

CRFPA 2026



CAP'BARREAU
Prépa CRFPA

FASCICULE DE COURS

DROIT FISCAL

TOME 2 : L'impôt sur les Sociétés

par P. FINI

TABLE DES MATIERES

TOME 2 : L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	5
CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET LA DETERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.....	5
<i>Sous-chapitre 1 - Le champ d'application matériel et territorial de l'impôt sur les sociétés</i>	6
I - Les personnes morales imposées à l'impôt sur les sociétés	6
A - Les personnes morales obligatoirement assujetties à l'impôt sur les sociétés	6
1 - En raison de la forme de la société	6
2 - En raison de l'activité de la société	7
B - Sur option	9
C - Les cas d'exonérations	10
1 - Les différents cas d'exonération permanente.....	10
2 - Les différents cas d'exonération temporaire	10
II - Les personnes morales soumises territorialement à l'IS.....	12
A - Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés.....	12
1 - Les entreprises exploitées en France	12
2 - Les conventions fiscales internationales	13
B - Les exceptions aux principes de territorialité	13
1 - L'article 57 du CGI	13
2 - L'article 155 A du CGI	14
3 - L'article 209 B du CGI	14
4 - L'article 238 A du CGI	14
<i>Sous-chapitre 2 - La détermination du bénéfice imposable dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.....</i>	16
I - Les différentes règles de détermination du bénéfice imposable.....	16
A - Les plus-values professionnelles	16
1 - Concernant les cessions de brevets ou inventions brevetables	17
2 - Concernant les titres de participations à long terme	18
3 - Concernant les titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées	21
B - Les produits d'actifs	21
C - Les charges financières.....	22
1 - L'imposition des intérêts des comptes courants d'associés.....	22
2 - La limitation dans la déductibilité des charges financières nettes	23
D - Les charges diverses.....	25
1 - Le mode d'imposition des jetons de présence	25
2 - La déduction des rémunérations des dirigeants de société	25
II - Le paiement de l'impôt sur les sociétés	27
A - Le calcul de l'impôt sur les sociétés	27
1 - De l'IS brut à l'IS net	27
2 - La contribution sociale	27
B - Le paiement de l'impôt sur les sociétés.....	28
C - Le dispositif anti-abus	29
D - Le traitement fiscal des déficits.....	29
1 - Le report en avant des déficits.....	29
2 - Le carry-back ou le report en arrière des déficits.....	30
III - L'instauration d'une contribution exceptionnelle et temporaire à la charge des très grandes entreprises	31
A - Les entreprises concernées.....	31
B - Les exercices concernés	31
C - Le taux	32
IV - La contribution exceptionnelle et temporaire sur le résultat d'exploitation des grandes entreprises de transport maritime.....	33
A - Les entreprises concernées.....	33
B - Le taux	33

