

Actualité fiscale

Management package : les gains obtenus doivent être imposés comme un salaire s'ils sont liés à l'exercice des fonctions

CE, statuant au contentieux, 13 juillet 2021, n° 428506, n° 437498 et n° 435452

Dans trois décisions rendues en formation solennelle, le Conseil d'Etat vient de juger que les gains tirés de certains dispositifs de management package dont le régime fiscal n'a pas été défini par les textes sont imposés comme des « traitements et salaires » et non comme des « plus-values de cession de valeurs mobilières », si les salariés en ont bénéficié en contrepartie des fonctions qu'ils exercent dans l'entreprise

Les différents temps de la vie des deux dispositifs (BSA - bons de souscription d'action - et COA - contrats d'option d'achat d'actions) sont examinés par le Conseil d'Etat (acquisition/souscription, levée de l'option, cession du BSA) avec en regard le traitement fiscal du gain potentiel pouvant être cristallisé à chaque étape.

Acquisition ou souscription de BSA ou de COA à un tarif préférentiel

En acquérant ou en souscrivant des BSA ou des COA, à un tarif préférentiel au regard de leur valeur réelle à la date de cette acquisition ou souscription, un dirigeant ou un salarié bénéficie d'un avantage égal à la différence entre le prix ainsi acquitté et cette valeur.

Cet avantage, lorsqu'il leur est octroyé en raison des fonctions qu'ils occupent dans l'entreprise, constitue un complément de salaire. Celui-ci est imposable l'année d'acquisition ou de souscription dans la catégorie des traitements et salaires.

Le Conseil d'Etat précise également que le caractère préférentiel de ce prix est ensuite « sans incidence sur la nature des gains réalisés ultérieurement par le contribuable lors de l'exercice de ces options ou bons, lors de la cession des titres ainsi acquis ou lors de la cession des bons ».

Levée d'une option d'achat d'actions (hors plan qualifié) ou exercice d'un BSA

Le Conseil d'Etat applique le même raisonnement à la situation dans laquelle un contribuable exerce une option d'achat d'actions (hors plan qualifié) ou exécute un BSA, s'agissant du gain que représente la différence entre la valeur réelle des actions à la date de la levée de l'option (ou l'exercice du bon) et leur prix d'achat « fiscal ».

Ainsi, la différence entre la valeur réelle des actions sous-jacentes à la date de levée de l'option et leur prix d'achat majoré, le cas échéant, du montant acquitté pour acquérir cette option ainsi que de l'avantage constitué du tarif préférentiel ayant été éventuellement imposé [lors de l'acquisition des COA ou de la souscription des BSA], constitue un gain, réalisé dès la levée de cette option qui, lorsqu'il trouve essentiellement sa source dans l'exercice par le contribuable de fonctions de

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

dirigeant ou de salarié, est un avantage en argent imposable dans la catégorie des traitements et salaires. Il en va de même en cas d'exercice d'un BSA.

Cession de BSA

S'agissant des gains issus de la cession de BSA, ils sont en principe imposables comme des plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers, y compris lorsque ces bons ont été acquis ou souscrits à un tarif préférentiel auprès d'une société dont le contribuable était alors dirigeant ou salarié, ou auprès d'une société du même groupe.

Par exception, lorsque, compte tenu des conditions de la cession, ces gains sont la contrepartie des fonctions de salarié ou de dirigeant, ils doivent également être imposés dans la catégorie des traitements et salaires réalisés et disponibles l'année de la cession de ces bons.

Le Conseil d'Etat précise à ce titre que la qualification de traitement et salaires doit être retenue lorsque l'intéressé a bénéficié d'un mécanisme lui garantissant, dès l'origine ou ultérieurement, le prix de cession de ces bons dans des conditions constituant une contrepartie de l'exercice de ses fonctions de dirigeant ou de salarié.

Fusion-absorption avec effet rétroactif et date de prise en compte des conséquences de la fusion

CE, 13 septembre 2021, n° 451564, société Adis

La fusion-absorption, lorsqu'elle revêt un caractère rétroactif prévu conventionnellement, ne peut produire d'effet fiscal antérieurement à la plus récente des dates d'ouverture de la société absorbante ou absorbée. Par ailleurs, lorsque la société absorbée n'a clos aucun exercice au cours de l'année civile précédant la fusion, l'effet rétroactif fiscal de celle-ci ne peut remonter antérieurement au 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'opération est conclue.

Intégration fiscale et notification des rehaussements envisagés à la société mère du groupe (TA Paris)

TA Paris, 28 septembre 2021, n° 1920339/2-1, SAS An Avel Baz

Le TA de Paris juge que l'Administration a l'obligation d'informer la société membre d'un groupe intégré des conséquences financières des rehaussements envisagés si elle n'appartenait pas à ce groupe, y compris si la société en cause est la société mère du groupe.

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Publications

Mise à jour des commentaires administratifs relatifs au crédit d'impôt recherche

[Lien vers l'actualité BOFIP](#)

Les commentaires administratifs relatifs au crédit d'impôt recherche ont fait l'objet d'une importante mise à jour qui tient compte des modifications adoptées dans le cadre des lois de finance 2020 et 2021.

