

Cas pratique

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

Enoncé :

La SA « Ecoplus » est une société de droit français installée à Toulouse qui est spécialisée dans la distribution de produits bon marché.

Elle est la filiale à 99 % d'un holding luxembourgeois et possède elle-même une participation de 95 % dans une société française (la SARL « Neteco »).

La SA « Ecoplus » a réalisé un déficit fiscal de 1 500 000 € au titre du dernier exercice comptable (N). Elle s'interroge sur les possibilités d'utilisation de ce déficit et plus généralement sur la gestion fiscale du groupe.

Question 1 : 1) Calculez le montant de la créance de « carry back », sachant que : - Résultat N - 3 : + 1 300 000 € (imposé à 25 %, aucune distribution)- Résultat N - 2 : + 1 200 000 € (imposé à 25 %, dont 600 000 € exonéré, aucune distribution)- Résultat N - 1 : + 1 100 000 € (imposé à 25 %, dont la moitié a été distribuée)

Réponse 1 : La « créance de carry back » est égale au montant du bénéfice de l'un des trois derniers exercices (en commençant par le plus ancien), sur lequel on a imputé le déficit fiscal, soit : 1 300 000 € (N - 3) + 1 200 000 € (N - 2) + 1 100 000 € (N - 1) = 3 600 000 €.

Réponse fausse

Commentaire : L'erreur la plus grave (et hélas aussi la plus répandue) se situe dans la compréhension du mécanisme de la créance fiscale. En aucun cas, celle-ci ne correspond au bénéfice d'imputation mais à ce montant là multiplié par le taux d'IS qui s'y est appliqué. L'explication est simple : le report en arrière du déficit sur un bénéfice antérieur signifie que, rétrospectivement, on va réduire un bénéfice qui a déjà supporté l'IS. Il est facile de comprendre que, à hauteur du bénéfice d'imputation, la société a trop payé d'IS. C'est ce surplus d'IS qui constitue la créance fiscale née du report en arrière des bénéfices. En outre, l'imputation ne peut se faire que sur les bénéfices du dernier exercice (N-1), dans la limite de 1 000 000 €, et seulement sur la fraction des bénéfices qui n'ont pas été distribués ni exonérés.

Réponse 2 : La créance de « carry back » est égale au montant du bénéfice réalisé au-cours de l'un des trois derniers exercices, multiplié par le taux d'IS applicable cette année là :

N - 3 : 1 300 000 € x 25 % = 325 000 €

N - 2 : 1 200 000 € x 25 % = 300 000 €

N - 1 : 1 100 000 € x 25 % = 275 000 €

Total : 325 000 € + 300 000 € + 275 000 € = 900 000 €

Réponse fausse

Commentaire : La technique du report en arrière des déficits est comprise mais pas ses modalités. Les imputations ne peuvent pas se faire sur la partie du bénéfice qui a été distribué aux associés, ni sur la partie du bénéfice qui a été exonéré d'IS. En outre, l'imputation ne peut se faire que sur les bénéfices du dernier exercice (N-1) et dans la limite de 1 000 000 € seulement.

Réponse 3 : La créance de carry back est égale au montant du bénéfice réalisé au-cours de l'un des trois derniers exercices multiplié par le taux d'IS applicable cette année là (taux plein ou taux réduit des PME), pour la partie qui n'a pas été distribuée aux associés et à l'exclusion de celle qui a été exonérée ou soumise au taux réduit des plus-values à long terme :

N – 3 : $1\,300\,000\text{ €} \times 25\% = 325\,000\text{ €}$

N – 2 : $1\,200\,000\text{ €} - 600\,000\text{ € (partie exonérée)} = 600\,000\text{ €} \times 25\% = 150\,000\text{ €}$

N – 1 : $1\,100\,000\text{ €} - 550\,000\text{ € (partie distribuée)} = 550\,000\text{ €} \times 25\% = 137\,500\text{ €}$

Total : $325\,000\text{ €} + 150\,000\text{ €} + 137\,500\text{ €} = 612\,500\text{ €}$

Réponse fausse

Commentaire : A compter des exercices clos depuis le 21 septembre 2011, le déficit ne peut plus être imputé que sur les bénéfices du dernier exercice clos (N-1), dans la limite de 1 000 000 € (L.19/09/2011).