CHAPITRE II - LES GROUPES DE SOCIÉTÉS	34
Sous-chapitre 1 - Le régime des sociétés mères	34
I - Les différentes conditions nécessaires à l'application du régime mère-fille	35
A - Les conditions relatives aux sociétés mère et filiale	35
1 - Concernant la société mère	36
2 - Concernant les filiales	36
B - Les conditions nécessaires quant aux titres de participation	37
1 - En fonction de la forme des titres de participation	38
2 - En fonction du montant des participations	38
3 - En fonction de la durée de détention des titres de participation	39
II - Le régime fiscal applicable	41
A - L'exonération des produits nets des participations perçus par la société mère de ses filiales	41
B - L'obligation d'une réintégration d'une quote-part de frais et charges	41
Sous-chapitre 2 - Le régime d'intégration fiscale	43
I - Les différentes conditions nécessaires à l'application du régime d'intégration fiscale	43
A - La notion de groupe fiscalement intégré	43
1 - En fonction des sociétés concernées	43
2 - En fonction du capital	44
a) Les conditions spécifiques tenant à la société mère	44
b) Les conditions spécifiques tenant aux filiales	46
B - L'option pour le régime d'intégration fiscale	47
II - Le résultat du groupe d'intégration	48
A - La détermination du résultat d'ensemble	48
1 - La détermination du résultat individuel	48
a) Les déficits et les moins-values avant l'intégration dans le groupe	49
b) Les charges financières	49
2 - La réunion des différents résultats individuels	49
B - Les retraitements extra-comptables	50
1 - La neutralisation des plus-values et moins-values de cession d'actifs	50
2 - La neutralisation des produits de participations	51
3 - La neutralisation des provisions	51
4 - Suppression des neutralisations des abandons de créances et des subventions internes	51
5 - Les produits de la propriété industrielle	52
6 - Les charges financières	52
a) La limitation dans la déductibilité des charges financières nettes du groupe	53
b) Les charges financières liées à l'achat d'une société en vue de son intégration : l'amendement Charasse	53
III - Le résultat imposable du groupe	55
A - Le bénéfice du groupe	55
B - Le déficit du groupe	55
1 - Le report en avant	55
2 - Le report en arrière	56
IV - Le paiement de l'impôt sur les sociétés du groupe	58
V - La sortie du groupe ou la cessation du groupe	59
A - Les différentes situations envisageables	59
B - Les différentes conséquences de la sortie du groupe	59
1 - Sur les filiales sortantes	59
2 - Sur le résultat du groupe	60
a) L'imposition des plus-values ou moins-values intragroupes	61
b) La réintégration des subventions et des abandons de créances intragroupes	61
C - Les différentes conséquences de la cessation du groupe	62
Sous-chapitre 3 - L'imposition minimale mondiale des groupes (Pilier 2)	63

TOME 2 : L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'impôt sur les sociétés (IS) est dû par l'ensemble des sociétés entrant dans le champ d'application de l'IS (chapitre 1).

Toutefois, dans les groupes de sociétés, il est envisageable, sous conditions, que l'IS soit due uniquement par la société mère (chapitre 2).

CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET LA DETERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Dès lors que les sociétés possèdent une **personnalité fiscale propre**, elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés par l'article 206 du CGI. Ces sociétés sont le plus souvent des sociétés de capitaux et sont dites **sociétés opaques** par opposition aux sociétés de personnes soumises au régime fiscal de l'article 8 du CGI, qui sont des sociétés **semi-transparentes** (on dit aussi **translucides**).

Ainsi, le calcul du résultat imposable s'effectue non pas au nom des associés mais directement au niveau de la société elle-même, seule redevable de l'impôt sur les sociétés.

Évidemment, il existe des exceptions à ce traitement binaire des sociétés par le droit fiscal. D'abord, il existe des options fiscales permettant de passer d'un régime à l'autre. Ensuite, il existe des cas dans lesquels certaines sociétés de personnes seront de plein droit soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'autonomie fiscale des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés présente certains inconvénients :

- Les bénéfices sont d'abord imposés sur la tête de la société au titre de l'impôt sur les sociétés puis sur la tête des associés lors de leur distribution au titre de l'impôt sur le revenu. Toutefois, le régime « des sociétés mères » (arts. 145 et 216 du CGI) permet aux sociétés associées qui y sont éligibles de minorer très largement cette double imposition économique des bénéfices de même que, dans une certaine mesure, le permet l'abattement de 40% appliqué aux dividendes et autres revenus distribués (art. 158, 3, 2° du CGI) au titre de l'impôt sur le revenu lorsque le contribuable opte pour le barème progressif (*a contrario*, aucun abattement ne s'applique lorsque l'impôt est établi suivant le régime de la *flat tax*).
- Les pertes ne peuvent être imputées que sur les bénéfices de la société, de même que les déficits ne peuvent être imputés que sur les résultats de la société. Il est donc impossible de les faire remonter aux associés comme c'est le cas dans les sociétés soumises au régime de l'article 8 du CGI. Toutefois, les déficits de la société peuvent être exceptionnellement reportés en arrière et sont reportables en avant sans limite de temps, ce qui est un régime plus favorable que celui prévu pour l'impôt sur le revenu.

Ainsi, nous regarderons dans un premier temps, le champ d'application matériel et territorial de l'impôt sur les sociétés (sous-chapitre 1) afin de déterminer le bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés (sous-chapitre 2).

