Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 8 : Le domaine de l'IS

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : Les groupements soumis à l'IS..... p. 4
§1 : L'assujettissement obligatoire..... p. 4
§2 : L'assujettissement sur option..... p. 6
§3 : Les sociétés exonérées d'IS..... p. 9
A - Les entreprises nouvelles..... p. 9
B - Les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté..... p. 10
C - Les entreprises qui s'installent sur des Zones franches urbaines..... p. 11
D - Les jeunes entreprises innovantes..... p. 13
E - Les zones de revitalisation rurales..... p. 13
F - Les bassins urbains à dynamiser..... p. 14
G - Les zones de développement prioritaire..... p. 15
Section 2 : Les règles de territorialité..... p. 16
§1 : Les principes de rattachement des bénéfices..... p. 16
§2 : La lutte contre les transferts indirects de bénéfices..... p. 34
A - La présomption de qualification des TIB..... p. 37
B - La présomption d'existence des TIB..... p. 42

UNJF - Tous droits réservés

Contrairement aux entreprises relevant de l'IR, telles que les entreprises individuelles ou les sociétés de personnes (v. le cours de fiscalité de l'entreprise n° 2, leçon 4), celles qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) possèdent la pleine et entière personnalité fiscale (on dit qu'elles sont "opaques" fiscalement). ***Ainsi, le résultat imposable est directement calculé au niveau de la société et cette dernière reste aussi le débiteur légal de l'impôt.***

Autre différence marquante avec l'IR : ***le bénéfice imposable est toujours calculé à partir des règles relatives aux BIC, quelle que soit l'activité de l'entreprise ou la qualité des associés.***

> ***Remarque***
> **Les inconvénients de l'opacité fiscale :**
> - Une double imposition des bénéfices lorsque la société distribue ensuite à ses associés des dividendes prélevés sur ses bénéfices.
> - Les pertes ne sont pas immédiatement déductibles chez les associés, mais seulement des bénéfices ultérieurs ou antérieurs de la société.

L'IS a été créé par un décret du 9 décembre 1948. Prélevé au taux de 50 % depuis 1958, l'IS a été progressivement réduit à 45 % à compter du 1er janvier 1986, 42 % à compter du 1er janvier 1988, 39 % à compter du 1er janvier 1989, 37 % à compter du 1er janvier 1990.

Depuis le 1er janvier 1993, l'IS de droit commun est perçu au taux de 33 1/3 %. Par comparaison, le taux moyen de l'IS en Europe serait de 25 % (source : les Echos, 24 août 2016), et de 24,11 % dans les pays de l'OCDE (source : KPMG, 2014).

Par dérogation , les bénéfices des PME sont, sous certaines conditions et limites, imposés à 15 % . D'une façon générale, il s'avère que les PME sont assez protégées en fiscalité ; elles ne sont pas non-plus affectées par les diverses contributions additionnelles à l'IS qui ont été votées au fil du temps et qui alourdissent la fiscalité des plus grosses sociétés (mais la plupart d'entre-elles ont été abrogées ...). En outre, ***les produits de la propriété industrielle sont imposés à 10 %*** et ***c ertaines plus-values à long terme sont soit soumises à un taux réduit, soit exonérées*** (cas des titres de participation).

> ***Remarque***
> La France a initié une baisse progressive de l'IS.
> - Dès 2007, les pouvoirs publics avaient souhaité réduire le taux d'IS à 20 % en 5 ans (comm. 4 janvier 2007). Sans effet ...
> - En 2016, le projet était plus ambitieux, puisqu'il s'agissait de ramener progressivement le taux de l'IS à 28 % en 2020 (comm. 23 août 2016 ; LF 2017).
> - En 2017, la trajectoire est légèrement modifiée ; le taux de l'IS sera progressivement ramené à 25 % en 2022 (comm. 30 août 2017 ; LF 2018). *A noter :* pendant cette période, la baisse de l'IS sera plus rapide pour les PME.

En savoir plus : Les taux d'IS dans le monde
En Europe : l'IS est de 15 % en Allemagne (impôt fédéral), 17,9 % en Suisse, 29 % en Grèce, 25 % en Espagne et aux Pays-bas, 27,5 % en Italie (+ une taxe régionale de 3,9 %), 20 % au Royaume-Uni et au Portugal, 22 % en Suède et 12,5 % en Irlande.

Dans le reste du monde : l'IS est de 30 % au japon, 25 % en Chine (20 % pour les PME), 33,99 % en Inde (40 % pour les sociétés étrangères), et 21 % aux Etats-Unis après la réforme fiscale de 2017 (impôt fédéral) au-lieu d'un IS par tranches avec un taux marginal de 35 % appliable à la fraction du bénéfice imposable supérieur à 10 millions $ (J.-P.-S. Lavielle, « De certains aspects internes de la réforme fiscale américaine », *Dr. Fisc.* 2018, n° 13, act. 127).

Un rapport de l'OCDE publié en 2019 montre une baisse de l'IS assez significative au niveau mondial ; l'IS serait passé de 28,6 % en 2000 à 21,4 % en 2018 (Rapp. OCDE, 15 janvier 2019 ; *Dr. Fisc.* 2019, n

UNJF - Tous droits réservés

° 9, act. 95). ***Plus récemment, l 'OCDE a mis en ligne un rapport sur les statistiques de l'impôt sur les sociétés dans le monde, visant à faciliter l'analyse de la fiscalité des entreprises et à accroître la qualité et la quantité des données disponibles aux fins de l'analyse du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices « BEPS » (OCDE, communiqué 17 nov. 2022 ; Dr. Fisc. 2022, n°47, act. 432).*** Les données publiées montrent que l'impôt sur les bénéfices des sociétés demeure une source importante de recettes fiscales pour la plupart des pays, en particulier dans les économies de marché en développement et émergentes. En moyenne, l'impôt sur les sociétés représente une part plus importante du total des recettes fiscales en Afrique (18,8 %), dans la région Asie-Pacifique (18,2 %) et en Amérique latine et dans les Caraïbes (15,8 %) que dans les pays de l'OCDE (9,6 %). Après des années de réductions des taux légaux d'IS, les nouvelles données font état d'une stabilisation de ces taux en 2022, doublée d'un certain rétrécissement des bases d'imposition en 2021, alors que les pays s'efforçaient de trouver un équilibre entre augmentation des recettes et incitations à l'investissement. En moyenne, le taux légal combiné de l'IS (administration centrale et administrations infranationales) appliqué dans l'ensemble des juridictions étudiées s'établissait à 20 % en 2022 (28 % en 2000).

Selon une récente analyse de l'OCDE (OCDE, actualités, 21 novembre 2023 ; Dr. Fisc. 2023, n° 48, act. 426), plus de la moitié des bénéfices faiblement imposés déclarés par les entreprises multinationales à l'échelle mondiale sont réalisés dans des juridictions qui appliquent des taux d'imposition élevés. Il est donc clairement fait un lien entre le niveau de prélèvement et l'évasion fiscale internationale.

Si le **domaine d'application matériel** de l'IS est beaucoup plus vaste que celui des entreprises relevant de l'IR (section 1), son **domaine d'application territorial** est plus restreint (section 2).

Remarque

Pour diférentes raisons, qui tiennent essentiellement à la fragilité de son assiette (à savoir les bénéfices imposables), particulièrement pour les géants du numérique, et aux actions menées par l'UE et l'OCDE pour protéger les bases taxables, l'impôt sur les sociétés va évoluer ces prochaines années (J. Pellefigue, « Le cadre inclusif de la science lugubre », Dr. Fisc. 2020, n° 12, étude 193 ; P. Kouraleva-Cazals, « L'impact des dernières propositions de l'OCDE sur l'IS », Dr. Fisc. 2020, n° 12, étude 194), jusqu'à être menacé sous sa forme actuel (v. B. Zuijdendorp, « Quel avenir pour l'impôt sur les sociétés ? », Dr. Fisc. 2020, n° 12, ét ude 192). Selon le parlement européen, il est urgent d'instituer un taux minimum d'IS au niveau international, quitte pour l'Europe à faire cavalier seul (PE, communiqué de presse, 29 avril 2021).

A cet égard, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices a approuvé, le 1er juillet 2021, une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

- Le Pilier 1 garantira une répartition plus équitable des bénéfices et des droits d'imposition concernant les grandes entreprises multinationales, y compris celles du numérique. Il permettra de réattribuer une partie des droits d'imposition sur ces entreprises de leurs pays d'origine aux pays de marché dans lesquels elles exercent des activités commerciales et réalisent des bénéfices, qu'elles y aient ou non une présence physique sur ces territoires.
- Le Pilier 2 entend encadrer la concurrence fiscale en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés en introduisant un impôt minimum mondial de 15 % que les pays peuvent prélever pour protéger leur base d'imposition.

Le 8 octobre 2021, 136 juridictions (sur les 140 membres que compte le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS) ont adhéré, à la Déclaration sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

- Pilier 1 : les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 Mds € et dont la rentabilité est supérieure à 10 % seront couvertes par les nouvelles règles, et 25 % des bénéfices au-delà du seuil de 10 % seront réattribués aux juridictions du marché.
- Pilier 2 : il est introduit un impôt mondial minimum sur les sociétés, dont le taux a été fixé à 15 %. Ce nouveau taux d'imposition minimum s'appliquera aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 M € et devrait générer chaque année environ 150 Mds $ de recettes fiscales supplémentaires à l'échelle mondiale.

UNJF - Tous droits réservés

L'OCDE a publié, le 20 décembre 2021, le modèle de règles du Pilier 2 pour la mise en œuvre au niveau national de l'impôt minimum mondial de 15 % (Dr. Fisc. 2021, n° 51-52, act. 616).

Sur cette base, l'UE a été la première a mettre en oeuvre le pilier 2 au niveau européen (Dir. UE 2022/2523 du 14 décembre 2022 ; Dr. Fisc. 2022, n° 51-52, act. 469).

La France a transposé cette directive dans le cadrfe de la loi de finances pour 2024 (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 ; CGI, art. 223 VJ à 223 WY bis nouv.).

Section 1 : Les groupements soumis à l'IS

L'IS est l'impôt sur les bénéfices qui s'applique de manière **obligatoire** aux sociétés à risque limité (SA, SARL) (§1).

Pour celles qui n'y sont pas soumises de plein droit (sociétés civiles, sociétés de personnes), il est prévu une faculté **d'option** (§2).

Enfin, certaines sociétés (sociétés nouvelles notamment) peuvent être **exonérées** d'IS, sous certaines conditions et limites (§3).

§1 : L'assujettissement obligatoire

Selon l'article 205 du CGI : « *Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206* » (al. 1).
« *Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés* » (al. 2).
L'article 206 du CGI définit le domaine d'application de l'IS ; il s'agit des groupements dont les membres ne sont pas responsables indéfiniment des pertes sociales. Le cas des associations doit être étudié séparément.
I - Sont notamment imposables à l'IS :

- Les sociétés de « capitaux » : SA, SAS même lorsqu'elles sont constituées par un associé unique, et sociétés en commandite par actions (pour la totalité de leur bénéfice).
- Les SARL autres que les EURL constituées par une personne physique (qui relèvent de l'IR sauf option pour l'IS) ou les SARL de « famille » qui ont opté pour l'IR (CGI, art. 239 bis AA), ou encore les SARL de moins de 5 ans qui ont également opté pour l'IR (CGI, art. 239 bis AB ; l'option dure 5 ans au plus et s'applique à toutes les SARL, SA et SAS qui peuvent être considérées comme des PME).
- Certaines sociétés de personnes ou assimilées : les sociétés civiles par la forme qui exercent une activité de nature commerciale (ex : une SCI qui effectue des opérations d'achat-revente d'immeubles), les sociétés en commandite simple pour la part revenant aux associés commanditaires, sociétés en participation pour la part des résultats revenant aux associés dont la responsabilité est limitée ou ceux dont l'identité n'a pas été communiquée à l'administration.
- Les établissements publics industriels et commerciaux, alors que les établissements publics administratifs sont imposés sur les revenus de leur patrimoine comme les associations à but non lucratif.

Remarque
Cas des sociétés civiles ayant une activité commerciale : elles sont soumises à l'IS pour la totalité de leur résultat. Par exemple, une SCI de gestion qui a une activité de marchand de biens doit être soumise à l'IS (CGI, art. 206). En outre, comme elle ne s'est pas déclarée en tant que telle, elle est passible de la pénalité de 80 % pour activité occulte (CAA Douai, 28 août 2025, n° 24DA01320, *« SCI Saint-Benoît »*, Dr. Fisc. 2025, n° 45-46, comm. 328, note C. Otero). Egalement, une société civile de gestion qui loue, ne serait-ce que pendant quelques semaines, une habitation meublée, devient soumise à l'IS (CE, 28 décembre 2012, n° 347607, « *SCI Le Mas des Sources* », Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 189, concl. E. Cortot-Boucher).

UNJF - Tous droits réservés

Cette règle trouve néanmoins deux exceptions :

1. La première est issue d'une tolérance administrative afin d'éviter les conséquences excessives résultant de la taxation des sociétés civiles à l'IS prévue au premier alinéa du 2 de l'article 206 du CGI : il a été décidé de ne pas soumettre ces sociétés à l'impôt sur les sociétés tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes (BOI-IS-CHAMP-10-30, n° 320).
2. La seconde prévue à l'article 206, 2 du CGI : les sociétés civiles qui exercent une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI (qu'elles soient soumises au régime réel ou au "micro-BA") ne sont pas assujetties à l'IS lorsque leurs recettes accessoires n'excèdent pas les seuils fixés à l'article 75 du CGI. En application des dispositions de l'article 75 du CGI, les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des BIC et de celle des BNC réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non commerciales de ces trois années n'excède ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, ni 100 000 euros.

A noter : selon le Conseil d'Etat, l'IS continue de s'appliquer même au titre d'une année ultérieure où la société ne réalise plus d'opérations à caractère commercial (CE, 18 mars 2020, n° 425443, « *SCI ESPM* », Dr. Fisc., 2020, n° 44, comm. 419, concl. L. Cytermann, note J.-L. Pierre). **La question demeure alors de savoir si - et quand - une société civile qui n'effectue plus d'opérations commerciales retrouve le régime de la semi-transparence fiscale (?).**

Remarque
L'article 206 n'exclut pas les Etats étrangers qui, entant que personnes morales, sont soumis à l'IS en France lorsqu'ils y exercent une activité lucrative (CE, 22 janvier 2020, n° 421913 (1ère espèce), 421914 et 421915 (2ème espèce), *« État du Koweit »*, *Dr. Fisc.* 2020, n° 29, comm. 317, concl. E. Bokdam-Tognetti – Y compris sur leur quote-part de bénéfice imposable, s'ils sont associés d'une société de personnes : non retenu dans la seconde espèce).

II - Le cas des associations :

Leur régime fiscal dépend de la nature de leur activité. Il résulte des dispositions de l'article 206 du CGI que seules sont passibles de l'IS les personnes morales à but lucratif. Selon l'article 207-1 5°/ bis, sont exonérées d'IS :« *Les organismes sans but lucratif ... pour des opérations à raison desquelles ils sont exonérés de TVA* ».On en conclut que d'une part le critère de l'assujettissement est le caractère lucratif de l'activité, et que d'autre part le législateur fait un lien entre l'assujettissement à la TVA et à l'IS.

La difficulté a toujours consisté à faire la différence entre les « vraies » et les « fausses » associations ...

Selon l'administration (Bofip, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10, 12 septembre 2012), il faut procéder comme suit :

1. Examiner si la gestion est désintéressée (si non, elle est redevable des impôts commerciaux) ;
2. Si la gestion est désintéressée, regarder si elle concurrence le secteur commercial (si non, l'association échappe aux impôts commerciaux) ;
3. Si elle concurrence le secteur commercial, il faut alors examiner si son mode de gestion se rapproche de celui d'une entreprise commerciale (par ordre décroissant d'importance : quant aux produits vendus, au public visé, aux prix pratiqués et à la publicité faite - règle des « 4 P »). Le Conseil d'Etat s'est aligné sur la doctrine administrative (CE, 1er octobre 1999, *« Association Jeune France »*, *Dr. Fisc.* 2000, n° 7, comm. 106 - Décision rendue en matière de TVA ; CE, 1er mars 2000, *« Association Foire nationale des vins »*, *Dr. Fisc.* 2000, n° 40, comm. 732 - Décision rendue en matière d'IS ; CE, 13 février 2013, *« Association Groupe de plongée de Carantec »*, *Dr. Fisc.* 2013, n° 16, comm. 249, concl. Fr. Aladjidi, note Th. Lamulle - Décision rendue en matière d'IS et de TVA ; CE 29 décembre 2021, nos 439408, 439411 et 439413, ***« Assoc. Centre libre d'enseignement supérieur international (CLESI) »*,** Dr. Fisc. 2022, n° 19, comm. 219, concl. L. Cytermann - Décision rendue ne matière de CFE).