Définition des opérations de recherche éligible au CIR

Une nouvelle définition des activités de R&D est fournie. Elle s'appuie sur le Manuel de Frascati (mis à jour en 2015), qui constitue une méthode type proposée pour les enquêtes sur la recherche et le développement expérimental et élaborée par l'OCDE. Il s'agit des « activités créatives et systématiques entreprises en vue d'accroître la somme des connaissances – y compris la connaissance de l'humanité, de la culture et de la société – et de concevoir de nouvelles applications à partir des connaissances disponibles » (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, n° 1).

S'agissant des **activités de recherche fondamentale**, il est précisé qu'il n'est pas procédé à une distinction entre la recherche fondamentale orientée et la recherche fondamentale pure, qui sont toutes deux éligibles au CIR (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, n° 20).

La **notion de développement expérimental** est quant à elle actualisée pour reprendre le Manuel de Frascati (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, n° 70).

Obligations déclaratives et contrôle

Lorsqu'elles engagent plus de 100 M€ de dépenses de recherche, les entreprises doivent accompagner leur déclaration CIR (n° 2069-A-SD) d'un état annexe (n° 2069-A-1-SD).

Les entreprises qui engagent un montant de dépenses de recherche ouvrant droit au CIR supérieur à 10 M€ et n'excédant pas 100 M€ sont quant à elles soumises à une obligation documentaire complémentaire allégée.

L'Administration précise que le contenu des informations à produire dans cet état annexe diffère selon que le montant des dépenses de recherche de l'entreprise excède ou non 100 M€. Les seuils de 10 et 100 M€ sont déterminés avant les déductions à opérer de l'assiette de calcul du crédit d'impôt en application du III de l'article 244 quater B du CGI (notamment les subventions publiques éventuellement reçues par l'entreprise ou les dépenses exposées auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt).

Dépenses de recherche éligibles – personnel de recherche

L'Administration précise désormais que peuvent également être retenues les dépenses afférentes aux intérimaires dès lors qu'ils sont des personnels de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de R&D (BOI-BIC-RICI-10-10-20-20, n° 80).

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Elle précise par ailleurs l'exclusion des dépenses afférentes aux personnels de soutien de l'assiette du CIR. Les activités de soutien ne s'inscrivent pas directement dans les tâches scientifiques et techniques de la R&D et qui ne sont pas réalisées par du personnel qualifié pour la R&D (notamment, les activités administratives, de direction, juridiques et réglementaires, commerciales, de transport, d'entreposage, d'entretien et de maintenance, de sécurité et de qualité, dès lors qu'elles sont couvertes par le forfait relatif aux dépenses de fonctionnement) (BOI-BIC-RICI-10-10-20-20, n° 140).

Dépenses de recherche éligibles – Abaissement du taux applicable aux dépenses de personnel pour le calcul du forfait des dépenses de fonctionnement retenu dans l'assiette du CIR et du CII

Sont à prendre en compte, parmi les dépenses de recherche éligibles au CIR, les dépenses de fonctionnement (CGI, art. 244 quater B, II, c) dont le montant est fixé forfaitairement à :

- **75 %** des dotations aux amortissements des immobilisations affectées directement aux activités de recherche (CGI, art. 244 quater B, II-a) et ;
- **43%** des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche et des rémunérations supplémentaires et justes prix alloués aux salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche, à compter du 1er janvier 2020.

L'Administration précise que le taux est porté à 200 % pour les dépenses de personnel relatives aux personnes titulaires d'un doctorat (Code de l'éducation, art. L. 612-7), ou d'un diplôme équivalent, au titre des 24 premiers mois suivant leur premier recrutement, **à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente (BOI-BIC-RICI-10-10-20-20, n° 180 et s.)**.

Dépenses de recherche éligibles – Dépenses confiées hors de l'entreprise – Alignement des modalités de mise en œuvre de la sous-traitance publique sur celles de la sous-traitance privée à compter du 1er janvier 2022

Pour les dépenses exposées à compter du 1er janvier 2022, le dispositif de doublement d'assiette pour les dépenses externalisées auprès d'organismes publics est supprimé ainsi que la majoration de 2 M€ du plafond des dépenses externalisées applicable aux organismes publics. Les modalités de prise en compte des dépenses externalisées auprès d'organismes publics ont ainsi été harmonisées avec celles actuellement applicables aux organismes de recherche privés.

Ainsi, à compter du 1er janvier 2022, l'ensemble des organismes de recherche, qu'ils soient publics ou assimilés ou privés, devront être agréés s'ils souhaitent se voir confier des opérations de recherche dont les dépenses afférentes sont éligibles au CIR pour le donneur d'ordre (BOI-BIC-RICI-10-10-20-30, n° 15).