Sous-chapitre 1 - Le champ d'application matériel et territorial de l'impôt sur les sociétés

Seules les personnes morales entrant dans le champ d'application matériel (I) et territorial (II) seront soumises à l'impôt sur les sociétés.

I - Les personnes morales imposées à l'impôt sur les sociétés

En principe, les sociétés de capitaux sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés (A) en vertu de l'article 206 du CGI).

Néanmoins, certaines sociétés de capitaux peuvent opter pour l'assujettissement au régime fiscal des sociétés de personnes (art. 8 du CGI) et inversement (B), alors que d'autres sont totalement exonérées d'impôt sur les sociétés (C).

A - Les personnes morales obligatoirement assujetties à l'impôt sur les sociétés

L'article 206 du CGI dispose que « *sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA, 239 bis AB et 1655 ter, **sont passibles de l'impôt sur les sociétés**, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ».

Le droit fiscal établit une distinction entre **les sociétés de personnes**, qui reposent sur le principe de *l'intuitu personae*, et **les sociétés de capitaux**.

Les associés des sociétés de personnes sont indéfiniment responsables des pertes sociales et sont imposés annuellement en fonction de leurs parts dans la société, indépendamment de la distribution des bénéfices. De même, en cas d'exercice déficitaire, chaque associé récupère une part de ce déficit proportionnelle à ses droits dans la société.

En revanche, les sociétés de capitaux ont une personnalité fiscale distincte et sont assujetties à raison de leur forme à l'impôt sur les sociétés (1).

Les SARL présentent une particularité, car bien qu'elles partagent des caractéristiques juridiques avec les deux types de sociétés, **elles sont automatiquement soumises à l'impôt sur les sociétés**, les assimilant ainsi aux "sociétés de capitaux" selon la loi fiscale.

Si le critère de la forme (critère organique) est le critère principal, certaines personnes morales seront de plein droit assujetties à l'impôt sur les sociétés bien qu'elles ne satisfassent pas au critère organique et ce à raison de l'activité (critère matériel) qu'elles exercent (2).

1 - En raison de la forme de la société

L'article 206, 1 du CGI mentionne les sociétés de capitaux ou tout autre groupement étant soumis à l'impôt sur les sociétés de plein droit. De plein droit signifie que la règle s'applique automatiquement,

dès que ses conditions objectives sont réunies : aucune manifestation de volonté n'est nécessaire et, évidemment, une manifestation de volonté en sens contraire est totalement inopérante (à moins qu'il n'existe un autre texte prévoyant une faculté d'option).

Sont donc concernées les sociétés suivantes :

- ❖ SARL ;
- ❖ SA ;
- ❖ SCA ;
- ❖ Les sociétés coopératives ;
- ❖ Les établissements publics ;
- ❖ Les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière etc...

Il existe des cas, où les sociétés de capitaux peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire au régime fiscal des sociétés de personnes. Mais dans la mesure où une société figure sur cette liste, il faut partir du principe qu'elle est soumise à l'IS en vertu de sa forme, à charge pour elle d'opter ou de démontrer qu'elle a opté pour le régime de l'article 8 du CGI.

❖ **Article 239 bis AA du CGI : les sociétés de capitaux (SA, SAS et SARL) nouvellement créées**

❖ **Article 239 bis AB du CGI : les SARL de famille**

2 - En raison de l'activité de la société

➤ Les associations et autres organismes sans but lucratif (OSBL)

L'article 206, 1 du CGI vient **assujettir de plein droit à l'impôt sur les sociétés des personnes morales autre que les sociétés qui, par conséquent, ne peuvent être assujetties par le critère organique**, par le critère matériel suivant : « *et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ». La généralité de cette formule implique notamment que les associations et autres organismes similaires peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés s'il s'avère qu'elles se livrent à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif. L'activité lucrative primera ici la forme associative.