Réponse 4 : La créance de carry back est égale au montant du bénéfice réalisé au-cours du dernier exercice multiplié par le taux d'IS applicable cette année là (taux plein ou taux réduit des PME), pour la partie qui n'a pas été distribuée aux associés, à l'exclusion de celle qui a été exonérée ou soumise au taux réduit des plus-values à long terme, et dans la limite de 1 000 000 € seulement :

N – 1 : $1\,100\,000\text{ €} - 550\,000\text{ € (partie distribuée)} = 550\,000\text{ € (bénéfice d'imputation} < 1\,000\,000\text{ €)} \times 25\% = 137\,500\text{ €}$

Réponse juste

Commentaire : La réponse est exacte. Il n'a été reporté « en arrière » que 550 000 € de déficit. Reste à reporter « en avant » : $1\,500\,000\text{ €} - 550\,000\text{ €} = 950\,000\text{ €}$ (NB : le report en avant est lui-même plafonné à $1\,000\,000\text{ €} + 50\%$ du bénéfice d'imputation excédant ce seuil).

Question 2 : 2) Le déficit de l'exercice écoulé provient en grande partie de ses charges financières (9 M €). La société a en outre payé des loyers de crédit-bail à des sociétés liées à hauteur de : 2,5 M €. Elle a elle-même perçu des intérêts d'obligations et de comptes courants d'associés à hauteur de : 1 M €. Son résultat avant impôts, amortissements et provisions (Ebitda fiscal) est de : 12 M €. Sauriez-vous déterminer la fraction déductible des charges financières de la SA "Ecoplus" ?

Réponse 1 : La fraction déductible des charges financières est égale au montant total des intérêts (9 M €).

Réponse fausse

Commentaire : Cette réponse contient deux erreurs majeures : elle retient le montant brut des intérêts versés et non pas net, et elle ne tient pas compte de la règle de plafonnement général des charges financières nettes supportées par les sociétés à l'IS ([CGI, art. 212 bis](#)).

Réponse 2 : La déduction des charges financières nettes est plafonnée à une somme égale à 30 % de l'Ebitda fiscal (12 M €), soit 3,6 M €. Il convient donc de réintégrer une somme égale à la différence entre les charges financières nettes (9 M € - 1 M € = 8 M €) et 3,6 M € = 4,4 M €.

Réponse fausse

Commentaire : Le raisonnement est bon mais le montant des charges financières nettes est faux car il ne tient pas compte des loyers de crédit-bail.

Réponse 3 : La fraction déductible des charges financières nettes est égale au montant des intérêts versés (9 M €), sous déduction des intérêts reçus (1 M €), soit 8 M €.

Réponse fausse

Commentaire : Cette réponse ne tient pas compte de la règle de plafonnement général des charges financières nettes supportées par les sociétés à l'IS ([CGI, art. 212 bis](#)).

Réponse 4 : La déduction des charges financières nettes est plafonnée à une somme égale à 30 % de l'Ebitda fiscal (12 M €) = 3,6 M €. Il convient donc de réintégrer une somme égale à la différence entre les charges financières nettes (9 M € + 2,5 M € - 1 M € = 10,5 M €) et 3,6 M € = 6,9 M €.

Réponse juste

Commentaire : Le raisonnement et les calculs sont exacts. On précisera que le plafond fiscal lié à l'Ebitda (3,6 M €) était préférable au plafond alternatif de 3 M €.

Question 3 : 3) La société mère luxembourgeoise voudrait facturer des prestations de service à la SA « Ecoplus » pour un prix supérieur à sa valeur réelle. Le but est de majorer les résultats luxembourgeois et minorer les résultats français. Quels sont les risques fiscaux ?

Réponse 1 : Il n'y a aucun risque fiscal ; la société luxembourgeoise peut fixer librement le niveau de ses tarifs. Par contre, l'opération n'a pas d'utilité fiscale car la SA « Ecoplus » est déficitaire et la majoration de ses charges aggraverait simplement son déficit fiscal.