Pour une critique des critères actuels : R. Vabres, « Critères de lucrativité : regards critiques et perspectives », *Dr. Fisc.* 2016, n° 25, étude 380.

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> **Communauté d'intérêts avec une entreprise commerciale -** Selon la jurisprudence, reprise par la doctrine de l'administration fiscale (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 n° 460), la gestion d'un organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'une entreprise du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts (CE, 6 mars 1992, n° 100445, « Association pour favoriser la création d'entreprise », RJF 4/62, n° 540 ; CE, 7 décembre 2016, n° 389299, « Association des utilisateurs et distributeurs de l'agrochimie européenne (Audace) », Dr. Fisc. 2017, n° 15, comm. 250, note R. Vabres ; RJF 3/17, n° 218, concl. E. Bokdam-Tognetti [C 218]). Il a également été jugé qu'une association qui entretient des relations privilégiées avec des organismes à but lucratif ou des professionnels qui en retirent un avantage concurrentiel leur permettant notamment de réaliser, de manière directe, un surcroît de recettes, ne saurait être regardée comme ayant une gestion désintéressée au sens du Code général des impôts (CE, 17 octobre 2022, n° 453019, « Club des Piou-Piou de Valmorel Doucy », Dr. Fisc. 2023, n° 6, concl. C. Guibé, note F. Pezet – Décision rendue en matière de TVA, au sujet d'une association ayant recours à des moniteurs de ski qui en sont membres pour assurer des prestations d'initiation au ski auprès de jeunes enfants).

Les associations qui recherchent le profit seront imposées à l'IS dans les conditions du droit commun , alors que les véritables associations à but non lucratif sont imposées au taux de **24 %** pour leurs revenus « patrimoniaux » (revenus fonciers, agricoles ou mobiliers), à l'exception des revenus d'obligations qui sont imposés au taux de **10 %** et les dividendes qui sont imposés à **15 %**.

L*es associations qui exercent parallèlement à leur activité désintéressée une activité accessoire lucrative sont exonérées d'impôts commerciaux (il s'agit de l'IS, mais également de la TVA et de la CET) à raison de ces activités si les recettes de l'année civile y afférent sont inférieures à 72.000 euros* (CGI art. 206-1 bis mod. LF 2020). Si le seuil de 72 000 € est dépassé, l'association peut sectoriser l'activité concernée pour la soumettre aux impôts commerciaux, mais à la condition toutefois que celle-ci reste accessoire (CGI, art. 206-1 bis ; Bofip, BOI-IS-CHAMP-10-50-20). **Attention :** le montant de la franchise est désormais indexé, chaque année, sur la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenue dans le projet de loi de finances de l'année, c'est-à-dire sur la prévision d'inflation. **Ainsi, en 2026, le seuil s'établit à 81 051 € (D. n° 2026-562, 29 juin 2026, art. 2).**

Si le montant des recettes commerciales n'excède pas 84 000 euros, les associations sont dispensées de verser des acomptes d'IS.

> ***En savoir plus : Le régime fiscal des CARPA ... et des Ordres des avocats***
> **Rappel :** les CARPA (caisses de règlements pécuniaires des avocats) gèrent les fonds reçus par les avocats pour le compte de leurs clients.
>
> Il a été jugé qu les CARPA sont exonérées d'IS au titre des revenus produits par les fonds dont elles ne sont que dépositaires et soumis à l'IS au taux réduit pour ceux issus du placement de leurs fonds propres (CE Plén., 4 juillet 2014, n° 361316, *« CARPA Rhône-Alpes », Dr. Fisc.* 2014, n° 29, act. 395. Casse : CAA de Lyon, 24 mai 2012, n° 11LY01141, *« Carpa Lyon et Ardeche »*, *Dr. Fisc.* 2013, n° 10, comm. 186, concl. P. Monnier, note M. Chadefaux, qui avait jugé que le taux réduit de l'IS doit s'appliquer à l'ensemble des revenus financiers de la CARPA).
>
> ***L'exonération ne s'applique qu'aux recettes procurées par une activité indissociable du but non lucratif poursuivi par l'organisme désintéressé.*** Tel n'est pas le cas des revenus de capitaux mobiliers issus de placements effectués par un Ordre des avocats au barreau ; ils doivent donc être imposés au taux réduit (CE, 19 juillet 2017, n° 402732, « *Ordre des avocats du barreau de Montpellier* », *Dr Fisc.* 2017, n° 48, comm. 560, concl. E. Cortot-Bouchet).

§2 : L'assujettissement sur option

UNJF - Tous droits réservés

A l'exception des GIE et des sociétés civiles de moyens, les sociétés de personnes peuvent opter pour l'IS. Il s'agit des SNC, des EURL créées par une personne physique, des sociétés civiles professionnelles, des sociétés en commandite simple pour la part des commandités et des sociétés en participation.

Les entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (« EIRL », L. 15 juin 2010) peuvent opter pour leur assimilation fiscale à une EURL. Cela vaut également option pour l'IS (CGI, art. 1655 sexies, 1). **Attention :** seules les EIRL qui relèvent d'un régime réel d'imposition peuvent opter pour l'assimilation à une EURL. Les EIRL soumises au régime « micro » devront donc préalablement opter pour un régime réel.

> ***Remarque***
> **Nouveau régime des indépendants :**
>
> Depuis le 15 mai 2022, date de l'entrée en vigueur du nouveau statut d'entrepreneur individuel (L. n° 2022-172 du 14 février 2022, art. 1), tout entrepreneur personne physique bénéficie automatiquement de la protection de son patrimoine personnel grâce à un patrimoine professionnel d'affectation. Le statut d'EIRL ne peut plus être choisi depuis le 15 février 2022, mais les anciennes EIRL continuent de fonctionner jusqu'à leur terme.
>
> A ce titre, l'entrepreneur individuel soumis à un régime réel d'imposition peut opter pour son assimilation fiscale à une EURL ou une EARL (comme pour l'EIRL), et ce choix est irrévocable et vaut option pour l'IS (L. n° 2021-1900 du 30 déc. 2021, de finances pour 2022, art. 13 ; CGI, art. 1655 sexies, 1). Toutefois, conformément aux nouvelles règles applicables en IS (V. *infra*) l'option pour l'IS ne devient irrévocable qu'au bout de 5 ans.
>
> **Doctrine :** A. Perin-Dureau, « Les aspects fiscaux de la loi n° 2022-172 du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante », *RTD com.* 2022. 693.

L'option pour l'IS doit être exercée avant la fin du troisième mois de l'exercice dans les conditions prévues par les statuts (CGI, art. 239-1). L'option dure aussi longtemps que la société ne prend pas fin pour l'une des causes énumérées à l'article 1844-7 du Code civil, ou si elle se transforme en une personne morale autre qu'une société. Selon le Conseil d'Etat, la « cessation d'entreprise », au sens du droit fiscal (par exemple, au cas de modification de l'activité de la société ; V. CGI art. 221-5) n'est pas une de ces causes et n'entraîne pas la remise en cause de l'option pour l'impôt sur les sociétés.

> ***Exemple***
> CE, 11 juin 2014, n° 347355, *« M. Salleron »*, *« Ordre des avocats du barreau de Montpellier »*, *Dr. Fisc.* 20147, n° 3048, comm. 463560, concl. D. Hédary, note L. Chatain-Autajon – EURL ayant opté pour l'IS.

La notification de l'option prévue à l'article 239 est adressée au service des impôts du lieu du principal établissement de la société ou du groupement qui souhaite exercer cette option (CGI, Ann. III, art. 350 F, I, al. 1). La notification indique la désignation de la société ou du groupement et l'adresse du siège social, les nom, prénoms et adresse de chacun des associés, membres ou participants, ainsi que la répartition du capital social ou des droits entre ces derniers. Elle est signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés, membres ou participants (al. 2).

> ***Remarque***
> La jurisprudence a assoupli la règle posée à l'article 350 F de l'annexe III au CGI :
>
> - Elle avait admis que l'option pour l'IS formulée par une EURL dans sa déclaration d'existence adressée au CFE soit regardée comme valablement exercée dans la mesure ou, conformément aux articles 371 AO et 371 AS de l'annexe II du CGI, les CFE sont habilités à jouer le rôle d'ntermédiaire entre les commerçants et les services fiscaux et que la déclaration déposée au centre vaut déclaration auprès des services fiscaux (TA Paris, 21 septembre 2010, *« EURL Le vieux quai »*, RJF 6/11, n° 685).
> - Egalement, s'agissant d'une société unipersonnelle, il a été jugé que l'option pour l'IS est réputée avoir été régulièrement formulée si les statuts l'indiquent et si les déclarations de résultats du premier exercice social sont déposées sous le régime de cet impôt (CE, 5 février 2024, n° 470324, « *Sté Climatech Services* », Dr. Fisc. 2024, n° 16, comm. 227, concl. É. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Bédier).

UNJF - Tous droits réservés

Remarque
Modalités de l'option de l'entrepreneur individuel (CGI, Ann. III, art. 350 bis mod. par le D. n° 2022-933 du 27 juin 2022) :

I - L'entrepreneur individuel doit adresser une notification au service des impôts du lieu de son principal établissement. La notification de l'option indique la dénomination et l'adresse de l'entreprise individuelle, ainsi que les nom, prénom, l'adresse et la signature de l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre de cette entreprise. L'option est notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite être assimilé à une EURL ou une EARL.

II - La renonciation à l'option pour l'IS prévue à l'article 1655 sexies du CGI est adressée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats dans le délai prévu à l'article 239, 1, al. 3 du même code.

Incidences de l'option pour l'assimlilation à une EURL ou une EARL (BOI-BIC-CHAMP-70-10, 23 novembre 2022, §430) :

1/ un transfert des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, qui doit fiscalement être traité de la même façon que l'apport de ces mêmes biens du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui d'une EURL ou d'une EARL ;

2/ la cessation de l'entreprise individuelle, les activités de cette entreprise étant désormais exercées par l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL.

A noter : les régimes de faveur en matière de plus-values professionnelles sont susceptibles de s'appliquer. Notamment, les reports d'imposition des plus-values et les sursis d'imposition des profits sur stocks prévus à l'article 151 octies du CGI sont susceptibles d'être appliqués, et ce, que l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL soit imposée selon le régime des sociétés de personnes ou qu'elle soit assujettie à l'impôt sur les sociétés (BOI-BIC-CHAMP-70-10, 23 novembre 2022, §440).

L'option pour l'IS est en principe irrévocable. Toutefois désormais, la renonciation à l'IS est possible pendant 5 ans (L. n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, *de finances pour 2019*, art. 50 ; **CGI, art. 239, 1, al.3 nouv.**).

Ce n'est donc plus qu'à l'issue de ce délai que l'option devient irrévocable.

- La renonciation à l'option peut intervenir jusqu'au 5ème exercice suivant celui celui au titre duquel l'option a été exercée.
- Elle s'applique à l'IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2018 (elle peut donc concerner des options pour l'IS exercées avant cette date, pourvu que le délai de cinq ans susvisé ne soit pas expiré).
- Elle doit être notifiée à l'administration fiscale avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'IS de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation à l'option (ex : pour un exercice calqué sur l'année civile, avant le 28 février).
- Une fois la faculté de renonciation exercée, il n'est plus possible par la suite d'opter à nouveau pour l'IS.

La renonciation à l'option est adressée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats, et elle doit préciser l'exercice de son application (D. n° 2019-654 du 27 juin 2019, CGI, Ann. III, art. 350 F, II).

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> **Attention : le renoncement à l'IS entraîne les effets de la cessation d'entreprise (notamment : imposition immédiate des bénéfices et des plus-values latentes, et imposition des associés sur un revenu réputé distribué).**
>
> V. en ce qui concerne les SCI ayant opté : Y. Desmazières, *« SCI et renonciation à l'impôt sur les sociétés : changer d'avis ne vous aura jamais coûté aussi cher »*, *Droit fiscal* n° 17, étude 245.

Situations particulières :

- Au cas de transformation d'une société de capitaux en société de personnes, l'option pour l'IS n'est pas possible avant 15 ans, mais elle peut être exercée dans les trois mois qui suivent la transformation (CGI, art. 239-1, b).
- Au cas de transformation d'une SARL en EURL par suite de la réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'une seule personne physique, l'option pour l'IS peut prendre effet à la date de la réunion des parts à condition d'être notifiée avant la fin du 3ème mois qui suit cette date (CGI, art. 239-1, al.2 mod. Ord. 25 mars 2004). Il convient donc de suivre la procédure propre aux transformations de sociétés et non pas celle d'une simple option pour l'IS au cours de vie sociale ou à la création d'une société (CE, 20 mars 2020, n° 426850 et 426857, « *M. B et Sté Le Saint'E* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 24, comm. 270, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note M. Herold).

§3 : Les sociétés exonérées d'IS

Aujourd'hui, la plupart des avantages fiscaux sont encadrées par les limites communautaires des aides publiques (V. p. ex. : Y. Benard, « Aides d'Etat : le temps de l'insouciance est-il révolu ? », *RJF* 3/07, p. 195 ; « Compte rendu du colloque organisé par l'Université de Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008 », *Dr. Fisc.* 2008, n° 48, 595, p. 9 s. ; « Aides d'Etat, un nouveau défi - Actes de la soirée annuelle de l'IFA organisée le 6 octobre 2016 », *Dr. Fisc.* 2017, n° 12, étude 208).

Les projets de législation doivent être notifiés à la Commission européenne pour vérifier leur compatibilité avec le traité de Rome. Il appartient également aux juges nationaux, en application de l'effet direct du traité, de vérifier si les aides n'auraient pas dû être notifiées à la Commission, indépendamment de leur compatibilité avec le traité (Cass. Com., 23 septembre 2008, « *Sté Ecomax* », *Dr. Fisc.* 2008, n° 48, comm. 600, note A. Maitrot de La Motte).

> ***Remarque***
> Dans l'hypothèse ou un Etat a accordé une aide jugée incompatible, cet Etat doit procéder à sa récupération auprès des bénéficiaires, même si la société a été rachetée (dans la mesure elle a conservé sa personnalité juridique et son activité ; CE, 24 novembre 2017, n° 403183, « *Sté Raltech* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 18-19, comm. 269, concl. E. Cortot-Boucher), sans quoi l'Etat s'expose à une condamnation par la Cour de justice (V. p. ex. CJCE, 13 novembre 2008, aff. C-214/07, *« Commission c/ France », Dr. Fisc.* 2009, n° 51, Act. 365, note A. Maitrot de La Motte – Condamnation de la France pour ne pas avoir, dans les délais prescrits, exécuté la décision de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté).

Par exception, certaines aides sont dispensées de notification à la Commission européenne ; il s'agit notamment des aides régionales à l'investissement et l'emploi ainsi que les **aides « *de minimis* »** dont le montant n'excède pas 300 000 € par périodes « glissantes » de 3 ans (cette expression signifie que le plafond des aides « *de minimis* » s'apprécie tous les ans, par référence aux aides reçues au titre d'un exercice et celles des 2 années précédentes).

A - Les entreprises nouvelles

Depuis le 1er janvier 1995, et jusqu'au 31 décembre 2010, les entreprises qui s'implantent sur des zones rurales ou urbaines difficiles (zones de « *redynamisation urbaine* ») sont exonérées d'IS.

UNJF - Tous droits réservés

Depuis le 1er janvier 2007, et jusqu'au 31 décembre 2027, seules les entreprises qui s'installent sur des zones à finalité régionale (« AFR ») sont exonérées (CGI, art. 44 sexies).

> ***Remarque***
>
> Les zones à finalité régionale sont délimitées par décret. La carte française des AFR, valable du 1er janvier 2022 au 31 décembre 2027, a été validée par l'Union européenne (UE, communiqué, 21 janv. 2022). V. D. n ° 2022-968, 30 juin 2022, mod. D. n° 2023-1286, 26 décembre 2023.

L'entreprise nouvelle doit exercer effectivement son activité sur cette zone du territoire, mais pour les activités dites « *non-sédentaires* » (ventes ambulantes, travaux publics ...) il est admis que 15 % du chiffre d'affaires au plus soit réalisé à l'extérieur de la zone du territoire considéré. Au cas de dépassement, la taxation dans les conditions du droit commun ne concerne que la part des bénéfices réalisés à l'extérieur de la zone éligible, en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones fiscales.

> ***Remarque***
>
> Le Conseil d'Etat a défini ce qu'il faut entendre par activité « sédentaire » (CE, 22 juillet 2022, n° 454426, « *Sté Soltéa* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 45, comm. 388, concl. E. de Moustier).
>
> Selon lui, une activité est :
> - sédentaire, si elle est réalisée au sein des locaux de l'entreprise ;
> - non sédentaire, si elle est exercée, à raison de ses caractéristiques mêmes, pour une bonne part à l'extérieur de ces locaux.
>
> En l'espèce, il juge que la vente et l'installation, par une société, de systèmes d'énergie renouvelable directement dans les locaux des clients, ne présentent pas de caractère sédentaire.

L'entreprise peut être exploitée sous la forme individuelle ou sociétaire, être soumise à l'IS ou non (mais seulement selon un régime réel d'imposition, ce qui exclut les micro-entreprises).

Les trois conditions suivantes doivent être remplies :

1. La société nouvelle ne doit pas être détenue directement ou indirectement par d'autres sociétés pour plus de 50 % du capital.
2. L'entreprise doit exercer activité de nature commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI (V. leçon 5), mais les sociétés soumises à l'IS exerçant une activité libérale peuvent bénéficier de l'exonération lorsqu'elles emploient au moins trois salariés.
3. ***L'activité doit être réellement nouvelle.*** Ce caractère de nouveauté fait l'objet d'un abondant contentieux ; c'est l'activité, et non simplement la structure, qui doit être nouvelle.
   - *Cette exigence permet d'exclure les entreprises créées pour la reprise d'entreprises préexistantes.* Selon la jurisprudence, la reprise d'une activité préexistante suppose une communauté d'intérêt entre les deux entreprises et une identité d'activité. Une simple identité de clientèle suffit, alors même que le personnel ou les actifs ne sont pas repris (CE, 1er juin 2001, *« Sté Auto-Leader »*, *Dr. Fisc.* 2001, n° 49, comm. 1129).
   - *Sont également exclues les entreprises qui ne sont que l'extension d'une activité préexistante.* Les franchisés ne sont pas exclus a priori, sauf s'ils sont en situation de dépendance économique (CE, 8 septembre 1999, « *Pelfrene », RJF* 11/99, n° 1344). Après ce dernier arrêt, le législateur a légalisé le critère de la dépendance économique (LF 2000).

Quant aux modalités de l'exonération :

- L'exonération dure 5 ans selon le mode dégressif, soit une exonération de 100 % pour les bénéfices des deux premières années, 75 % pour la 3ème 50 % pour la 4ème et 25 % pour la 5ème année.
- Afin de satisfaire aux exigences communautaires, la loi plafonne l'avantage en impôt à 300 000 € par périodes « *glissantes* » de trois exercices fiscaux (plafond des aides « *de minimis* » qui tient compte de toutes les aides perçues).

UNJF - Tous droits réservés

B - Les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté

Les sociétés créées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2021 pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté qui fait l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal en application de l'article L. 626-1, L. 631-22 ou des articles L. 642-1 et suivants du code de commerce, sont exonérées d'IS à raison des bénéfices réalisés au cours de leurs vingt quatre premiers mois d'activité (CGI, art. 44 septies I).

La société nouvelle doit être soumise à l'IS et son capital ne doit pas être détenu par les personnes qui ont été associés ou exploitantes de l'entreprise en difficulté l'année précédant la reprise.

Cette exonération s'applique dans la limite du plafond « *de minimis* ». Sur agrément, les entreprises qui s'installent sur des zones d'aide à finalité régionale, ainsi que les « PME » (sociétés qui emploient moins de 250 salariés, dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 M € ou le total de bilan supérieur à 43 M €, et dont le capital n'est pas détenu pour 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux critères de la PME), bénéficient d'un plafond d'exonération supplémentaire (CGI, art. 44 septies II et III).

Selon le rapport d'évaluation prévu par l'article 144 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2021 remis au Parlement le 27 septembre 2021, le dispositif est complexe, peu utilisé et ne répond pas aux besoins des entreprises en difficulté (Rapport AN n° 4524). **Aussi, il a été décidé de le supprimer** (L. n° 2021-1900 du 30 décembre 2021, *de finances pour 2022*, art. 35). **Cette suppression s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2022** (mais l'exonération se poursuit jusqu'à son terme pour les entreprises déjà éligibles).

En savoir plus : L'échec de l'article 44 septies

En pratique, ce régime spécial est inutilisé. Pourquoi ?

- D'abord, parce qu'il est plus intéressant de racheter les droits sociaux que les actifs sociaux (droits de mutation réduits, possibilité d'utiliser les déficits en report ...).
- Ensuite parce que, selon l'administration, le repreneur doit exercer exclusivement l'activité reprise pendant la période d'exonération (BOFIP, BOI-IS-GEO-20-10-10, n° 210).

Doctrine : G. Dedeurwaerder, « Les habits neufs du régime fiscal de la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté. A propos de la réforme de l'article 44 septies du CGI », *Dr. Fisc.* 2015, n° 49, étude 711.

C - Les entreprises qui s'installent sur des Zones franches urbaines

C'est la loi du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du « pacte de relance pour la ville » qui a créé les zones franches urbaines (CGI, art. 44 octies). Ces dernières ont été mises en place dans les quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés.

La loi du 1er août 2003 « d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine » a créé 41 nouvelles ZFU.

La loi du 31 mars 2006 pour « l'égalité des chances » a créé de nouvelles ZFU et refondu le régime applicable dans l'ensemble de ces zones (CGI, art. 44 octies A).

- Les entreprises installées dans les ZFU de 1ère et 2ème génération continueront de bénéficier de l'ancien régime d'exonération jusqu'à son terme. Le nouveau régime s'applique quant à lui aux conribuables qui créent des activités dans les trois générations de zones franches urbaines à compter du 1er janvier 2006 jusqu'au 31 décembre 2014, ou qui sont déjà installées dans les ZFU de 3ème génération au 1er janvier 2006.
- Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit être une « *petite entreprise* » : elle doit employer moins de 50 salariés et son chiffre d'affaires ou son total de bilan doit être inférieur à 10 M €. S'il s'agit d'une

UNJF - Tous droits réservés

société, son capital ne doit pas être détenu pour 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises de plus de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 M € ou le total de bilan supérieur à 43 M €. En outre, les contribuables qui créent ou transfèrent une activité sur une ZFU à compter du 1er janvier 2012 et qui emploient au moins un salarié doivent remplir les conditions pour être exonérés de cotisations sociales dans les conditions de la loi du 14 novembre 1996 précitée.

L'exonération d'IR ou d'IS est totale pendant 5 ans (à compter de la création dans les trois générations de ZFU ou du 1er janvier 2006 pour celles qui sont déjà installées sur la ZFU de 3ème génération), puis dégressive pour les 9 années suivantes (on applique un abattement de 60 % pendant 5 ans, puis de 40 % pendant 2 ans, et de 20 % pendant 2 ans). **Le montant du bénéfice exonéré ne peut excéder 100 000 € par période de 12 mois** , majoré de 5 000 € par nouveau salarié embauché à partir du 1er janvier 2006. En outre, l'entreprise est soumise au plafonnement de l'ensemble des aides « **de minimis** », soit un avantage maximum de 300 000 € par périodes glissantes de trois exercices fiscaux.

La loi de finances rectificative pour 2014 proroge le dispositif jusqu'en 2020 (jusqu'en 2025, LF 2025), le rebaptise *« ZFU – territoires entrepreneurs »* et le modifie sur plusieurs points. Pour les entreprises créant des activités en ZFU à compter du 1er janvier 2015 :

- la durée de l'abattement est ramenée de 14 ans à **8 ans** : exonération à 100 % pendant 5 ans, puis respectivement 60 %, 40 % et 20 % pendant chacune des années suivantes ;
- le plafond de l'exonération par période de 12 mois est ramené à **50 000 €** (toujours majoré de 5 000 € par salarié embauché) ;
- l'avantage n'est accordé que sous la réserve d'une « *clause d'embauche* » ; l'entreprise doit employer au moins 50 % de salariés résidant en ZFU (ou dans un quartier prioritaire de la politique de la ville) ou qu'au moins 50 % des salariés recrutés remplissent ce critère de résidence ;
- à compter du 1er janvier 2016 cette fois, l'exonération est subordonnée à l'existence d'un « *contrat de ville* ».

Le régime des « ZFU-territoires entrepreneurs » (CGI, art. 44 octies A, préc.) est arrivé à échéance le 31 décembre 2025. Il est remplacé par un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) pour les entreprises qui s'implantent dans les quartiers prioritaires de politique de la ville (« QPPV » ; CGI, art. 44 octies B nouv. ; L. n° 2026-103 du 19 février 2026, de finances pour 2026, art. 42). Ces derniers ont été institués par la loi n° 2014-173 du 21 février 2014, en remplacement des zonnes de redynamisation urbaine et des zones urbaines sensibles. Jusque-là, les QPPV n'offraient pas d'exonération d'impôt sur les bénéfices ; c'est désormais le cas pour les entreprises, qui se créent ou qui reprennent des activités dans ces quartiers entre le 1er janvier 2026 et le 31 décembre 2030.

La reprise d'activité se définit comme toute opération au terme de laquelle est reprise une activité existante qui se traduit par un changement effectif de la direction de l'entreprise exerçant cette activité, avec la volonté non équivoque de maintenir la pérennité de cette nouvelle direction et de cette activité (CGI, art. 44 octies B, I, B).

Pour bénéficier de l'exonération fiscale, le contribuable doit remplir les trois conditions suivantes (CGI, art. 44 octies B, II) :

1. L'activité créée ou reprise doit être une activité commerciale ou artisanale ou qui consiste dans l'exercice d'une profession de santé au sens de la quatrième partie du Code de la santé publique ;
2. Le contribuable doit employer moins de cinquante salariés ;
3. Il doit avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros.

Remarque

Sont exclues du dispositif de faveur :

- les activités bénéficiant ou ayant bénéficié au cours des cinq années précédant l'année de leur création ou de leur reprise dans les QPPV des autres dispositifs d'exonération zonés (CGI, art. 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies A ou 44 duodecies à 44 septdecies) ;
- les créations ou reprises d'activités consécutives au transfert, à la concentration ou à la restructuration d'activités précédemment exercées dans les QPPV, sauf pour la durée restant à courir si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié de l'exonération ;

UNJF - Tous droits réservés

- les opérations de reprises intrafamiliales (CGI, art. 151 octies, IV).

Si les conditions sont réunies, les entreprises bénéficient d'une exonération totale d'IR ou d'IS pendant une période de cinq ans à compter de leur création ou reprise d'activité (CGI, art. 44 octies B, I, A), puis d'un abattement dégressif des bénéfices soumis à l'IR où à l'IS, à hauteur de 60% la sixième année, 40% la septième année et 20% la huitième année (CGI, art. 44 octies B, I, C).

D - Les jeunes entreprises innovantes

Afin de favoriser plus spécifiquement les jeunes PME qui réalisent des projets de recherche et de développement, le législateur a créé le statut de « *jeune entreprise innovante* » (« JEI », LF 2004, CGI, art. 44 sexies-0 A).

Ce régime ne devait concerner que les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2013, mais le législateur l'a prorogé plusieurs fois, et en dernier lieu jusqu'au 31 décembre 2025 (V. toutefois l'encadré qui suit).

Sont concernées les seules **PME** (sociétés qui emploient moins de 250 personnes, dont le chiffre d'affaires n'excède pas 40 millions d'euros ou dont le total de bilan n'excède pas 27 millions d'euros, et dont le capital est détenu à 50 % par des personnes physiques), qui sont âgées de **moins de 8 ans** (entreprises créées depuis le 1er janvier 2023 ; V. L. n° 2022-1726 du 30 décembre 2022, de finance pour 2023, art. 33. **A noter** : cette condition d'âge sest celle qui s'appliquait avant que la loi de finances pour 2022 ne la porte à 11 ans), qui réalisent des d**épenses de recherche représentant au moins 20 % du total des charges de l'exercice** et qui exercent une **activité réellement nouvelle** (*sont donc exclues les entreprises créées dans le cadre de la concentration, de la restructuration ou de l'extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités, au sens de l'article 44 sexies III du CGI*).

Les JEI bénéficieront d'une exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) pendant une période de 24 mois, dans les conditions suivantes :

- l'exonération est de 100 % au titre du premier exercice,
- et à hauteur de 50 % seulement au titre du second exercice.

> ***Remarque***
> **La loi de finances pour 2024 (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, art. 44) modifie les règles fiscales des jeunes entreprises innovantes sur deux points :**
>
> Elle crée une nouvelle variété de JEI : la jeune entreprise innovantes de croissance (**« JEIC »**). Il s'agit de JEI qui réalisent entre 5 et 20 % de dépenses de recherche et de développement (CGI art. 44 sexies-0 A, 3°, c, nouv.). Cette nouvelle variété de JEI prend place à la suite des JEI susvisées (CGI, art. 44 sexies-0 A, 3°, a du CGI), et des jeunes entreprises universitaires (« JEU » ; CGI, art. 44 sexies-0 A, 3°, b). En ce qui concerne les indicateurs de performance économique auxquels les entreprises doivent satisfaire pour recevoir la qualification de JEIC, V. D. 24 mai 2024 (CGI, ann. III, art. 49 Q nouv.).
>
> Elle fixe au 31 décembre 2023 (et non-plus au 31 décembre 2025) la date limite de création pour toutes les « JEI » afin de bénéficier de l'exonération fiscale. A noter : Les autres avantages fiscaux (exonération des impôts locaux) et sociaux (exonération des cotisations sociales) restent applicables.
>
> Le dispositif d'exonération d'impôt sur les bénéfices est remplacé par un "volet innovation" dans le dispositif de réduction d'impôt IR-PME qui se caractérise par un taux plus élevé (selon les cas : 30 %, 40 % ou 50 % des dépenses, au-lieu de 18 %).

E - Les zones de revitalisation rurales

Les entreprises qui s'implantent sur des zones de revitalisation rurale depuis le 1er janvier 2011 jusqu'au 31 décembre 2023 peuvent se placer sous le régime codifié à l'article 44 quindecies .

UNJF - Tous droits réservés

L'option doit être prise dans les 6 mois qui suivent le début de l'activité ; elle est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes éventuellement applicables (comme par exemple celui des entreprises nouvelles, CGI, art. 44 sexies).

Contrairement à l'article 44 sexies, il n'est pas nécessaire que l'entreprise soit réellement nouvelle puisque la reprise d'une entreprise installée sur une telle zone est éligible au nouveau dispositif (mais pas l'extension d'une activité préexistante)

Le régime d'exonération de l'article 44 quindecies ne s'applique pas aux entreprises individuelles situées dans une ZRR qui font l'objet d'une opération de reprise ou de restructuration au profit d'un membre de la famille du cédant, mais le législateur a étendu la mesure de faveur aux entreprises individuelles localisées dans une ZRR qui font l'objet d'une *première transmission au profit d'un membre de la famille du cédant*, y compris si ce dispositif s'est déjà appliqué avant la reprise (LF 2018, art. 23).

Seules les entreprises qui emploient moins de 11 salariés peuvent prétendre à l'exonération fiscale (exception faite des micro-entreprises).

Le régime se caractérise par une exonération totale d'impôt sur les bénéfices (IS ou IR) pendant 60 mois, suivit d'une exonération partielle de 75 %, 50 % puis 25 % des bénéfices, respectivement au titre de chacune des trois années suivantes (naturellement, le plafond « *de minimis* » s'applique).