L'Administration précise que pour obtenir l'agrément, « l'organisme ou l'expert doit justifier de sa capacité à mener par ses propres moyens des opérations de recherche scientifique et technique dont il a défini lui-même la démarche scientifique. Cette condition vise à assurer aux entreprises qui ont recours à l'externalisation de leurs travaux de recherche la pertinence et la qualité des résultats obtenus, grâce au respect de la démarche scientifique propre à la recherche » (BOI-BIC-RICI-10-10-20-30, n° 10).

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europalza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Dépenses de recherche éligibles – Dépenses confiées hors de l'entreprise – Dépenses éligibles

Les dépenses engagées doivent être afférentes à de véritables opérations de R&D, nettement individualisées dont la réalisation est, soit confiée complètement à un organisme de recherche tiers (**recherche contractuelle** ou service ou prestation de recherche), soit menée dans le cadre d'une **collaboration de recherche** avec cet organisme. L'Administration précise ces deux notions dans le cadre de la mise à jour des commentaires liés au CIR.

Par ailleurs, les dépenses afférentes aux travaux scientifiques et techniques externalisées qui ne constituent pas en tant que tels des opérations de R&D, mais qui sont **indispensables à la réalisation d'une opération de R&D éligible au CIR** menée en interne par le donneur d'ordre peuvent également être pris en compte dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre. L'Administration prend ici acte de la décision FNAMS du Conseil d'État (22 juillet 2020, n°428127).

Modalités de prise en compte des dépenses de recherche pour les organismes qui réalisent des opérations de recherche pour le compte de tiers

Afin d'éviter que les mêmes dépenses ouvrent droit deux fois au même crédit d'impôt, les organismes de recherche ou experts doivent, quel que soit le statut – public ou privé – du donneur d'ordre, déduire de la base de calcul de leur propre crédit d'impôt les sommes reçues en contrepartie de la réalisation des opérations de recherche qui leur ont été confiées.

Ainsi, les organismes de recherche doivent exclure de la base de calcul de leur propre CIR les dépenses éligibles exposées pour la réalisation des opérations de recherche effectuées pour le compte de tiers, et non l'intégralité des sommes reçues (Conseil d'État, 9 septembre 2020, n° 440523, Takima).

Dans le cas où le donneur d'ordre ne peut pas bénéficier du CIR car il ne satisfait pas à l'ensemble des conditions requises par les dispositions de l'article 244 quater B du CGI, le sous-traitant peut inclure dans l'assiette de son CIR les dépenses de recherche afférentes aux travaux qui lui ont été confiés et qui remplissent les conditions d'éligibilité au CIR.

Néanmoins, il est (nouvellement) précisé que cette dérogation ne s'applique pas en cas de sous-traitance en cascade, lorsque le donneur d'ordre initial du projet de recherche peut bénéficier du CIR alors que le sous-traitant de premier rang n'en bénéficie pas.

Prospective et projets en discussion

Taxe sur les services numériques : 6 pays ont trouvé un accord politique avec les États-Unis afin de supprimer les taxes unilatérales existantes avant la mise en œuvre du pilier I

Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – 8 octobre 2021 - OCDE

La Déclaration sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie du 8 octobre dernier prévoit notamment la disparition – coordonnée – de toutes **les taxes sur les services numériques (TSN)** unilatérales ou équivalentes (les « mesures unilatérales ») existantes à ce jour.

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Si les États-Unis auraient préféré voir ces mesures unilatérales disparaître dès le 8 octobre dernier – date de la signature de la Déclaration -, la France, l’Autriche, l’Italie, l’Espagne et le Royaume-Uni appelaient à une disparition concomitante à l’entrée en vigueur du Pilier I.

Un compromis politique vient finalement d’être trouvé (le « compromis sur les mesures unilatérales »). Les taxes sur les services numériques mises en œuvre avant le 8 octobre 2021 par la France, l’Autriche, l’Italie, l’Espagne et le Royaume-Uni seront maintenues jusqu’à l’entrée en vigueur du Pilier I.

L’accord a été validé par les chefs d’État et de Gouvernement du G20 au sommet de Rome, les 30 et 31 octobre (calendrier de suppression restant à déterminer plus précisément).

PLF 2022 – Examen en Commission des finances de l’Assemblée nationale et 1ère lecture

Dossier législatif PLF 2022

La Commission des finances de l’Assemblée nationale s’est réunie les 5 et 6 octobre derniers afin d’examiner les amendements relatifs au projet de loi de finances pour 2022. Plusieurs mesures ont ainsi été adoptées par la Commission et seront discutées lors de l’examen du texte en séance publique.

L’examen du texte du PLF 2022 et de ses amendements a débuté le lundi 11 octobre dernier.

Parmi les mesures débattues en séance publique on trouve notamment la question de la fiscalité des cryptoactifs pour les particuliers, l’extension de la durée de bénéfice du statut de jeunes entreprises innovantes ou encore la mise en conformité avec le droit européen des retenues à la source applicables aux sociétés non-résidentes.

Nous ne manquerons pas de revenir en détail sur l’évolution de ces mesures et des débats dans le prochain numéro de la lettre fiscale Numeum.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d’engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum

Lettre fiscale Numeum © 2021

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense