dissolution sans liquidation par voie de TUP, la demande d'agrément doit être effectuée avant la date de réalisation définitive de la TUP

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

Intégration fiscale - Modalités d'information de la société mère en cas de contrôle d'une filiale

- La vérification de comptabilité d'une filiale intégrée avait abouti, dans un premier temps, au titre des exercices vérifiés (2013 à 2015), à une simple réduction du déficit d'ensemble du groupe auquel appartient la société vérifiée puis, ensuite, à faire apparaître un bénéfice imposable au titre du premier exercice au cours duquel le résultat d'ensemble était redevenu bénéficiaire (2017 – exercice non couvert par la vérification de comptabilité de la filiale)
- L'administration avait informé la société mère des conséquences du contrôle fiscal de la filiale et du montant d'IS dont elle était redevable au titre du premier exercice 2017 au cours duquel le groupe était redevenu bénéficiaire
- La Cour administrative d'appel de Lyon considère que la procédure est entachée d'irrégularité et que l'administration fiscale aurait dû adresser à la société mère une proposition de rectification (décision qui n'a pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation)

(CAA Lyon, 1er février 2024, SAS Financière CBL, n° 22LY0178)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

Délai spécial de réclamation et « tunnelisation » des crédits d'impôts

- Le délai général de réclamation expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'impôt (R.196-1 du LPF). En cas de procédure de rectification, le contribuable dispose d'un délai spécial égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations (R. 196-3 du LPF), ce délai expirant au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification
- Dans un groupe intégré, la société mère ne peut se prévaloir du délai spécial de réclamation à propos du résultat d'ensemble ou à l'égard des résultats d'une autre société que la société contrôlée. Le délai de réclamation est ainsi « tunnelisé » (CE, 26 janvier 2021, n° 438 217, Société Vicat)
- Application au cas des crédits d'impôts de source étrangère (CE, 9 octobre 2024, n° 490 195, HSBC Bank PLC French Branch) :
 - la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscalement intégré des rehaussements apportés à son bénéficiaire imposable interrompt la prescription à l'égard de la société mère, pour les seules impositions correspondant au résultat individuel de la société membre ayant fait l'objet d'une procédure de reprise. Le délai spécial n'est ouvert que pour les résultats individuels de la société contrôlée et ne permet pas de corriger des éléments propres aux résultats des autres membres du groupe, même si ces éléments ont une incidence sur l'impôt d'ensemble,
 - Il en va ainsi lorsque la correction demandée porte sur la détermination du montant des crédits d'impôts. Les crédits d'impôts dont bénéficient des sociétés membres d'un groupe intégré fiscalement, pris en compte pour l'imposition d'ensemble de la société mère, ne bénéficient pas du délai spécial de réclamation ouvert par le rehaussement du résultat d'un autre membre du groupe.

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

Option pour l'imputation sur une base élargie

- Une société prétendait bénéficier des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI (imputation du déficit d'ensemble de l'ancien groupe fiscal sur une base élargie) à la suite de l'acquisition de l'ancienne société mère
- Ne s'étant pas conformée aux obligations déclaratives prévues pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie, la société a déposé une déclaration rectificative dans le délai de réclamation contentieuse afin de s'en prévaloir
- Selon la cour administrative d'appel de Lyon, les dispositions qui instituent un régime fiscal optionnel et prévoient que le bénéfice de ce régime doit être demandé dans un délai déterminé n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable qui a omis d'opter dans ce délai de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu aux articles R. 196-1 et suivants du LPF. Il en va toutefois autrement si la loi a prévu que l'absence d'option dans le délai qu'elle prévoit entraîne la déchéance de la faculté d'exercer l'option ou lorsque la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé
- La mise en œuvre de l'option d'imputation sur une base élargie, qui impose à la société détentrice du déficit d'ensemble, d'une part, de désigner les sociétés membres du groupe d'intégration fiscale amenées à bénéficier de l'imputation du déficit et, d'autre part, de préciser la quote-part du déficit reportable qui leur sera affectée, implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé dès lors que ces éléments ont une incidence à la fois sur les obligations comptables, déclaratives et fiscales de l'ensemble des sociétés membres du groupe et sur le pouvoir de contrôle dont dispose l'administration
- A défaut d'avoir respecté l'ensemble de ces obligations, la société ne pouvait être considérée comme ayant dûment régularisé la situation

(CAA de Lyon, 11 juin 2024, 22LY02397)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTÉGRATION FISCALE

Intégration fiscale - Majoration de 80% consécutivement à la vérification d'une filiale

- La société mère ne peut pas se soustraire au paiement de la majoration de 80% appliquée lors de la vérification de comptabilité d'une filiale intégrée.
 - Une filiale intégrée exploitant un bar-restaurant avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité ayant porté notamment sur un exercice d'appartenance à un groupe fiscal et s'était vue infliger les majorations de 80% pour manœuvres frauduleuses prévues à l'article 1729 du CGI (écritures comptables délibérément erronées).
 - S'étant vue réclamer le paiement cette majoration en sa qualité de société intégrante, la société mère considérait que cette sanction méconnaissait le principe de personnalité des peines garanti par l'article 6-2 de la CESDH au motif qu'elle n'était ni l'auteur ni un complice des faits à l'origine de la majoration.
 - La Cour d'appel rejette cette prétention car, en choisissant d'opter pour le régime de groupe, la société mère a décidé de se constituer seule redevable non seulement de l'IS dû sur l'ensemble des résultats du groupe mais aussi des sanctions fiscales pécuniaires appliquées à raison d'infractions commises par des filiales intégrées.

(CAA Bordeaux, 26 septembre 2024, EURL Manutaï n° 22BX01246)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Liste des ETNC et liste européenne

- Liste française et liste de l'UE des ETNC (Entrées en gras)
- Liste française des ETNC (arrêté du 17 février 2024) (16 juridictions)

Anguilla	Fidji	Palaos	Samoa américaines
Antigua-et-Barbuda (1)	Guam	Panama	Seychelles
Bahamas	Iles Turques et Caïques	Russie	Trinité-et-Tobago
Belize	Iles Vierges américaines	Samoa	Vanuatu

- Liste noire de l'UE des ETNC (communiqué de presse du 18 février 2025) (11 pays)

Samoa américaines	Guam	Russie	Iles Vierges américaines
Anguilla	Palaos	Samoa	Vanuatu
Fidji	Panama	Trinité-et-Tobago	

(1) Devrait sortir en 2025

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Solutions diverses

- Déductibilité d'une retenue à la source prélevée à un taux supérieur au taux conventionnel
 - Pour mémoire, les retenues à la source prélevées par un Etat ou Territoire en contradiction avec les stipulations des conventions fiscales applicables ne donnent pas lieu à un crédit d'impôt et peuvent faire l'objet d'une déduction du bénéfice imposable (CGI article 39-1-4°),
 - L'administration confirme que cette règle s'applique à l'intégralité des retenues à la source en question de sorte qu'il n'est pas possible de les scinder en deux
 - (BOI-RES-BIC-000 105, 18 décembre 2024)
- Extension possible de la jurisprudence Steria à des dividendes perçus de filiales établies dans des pays tiers à l'UE
 - Décision favorable rendue par le Conseil d'Etat à propos des dividendes perçus par une société française intégrée d'une filiale chilienne considérée comme étant dans une situation équivalente à celle d'une filiale intégrée française au motif que la quote-part de frais et charges traduit une véritable imposition partielle au-delà des frais engagés pour la gestion des dividendes au sens de la convention franco-chilienne

(CE 18 février 2025, n° 490 792, Sté Legrand)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Régularisation de la TVA facturée à tort

- L'administration précise que la régularisation de la TVA doit s'effectuer dans les délais définis à l'article R* 196-1 du LPF de sorte qu'en cas de remise en cause de la déduction de la TVA par l'administration cet évènement constitue un « élément nouveau » ouvrant un nouveau délai de réclamation pour le fournisseur jusqu'au 31 décembre de la 2^{ème} année suivant la réalisation de cet évènement ce qui permet ainsi de rectifier les factures erronées et, partant, de régulariser la déduction effectuée à tort par le client

([BOI-TVA-DED-40-20](#), 8 janvier 2025)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Taxe sur les salaires : exclusion du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires des abandons de créances

- Le Conseil d'Etat juge que pour l'application du dispositif prévu à l'article 231-1 du CGI, les abandons de créances ne constituent pas des recettes ou autres produits devant être inclus dans le chiffre d'affaires retenu pour l'assujettissement à la taxe sur les salaires

(CE, 17 juin 2024, 474 155, Sté Blue Solutions)

6. DROITS D'ENREGISTREMENT – CESSIION DE DROITS SOCIAUX

Cession de droits sociaux d'une société après sa transformation de SARL en SAS

- La Cour de Cassation infirme la position précédemment retenue par la Cour d'Appel de Lyon (6 juillet 2023 n° 20/05110) et considère que c'est à la date du transfert de propriété, fait générateur des droits d'enregistrement, que la nature des droits sociaux cédés doit être déterminée, même si, à la date de soumission de l'acte de cession de droits sociaux à la formalité de l'enregistrement, la transformation antérieure dont la société a fait l'objet n'a pas été publiée au Registre du Commerce et des Sociétés
- Pour mémoire, droits d'enregistrement de 3% en cas de cession de parts de SARL versus 0,1% en cas de cession d'actions (CGI article 726), hors cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

(Cass. Com. 18 décembre 2024, n° 23-21-435-F-B, Sté CEGID)

7. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX FISCAL

Une déclaration rectificative constitue une réclamation contentieuse

- Selon le Conseil d'Etat, tranchant une question inédite et censurant la solution retenue par des juges du fond, une déclaration rectificative qui tend, par elle-même, à la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul d'une imposition ou au bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire, constitue une réclamation contentieuse préalable lorsqu'elle a été déposée après l'expiration du délai de déclaration.

(CE, Plén., 13 novembre 2024, n° 475 814, Sté Fractalys)



Coordonnées de l'intervenant :

Eric QUENTIN

Tel: + 33 1 53 93 22 00
quentin@hocheavocats.com

www.linkedin.com/company/hoche-avocats



HOICHE
A V O C A T S

hoiche-avocats.fr