> ***Remarque***
> **Ce régime, ainsi que celui des Bassins d'emploi à redynamiser (« BER » ; CGI, art. 44 duodecies anc.), est arrivé à échéance le 31 décembre 2023.**
>
> Un projet de pérennisation et de refonte des zones rurales en difficulté a été présenté en juin 2023 et inséré au projet de loi de finances pour 2024. Il est prévu la mise en place, à compter du **1er juillet 2024**, d'un nouveau zonage, dénommé **« France Ruralités Revitalisation »** (« ZFRR »), qui fusionne les anciennes zones « ZRR » et "BER", et qui permettra de soutenir les territoires les plus fragiles avec des exonérations fiscales et sociales mieux calibrées et ciblées (CGI, art. 44 quindecies mod.). Les anciennes règles resteront applicables jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau régime.
>
> Le nouveau zonage comprend deux niveaux définis selon un maillage intercommunal : un niveau socle dit « ZFRR » (il représente environ 17 700 communes), et un niveau renforcé dit « ZFRR + » (il couvre peu plus de 4 400 de ces mêmes communes), établis à partir de critères légaux (V. LF 2025 sur ce point). C'est le Ministre chargé des collectivités territoriales et du budget qui fixer par voie d'arrêté, le classement des communes en ZFRR et ZFRR + (valable 6 ans). Les conditions et les modalités de l'exonération ne changent pas.

F - Les bassins urbains à dynamiser

Les bassins urbains à dynamiser ont été institués par la loi de finances rectificative pour 2017 (CGI, art. 44 sexdecies).

Il s'agit des communes qui appartiennent à un ensemble d'établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre contigus rassemblant au moins **1 million d'habitants** et dont : la densité de population est supérieure à la moyenne nationale, le revenu disponible médian par unité de consommation est inférieur à la médiane nationale des revenus médians, le taux de chômage est supérieur au taux national, 70 % de la population de chaque EPCI réside dans les communes qui répondent aux trois critères précités (CGI, art. 44 sexdecies, II). Un arrêté du 14 février 2018 fixe la liste des communes classées en bassin urbain à dynamiser (A. 14 février 2018 : JO 22 février 2018, texte n° 15). La mesure a été étendue aux communes limitrophes (LF 2019, art. 21 ; A. 11 avril 2019 : JO 3 mai 2019, texte n° 26).

UNJF - Tous droits réservés

Les entreprises qui se créent entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2026 dans des bassins urbains à dynamiser sont exonérées d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS), de façon dégressive, pendant 5 ans. L'exonération est totale pendant les deux premières années, puis l'entreprise bénéficie d'un abattement sur les bénéfices imposable de 75 % la troisième année, 50 % la quatrième année et 25 % la cinquième année.

Le bénéfice de la mesure est réservé aux PME au sens de la réglementation européenne, et dont le capital n'est pas détenu pour plus de 50 % par d'autres sociétés. Seules les entreprises ayant une activité industrielle, commerciale au sens de l'article 34 du CGI sont concernées.

> ***Remarque***
> Le bénéfice de l'exonération est en outre subordonnée à une clause d'embauche locale identique à celle qui est désormais requise pour l'application du régime des zones franches urbaines-territoires entrepreneurs (v. *supra* C).

Enfin, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de la réglementation européenne des aides à finalité régionale ou des aides à l'investissement en faveur des PME (et dans les deux cas, l'avantage fiscal ne peut excéder **7,5 M €**).

G - Les zones de développement prioritaire

Les entreprises qui se créent entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2023 dans les zones de développement prioritaires (ZDP) bénéficient d'une exonération dégressive d'impôt sur les bénéfices pendant une période de cinq ans (CGI art. 44 septdecies I).

Sont classées dans une ZDP les communes situées dans des régions de France métropolitaine qui appartiennent au tiers des régions ayant : le taux de pauvreté le plus élevé ; la part la plus élevée de jeunes de 15 à 24 ans sans emploi et sans formation ; et la densité de population au kilomètre carré la plus faible. La liste est arrêtée au 1er janvier 2019 par voie d'arrêté, pour une durée de 2 ans (CGI, art. 44 septdecies II).

Les conditions et modalités du nouveau régime ont été reprises de celles applicables dans les bassins d'emplois à dynamiser (V. supra F), à une exception : il n'y a pas de clause d'embauche locale.

UNJF - Tous droits réservés

Section 2 : Les règles de territorialité

Lorsqu'une entreprise s'implante à l'étranger, les bénéfices ou pertes qui vont en résulter doivent être **rattachés** à une législation fiscale nationale (§1).

Puisque, en principe, c'est l'Etat du lieu d'implantation qui sera effectivement compétent pour imposer les bénéfices, le choix du pays sur le territoire duquel l'entreprise exercera son activité s'avère être essentiel. Certains pays pratiquent le « *dumping* fiscal ».

> ***Exemple***
> L'Irlande a été assignée par la Commission européenne devant la CJUE dans l'affaire Apple pour méconnaissance des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat ; cela permet à Apple de payer sensiblement moins d'impôts que les autres entreprises (Comm. UE, communiqué n° IP/17/3702, 4 oct. 2017, *Dr. Fisc.* 2017, n° 41, act. 558).
>
> Le 15 juillet 2020, le Tribunal de l'UE a annulé la décision de la Commission européenne dont il ressortait que l'Irlande avait, au moyen de rulings fiscaux, accordé des aides d'État au groupe Apple, et qui ordonnait la restitution de ces avantages fiscaux, soit 13 milliards d'euros (Trib. UE, 7ème ch., 15 juill. 2020, aff. T-778/16, Irlande c/ Commission et T-892/16, Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission ; *Dr. Fisc.* 2020, n° 30-35, comm. 320, note A. Maitrot de La Motte).

Si la « localisation » des bénéfices dans un pays ou la fiscalité est plus légère ne saurait être remise en cause dès lors que le bénéfice est effectivement réalisé dans ce pays, les pouvoirs publics ont en revanche dû mettre en œuvre tout **un arsenal législatif destiné à lutter contre les transferts frauduleux de bénéfices** normalement réalisés en France vers des pays fiscalement plus « ***accueillants*** **»**. (§2).

§1 : Les principes de rattachement des bénéfices

L'impôt sur les sociétés est d'une application « territoriale » ; seuls sont soumis à l'IS français les bénéfices réalisés en France.

> ***Remarque***
> Il n'est plus possible d'opter pour le régime du « bénéfice mondial » ou du bénéfice consolidé qui permettaient, sur agrément, de compenser les résultats français et les résultats étrangers. Ces régimes ont été supprimé en 2011, **y compris aux agréments en cours** (L. 19 sept. 2011), mais le tribunal de Montreuil a jugé que la rétroactivité de la mesure porte une atteinte injustifiée à l'article 1er du premier protocole additionnel à le convention européenne des droits de l'homme (TA Montreuil, 6 octobre 2014, n° 1305900, *« SA Vivendi », Dr. Fisc.* 2015, n° 5, comm. 117, concl. A. Marmier, note G. Blanluet). Ce jugement a été confirmé par la Cour de Versailles (CAA de Versailles, 5 juillet 2016, n° 14VE03371, *Dr. Fisc.* 2016, n° 46, comm. 595, concl. J. Rudeaux), puis par le Conseil d'Etat (CE, 25 octobre 2017, n° 403320, *Dr. Fisc.* 2017, n° 45, act. 597).

Le principe de territorialité figure à l'article 209-I du CGI. Selon ce texte, les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés « *en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et des bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale sur les doubles impositions* ».

Avant de voir la portée du principe, il est nécessaire de déterminer ce qu'il faut entendre par « *entreprises exploitées en France* ».

> ***Remarque***
> Nous ne donnons ici que les règles essentielles ; pour plus d'informations, le lecteur est invité à se reporter au cours de fiscalité internationale.

UNJF - Tous droits réservés

Domaine du principe *Qu'est-ce qu'une entreprise « exploitée en France » (ou à l'étranger) ?*	**Le Conseil d'Etat estime qu'une entreprise est juridiquement exploitée à l'étranger dans trois situations** : • Lorsqu'elle dispose à l'étranger d'un véritable « *établissement* », • Si elle a un *représentant détaché à l'étranger* pour peu qu'il puisse juridiquement engager sa société, • Lorsque les opérations effectuées forment un « ***cycle commercial complet*** » (*achats/ventes notamment*).

UNJF - Tous droits réservés

Difficultés d'application

Qu'est-ce qu'un établissement stable ?

Les conventions signées par la France localisent les bénéfices imposables par référence à la notion « d'établissement stable », qu'elles s'attachent ensuite à définir. Ces définitions renvoient à l'établissement ou au représentant mais pas au « cycle commercial complet ».

Généralement, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité (ex : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, et une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ...). Les chantiers de construction font souvent l'objet de dispositions conventionnelles spécifiques, parfois pour les exclure (V. CE, 9 mai 2019, n° 422046, « *Sté Chemkostav* », Dr. fisc. 2019, n° 39, comm. 381, concl. K. Ciavaldini).

L'établissement stable est une notion spécifique du droit fiscal ; c'est une extension du siège mais qui possède sa propre autonomie (V. *L'établissement stable : entre autonomie et dépendance* **-** Actes du 32ème colloque du CEFEP tenu le 29 juin 2021, *Dr. Fisc.* 2021, n° 45, études 417 à 420 ; V. G. Menu-Lejeune, F. Locatelli et Th. Debouverie, « À la recherche de l'établissement stable », *Dr. Fisc* ; 2022, n° 26, étude 263).

> ***Exemple***
> Une entreprise française qui donne en location gérance un fonds de commerce étranger à une société américaine qui l'exploite avec ses propres moyens matériels et non avec ceux de la propriétaire des fonds, n'exploite aucune entreprise aux Etats-Unis au sens de l'article 209 du CGI et n'y détient pas d'établissement stable au sens de l'article 5 de la convention franco-américaine (CE, 27 mai 2020, n° 434412, « Fromagerie Bel », *Dr. Fisc.* 2020, n° 23, act. 188).

**Les conventions internationales (modèles OCDE) disposent qu'une personne « autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant » est susceptible de constituer un établissement stable « *si elle dispose … de pouvoirs … lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise* ». Il n'y a pas d'établissement stable « *du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise*

UNJF - Tous droits réservés

d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant … **».**

Deux conditions cumulatives doivent donc être remplies :

1. être un **« agent »** de la société étrangère (en ce qu'il dispose des pouvoirs de représentation),
2. être **« dépendant »** de cette même société étrangère (économiquement et juridiquement).

L'administration fiscale se heurte aux pratiques optimisantes des entreprises étrangères qui diffusent en France leurs biens ou leurs services par le biais de filiales qui y sont implantées, mais sans que ces dernières apparaissent comme leur mandataires, de telle sorte que si les effets du contrat se produisent à l'étranger (quand ce n'est pas le contrat lui-même qui est signé directement avec la société étrangère), la filiale française ne perçoit qu'une très faible rémunération (donc réalise peu de bénéfices ...).

L'administration fiscale essaye alors de faire juger que la filiale française constitue un établissement stable de la mère étrangère (cela est possible ; V. CE, 20 juin 2003, n° 224407, « *Interhome AG* », *Dr. fisc.* 2004, n° 30-36, comm. 657, note P. Masquart).

> ***Exemple***
> La jurisprudence a eu à connaître du contrat de commission (C. com., art. L. 132-1). Se livrant à une analyse minutieuse dudit contrat, le Conseil d'Etat a jugé que, alors même que les contrats sont conclus pour le compte du commettant, ils n'engagent pas directement ce dernier vis à vis des cocontractants du commissionnaire. Par suite, ce dernier ne peut constituer un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort du dossier qu'en dépit de la qualification retenue par les parties, le commettant est personnellement engagé par les contrats signés par son commissionnaire (CE, 31 mars 2010, n° 304715 et n° 308525, « Sté Zimmer Ltd », Dr. Fisc. 2010, n° 16, comm. 289, note E. Rivière, P. Escaut, E. Bonneaud ; G. Blanluet, « L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique », *Dr. Fisc.* 2010, n° 16, Act. 127). Une disposition de la loi de finances pour 2017 (art. 78) permettait d'imposer en

UNJF - Tous droits réservés

France les résultats d'entreprises situées hors de France par l'intermédiaire d'une entité française qu'elles contrôlent ayant une activité d'agent commercial ou de Commissionnaire en vendant des produits ou des prestations de la société étrangère, mais ce dispositif a été déclaré inconstitutionnel (Cons. Const., n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016).

Une autre décision, bien plus célèbre puisqu'elle concerne la société "Google", et importante par son enjeux (plus de 300 millions d'euros), s'inscrit dans le prolongement de la jurisprudence « Zimmer ». Dans cette affaire, la SARL Google France est liée à la société Google Ireland Limitedpar un contrat de prestation selon lequel la société française réalise des prestations de marketing et d'assistance à la vente ; la société française percevant un petit pourcentage des recettes publicitaires de Google Ireland (programme « AdWords », algorithme payant pour un annonceur référencé). L'administration fiscale estimait que Google Irleand Limited exerçait en France, via la SARL, une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable au sens de la convention fiscale franco-irlandaise. Au contraire, le Tribunal de Paris juge que Google France, bien qu'étant dépendante de Google Ireland, ne peut être regardée comme ayant disposé du pouvoir d'engager cette dernière dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société (TA Paris, 12 juillet 2017, n° 1505178, « Sté Google Ireland Ltd », Dr. Fisc. 2017, n° 39, comm. 482, concl. A. Segretain, note R. Zaghdoun et Q. Philippe - Appel enregistré). En effet, les contrats conclus par les annonceurs français, bien que négociés par la société française, étaient signés par la société étrangère. Certains auteurs critiquent cette décision au motif que, au-delà de la signature, la question est de savoir qui a véritablement consenti à la prestation (Fl. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité, A propos de TA Paris, 12 juillet 2017, sté Google Ireland ltd », Dr. Fisc. 2018, n° 10, étude 209). Dans l'affaire Google, la Cour de Paris à confirmé l'annulation des rectifications ; elle juge si la SARL Google France est dépendante de la société Google Ireland Ltd, elle ne détient pas le pouvoir d'engager cette dernière dans une relation commerciale.

UNJF - Tous droits réservés

Après avoir estimé que la société Google Ireland Ltd n'a pas en France d'installation fixe d'affaires, elle en déduit qu'elle n'y dispose pas d'un établissement stable de la convention fiscale franco-irlandaise (CAA de Paris, 25 avril 2019, n° 17PA03067, Dr. Fisc. 2019, n° 25, comm. 305, concl. A. Mielnik-Meddah, note F. Deboissy et G. Wicker). L'Administration fiscale a finalement transigé avec Google en signant une convention judiciaire d'intérêt public (sept. 2019), privant ainsi les fiscalistes d'avoir une décision rendue par la plus haute juridiction administrative. Mais ce n'était que partie remise ...

Dans une autre affaire, la Cour de Paris avait confirmé que c'est bien la société irlandaise qui a la qualité de contractant (CAA de Paris, 1er mars 2018, n° 17PA01538, « Sté Conversant international Ltd », Dr. Fisc. 2018, n° 39, comm. 408, concl. F. Platillero, obs. critiques Fl. Deboissy et G. Wicker). On attendait donc que le Conseil d'Etat se détermine dans ce dossier, très proche de l'affaire "Google" (société irlandaise exerçant une activité de marketing digital par l'intermédiaire de sociétés sœurs notamment en France). Aux termes d'un arrêt du 11 décembre 2020 rendu en formation plénière, le Conseil d'Etat casse l'arrêt d'appel ayant dénié la caractérisation d'un établissement stable en France (CE, plén. fisc., 11 décembre 2020, n° 420174, « Conversant International Ltd », Dr. Fisc. 2021, n° 1-2, act. 1 comm. Br. Gouthière ; Dr. Fisc. 2021, n° 4, comm. 117, concl. L. Cytermann, note Fl. Deboissy et G. Wicker. Add. A. Maitrot de La Motte et R. Jaune, « L'invention de l'établissement stable », *Dr. Fisc.* 2021, n° 4, étude 116). Dans sa décision, le Conseil d'etat relève en effet que si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique. L'affaire a été renvoyée devant la Cour de Paris, laquelle devait fixer le quantum du bénéfice imposable en France (V. CAA Paris, 8 décembre 2021, n° 20PA03971, Dr. Fisc. 2022, n° 7-8, comm. 120, concl. J.

UNJF - Tous droits réservés

Jimenez, note S. Dorin). Dans cette décision également, la Cour retient l'erreur dans la souscription des déclarations, ce qui permet d'éviter les conséquences fiscales et pénales de la qualification d'activité occulte. Sur le pourvoi, le Conseil d'État a condamné cette analyse : il a indiqué que, dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un Centr de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, son activité est réputée occulte s'il n'est pas en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives (CE, 4 avril 2025, n° 461220, Dr. Fisc. 2025, n° 25, comm. 235, concl. M.-G. Merloz, note R. Grau et A. Maitrot de la Motte).

Doctrine : Fr. Locatelli, « Affaire Conversant, un classiscisme qui interroge », *Dr. Fisc.* 2021, n° 30-35, étude 324 ; C.-H. Boeringer, A. Dunoyer de Segonzac, R. Lefebvre, S. Toma, « Retour sur près de 5 ans de pratique de la convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale », *Dr. Fisc.* 2023, n° 6, étude 101.

En savoir plus : La taxe GAFA

Dans l'attente d'un traitement au niveau européen, la France a adopté la Taxe sur les services numériques (TSN, dite *"taxe GAFA"* ; L. n° 2019-759 du 24 juillet 2019 ; CGI, art. 299 s. nouv. ; BOI-TCA-TSN-20, 23 mars 2020).

Remarque

La TSN est soumise au conseil constitutionnel (CE QPC, 17 juin 2025, n° 502728). Elle a été jugée constitutionnelle (Cons. const., 12 septembre 2025, n° 2025-1157 QPC).

Sont taxables : 1/ la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux (service d'intermédiation), notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs, 2/ les services commercialisés auprès des annonceurs (ou de leurs mandataires), visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés (prestations de ciblage publicitaire) en fonction des données individuelles collectées sur les internautes. Au

UNJF - Tous droits réservés

nombre de ces prestations figurent la vente de données des internautes collectées en ligne aux fins du ciblage, les services de gestion des données relatives aux utilisateurs ainsi que les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance.

Remarque

Les jeux en ligne entrent-ils dans le champ d'application de la TSN ? Il convient en premier lieu de noter que l'article 299 du CGI excluait de la taxation la mise à disposition d'une telle interface numérique lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise cette interface, à titre principal, pour fournir des contenus numériques, des services de communications ou des services de paiement aux utilisateurs. Amazon Online France a demandé l'annulation de certains passages de la doctrine administrative (BOI-TCA-TSN-10-10-20, §170, al. 5 et 6) qui énoncent que les jeux qui permettent à plusieurs joueurs de jouer en ligne n'entrent pas en principe dans le champ de l'exclusion des services taxables à la TSN, sauf si cette interaction est minime ou que le principal objet du jeu est la progression d'un joueur en solitaire. Selon le Conseil d'Etat, il résulte de ces dispositions que si la mise à disposition d'une interface numérique permettant aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux figure, en principe, parmi les services retenus pour déterminer l'assiette de la taxe sur les services numériques, tel n'est pas le cas lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques (CE, 31 mars 2022, n° 461058, « Sté Amazon Online France », *Dr. Fisc.* 2022, n° 29, comm. 284, concl. K. Ciavaldini, note A. Périn-Dureau). Tirant les conséquences de cette décision, le législateur a modifié l'article 299 du CGI pour prévoir que ***la mise à disposition d'une interface numérique par un exploitant n'est pas un service taxable lorsque les interactions entre les utilisateurs de l'interface présentent un caractère accessoire au sens de l'article 257 ter du CGI (sont ici visées les opérations complexes en matière de TVA) par rapport à la fourniture à ces utilisateurs, au moyen de cette interface, d'un ou plusieurs contenus numériques, services de communications***

UNJF - Tous droits réservés

> ***ou services de paiement*** (L. n° 2022-1726 du 30 déc. 2022 de finances pour 2023, art. 30 ; CGI, art. 299, II, 1° mod.).

Sont taxés les services fournis en France métropolitaine et en outre-mer. Un service est considéré comme fourni en France s'il repose sur l'activité d'internautes localisés en France, entendus comme ceux qui se connectent au service au moyen d'un terminal situé en France.

Seules sont soumises à la taxe les entreprises, qu'elles soient établies ou non en France, pour lesquelles le montant annuel des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant l'année d'imposition, excède à la fois : 750 M € au titre des services fournis au niveau mondial, et 25 M € au titre des services fournis en France.

NB : Afin d'éviter le morcellement de l'activité, les seuils sont appréciés au niveau du groupe (entreprises « contrôlées » au sens de l'article L. 233-16, II du Code de commerce).

La taxe est égale à 3 % du montant hors taxes du total des encaissements versés en contrepartie de la fourniture des services taxables ayant été fournis en France.

La taxe est déclarée et liquidée en même temps que la TVA (déclaration CA3 ou CA12). Pour les redevables déclarants la taxe sur l'annexe à la déclaration CA3 mensuelle, la taxe fait l'objet de deux versements d'acomptes (en avril et en octobre), chacun égal au moins à la moitié de la taxe due au titre de l'année précédente (la régularisation a lieu l'année suivante).

NB : Une procédure centralisée de déclaration et de paiement est prévue dans les groupes.

La taxe "GAFA" est applicable dès 2019 (pour les entreprises astreintes aux acomptes, un acompte unique calculé sur la base des encaissements de 2018 est prévu en 2019).

En 2020, compte tenu des négocations menées avec l'OCDE portant sur les règles de la fiscalité internationale, les acomptes sont reportés jusqu'en décembre (comm. DGFiP 10/02/2020).

Pour les entreprises soumises à l'IS en france, la taxe "GAFA" est déductible de l'assiette de l'IS.

UNJF - Tous droits réservés

La France s'est engagée à supprimer sa taxe sur les services numériques à compter de la prise d'effet du « Pilier 1 » du Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices approuvé le 1er juillet 2021.

Sur l'hostilité des EU de D. Trump envers la TSN, V. P. Kouraleva-Kazals, « La politique américaine : une guerre fiscale ? - Quelques réflexions sur les dispositifs utilisés en cas de tensions entre les États en matière fiscale », *Dr. Fisc.* 2026, n° 5, étude 22.

En savoir plus : L'imposition minimum mondiale (pilier 2)

Le 8 octobre 2021, 136 juridictions / 140 du cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS ont adhéré, à la Déclaration sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

1. Pilier 1 : les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 Mds € et dont la rentabilité est supérieure à 10 % seront concernées par les nouvelles règles : 25 % des bénéfices au-delà du seuil de 10 % seront réattribués aux juridictions du marché.
2. Pilier 2 ; il est introduit un impôt mondial minimum sur les sociétés, dont le taux a été fixé à **15 %** (règles "GloBE"). Ce nouveau taux d'imposition minimum s'appliquera aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 M € et devrait générer chaque année environ 150 Mds $ de recettes fiscales supplémentaires à l'échelle mondiale. C'est en principe le pays du siège social de la société mère du groupe qui prélèvera le complément d'impôt.

Outre les règles "GloBe" destinées à lutter contre l'érosion des bases taxables, le Pilier 2 comprend la règle d'assujettissement à l'impôt (« RAI » ou "STTR" en anglais). Elle vise à permettre aux pays en développement d'imposer certains paiements intragroupes, lorsque ceux-ci sont soumis à un impôt nominal sur le revenu des sociétés inférieur au taux minimum de 9 %, alors même que les conventions fiscales y feraient obstacle. Le 19 septembre 2024, une première série de signatures de la nouvelle *« Convention multilatérale destinée à faciliter la mise en*

UNJF - Tous droits réservés

œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt au titre du Pilier Deux » a eu lieu (P. Guedon, Dr. Fisc. 2024, n° 45, act. 440).

Mise en œuvre de l'mpôt minimum mondial de 15 % pour les multinationales (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, *de finances pour 2024,* art. 33 ; CGI, art. 223 VJ à 223 WY nouv.) – L'article 33 de la loi de finances pour 2024 transpose cette directive en droit interne – en principe à compter des exercices ouverts depuis le 31 décembre 2023 - en créant un nouveau chapitre dédié à l'imposition minimale mondiale des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux (CGI, art. 223 VJ à 223 WY bis nouv.). La loi de finances pour 2025 complète et précise le dispositif, en tenant compte, notamment, des instructions de l'OCDE (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, *de finances pour 2025,* art. 53).

--> Il s'agit de mettre à la charge des groupes sous-imposés un impôt supplémentaire afin de les amener à une imposition minimale de 15 % appréciée au niveau national.

- Selon l'article 223 VJ : *« Les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux mentionnés à l'article 223 VL sont soumis à une imposition minimale annuelle. Elle prend la forme d'un impôt complémentaire déterminé, selon les cas, selon la règle d'inclusion du revenu, selon la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés ou selon les règles de l'impôt national complémentaire ».*
- Selon l'article 223 VL : *« L'impôt complémentaire s'applique aux entités constitutives situées en France membres d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un groupe national dont le chiffre d'affaires de l'exercice, dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime, y compris celui des entités exclues mentionnées à l'article 223 VL bis, est égal ou supérieur à 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre exercices précédant l'exercice considéré. L'impôt complémentaire n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu ».*

--> Si le seuil d'application du dispositif (750 M€) est calculé au niveau mondial, la sous-imposition est appréciée au niveau national et pour l'ensemble des sociétés qui y sont

UNJF - Tous droits réservés

implantées. Lorsque le taux effectif d'imposition local est inférieur à 15 %, le prélèvement d'un impôt complémentaire est assuré au moyen de plusieurs mécanismes :

1. un impôt complémentaire dû par l'entité mère du groupe au titre des entités constitutives du groupe sous-imposées (règle d'inclusion du revenu ou **« RIR »**), **si elle est située en France.**
2. lorsque la RIR ne peut s'appliquer, une règle sur les bénéfices insuffisamment imposés (ou **« RBII »**) prévoit que l'impôt complémentaire est acquitté par toutes les entités du groupe qui se partagent alors cet impôt sur la base d'une clé de répartition légale ;
3. un impôt national complémentaire peut être dû par les entités constitutives faiblement imposées situées en France (**« INC »**). La France a fait ce choix afin de bénéficier de recettes fiscales dans l'hypothèse ou aucune entité mère n'est située sur son territoire.

--> Pour connaître le montant de l'impôt complémentaire à verser par le groupe en France, il faut établir le périmètre, l'imposition et les résultats du groupe.

- Le périmètre du groupe pour l'appréciation d'une situation de sous-imposition en France est distinct de celui pris en compte pour le régime de l'intégration fiscale. Il est défini par rapport aux « entités constitutives », c'est-à-dire toute entité intégrée dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime sous la méthode de l'intégration globale. Sont aussi pris en compte les établissements stables de ces entités.
- L'imposition du groupe correspond au montant des « impôts couverts », c'est-à-dire des impôts sur les bénéfices ou équivalents payés par les entités constitutives (entreprises ou établissements stables) établies en France, impôts différés inclus.
- Le résultat réalisé par les entités constitutives du groupe (« résultat GloBE ») est issu des états financiers établis pour la consolidation comptable du groupe, mais avant toute correction afférente aux opérations réalisées entre entités du groupe.

UNJF - Tous droits réservés

--> L'impôt complémentaire est calculé séparément pour chaque État ou territoire, puis réparti, le cas échéant, entre les entités constitutives ayant réalisé un bénéfice qualifié situées dans cet État ou territoire (CGI, art. 223 WB, al. 2). Le groupe doit d'abord calculer le taux effectif d'imposition des entités constitutives du groupe localisées sur le territoire national par le rapport impôts couverts / résultat GloBe. Si ce taux est inférieur au taux d'imposition minimum de 15 %, un impôt complémentaire est dû (CGI, art. 223 WB, al. 1).

- Ce dernier est calculé comme suit : [15 % – taux effectif d'imposition] × [somme des résultats qualifiés des entités constitutives – déduction fondée sur leur substance] + impôt complémentaire additionnel – impôt national complémentaire.
- *A noter :* le montant de la déduction fondée sur la substance correspond à un pourcentage de la valeur comptable des actifs corporels (8 %) et des charges de personnel (10 %). Ces taux vont progressivement diminuer pour atteindre 5 % en 2033.

--> L'impôt complémentaire sera collecté par application des règles de l'INC, RIR, ou RBII, selon les cas (V. supra). La France a fait le choix de prélever un impôt national complémentaire (« INC ») ; ce dernier doit nécessairement être calculé à partir du résultat net comptable déterminé selon la norme de comptabilité financière utilisée pour l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime (CGI, art. 223 WF mod. LF 2025). Mais l'impôt complémentaire dû par l'entité mère du groupe au titre des entités constitutives du groupe sous-imposées (« RIR ») reste applicable ; il comprend le montant total de l'impôt complémentaire calculé pour elle-même, et la part de l'impôt complémentaire dû à raison de ses droits dans les entités sous-imposées. Toutefois, un mécanisme est prévu pour éviter une surimposition : le montant de l'imposition minimale dont est redevable, selon la règle RIR, une entité mère d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un groupe national est diminué à concurrence du montant de l'impôt national complémentaire qualifié dû par celle-ci et par les entités constitutives de son groupe au titre d'un même exercice (CGI, art. 223 WH bis).

--> Obligations déclaratives : chaque entité constitutive localisée en France est d'abord tenue d'indiquer, dans sa déclaration de

UNJF - Tous droits réservés

résultats, qu'elle appartient à un groupe soumis aux règles « GloBE », et de préciser l'identité de l'entité mère ultime (CGI, art. 223 WW, I). Elle doit également déposer, dans les 15 mois (18 mois la première fois) qui suit la clôture de l'exercice, la déclaration d'informations au titre de l'impôt complémentaire (CGI, art. 223 WW, II et art. 223 WW bis nouv.). Enfin, dans les mêmes délais, elle doit déposer un relevé de liquidation au titre de l'impôt complémentaire dû (CGI, art. 223 WW, III, nouv.).

--> Entrée en vigueur : En principe, le dispositif d'imposition minimum à 15 % s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023, à l'exception de la règle sur les bénéfices insuffisamment imposés, qui s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024.

Doctrine : « L'imposition mondiale minimale, de l'utopie à la réalité » - Actes de la soirée annuelle de l'IFA du 23 novembre 2021 (*Droit fiscal* 2022, n° 5, étude 102) ; P. Saint-Amans, « Accord historique sur la fiscalité internationale : le temps de la mise en œuvre », *Dr. Fisc.* 2022, n° 12, étude 150 ; A. Maitrot de La Motte, « La réforme du système fiscal international : quelles conséquences pour le droit fiscal de l'Union européenne ? », *Dr. Fisc.* 2022, n° 12, étude 151 ; P. Kouraleva-Cazals, « Les Piliers 1 et 2 : les piliers d'un nouvel ordre ? », *Dr. Fisc.* 2022, n° 12, étude 152 ; E. Ringeard de La Blétière et V. Leroy, « Instauration de l'imposition minimale mondiale des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux – Transposition des règles GloBE (Pilier 2) », *Dr. Fisc.* 2024 n° 1-2, comm. 24 ; Add. ; « « Pilier 2 : c'est maintenant », Actes de la soirée annuelle de l'IFA tenue le 15 novembre 2023 », *Dr. Fisc.* 2024, n° 15, étude 220. ; A. Manolakos, « Pilier 2 et fiscalité internationale : entre coopération et asymétries. - Une lecture critique des enjeux pour les pays en développement », *Dr. Fisc.* 2025, n° 498, étude 345.

L'OCDE a fait des propositions dans le cadre de son plan "BEPS" qui visent, notamment, à caractériser plus facilement l'existence d'un établissement stable en révisant l'article 5 de la convention fiscale OCDE (St. Gelin et S. Lambert, *« Les établissements stables après BEPS : du déjà-vu en France ? »*, *Dr. Fisc*. 2016, n°

UNJF - Tous droits réservés

25, étude 381). Le 7 juin 2017 a été signée la **convention multilatérale** portée par l'OCDE pour la mise en œuvre du plan BEPS qui modifiera les conventions fiscales bilatérales existantes **sans renégociation** (Ph. Martin, M. Evers, L. Jaton, E. Marcus et C. Silberztein, « La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ? Actes de la soirée annuelle de l'IFA, 4 oct. 2017 », *Dr. Fisc.* 2017, n° 51-52, étude 587), notamment sur la notion d'établissement stable (Br. Gilbert et Fr. Roux, « L'impact des choix de la France en matière d'établissement stable », *Dr. Fisc.* 2018, n° 39, étude 403). Aux termes de l'article 12, est qualifiée comme tel une personne agissant **« *pour le compte d'une entreprise et ce faisant conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise* »**). Pour entrer en vigueur, la convention multilatérale doit être ratifiée par cinq Etats signataires (c'est chose faite en 2018 - OCDE communiqué 22 mars 2018, Dr. Fisc. 2018, n° 13, act. 138 - pour une entrée en vigueur le 1er juillet 2018). Mais pour s'appliquer aux conventions signées par la France, elle devra ensuite être ratifié par la France et par chaque Etat partenaire à ces conventions. La France a déposé son instrument de ratification le 26 septembre 2018 ; **elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2019** mais ne s'applique qu'entre les Etats l'ayant également ratifié (comm. OCDE 27 juillet 2018). La pratique s'avère complexe et en tout cas très novatrice pour les praticiens de la fiscalité internationale (V. E. Glon et F. Rodriguez, « Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises », *Dr. Fisc.* 2019, n° 38, étude 370).

> ***Remarque***
>
> Au 1er août 2022, plus de 890 conventions fiscales conclues entre les 77 juridictions ayant ratifié, accepté ou approuvé la Convention BEPS auront déjà été modifiées (Dr. Fisc. n° 31-35, 4 août 2022, act. 326).

> ***En savoir plus : Le concept d'établissement stable et le e-commerce***
>
> Le bénéfice de l'opération réalisée via Internet est-il imposé dans l'Etat de l'entreprise ou l'Etat

UNJF - Tous droits réservés

du client ? Qu'en est-il si l'entreprise passe par un serveur indépendant ?

La question est à l'étude au niveau communautaire. On peut résumer comme suit les propositions de la commission (**Comité des affaires fiscales, commentaire du 22/12/2000 de l'article 5 de la convention OCDE**) : le site « Web » n'est pas un établissement stable, sauf s'il est logé chez un serveur indépendant qui possède ses propres installations et à condition qu'il ne se limite pas à un simple hébergement du site.

Le passage à l'économie numérique s'est accompagné d'une perte de recettes fiscales sans précédent. Les entreprises œuvrant dans ce secteur ont facilement délocalisées leurs bénéfices. Un rapport remis au Ministre de l'économie et des finances le 18 janvier 2013 par MM. P. Collin et N. Colin, souligne la nécessité de faire évoluer la notion d'établissement stable. Il faudra prendre des mesures anti-délocalisation.

L'OCDE a publié en octobre 2015 un rapport intitulé **"Pour relever les défis fiscaux de l'économie numérique"** (**Dr. Fisc.** 2015, n° 41, act. 557 ; sur le projet : P.-A. Khoury-Helou, « Etablissement stable et économie numérique : les travaux de l'OCDE », **Dr. Fisc.** 2014, n° 47, étude 634). Ce rapport constitue **" l'Action 1" du projet BEPS** de l'OCDE. **Il préconise notamment l'ajustement d'une exception en faveur des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire.** Par exemple, la maintenance d'un immense entrepôt employant un nombre important de salariés à des fins de stockage et de livraison de biens vendus en ligne à des clients grâce à un revendeur en ligne de produits corporels - dont le modèle d'affaires se base sur la proximité avec les clients et le besoin de livraison rapide aux clients - constituerait un établissement stable pour ce revendeur selon la nouvelle norme. **En revanche, la caractérisation d'un établissement stable sur le fondement de la « présence numérique significative » n'a pas été retenue ;** la révision de la notion d'établissement stable dans les conventions fiscales internationales fait en effet l'objet d'une action spécifique de l'OCDE **("action 5" du projet BEPS, V. supra). Sur la base du rapport de 2015, l'OCDE a mis en ligne un rapport intermédiaire qui identifie précisément les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie**

UNJF - Tous droits réservés

(OCDE communiqué du 16 mars 2018 ; **Dr. Fisc.** 2018, n° 12, act. 123).

Au plan national une disposition de la loi de finances pour 2017 (art. 78) permettait d'imposer en France les résultats réalisés par des personnes morales étrangères qui vendent en France des biens ou services, via des sites Internet, hébergés ou pas en France (L. n° 2016-1917, art. 78), mais ce dispositif a été déclaré inconstitutionnel (Cons. Const. n ° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, préc.). Les pouvoirs publics ne désarment pas. Selon le gouvernement français : « **Le paiement par les grandes entreprises du numérique d'une juste imposition dans les pays où leurs profits sont réalisés est un enjeu désormais majeur, qui concerne la France comme l'ensemble de ses partenaires »** (Minefi et MACP, communiqué n° 85-63 du 7 août 2017).

La Commission européenne propose de réformer les règles fiscales internationales au niveau de l'OCDE afin d'établir un lien plus étroit entre la manière dont la valeur est créée et le lieu où elle est taxée, de mettre en œuvre au niveau de l'UE une taxe ciblée sur le chiffre d'affaires et sur les messages publicitaires, et à plus long terme d'assurer une imposition de ces activités dans le cadre de l'assiette commune consolidée à l'IS "ACCIS" (Comm. UE, communiqué n° IP/17/3305, 21 sept. 2017). Plus récemment, le Conseil de l'UE suggère d'examiner la notion « **d'établissement stable virtuel** » (Cons. UE, comm. n° 730/17, 5 déc. 2017, **Dr. Fisc.** 2017, n° 50, act. 684). En effet, partant du principe que les internautes peuvent être assimilés à des travailleurs bénévoles qui interviennent dans le cycle de production d'une entreprise étrangère, on pourrait estimer qu'ils puissent constituer un établissement stable « virtuel » (P. Collin et N. Colin, **"Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique"**, Rapport 2013, p. 124).

UNJF - Tous droits réservés

Portée du principe
Quels sont les avantages et les inconvénients de la territorialité ?

Par application du principe de territorialité, une entreprise soumise à l'IS ne peut comprendre dans ses résultats imposables que ceux qui sont issus d'exploitations situées sur le territoire national.

Conséquence : c'est intéressant pour l'entreprise française qui réalise des bénéfices à l'étranger, mais en revanche les pertes étrangères ne seront pas déductibles.

Afin de compenser les bénéfices français et les pertes étrangères, les sociétés françaises accordaient des aides à leurs filiales ou succursales étrangères. Le Conseil d'Etat avait autorisé la déduction des aides commerciales ou financières à une filiale étrangère (CE, 11 février 1994, *« SA éditions Jean-Claude Lattès »*, *RJF* 4/94, n° 396), mais pas à des succursales, sauf s'il s'agit d'aides à caractère commercial (CE, 16 mai 2003, *« Sté Télécoise »*, *RJF* 7/03, n° 823). ***En 2012 le législateur a interdit la déduction de toute forme d'aide financière à une filiale, quelle soit française ou étrangère, sauf si elle est en difficulté financière ou s'il s'agit d'aides commerciales*** (v. cours de fiscalité d'entreprise n° 2, leçon 2). Les aides commerciales à une filiale ou une succursale restent déductibles.

> ***Exemple***
> CE, 4 décembre 2013, n° 355694, *« Sté Kepler Equities »*, *Dr. Fisc.* 2014, n° 30, comm. 465, concl. V. Daumas, note Ph. Legentil – Déduction des pertes résultant des aides à une succursale étrangère au cas de relations commerciales.

La loi permettait la déduction en France des déficits réalisés dans des filiales communautaires à 95 % (ou des succursales). Mais l'avantage n'était que temporaire puisque la société française devait rapporter ces déficits dans ses résultats futurs, au fur et à mesure des résultats bénéficiaires de l'entité étrangère, et au plus tard au résultat imposable du 5ème exercice suivant celui de leur déduction. Ce régime est abrogé à compter des exercices clos depuis le 31 décembre 2013 (LF 2014).

Remise en cause du principe de territorialité ?

> ***Exemple***
> La CJUE a jugé que « *l'article 49 du TFUE (principe de liberté d'établissement) s'oppose à une législation d'un État membre*

UNJF - Tous droits réservés

> *qui exclut la possibilité, pour une société résidente n'ayant pas opté pour un régime d'intégration fiscale internationale, de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre, alors que, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre où est situé cet établissement et que, d'autre part, elle a cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que lesdites pertes puissent être prises en compte dans ledit État membre »* (CJUE, gr. ch., 12 juin 2018, aff. C-650/16, *A/S Bevola et Jens W Trock ApS*, *Dr. Fisc.* 2018, n° 26, act. 281). Cette décision vient après le célèbre arrêt *« Marks & Spencer »* de 2005 par lequel la Cour de Justice avait, pour l'application du régime de l'intégration fiscale britannique, jugé contraire au principe communautaire de liberté d'établissement la législation britannique en ce qu'elle n'autorise pas le transfert des pertes de filiales étrangères à la société mère britannique (CJCE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, *RJF* 2/06 n° 227).

Certains auteurs estiment que les sociétés françaises placées dans la même situation pourraient utilement se fonder sur la décision "Bevola" du 12 juin 2018 précitée afin de déduire en France les pertes de leurs établissements stables étrangers, voire même de leur filiales étrangères si le groupe auquel elles appartiennent a opté pour le régime de l'intégration fiscale (V. D. Gutmann et E. Fena-Lagueny, *Imputation des pertes d'un établissement stable européen : les perspectives ouvertes par l'arrêt Bevola,* FR 36-18, inf. 3).

Lorsqu'elle résulte d'une convention fiscale, l'absence de prise en compte du résultat d'un établissement stable étranger ne constitue pas une entrave à la liberté d'établissement (CJUE, 22 sept. 2022, aff. C-538/20, *« Finanzamt G. c/ W AG », Dr. Fisc.* 2022, n° 39, act. 360).

§2 : La lutte contre les transferts indirects de bénéfices

Lorsque, dans un groupe de sociétés établies sur le territoire de plusieurs Etats, l'une d'elles est moins imposée que les autres, il est tentant pour ces dernières de lui transférer indirectement une partie de leur bénéfice, notamment en majorant leurs charges ou en diminuant leurs créances. Afin de lutter contre l'évasion

UNJF - Tous droits réservés

fiscale internationale, le législateur utilise la technique présomptive, soit pour faire présumer la qualification de **transfert indirect de bénéfices** (*TIB*) dans le cas ou la matérialité des versements **est établie**, soit pour présumer leur existence même **si tel n'est pas le cas**.

En savoir plus : La lutte contre l'érosion des bases taxables (projet BEPS)

Un plan d'action de l'OCDE a été lancé à la suite de la réunion du G20 les 5 et 6 septembre 2013 à St Pétersbourg concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices - *Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS")* - A. Laumonier, « Le projet BEPS : contexte, contenu et perspectives », *Dr. Fisc.* 2016, n° 17, étude 298). Une quinzaine de rapports ont été publiés depuis (J. Jarrige, « Le projet BEPS à mi-parcours : l'état des travaux de l'OCDE après un an de négociations", *Dr. Fisc.* 2015, n° 14, étude 235 ; P. St Amans et E. Robert, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXI^{ème} siècle », *Dr. Fisc.* 2015, n° 49, Etude 709 ; O. Debat et J.-P. Lieb, « Le projet BEPS : une refondation de l'ordre fiscal international ? », *FR Lefebvre* 4/16, inf. 6 - 1ère partie - *FR Lefebvre* 6/16, inf. 6 - 2ème partie). Le G20 réuni à Antalya les 15 et 16 novembre 2015 a entériné le paquet de mesures élaborées depuis 2 ans au sein de l'OCDE (G. Abate, « Mise en œuvre du projet BEPS : le moment de vérité approche », *Dr. Fisc.* 2016, n ° 5, comm. 138 ; E. Lesprit, « La réaction de l'OCDE face à l'évasion et la fraude fiscales : le plan d'action BEPS », *Dr. Fisc.* 2016, n° 49, étude 630). Les changements politiques aux Etats-unis en 2016 ont généré des inquiétudes quant à l'avenir du projet BEPS (T. Fensby, « Le projet BEPS survivra-t-il à l'administration Trump ? », *Dr. Fisc.* 2017, n° 11, étude 204). Le projet BEPS peut avoir pour effet une double imposition des bénéfices dans deux Etats et ses dispositions relatives à l'arbitrage ne seront a priori retenues que par très peu d'Etats. Aussi, une directive adoptée le 10 octobre 2017 prévoir un mécanisme de règlement des différents fiscaux dans l'Union européenne (Br. Gibert, « La directive du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux - Un nouvel instrument à la disposition des contribuables en vue de résoudre les doubles impositions au sein de l'Union européenne », *Dr. Fisc.* 2018, n° 18-19, étude 266). ***Cette directive a été transposée en droit interne*** (LF 2019, art. 130).

De son coté, la Commission européenne a adopté le 28 janvier 2016 un paquet de mesures destinées à renforcer et coordonner la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises qui contient plusieurs projets de directives (A. Maitrot de la Motte, « La Commission européenne publie un "paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale" », *Dr. Fisc.* 2016, n° 5, Etude 137 ; du même auteur : « La réaction européenne : le "paquet de mesures contre l'évasion fiscale" » , *Dr. Fisc.* 2016, étude 631).

- Une 1ère directive a été adoptée par le Conseil le 25 mai 2016, en ce qui concerne le l'échange automatique de données dans le domaine fiscal (Cons. UE, dir. n° 2016-881, mod. dir. n° 2011/16/UE, JOUE n° L 146, 3 juin 2016).
- Une 2ème directive anti-évasion a été adoptée le 12 juillet 2016 (Directive UE/2016/1164, JOUE n° L 193, 19 juillet 2016 ; E. Raingeard de la Blétière et V. Leroy, « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Dr. Fisc.* 2016, n° 2, étude 424). ***Cette dernière prévoit cinq mesures anti-évasion*** : une limitation des surcoûts d'emprunt, une « *exit tax* » sur les plus-values latentes d'actifs transférés, l'imposition à la sortie, une clause anti-abus générale, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, et une mesure de lutte contre les dispositifs hybrides. Cette directive, dite "Atad" (*Anti Tax Avoidance Directive*) est à transposer avant le 31 décembre 2018, pour une application au 1er janvier 2019. Toutefois, conformément à la directive elle-même, la Commission européenne a publié une liste des mesures nationales existantes qu'elle considère comme « aussi efficace » que les règles de limitation de la déduction des intérêts établies à l'article 4 de la directive ATAD (comm. UE, communiqué 441/01, 7 décembre 2018 ; c'est le cas en France de l'article 212 du CGI relatif à la limitation de la déduction des intérêts versés à une entreprise liée, v. cours n° 2, leçon 2). La première directive ATAD a été complétée par une seconde ("Atad 2") qui renforce les règles de neutralisation des effets fiscaux des montages hybrides (directive n° 2017/952, 29 mai 2017, JOUE 7 juin 2017, n° L 144, p. I) à transposer au plus tard le 31 décembre 2019 pour une application au 1er janvier 2020. ***La clause anti-abus générale a été reprise dans la LF 2019*** (L. n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, art. 108 ; S. Lauratet et Ch. Delsol, "Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s'agit-il d'une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ?", *Dr. Fisc.* 2018, n° 47, étude 472). **Selon le nouvel article 205 A du CGI :** *« Pour l'établissement de l'impôt sur les*

UNJF - Tous droits réservés

sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Aux fins du présent article, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique » (v. cours n° 2, leçon 2).

Ces règles peuvent être aggravées lorsque l'Etat étranger est jugé « *non-coopératif* », au sens de l'article 238-0 A du CGI (LF Rec. 2009). Sont considérés comme non-coopératifs à la date du 1er janvier 2010, les Etats ou territoires qui ont fait l'objet d'une évaluation par l'OCDE au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative, ni signé une telle convention avec au moins 12 Etats ou territoires.

La liste des Etats ou territoires non-coopératifs est établie par arrêté conjoint des ministres de l'économie et du budget, après avis du ministre des affaires étrangères. Elle est mise à jour au moins une fois par an (CGI, art. 238-0 A, 2).

L'ajout d'un Etat ou territoire à la liste établie par arrêté entraîne l'application des règles spécifiques aux ETNC à compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de l'arrêté (CGI, art. 238-0 A, 3).

A compter du 1er décembre 2018, font également partie des ETNC, les Etats et territoires, autres que ceux de la République française, figurant sur la liste "noire" de l'Union Européenne à la date de publication de l'arrêté susvisé et mentionnés dans la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, le cas échéant actualisée, adoptée par l'UE le 5 décembre 2017 (L. n° 2018-898 du 23 octobre 2018, *relative à la lutte contre la fraude,* art. 31).

Cette liste "noire" européenne distingue entre :

- 1er critère : les États ou territoires inscrits sur la liste de l'UE au motif qu'ils facilitent la création de structures ou de dispositifs extraterritoriaux destinés à attirer des bénéfices qui n'y reflètent pas une activité économique réelle (CGI art. 238-0 A, 2 bis-1°) ;
- 2nd critère : les États ou territoires inscrits sur la liste de l'UE parce qu'ils ne respectent pas au moins l'un des autres critères européens définis par une annexe, à savoir la transparence fiscale, l'absence de mesures fiscales préférentielles potentiellement dommageables ou la mise en œuvre du projet « Beps » (CGI, art. 238-0 A, 2 bis-2°).

La liste « noire » de l'UE comprend actuellement les 10 pays suivants (comm. UE 17 février 2026) : les Samoa américaines ; Anguilla ; Guam ; les Palaos ; le Panama ; la Fédération de Russie ; les Îles Turks-et-Caïcos ; les Îles Vierges américaines ; le Vanuatu ; le Viêt Nam.

Remarque
Il existe également une liste **"grise"** de l'UE qui mentionne les États faisant l'objet d'une surveillance particulière qui ont pris des engagements pour se conformer aux principes de transparence fiscale, d'équité fiscale et aux objectifs de mise en œuvre des mesures anti-BEPS.

Compte tenu de ces évolutions, la liste française des ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI se présente comme suit (A. du 14 avril 2026) :

- Au titre des critères français : Antigua-et-Barbuda et les Îles Turques-et-Caïques ;
- Et au titre des critères européens : Anguilla, Vanuatu, Guam, Îles Vierges américaines, Palaos, Panama, Russie, Samoa américaines, Vietnam.

Remarque
Transposant une directive communautaire (D. UE 2018/822), les pouvoirs publics ont adopté une ordonnance dont les dispositions prévoient une obligation, pour les intermédiaires ou les contribuables, de déclarer aux autorités fiscales les dispositifs transfrontières susceptibles de présenter un risque de planification fiscale agressive (Ord. n° 2019-1068 du 21 oct. 2019 ; CGI, art. 1649 AD s. nouv.). Les déclarations ainsi souscrites feront ensuite l'objet d'un échange automatique d'informations entre États membres de l'UE. La nouvelle obligation déclarative s'applique à compter du **1 er juillet 2020**.

UNJF - Tous droits réservés

A noter : Pour les intermédiaires soumis au secret professionnel (tels les avocats), la souscription de la déclaration susvisée est subordonnée à l'accord du client. Faute d'accord, l'intermédiaire doit, en application de l'article 8 bis ter, 5 de la directive, notifier à tout autre intermédiaire (ou au contribuable concerné) l'obligation déclarative qui lui incombe. Toutefois, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'obligation imposée à l'avocat intermédiaire impliqué dans un dispositif transfrontière de notifier son obligation déclarative à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client viole le secret professionnel garanti par la Charte des droits de l'UE (CJUE, gde ch., 8 décembre 2022, aff. C-694/20, « *Orde van Vlaamse Balies et a. c/ Vlaamse Regering* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 51-52, act. 466, note L. Olléon).

A - La présomption de qualification des TIB

Présentation - Dans certaines situations, le législateur a présumé que telle opération, menée avec telle entreprise étrangère, constitue un transfert indirect de bénéfice. Certes, le vérificateur pourrait se fonder sur un acte anormal de gestion de l'entreprise française, mais il devra alors démontrer que l'acte litigieux n'a pas été pris dans l'intérêt de l'entreprise.

C'est précisément ce caractère anormal dans la gestion qui est présumé par la loi.

- En utilisant l'article 57 du CGI, le vérificateur n'a qu'à démontrer l'existence d'un avantage consenti à la société étrangère ; son caractère anormal est présumé.
- En utilisant l'article 238 A du CGI, il suffit au vérificateur de rapporter l'existence d'opérations menées avec l'entreprise étrangère ; le déséquilibre aussi bien que son caractère anormal est présumé. Il s'agit d'une présomption simple ; le contribuable pourra rapporter la preuve contraire, en rapportant à la fois l'existence et la nature de la contrepartie obtenue (H. Israël et T. Bouhours, « Contentieux en matière de prix de transfert : quelles leçons faut-il tirer de la jurisprudence ? », *Dr. Fisc.* 2005, n° 9, p. 481).
- Afin de faciliter le travail de l'administration, le législateur lui a également donné de nouveaux pouvoirs pour contrôler les prix de transfert ; ces prérogatives figurent dans le livre des procédures fiscales.

L'article 57 du CGI concerne les bénéfices indirectement transférés par des « *entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France* » au profit de ces dernières. Le Conseil d'Etat possède une conception large des liens entre les entreprises et la qualité de ces mêmes entreprises ; selon lui il peut y avoir transfert de bénéfices entre une société étrangère et sa succursale française (CE, 9 novembre 2015, n° 370974, « Sté Sodirep Textiles SA-NV », n° 24, comm. 377, note C. Silberstein, B. Grane, A. Calloud et M. Valeteau ; CE, 21 décembre 2022, n° 450796, « *Bupa Insurance Limited* », *Dr. Fisc. 2023, n° 25, comm. 225, concl. É. Bokdam-Tognetti, note B. Gibert et D. Groux).* Lorsque cette condition est remplie, la loi précise que le transfert indirect de bénéfice peut être réalisé par « voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen ». La portée de ce texte est donc très générale : aucune technique de transfert du bénéfice n'est a priori écartée. Un prêt sans intérêt à une filiale étrangère constitue par exemple un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI (V. CE, 20 décembre 2024, n° 470557, « *Sté Egide »,* Dr. Fisc. 2024, n° 3, act. 45, obs. L. Erstein – L'entreprise devra démontrer que le taux d'intérêt retenu par l'Administration pour le calcul du bénéfice transféré est excessif). **En contrepartie, l'administration fiscale devra apporter la preuve de l'avantage consenti ainsi que celle du lien de dépendance des deux entreprises**. Une simple dépendance de fait peut suffire (CE, 15 avril 2016, n° 372097, « Sté LifeStand », *Dr. Fisc.* 2016, n° 51-52, comm. 676, concl. E. Bokdam-Tognetti, note C. Silberztein et B. Granel). **Par exception, la condition de dépendance n'est pas exigée si la société étrangère est établie dans un pays à fiscalité privilégiée ou dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI** (CGI, art. 57 al.2 ; pour une illustration, V. CAA Versailles, 2 mars 2021, « SARL SMAP », *Dr. Soc.* 2021, n° 6, comm. 88, obs. J.-L. Pierre). Si l'administration parvient à faire jouer la présomption légale, l'entreprise française peut encore la renverser en rapportant l'existence d'un intérêt propre (CE plén., 27 juillet 1988, n° 50020, « SARL Boutique 2 M », *Dr. Fisc.* 1988, n° 49, comm. 2202 ; CAA Versailles, 18 octobre 2022, n° 20VE02286, *« Sté Yazaki Systems Technologies France »*, *Dr. Fisc.* 2022, n° 48, comm. 412, concl. C. Bobko).

En savoir plus : La pratique des prix de transfert

Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert sont *"les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées"* (BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°1).

UNJF - Tous droits réservés

Strictement entendu, le prix de transfert est un prix qui permet à une entreprise nationale de réduire son bénéfice imposable au profit de son client ou de son fournisseur étranger (par augmentation du prix d'achat ou baisse du prix de vente).

Pour l'appréciation de l'avantage, le prix de référence est celui du marché ; les filiales doivent donc traiter entre elles comme si elles étaient indépendantes les unes vis à vis des autres. **C'est ce que l'on appelle le principe de « pleine concurrence ».**

L'administration doit donc procéder à des comparaisons avec des prix ou des avantages entre sociétés non liées (CE, 27 février 1991, n° 48780, « SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied », *RJF* 4/91, n° 401 ; CE, 15 avril 2016, n° 372097, « Sté LifeStand », *Dr. Fisc.* 2016, n° 51-52, comm. 676, concl. E. Bokdam-Tognetti, note C. Silberztein et B. Granel - Le versement de commissions rémunérant un service ne permet de présumer un transfert de bénéfices que si l'administration démontre que le prix des commissions est supérieur à ceux pratiqués par ailleurs dans une situation de pleine concurrence). Et ce comparatif doit être pertinent (CAA de Versailles, 11 octobre 2016, n° 14VE02651, FR 45-16, inf. 7, p. 7 - Sociétés qui n'exerçaient pas toutes dans le même secteur d'activité). A défaut de comparaison possible, l'Administration doit établir un écart injustifié entre le prix et la prestation (CE, 27 novembre 2005, « Sté Cap Gémini », *RJF* 1/06, n° 17, Chron. E. Glaser p. 11 ; CE, 16 mars 2016, n° 372372, « Sté Amycel France », *Dr. Fisc.* 2016, n° 49, comm. 639, concl. Fr. Aladjidi, note C. Silberztein et L. Ngûyen-Lapierre ; N. Labrune, TIB : actualité de l'article 57 du CGI, *RJF* 06/2016). La question se pose de savoir si les subventions de l'Etat reçues par une société peuvent être déduites du prix de revient ; non selon le Conseil d'Etat (CE, 19 septembre 2018, n° 405779, « Sté Philips France », *Dr. Fisc.* 2018, n° 46, comm. 471, concl. R. Victor, note E. Bonneau). **La question du quantum de la réintégration se pose régulièrement.** Par exemple, s'agissant d'avances non rémunérées, la Cour de Bordeaux a jugé que le montant des intérêts réintégrés peut être obtenu en dissociant les sommes empruntées pour octroyer lesdites avances et celles dont l'entreprise disposait préalablement). (s'agissant d'avances non rémunérées, V. CAA Bordeaux, 22 novembre 2022, n° 21BX00968, « Sté Fibusa », Dr. Fisc. 2023, n° 11-12, comm. 127, note Th. Trancart).

L'entreprise peut justifier l'écart de prix par les risques qu'elle est amenée à prendre et qui affectent sa rentabilité. Un arrêt du Conseil d'Etat rendu en 2021 illustre cette possibilité et les exigences de la jurisprudence en la matière (V. CE, 4 octobre 2021, n° 443133 et 443130, « SAS SKF Holding et SAS RKS », *Dr. Fisc.* 2021, n° 50, comm. 460, concl. K. Ciavaldini, note V. Desoubries, R. Daguzan et M. Teissier) : *« Une différence ainsi constatée par l'administration entre les prix pratiqués par une entreprise française avec les entreprises qui lui sont liées et les prix pratiqués entre des entreprises similaires exploitées normalement peut être regardée comme ne constituant pas un avantage dépourvu de contrepartie susceptible d'être réintégré dans les résultats de cette entreprise si elle est justifiée par les risques que celle-ci a vocation à assumer et qui affectent sa rentabilité. Dans ce dernier cas, il lui incombe de justifier à la fois qu'elle avait, du fait des fonctions qu'elle exerçait au sein du groupe, vocation à assumer ces risques, et que l'écart entre les ratios financiers constatés et ceux d'entreprises similaires exploitées normalement s'explique par la réalisation de ces risques »*. Également, elle peut établir que des contraintes réglementaires dans l'État étranger expliquent la moindre rémunération versée par la filiale étrangère concernée (CAA Versailles, 3ème ch., 18 novembre 2021, n° 19VE01727, « SA Bureau Veritas », concl. Ch. Huon, note J.-L. Pierre).

Pour une critique du principe de pleine concurrence dans l'économie actuelle : L. Benzoni et J. Pellefigue, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. Fisc.* 2013, n° 6, étude 138 ; J. Pellefigue, « Prix de transfert : un changement radical s'impose », *BF* 12/14, p. 653 - Plus nuancé : O. Marichal, « Le contrôle des prix de transfert », *Dr. Fisc.* 2015, n° 23, comm. 392. Plusieurs projets de rapports publiés par l'OCDE privilégient la méthode du partage des bénéfices ; il ne s'agit plus seulement de déterminer un prix de pleine concurrence mais de répartir les bénéfices selon la création de valeur. V. St. Gelin, « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéfices, meilleure et seule méthode ? », *Dr. Fisc.* 2014, n° 30, Etude 456. Du même auteur : « Prix de transfert : BEPS [Ndlr : *Base erosion and Profit Shifting*] et partage des profits, le feuilleton continue », *Dr. Fisc.* 2015, n° 10, act. 125 ; V. Renoux et S. Bernard, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. Fisc.* 2018, n° 24, étude 296. Dans le cadre du plan BEPS : V. le communiqué de l'OCDE du 21 juin 2018,

UNJF - Tous droits réservés

relatif à la mise en oeuvre de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices, in *Dr. Fisc.* 2018, n° 26, act. 298. Sur les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans le cadre des blockchain, V. P. Guédon, « Bolckchain et prix de transfert », *Dr. Fisc.* 2018, n° 38, étude 392. En ce qui concerne les actifs incorporels difficiles à valoriser, V. l'action 8 du plan BEPS (A. Guillemonat, G. Loitron et Th. Trancart, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. Fisc.* 2019, n° 12, étude 202).

Dans le domaine particulier des actifs incorporels transférés hors de France (V. CGI art. 238 bis-0 I), il est institué un nouvel article 238 bis-0 I ter du CGI qui permet à l'Administration de prendre en compte des éléments postérieurs à la cession pour fixer la valeur de transfert, sans avoir à procéder par comparaison. En effet, l'évaluation des incorporels peut soulever des difficultés dans la mesure où il n'existe pas de comparables fiables (V. CAA Lyon, 21 septembre 2023, n°22LY00087, « Sté Arrow Génériques », Dr. Fisc. 2024, n°6, comm. 183, concl. M. Le Frapper, note F. Locatelli et M. Roirand – Il est jugé que les redevances versées ont bien pour contrepartie la mise à disposition des dossiers techniques nécessaires au dépôt des demandes d'autorisations de mise sur le marché « AMM », et que leur versement ne présentant pas le caractère d'avantage par nature, l'administration fiscale ne pouvait se dispenser de procéder par comparaison). Dans son rapport sur l'Action 8 du plan Beps, l'OCDE recommande d'accorder la possibilité aux administrations fiscales d'examiner les résultats « ex post » comme présomption de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix « ex ante ». Cette approche est donc reprise au nouvel article 238 bis-0 I ter pour les actifs ou droits incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre entreprises associées, il n'existe ni comparables fiables ni prévisions suffisamment certaines des flux de trésorerie ou de revenus futurs, ou du niveau de réussite finale. Dans ce cas, l'administration fiscale pourra utiliser les résultats réels réalisés postérieurement à l'exercice au cours duquel a eu lieu le transfert de l'actif incorporel en cause pour faire présumer d'une sous-évaluation ou surévaluation de l'élément au moment de son transfert.

En matière de prestations intra-groupe, la jurisprudence peut se montrer compréhensive. La Cour de Paris a jugé en 2024 qu'une société holding française ne consent pas un avantage présumé constitutif d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI, en facturant à prix coûtant des services rendus à d'autres sociétés de son groupe établies à l'étranger, alors que l'OCDE préconise une marge de 5 % (CAA Paris, 6 juin 2024, n° 22PA03343 et n° 22PA04258, Dr. Fisc. 2024, n° 47, comm. 377, concl. É. Jurin, note R. Desmonts et R. Dalmau).

Sur l'adaptation de l'analyse des prix de transfert en période de crise économique (crise sanitaire du Covid-19), V. A. Le Boulanger, A. Bernard et Cl. Herr, « Prix de transfert et sortie de crise : trouver la juste rémunération », *FR Lefebvre* 21/20, inf. 3 ; F. Fontaine et M. Zecca, « Lignes directrices et prix de transfert de l'OCDE : enre clarification et questions » (*Dr. Fisc.* 2021, n° 5, act. 66). L'OCDE a publié le 18 décembre 2020 un guide des implications de la Pandémie de Covid-19 en matière de prix de transfert (Dr. Fisc. 2021, n° 3, act. 40).

L'article 238 A alinéa 1er du CGI s'intéresse aux bénéfices indirectement transférés au profit d'entreprises installées dans des pays à « fiscalité privilégiée ». Pour qu'un pays puisse être considéré comme étant « à fiscalité privilégiée », la loi exige une différence de plus de 50 % entre l'impôt acquitté à l'étranger et celui dont l'entreprise aurait été redevable en France. Mais à compter du 1er janvier 2020, la différence exigée est de 40 % au moins (L. n° 2018-898 du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude, art. 32). Il s'agit ici de tenir compte de la baisse du taux d'IS en France qui devrait atteindre 25 % en 2022 (V. Leçon 10). Il revient à l'Administration de rapporter la preuve de ce que le bénéficiaire des rémunérations est soumis à un régime fiscal privilégié (V. l'encadré qui suit).

UNJF - Tous droits réservés

Exemple

La jurisprudence et l'Administration ont apporté un certain nombre de précisions concernant les modlités de la comparaison entre le régime français et le régime étranger :

- Selon le Conseil d'Etat, il appartient à l'Administration d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais aussi sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce ce bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié (CE, 24 avril 2019, n° 413129, « SAS Control Union Inspections France », Dr. Fisc. 2019, n° 18-19, act. 230 ; Dr. Fisc. 2019, n° 28, comm. 327, concl. L. Cytermann, note M. Buchet et I. Massounga - N'est pas jugé suffisant le fait de rapporter que le taux d'IS aux Antilles Néerlandaises varie de 2,4 % et 6 %, contre 33 1/3 % en France).
- Le même jour, le Conseil d'Etat a également jugé que l'administration fiscale ne peut démontrer l'existence d'une fiscalité privilégiée dans un État en se fondant seulement sur l'analyse du régime fiscal de l'État étranger mais doit nécessairement procéder par comparaison entre la situation fiscale applicable au contribuable dans cet État au vu des versements en question et l'imposition dont il aurait été redevable en France s'il y avait été domicilié (CE, 24 avril 2019, n° 412284, « Gemar Luminec », Dr. Fisc. 2019, n° 21, act. 258 - Il n'est pas possible de se fonder sur la seule circonstance que les revenus provenant d'activités réalisées en dehors du territoire de Hong Kong ne sont sont pas soumis à l'IS. - CE, 12 décembre 2023, n° 464740, « Sté Pro'Confort », Dr. Fisc. 2024, n° 9, comm. 193, concl. C. Guibé, note J.-L. Pierre - Est suffisant de faire état d'une exemption d'IS pour des sommes versées à une société installée à Chypre).
- Selon le Conseil d'Etat l'Administration ne peut être regardée comme apportant la preuve qu'une société est soumise à un régime fiscal privilégié, alors qu'elle se prévaut de la seule absence d'un impôt sur les sociétés dans l'État en cause, sans prendre en compte les autres impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévues, le cas échéant, par la législation de cet État (CE, 29 juin 2020, n° 433937, « SARL Bernys », Dr. Fisc. 2020, n° 39, comm. 385, concl. R. Victor).
- Selon le Conseil d'État, il convient de prendre en compte la possibilité dont disposerait l'intéressé d'opter pour le régime des sociétés mères défini aux articles 145 et 216 du CGI (CE, 14 février 2022, n ° 442061 et 442062, Dr. Fisc. 2022, n° 9, act. 88), mais, dans la même affaire, après renvoi, il juge que l'administration peut se fonder sur le principe général de répression de la fraude à la loi pour refuser de faire application du régime des sociétés mères (CE, 30 juin 2026, n° 496618).
- Selon l'Administration elle-même, le régime des sociétés mères étranger ne constitue pas un régime fiscal privilégié pour l'application de l'article 209 B du CGI, même en l'absence de réintégration d'une quote-part de frais et charges (BOI-IS-BASE-60-10-20-20, 10 juin 2026, §120, Dr. Fisc. 2026, n° 30, act. 289, obs. G. Blanluet). Solution approuvé par l'auteur mais qui semble contraire à la position du Conseil d'Etat pour qui la quote-part de frais et charges est le signe d'une exonération seulement partielle d'IS (CE, 5 juillet 2022, n° 463021), ce qui aurait permis de considérer le régime prévoyant, quant à lui, une exonération totale, de privilégié.

Seules certaines opérations limitativement énumérées peuvent être qualifiées de transferts indirects de bénéfices : « *intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnement, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services... ».* Avec l'article 238 A du CGI, l'administration est dispensée d'apporter la preuve d'un quelconque avantage ; il suffit que l'opération soit répertoriée sur la liste légale. Il n'y a pas non plus lieu de rechercher si les personnes bénéficiaires des sommes payées ou dues dans un Etat à fiscalité privilégiée les ont ensuite reversées à des tiers (CE, 5 juin 2020, n° 425789 et 425962, « *Sté Faraday* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 43, comm. 416, concl. E. Bokdam-Tognetti). Une fois mise en oeuvre, la présomption sera difficile à combattre car le contribuable devra d'abord démontrer l'effectivité du service et le caractère normal de la rémunération.

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> Lorsque ces dépenses (à l'exception des intérêts d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010) sont payées à une personne établie dans un pays ou un territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A, les charges seront également réintégrées dans les bénéfices imposables, sauf si le contribuable apporte la preuve susvisée et qu'en plus elles n'ont pas principalement pour objet et pour effet de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire (LF Rec. 2009, dispositions applicables à compter des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011 ; CGI art. 238 A, al. 3).

Les articles L. 13 AA, L. 13 AB et L. 13 B du livre des procédures fiscales permettent à l'administration de contrôler plus efficacement la pratique des « prix de transfert » :

- Au-cours d'une vérification de comptabilité, si l'administration réunit des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, elle a la possibilité de requérir de l'entreprise des éléments d'information sur la formation des prix à l'international (LPF, art. L. 13 B). Elle fixe un délai de réponse au contribuable qui ne peut être inférieur à 2 mois. S'il ne répond pas, ou si la réponse est insuffisante, elle est autorisée à évaluer le montant de transfert à partir des seuls éléments dont elle dispose (V. CE, 5 juillet 2023, n° 464928, « *SA ST Dupont* », Dr. Fisc. 2023, n° 49, comm. 354, concl. R. Victor ; Add. S. Rudeaux et G. de Vogüe, « Prix de transfert : conséquences d'une insuffisance de transparence lors d'un contrôle fiscal », *Dr. Fisc.* 2023, n° 49, étude 352), plus une amende de 50 000 € pour chaque exercice visé par la demande.
- Les plus grosses entreprises (celles dont le chiffre d'affaires ou l'actif brut est au moins égal à 150 M€), ou qui font partie d'un groupe intégré comprenant au moins une telle société, doivent tenir à la disposition de l'administration un ensemble de documents permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées au sens de l'article 57 du CGI (LPF, art. L. 13 AA). Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs de chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité. La documentation comprend deux fichiers : 1/ un fichier principal qui comprend des informations sur le groupe d'entreprises associées; 2/ un fichier local qui comprend des informations sur l'entreprise vérifiée (LF 2018, art. 107 ; D. 28 juin 2018, Dr. Fisc. 2018, n° 31-35, comm. 365, note É. Bonneaud et E. Ossard-Quintaine). A défaut, l'entreprise sera exposée à une peine d'amende de 50 000 € par exercice vérifié, ou si ce montant est supérieur, à 0,5 % du montant des transactions concernés par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à la disposition de l'administration après mise en demeure, ou 5 % des rectifications du résultat fondées sur les dispositions de l'article 57 du CGI (CGI, art. 1735 ter).

  > ***Remarque***
  > L'article 57, tel que modifié par la loi de finances pour 2024, prévoit une présomption (simple) de transfert indirect de bénéfice lorsqu'il existe un écart entre la méthode de fixation du prix suivie par l'entreprise et celle qui figure dans la documentation visée aux articles L. 13 AA ou L. 13 AB du LPF.

- Les entreprises dont le le chiffre d'affaires ou l'actif brut est au moins égal à **50M €** doivent adresser chaque année à l'administration une version allégée de leur documentation, dans les 6 mois de la date limite de dépôt de leur déclaration de résultat (CGI, art. 223 quinquies B). La sanction n'est ici qu'une amende de 150 € pour le défaut de déclaration dans les délais et 15 € par omission ou inexactitude.
- Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec des entreprises associées établies dans un Etat ou un territoire « non-coopératif » au sens de l'article 238-0 A du CGI, cette documentation doit également comprendre, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés de toutes les sociétés soumises à l'IS, y compris le bilan et le compte de résultat (LPF, art. L. 13 AB).

> ***Remarque***
> L'UE a adopté le 24 novembre 2021, la directive n° 2021/2101 (« CbCR public »), en ce qui concerne la communication, par les multinationales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés, qui oblige les grands groupes multinationaux à publier chaque année une déclaration précisant les bénéfices réalisées et le montant des impôts sur les bénéfices dus et payés. L'ordonnance n° 2023-483, 21 juin 2023 (JO 22 juin 2023) prévoit la mise en œuvre de cette obligation pour les exercices ouverts à compter du 22 juin 2024 (V. C. com., art. L. 232-6, I). Ce **rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices** comprend : le nom de la société, une brève description de la nature des activités ; le nombre de salariés employés en équivalent

UNJF - Tous droits réservés

temps plein ; le chiffre d'affaires ; le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt sur les bénéfices ; le montant de l'impôt sur les bénéfices dû ; le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs ; le montant des bénéfices non distribués (C. com., art. L. 232-6, II). Il ne concerne pas les sociétés qui ne disposent pas, à l'étranger, d'un établissement stable (C. com., art. L. 232-6, III).

En savoir plus : Le reporting pays par pays des multinationales françaises

Afin d'améliorer encore le contrôle des prix de transfert, il est prévu que les multinationales françaises doivent, au titre des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2016, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, déclarer la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités du groupe (LF 2016 ; CGI, art. 223 quinquies C).

Un décret du 29 septembre 2016 fixe le contenu et les modalités de dépôt de la déclaration pays par pays (D. n° 2016-1288, 29 sept. 2016, CGI, Ann. III, art. 46 quater-0 YE). Le formulaire de déclaration n° 2258-SD est disponible et il doit être rempli en anglais !

Cette déclaration peut faire l'objet d'un échange automatique avec les Etats ou territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet, sous condition de réciprocité naturellement (une liste des Etats qui participent à l'échange automatique doit être fixée par arrêté). Le Conseil de l'Union européenne a lui-même adopté en 2016 une directive afin d'étendre les échanges d'informations aux déclarations pays par pays (Dir. n° 2016/881/UE, 25 mai 2016, *Dr. Fisc.* 2016, n° 23, act. 355).

Sont concernées par le dépôt de cette déclaration les entreprises qui remplissent simultanément les 4 conditions suivantes :

- elles établissent des comptes consolidé ;
- elles détiennent et contrôlent, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y disposent de succursale ;
- elles réalisent un chiffre d'affaires annuel HT consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros ;
- elles ne sont pas détenues par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de la déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère.

Un arrêté du 6 juillet 2017 fixe la liste des Etats et territoires ayant adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle devant être souscrite en France (JO 8 juillet 2017, texte n° 28 ; *Dr. Fisc.* 2017, n° 28, act. 403. En dernier lieu : Arrêté n° ECOE2412415A, 26 juin 2024 : JO 28 juin 2024, texte n° 13).

Sont également concernées les personnes morales établies en France qui sont détenues par une personne morale établie dans un Etat qui ne participe pas à un échange automatique et qui serait tenue au dépôt de la déclaration si elle était établie en France, à condition qu'elles aient été désignées par le groupe auquel elles appartiennent pour déposer la déclaration et en aient informé l'administration (ou bien qu'elles ne peuvent démontrer qu'une autre entité du groupe établie en France ou dans un Etat qui participe à l'échange automatique a été désigné à cette fin).

Le défaut de production de la déclaration dans les délais prescrits est sanctionnée par une amende dont le montant ne peut pas excéder 100 000 € (CGI, art. 1729 F).

B - La présomption d'existence des TIB

A partir d'une simple situation de fait, l'administration fiscale va présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices. Ainsi, le simple fait pour une société française de détenir une participation dans une autre société installée sur le territoire d'un pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI, conduit l'administration fiscale à rechercher l'imposition en France de la partie du bénéfice français qui selon elle a été indûment transféré à l'étranger.

UNJF - Tous droits réservés

Pour l'aider dans sa démarche, la loi pose une présomption (CGI, art. 209 B). Selon ce texte, lorsqu'une personne morale établie en France passible de l'IS détient plus de 50 % (mais 5 % suffisent lorsque plus de 50 % des titres sont détenus par des sociétés françaises qui agissent de concert) des droits d'une « entité » (personne morale ou institution équivalente) située dans un pays à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, les bénéfices de l'entreprise étrangère sont présumés constituer des revenus de capitaux mobiliers pour la société française à proportion des droits détenus. En revanche, lorsque la société française y exploite un simple établissement ou une succursale, les bénéfices de cet établissement seront imposables à l'IS en France au nom de la société française (*A noter :* si la France a signé une convention avec ce pays, elle doit expressément réserver l'application de l'article 209 B). Afin d'éliminer tout risque de double imposition, il est prévu que l'impôt acquitté localement par l'établissement étranger ou l'entité étrangère s'imputera sur l'impôt établi en France s'il est comparable à l'IS français.

Ces dispositions ne sont pas applicables si l'entreprise étrangère est située sur le territoire de l'Union européenne et si l'exploitation ou la détention des titres n'est pas constitutive d'un montage artificiel destiné à contourner la loi française (CGI, art. 209 B, II).
Ce n'est que si l'entreprise étrangère est située hors de l'UE que la loi pose une présomption d'évasion fiscale. Pour y échapper, l'entreprise française doit démontrer que les opérations de l'entité étrangère ont principalement un objet et un effets autres que de permettre la localisation des bénéfices dans un pays où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Selon la loi, cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entité étrangère exerce une activité industrielle et commerciale effective (CGI art. 209 B, III). Selon la jurisprudence, la preuve peut parfaitement résulter des spécificités liées aux règles juridiques et fiscales locales intéressantes pour les clients de l'entreprise (CE, 30 décembre 2015, n° 372522 et 372733, FR 3/16, inf. 6, obs. Th. Pons - Implantations à Guernesey et Hong-Kong).

> ***Remarque***
> ***Articulation de l'article 209B avec une convention fiscale internationale ?***
>
> Conformément au principe de subsidiarité, il faut d'abord appliquer l'article 209 B du CGI, et vérifier ensuite si une convention y fait obstacle. A cet égard, le Conseil d'Etat a été amené à confirmer l'imposition en France des revenus de capitaux mobiliers sur la base de l'article 209 B, sans pouvoir y porter exception sur la base d'une convention fiscale internationale qui ne triatait que des dividendes et non des revenus de capitaux mobiliers (CE, 13 mars 2025, n° 488080, « Sté Rubis », Dr. Fisc. 2025, n° 14, act. 151, obs. L. Erstein. – Convention franco-Mauritienne).

Obligations documentaires - La société française doit joindre à sa déclaration de résultats une déclaration comportant des renseignements sur la structure étrangère et fournir, pour cette structure, l'ensemble des documents exigés des sociétés passibles de l'IS ; le bilan, le compte de résultat ainsi que différents états (CGI, Ann. II, art. 102 Z). L'absence de réponse à une demande d'information de l'administration est sanctionnée par une amende de 1 500 € pour chaque manquement constaté par entité au titre d'un exercice (CGI, art. 1763 A).

UNJF - Tous droits réservés