Cette dernière branche du 1 de l'article 206 du CGI doit être lue en combinaison avec le 1 bis du même texte, qui vient préciser les conditions exactes dans lesquelles une association peut être assujettie à l'impôt sur les sociétés. En effet, il serait contreproductif qu'un organisme sans but lucratif soit intégralement assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison d'une part mineure d'activité lucrative.

- Pour les opérations lucratives accessoires

Article 206, 1 bis du CGI : « Toutefois, ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 80 011 €. Cette limite est indexée, 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. Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les

fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au présent alinéa ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives ».

Ce texte vient poser une franchise en matière d'impôt sur les sociétés pour les activités lucratives des associations dès lors qu'elles sont accessoires, c'est-à-dire qu'elles remplissent les trois conditions expressément posées par le texte :

1. **La gestion de l'entité en cause doit être désintéressée** (par opposition de la poursuite d'un but lucratif
2. **Les activités lucratives sont significativement non prépondérantes.**
3. **Le montant des recettes d'exploitation au cours de l'année civile au titre des activités lucratives n'excède pas 80 011 €.**

- **Pour les opérations non-lucratives**

Les conditions du non-assujettissement sont fournies par les articles 206 1 bis et 261, 7, 1° du CGI, applicable en matière de TVA mais auquel renvoie le 5° bis du 1 de l'article 207 du CGI : « *Les organismes sans but lucratif mentionnés au 1° du 7 de l'article 261, pour les opérations à raison desquelles ils sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Ainsi, pour regarder si l'activité de l'association doit être de nature à entraîner son assujettissement à l'IS, il faut déterminer si :

1. **La gestion est-elle désintéressée ?** Si la gestion est intéressée, l'assujettissement se produit. Si la gestion est désintéressée il faut passer à la deuxième question.

La condition de gestion désintéressée se divise en sous-conditions :

- 1-1. Une *direction bénévole* ;
 - 1-2. Une *absence de distribution* directe ou indirecte des profits et gains ;
 - 1-3. Une *absence de profits réalisés lors de la distribution des biens de l'association* (la simple reprise des contributions initiales est acceptée).
2. **Le secteur commercial est-il concurrencé ?** Oui, on passe à la dernière question ;
 3. **La concurrence est-elle exercée dans des conditions similaires à celles d'un acteur du marché ?** (CE, 1^{er} mars 2000, Association Foire nationale des vins) : « *Considérant que pour l'application de ces dispositions, les associations sont exonérées de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, que les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique ; que, toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle lui reste acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales [...]* ».

Il faut appliquer la méthode des « quatre P » (produit, public, prix, publicité) :

- **Les Produits vendus sont-ils similaires ou comblent-ils des besoins insatisfaits par le marché ?**
- **Le Public visé est-il celui qui peut normalement se fournir sur le marché ?**

- **Les Prix pratiqués sont-ils des prix concurrentiels ou des prix modulés selon la situation des bénéficiaires ?**
- **Le mode de Publicité choisi est-il équivalent, étant entendu que les organismes ne doivent pas recourir à la publicité au-delà de la stricte information du public.**

Par ailleurs, si une association pratique une activité non soumise à l'IS et une activité accessoire soumise à l'IS en raison de sa gestion non désintéressée et du secteur commercial touché, les recettes de l'activité accessoire seront exonérées d'IS à la condition de représenter une part marginale du budget de ladite association et de ses activités à but non lucratif.

Attention ! Dans tous les cas, ces entités sont assujetties à l'IS pour leur « *activités financières lucratives* » et leurs participations (art. 206, 1 bis, al. 3 du CGI), et sur leurs revenus patrimoniaux (art. 206, 5 du CGI), sans qu'il soit besoin de passer par la vérification des conditions précédemment exposées.

➤ Les sociétés civiles

Les *sociétés civiles* exerçant une activité industrielle ou commerciale relevant des articles 34 et 35 du CGI sont assujetties de plein droit à l'IS (art. 206, 2, du CGI) à raison de cette seule activité et pour l'ensemble de leur résultat : l'activité de la société l'emporte ici comme critère de rattachement au régime d'imposition sur le principe du rattachement selon la forme de la société. La *doctrine administrative* exclut cette règle si les recettes commerciales hors taxe n'excèdent pas 10% des recettes totales hors taxe (*BOI-IS-CHAMP 10-30*, n° 320 et 330).

Une *exception* est prévue pour les sociétés civiles dont l'objet social est la construction d'immeubles en vue de la vente, qui bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés et sont traitées comme des sociétés de personnes (art. 239 ter du CGI).

B - Sur option

Les sociétés de personnes, telles que les SNC, les EUR, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation, peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés, à l'exception des groupements d'intérêt économique et des sociétés civiles de moyens (art. 206, 3 du CGI).

Cependant, certaines entités comme les sociétés immobilières de copropriété ou les sociétés civiles de construction-vente et les sociétés civiles de placement immobilier sont exclues de cette option.

La loi de finances pour 2022 a offert la possibilité aux entrepreneurs individuels d'opter pour leur assujettissement à l'IS dès lors qu'ils relèvent de plein droit ou sur option d'un régime réel d'imposition (normal ou simplifié). **Les entrepreneurs individuels peuvent renoncer à cette option durant les 5 premiers exercices** et à condition de le notifier avant le premier acompte d'IS de l'année en cours, néanmoins, cette révocation s'assimilera à une cessation d'entreprise.

En cas d'option pour l'IS, l'entrepreneur individuel est assimilé à une EURL, avec des conséquences sur la gestion des biens utiles à l'exercice de l'activité professionnelle et l'imposition des dividendes perçus.

Lorsque l'option est exercée, elle doit être formulée avant la fin du troisième mois de l'exercice en cours (art. 239, 1, al. 2 du CGI).

Passé un délai de cinq ans, l'option devient irrévocable et la société est définitivement assujettie à l'impôt sur les sociétés. Seule sa disparition ou sa transformation en une autre personne morale qu'une société peut mettre fin à l'option. *A contrario*, une simple cessation d'entreprise est insuffisante à mettre un terme à l'option (CE, 11 juin 2014, n° 347455, *Min. c/ Salleron*).

C - Les cas d'exonérations

Un nombre spécifique de personnes morales, normalement assujetties à l'impôt sur les sociétés, profitent d'exonérations d'impôt sur les sociétés. En fonction de la nature de l'activité, cette exonération peut être totale ou partielle.

Il est nécessaire d'aborder, dans un premier temps, les situations d'exonérations permanentes (1) et, dans un second temps, les cas d'exonérations temporaires (2).

1 - Les différents cas d'exonération permanente

Les articles 207 et suivants du CGI prévoient que certains organismes sont exonérés d'impôt sur les sociétés. C'est notamment le cas, à titre d'exemple des :

- ❖ Syndicats dont l'objet social consiste à défendre les intérêts collectifs ;
- ❖ Associations à but non lucratif ;
- ❖ Sociétés anonymes de crédit immobilier ;
- ❖ Certaines entreprises nouvelles, etc ...

2 - Les différents cas d'exonération temporaire

➤ Les entreprises nouvelles :

Les entreprises installées sur des zones à finalité régionale bénéficient d'une exonération en vertu de l'article 44 sexies du CGI, sous réserve du respect de certaines conditions telles que l'entreprise ne doit pas être détenue à plus de 50 % par d'autres sociétés, doit exercer une activité commerciale ou artisanale, et l'activité doit être réellement nouvelle.

Cette exonération prévoit une diminution progressive de 100 % durant les deux premières années à 25% d'impôt sur les sociétés pour la cinquième et dernière année.

➤ Les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté :

Les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté ont été exonérées d'impôt sur les bénéfices durant les deux premières années d'activité, mais ce dispositif a été supprimé pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2022.

➤ Les entreprises s'installant sur des zones franches urbaines :

Les entreprises s'installant dans des zones franches urbaines peuvent bénéficier d'une **exonération totale pendant cinq ans**, suivie d'une période dégressive (art. 44 octies A du CGI).

➤ **Les jeunes entreprises innovantes :**

Les jeunes entreprises innovantes peuvent bénéficier d'une exonération totale puis dégressive d'impôt sur les bénéfices pendant deux ans.

II - Les personnes morales soumises territorialement à l'IS

En principe, pour la détermination des bénéfices imposables, seuls seront pris en compte, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (art. 209 du CGI) ou en raison de l'application d'une convention fiscale internationale (A).

Il existe cependant des exceptions aux principes de territorialité (B).

A - Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés

En application de l'article 209 du CGI, l'impôt sur les sociétés ne concerne que les sociétés réalisant des bénéfices par le biais d'entreprises exploitées en France (1).

A contrario, afin d'éviter les doubles impositions, les conventions fiscales internationales peuvent décider du lieu où seront imposés les bénéfices réalisés par une entreprises, ou en raison de la législation fiscale nationale, celle-ci imposerait normalement les bénéfices dans chacun des deux pays (2).

1 - Les entreprises exploitées en France

La fiscalité des bénéfices des entreprises en France, dépend du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés et de la mondialité de l'impôt sur le revenu.

Les bénéfices réalisés en France sont imposables selon différentes lois françaises, même pour les sociétés étrangères (art. 209 du CGI). On parle alors de principe de territorialité, à savoir que c'est dans le lieu où est exploitée l'entreprise que les bénéfices seront imposés.

Cependant, une entreprise peut échapper à l'impôt sur les sociétés françaises pour la partie de son **activité exercée hors de France**. Le CGI établit également la distinction entre les revenus passifs et actifs, appliquant **le principe de mondialité atténuée**, à savoir la prise en compte du lieu de la résidence fiscale.

En ce qui concerne la notion **d'entreprise exploitée en France**, le Conseil d'État a défini des critères alternatifs permettant de retenir qu'une activité est exercée dans une entreprise exploitée en France, dès lors que :

- ❖ l'activité est exercée par le biais d'un **établissement autonome** (BOI-IS-CHAMP-60-10-10, § 120 et 130) : cela implique une activité dotée d'une autonomie propre, une autonomie de gestion (CE, 18 octobre 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Ltd.) tels que des salariés ou services comptables propres à l'entité ;
- ❖ les opérations sont entreprises par des **représentants permanents** (BOI-IS-CHAMP-60-10-10, § 170) : on, parle alors de personnalité professionnelle indépendante ;
- ❖ qu'il soit constaté la réalisation d'un **cycle commercial complet en France** (BOI-IS-CHAMP-60-10-10, § 200) : le cycle commercial complet, constitué d'opérations répétées formant un tout cohérent, peut déterminer si une activité est imposable en France.

2 - Les conventions fiscales internationales

Les conventions fiscales internationales visent principalement à éviter les doubles impositions des bénéfices des sociétés.

Lorsqu'il existe, au regard de la législation nationale de chacun des deux Etats, le droit d'imposer les bénéfices d'une société, ces derniers entreprennent des conventions fiscales internationales afin d'établir l'Etat compétent pour imposer les bénéfices de ladite société, notamment en utilisant la notion d'**établissement stable** en matière d'imposition des bénéfices des sociétés.

C'est la Convention OCDE, dans son article 7, 1 qui détermine que **les bénéfices d'une entreprise sont imposables dans son État de résidence, sauf si elle exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable.**

La notion d'établissement stable est similaire à celle d'entreprise exploitée en France, mais repose sur deux critères différents :

- ❖ l'existence d'une **installation fixe d'affaires** et
- ❖ d'un **agent dépendant**.

L'installation fixe d'affaires, définie par l'article 5§1 du modèle OCDE, se caractérise par **la présence d'une installation matérielle permanente génératrice de profits**. On parle « *d'installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle, elle exerce tout ou partie de son activité* ».

L'agent dépendant, est quant à lui défini par l'article 5, 5 du modèle de la convention OCDE, correspond au représentant dépendant en droit interne, c'est-à-dire qu'il **dispose du pouvoir conclure pour le compte et au nom de l'entité des contrats**.

B - Les exceptions aux principes de territorialité

Les règles de territorialité fiscale sont posées en grande partie par l'article 209 du CGI. Néanmoins, il existe des situations, où bien que les bénéfices auraient dû être imposés dans un pays étranger, ils le seront en France.

1 - L'article 57 du CGI

L'article 57 du CGI autorise l'administration fiscale française à réintégrer dans l'impôt les bénéfices indirectement transférés à des entreprises étrangères par le biais de modifications des prix d'achat ou de vente ou tout autre moyen.

Pour appliquer cette disposition, l'administration doit rapporter la **preuve d'une interdépendance entre l'entreprise étrangère et l'entreprise française**, ainsi que la **preuve d'un transfert de bénéfices en faveur de l'entreprise étrangère**, ouvrant alors avantage anormal résultant de l'écart de prix de vente ou du versement de commissions.

La société française peut contester cette présomption simple en démontrant qu'il s'agit d'un acte normal de gestion qui se justifie par un intérêt personnel.

A contrario, l'interdépendance des sociétés n'a pas à être démontrée, dès lors que la société étrangère a son siège social dans un pays à fiscalité privilégiée ou un État ou territoire non coopératif en application de l'article 238-0 A du CGI.

2 - L'article 155 A du CGI

L'article 155 A du CGI traite de **l'imposition des sociétés d'artistes ou de services**, connues aux États-Unis sous le nom de "rent a star company".

Les artistes créent des sociétés dans des juridictions fiscalement avantageuses pour percevoir leurs cachets, réduisant ainsi leur charge fiscale.

Cependant, l'article 155 A du CGI vise à éviter l'évasion fiscale en imposant les cachets en France si certaines conditions sont remplies, dont le contrôle de la société par le prestataire de services et l'absence d'une autre activité prépondérante.

Lorsque cette disposition s'applique, la société est transparente fiscalement, et le prestataire est imposé en France.

3 - L'article 209 B du CGI

L'article 209 B du CGI en France **autorise l'administration fiscale à imposer les bénéfices réalisés par des sociétés détenues par des sociétés françaises, dont le siège social est implanté dans un pays à fiscalité privilégiée en l'absence de conventions internationales** (CE, Ass., 28 juin 2002, n°232276, SA *Schneider Electric*).

La loi vise à dissuader les entreprises françaises de délocaliser leurs bénéfices dans des entités étrangères soumises à une fiscalité privilégiée. La différence de taux d'imposition entre l'étranger et la France doit **dépasser 40%**.

L'article 209 B du CGI introduit une exception au principe de territorialité en imposant les bénéfices provenant d'entités étrangères dans des conditions spécifiques. Cependant, cette disposition ne s'applique pas si l'exploitation de l'entreprise étrangère ne constitue pas un montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

De plus, la création d'une société dans un pays encadrée par les dispositions de l'article 238 A du CGI n'est pas prohibée si des motifs non fiscaux justifient cette démarche, notamment une activité industrielle ou commerciale effective dans le pays étranger.

La charge de la preuve est renversée en cas d'établissement dans un territoire non coopératif, obligeant la société française à démontrer une activité effective de l'entité étrangère pour éviter l'application de l'article 209 B du CGI.

4 - L'article 238 A du CGI

L'article 238 A du CGI permet à l'administration fiscale de **réintégrer dans l'impôt les charges indûment déduites par les contribuables**.

Cela concerne particulièrement les bénéfices indirectement transférés au profit d'entreprises dans des pays à fiscalité privilégiée.

L'article présume que les charges afférentes à certaines opérations sont qualifiées de transferts indirects de bénéfices et seront dépourvues de contrepartie, les rendant non déductibles.

Le contribuable peut contester cette présomption en démontrant l'effectivité du service et la normalité de la rémunération.

Le Conseil d'État a précisé les modalités d'appréciation de la situation fiscale du bénéficiaire étranger, exigeant la démonstration de l'effectivité du service et la normalité de la rémunération.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a également confirmé la possibilité pour un État membre d'exclure l'imputation des pertes fiscales subies dans un autre État membre lors d'un transfert de siège de direction effective (CJUE, 27 février 2020, aff. 405/18).

Fin de l'extrait

L'impôt sur les sociétés

Le fascicule complet compte 64 pages.