Réponse fausse

Commentaire : L'analyse économique est juste, mais pas l'analyse juridique. Si on peut douter de l'utilité économique de l'opération (quoique la situation déficitaire de la filiale française est peut-être simplement passagère), le risque fiscal est lui bien réel. En effet, la majoration de la prestation est

un acte anormal de gestion, étranger à l'intérêt de la société française. A ce titre, elle pourrait être réintégrée dans son résultat imposable par l'administration.

Réponse 2 : Le risque fiscal est celui de l'acte anormal de gestion ; l'administration pourrait réintégrer la majoration dans les résultats de la SA « Ecoplus ». En effet, la dépense n'a pas été faite dans son intérêt mais dans celui de la société mère luxembourgeoise. Toutefois, il existe un argument juridique qui permettrait d'échapper à la rectification : la SA « Ecoplus » pourrait mettre en avant non son intérêt propre mais celui du groupe auquel elle appartient.

Réponse fausse

Commentaire : Le Conseil d'Etat ne consacre pas l'intérêt du groupe comme pouvant se substituer à l'intérêt d'une société. En outre, depuis les exercices clos depuis le 4 juillet 2012, les avantages intra-groupes ne sont plus déductibles, sauf s'il s'agit d'une aide commerciale ou si la société bénéficiaire fait l'objet d'une procédure collective.

Réponse 3 : L'administration pourra rectifier le résultat de la SA « Ecoplus » en se fondant sur l'article 238 A du CGI. En effet, la majoration de prix est une technique de transfert indirect de bénéfices par une société française au profit d'une société étrangère installée sur le territoire d'un pays à « fiscalité privilégiée ». Il suffit pour l'administration de rapporter la preuve qu'un service a été rémunéré (il n'est pas nécessaire de rapporter l'avantage accordé) et que la société étrangère est installée sur le territoire d'un pays où l'impôt sur les bénéfices est inférieur de 40 % au moins à celui pratiqué en France, pour faire présumer le transfert indirect de bénéfices et permettre la rectification du résultat français.

Réponse juste

Commentaire : Le Luxembourg peut être considéré comme un « paradis fiscal » et la rémunération d'un service figure dans la liste des produits visés à l'article 238 A du CGI. On ajoutera que la présomption de transfert indirect de bénéfices est une présomption simple (l'entreprise peut rapporter la preuve de l'existence de la prestation et de son caractère normal pour échapper à la rectification), et que la majoration du bénéfice imposable de la société française aura aussi pour conséquence de faire présumer une distribution de bénéfices au profit de la société étrangère (ce qui permettra à l'administration fiscale de prélever une retenue à la source sur les sommes ainsi réputées distribuées).

Réponse 4 : Le risque fiscal réside dans la possibilité, pour l'administration fiscale, de rectifier le résultat de la SA « Ecoplus » sur le fondement de l'article 57 du CGI. En effet, l'opération qui consiste pour une société française à majorer ses charges au profit d'une société étrangère constitue un transfert indirect de bénéfice qui entre dans le champ d'application de cette disposition. Il suffit au vérificateur de démontrer le lien de dépendance entre les deux sociétés (la SA « Ecoplus » est la filiale de la société luxembourgeoise), et l'écart de prix entre la prestation facturée et sa valeur réelle pour réintégrer la fraction excessive de la rémunération.

Réponse fausse

Commentaire : Plus exactement, la réponse n'est pas inexacte, puisque l'article 57 du CGI est effectivement applicable, mais l'administration fiscale peut aussi se fonder sur l'article 238 A du CGI, ce qui est préférable pour elle. En effet, avec l'article 57 elle doit rapporter la preuve du lien de dépendance entre les deux sociétés (facile néanmoins ici puisqu'une société est la filiale de l'autre), mais aussi celle

l'avantage accordé (donc, que la rémunération est excessive par rapport à la prestation rendue). Elle fera au contraire l'économie de cette démonstration avec l'article 238 A.